

Wpływ nowych narzędzi organów KAS (kasy rejestrujące i wirtualne online, SENT, STIR, JPK_VAT, KSeF) na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych

The impact of new tools of KAS authorities (online cash registers and virtual cash registers, SENT, STIR, JPK_VAT, KSeF) on the supervision of person income tax

dr Paweł Szymanek

Doktor, radca prawny, doradca podatkowy, ORCID: 0000-0002-7590-7016

Streszczenie

Warunkiem wypełniania obowiązków podatkowych są sprawnie działające organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Aby zwiększyć skuteczność tych organów, wprowadzono szereg usprawnień, takich jak: kasy rejestrujące online, STIR i SENT oraz JPK_VAT. Celem artykułu jest przeanalizowanie wpływu nowych narzędzi na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Autor udowodnił tezę, zgodnie z którą obowiązek ewidencjonowania obrotu za pośrednictwem kas rejestrujących online, STIR i SENT oraz obowiązek wysyłania JPK_VAT nie mają bezpośredniego wpływu na zwiększenie nadzoru nad wpłatami zaliczek i rocznego rozliczenia podatków dochodowych. Na koniec w artykule przeanalizowano skutki wprowadzenia KSeF.

Słowa kluczowe: kasy rejestrujące online, STIR, SENT, JPK_VAT, KSeF.

Abstract

The condition for fulfilling tax obligations is efficiently operating KAS authorities. In order to increase the effectiveness of KAS bodies, a number of improvements were introduced, such as: online cash registers, the STIR and SENT system and JPK_VAT files. The aim of the article is to analyze the impact of new tools on the supervision of personal income tax. The article proves the thesis that the obligation to record turnover via online cash registers, STIR and SENT systems and the obligation to send JPK_VAT files do not have a direct impact on increasing supervision over advance payments and annual income tax settlements. Finally, the article analyzes the effects of introducing the KSeF system.

Keywords: online cash registers, STIR, SENT, JPK_VAT, KSeF.

1. WSTĘP

Jedną z form nadzoru nad podatnikami jest bieżący nadzór nad nadsyłanymi danymi podatkowymi do organów. Na przestrzeni kilkudziesięciu lat system ten ewoluował od papierowych deklaracji podatkowych, składanych przez podatników, aż do całkowitej likwidacji obowiązku wysyłania tych deklaracji. Następnie na skutek działań mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego wprowadzono szereg usprawnień o charakterze organizacyjnym, technicznym i dokumentacyjnym, takich jak: kasy rejestrujące on-line, SENT, STIR, JPK_VAT¹. Z kolei od dnia 1 października 2021 r. planowane jest wprowadzenie KSeF – odpowiednika Centralnego Rejestru Faktur (CRF), który ma naprawić istniejący stan prawny².

Celem publikacji jest dokonanie oceny ewolucji bieżącej analizy danych nadsyłanych przez podatników do organów z uwzględnieniem najnowszych zmian. W artykule postawiono

tezę, zgodnie z którą obowiązek ewidencjonowania obrotu za pośrednictwem kas rejestrujących online, STIR i SENT oraz obowiązek wysyłania JPK_VAT nie mają bezpośredniego wpływu na zwiększenie nadzoru nad wpłatami podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych.

Ze względu na brak ustawowej definicji terminu „nadzór” rozumiano jako stosowanie wszystkich uprawnień przez organy KAS, służących do wymuszenia dokonywania wpłat zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek oraz rocznych rozliczeń podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych w wysokości wynikającej z ustaw.

W artykule zastosowano dogmatyczną metodę badawczą, w której ramach poddano analizie i ocenie nowe kompetencje organów KAS w zakresie nadzoru nad podatnikami. Na potrzeby oceny uprawnień nadzorczych posiadanych przez organy KAS wzięto pod uwagę następujące kryteria: legalno-

ści, celowości, rzetelności i gospodarności. Przez pojęcie „legalności” rozumiano: zgodność z prawem, posiadanie mocy prawnej, prawność, prawowitość, jawność. Z kolei badanie celowości jako kryterium nadzoru winno zmierzać do oceny działalności organów KAS przez pryzmat stopnia realizacji celów i zadań przed nimi postawionych. Badanie tego kryterium obejmuje też analizę, czy przedsięwzięte środki przyniosą założone i spodziewane efekty³. Wreszcie przez pojęcie „rzetelności” rozumiano dochowywanie istniejących standardów, reguł i parametrów w danej dziedzinie. Na koniec na potrzeby analizy kryterium gospodarności wzięto pod uwagę optymalne dysponowanie środkami finansowymi i materialnymi przez organy KAS, jak również optymalizację zabiegów organizacyjnych stosowanych w trakcie nadzoru⁴.

2. WIELKOŚĆ WPŁYWÓW BUDŻETOWYCH Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH

Budżet państwa to roczny plan finansowy państwa, stanowiący podstawę prowadzenia polityki społeczno-gospodarczej. Plan ten jest uchwalany każdorazowo w formie ustawy, będącej podstawą gospodarki finansowej państwa w danym roku podatkowym, pokrywającym się z rokiem kalendarzowym.

Główne źródło dochodów budżetu państwa stanowią wpływy podatkowe. Dochody podatkowe w ustawie budżetowej na 2020 r. prognozowano na poziomie 390,0 mld zł, co stanowiło 89,6% wszystkich dochodów budżetowych, które oszacowano na poziomie 435,3 mld zł⁵.

Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych zawsze stanowią bardzo ważne źródło dochodów budżetu państwa. Również w budżecie na 2020 r. wpływy z tego podatku były kluczową pozycją, a zaprognozowano je na kwotę 66,56 mld zł⁶.

W pierwszym półroczu 2020 r. dochody budżetu państwa z podatków pośrednich wyniosły 111,86 mld zł. W tym samym okresie dochody z podatku dochodowego od osób prawnych osiągnęły 22,12 mld zł, a odpowiednio wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych przekroczyły 28,50 mld zł⁷. Równocześnie wpłaty z podatku akcyzowego wyniosły 32,38 mld zł, a z podatku od niektórych instytucji finansowych – 2,33 mld zł⁸. Ogółem wpływy podatkowe za pierwsze półrocze 2020 r. wyniosły łącznie 165,54 mld zł, a wpłaty do budżetu państwa z innych źródeł niż podatki – 31,28 mld zł, w tym dochody z ceł tylko 2,11 mld zł⁹.

Procentowy udział wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w poprzednich latach był analogiczny, tj. osiągał regularnie kilkanaście procent ogółu wszystkich wpływów do budżetu państwa. Oczywiście jest, że najważniejszym źródłem dochodów budżetowych były zawsze wpływy z podatków pośrednich, w tym podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Wpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiły jednak zawsze ważne źródło dochodów budżetowych.

3. WPŁYW KAS REJESTRUJĄCYCH ONLINE NA ZWIĘKSZENIE NADZORU NAD WPŁATAMI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH

Kasa rejestrująca jest urządzeniem elektronicznym służącym do rejestracji obrotów na potrzeby podatku od towarów

i usług, pochodzących ze sprzedaży detalicznej, nieobjętych obowiązkiem wystawienia faktury¹⁰. Kasy rejestrujące zostały wprowadzone dla celów podatku od towarów i usług, wykorzystywane są jednak także do rejestrowania przychodów dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych¹¹. Rejestrowane na kasach dane o wysokości obrotu oraz podatku od towarów i usług umożliwiają obliczenie wysokości przychodu na potrzeby podatku dochodowego¹². Specyfika podatku dochodowego od osób fizycznych, polegająca na dodatkowym ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów, pozwala jednak na precyzyjne posługiwanie się paragonami tylko w celu obliczenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, gdzie nie uwzględnia się kosztów podatkowych¹³.

Zasadniczo samo wprowadzenie do obrotu kas rejestrujących online nie spowodowało żadnego znacznego uszczelnienia wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych. Zadaniem nowych kas jest przesyłanie online wszystkich danych z paragonów do Centralnego Repozytorium Kas. Mimo to sama wymiana tradycyjnych kas na kasy online nie zwiększyła nadzoru nad podatnikami. Nieewidencjonowanie obrotu za pomocą kasy polega na niewprowadzaniu tego obrotu do pamięci kasy¹⁴. Nie ma przy tym znaczenia, czy kasa gromadzi dane w formie papierowej, elektronicznej czy też online. Jeżeli obrót w ogóle nie jest ewidencjonowany za pomocą kasy, zmiana kasy tradycyjnej na kasę online w żaden sposób nie zwiększy nadzoru nad wpłatami podatku dochodowego od osób fizycznych.

4. STOPIEŃ WYKORZYSTANIA STIR NA POTRZEBY PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH

Kolejnym omawianym systemem jest STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej)¹⁵. Analiza danych z tego systemu ma się przyczynić do zwiększenia nadzoru nad podatnikami¹⁶. Sprawne funkcjonowanie STIR ma umożliwić zablokowanie kont bankowych podatników przez organy KAS po uzyskaniu informacji o próbie wykorzystania systemu bankowego do przestępstw karnych skarbowych. Dzięki nowemu systemowi Szef KAS otrzymuje informacje o wszystkich transakcjach dokonywanych za pośrednictwem należących do podmiotów gospodarczych rachunków w bankach oraz w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (SKOK). Na podstawie otrzymanych informacji Szef KAS przeprowadza analizę ryzyka wystąpienia przestępstwa karnego skarbowego oraz podejmuje decyzję o zablokowaniu rachunku podatnika. Informacje są przesyłane automatycznie w formie elektronicznej za pośrednictwem izby rozliczeniowej. Blokada rachunku następuje na 72 godziny, z możliwością jej przedłużenia do 3 miesięcy. Omawiane rozwiązanie nie obejmuje rachunków w bankach i SKOK należących do osób fizycznych.

Dotychczas system ten nie działał prawidłowo. W 2018 r. zablokowano 41 rachunków bankowych na łączną kwotę 10,3 mln zł¹⁷. Następnie zgodnie ze sprawozdaniem KAS w 2019 r. zablokowano 566 rachunków bankowych na kwotę 69,7 mln zł¹⁸. Kiedy wdrażano STIR, planowano blokowanie 4650 kont rocznie. Nieosiągnięcie tego pułapu oznacza, że system ten nie działa prawidłowo.

Skoro STIR umożliwia wytypowanie niewielu rachunków bankowych, potencjalnie wykorzystywanych do przestępstw karnych skarbowych, oznacza to, że nie działa prawidłowo, ponieważ nie identyfikuje prawdziwej skali naruszeń prawa podatkowego. Niska skuteczność tego systemu automatycznie przekłada się na brak zwiększenia nadzoru nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

5. WPŁYW SENT NA WYSOKOŚĆ WPLĄT PODATKÓW DOCHODOWYCH

System monitorowania przewozu towarów (SENT) obejmuje gromadzenie i przetwarzanie danych o przewożonych towarach¹⁹. Jego celem jest umożliwienie organom KAS śledzenia transportu tzw. towarów wrażliwych, do których należą w szczególności paliwa płynne, alkohol i susz tytoniowy²⁰. Zadaniem ww. przepisów jest uszczelnienie systemu podatkowego oraz zmniejszenie wielkości szarej strefy²¹.

Wejście w życie omawianego systemu oznaczało dla podatników będących przewoźnikami konieczność spełnienia szeregu nowych obowiązków²². Wprowadzono wymóg wyposażenia samochodów przewożących towary wrażliwe w:

- 1) rejestr wszystkich zgłoszeń,
- 2) lokalizator,
- 3) zewnętrzny system lokalizacji.

Ponadto przewoźnik, który rozpoczyna przewóz, przede wszystkim upewnia się, czy przewożone towary należą do towarów wrażliwych. Następnie dokonuje zgłoszenia przewozu, generuje kod i przekazuje kierowcy numer referencyjny. Na koniec kierowca uruchamia system geolokalizacyjny²³.

Obrót paliwami, tytoniem i innymi towarami wrażliwymi jest niezmiernie istotny dla budżetu państwa, ponieważ model podatkowy obowiązujący w Polsce jest oparty przede wszystkim na wpływach z podatków pośrednich wliczonych w ceny paliw, wyrobów tytoniowych i alkoholu. Niezależnie od oficjalnego rynku istnieje jednak znaczny obrót wymienionymi towarami poza opodatkowaniem, będący efektem przemytu oraz nielegalnego przewozu²⁴.

Analiza SENT wskazuje, że ten system ma drugorzędne znaczenie dla nadzoru nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Co prawda samo uszczelnianie systemu podatkowego oraz zmniejszanie szarej strefy każdorazowo winno mieć bezpośredni wpływ na zwiększenie nadzoru nad tym podatkiem, ponieważ obrót towarami i usługami w szarej strefie nie jest opodatkowany. SENT został jednak ograniczony do wąskiej grupy towarów, podczas gdy podatek dochodowy obejmuje dochód osiągany z tytułu sprzedaży wszystkich towarów i usług. Analizowany system nie ma zatem bezpośredniego wpływu ani na zwiększenie wpłat z tego podatku, ani na uzyskanie informacji o nieprawidłowościach związanych z jego rozliczeniem.

6. WPŁYW JPK I JPK_VAT NA NADZÓR NAD PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Obowiązek wysyłania JPK wprowadzono w Polsce ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁵. Początkowo podatnicy byli zobligowani przesyłać JPK wyłącznie na żądanie organu podatkowego. Obowiązek cyklicznego wysyłania tych plików został wprowadzony ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o

zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁶. Mali i średni przedsiębiorcy zostali nim objęci od dnia 1 stycznia 2017 r.²⁷, a mikroprzedsiębiorcy – od dnia 1 stycznia 2018 r. Przez ten okres JPK funkcjonował niezależnie od deklaracji VAT-7, w związku z tym podatnicy mieli obowiązek w tym samym terminie wysłać JPK oraz deklaracje VAT-7.

Zgodnie z ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw²⁸ rozpoczęto proces likwidacji deklaracji VAT-7 i JPK oraz zastąpienia ich JPK_VAT. Dużych podatników objęto obowiązkiem składania JPK_VAT z dniem 1 kwietnia 2020 r., a małych podatników – z dniem 1 października 2020 r.

Wdrożenie JPK_VAT poprzedził długi okres likwidacji papierowych deklaracji zaliczkowych we wszystkich podatkach. W podatku dochodowym od osób fizycznych zakończono go wiele lat przed wprowadzeniem obowiązku wysyłania JPK i JPK_VAT, co spowodowało zmniejszenie nadzoru nad tym podatkiem. Samo wdrożenie JPK oraz elektronicznych deklaracji VAT-7, a później zastąpienie ich JPK_VAT dotyczyło tylko podatku od towarów i usług, nie miało więc większego znaczenia dla podatku dochodowego od osób fizycznych²⁹. Obecnie JPK_VAT zawiera tylko dane z nieobowiązujących już deklaracji VAT-7, a pomija całkowicie dane ze zlikwidowanych dużo wcześniej deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych³⁰. Po zniesieniu z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku wysyłania powyższych deklaracji nie wprowadzono w ich miejsce żadnego substytutu umożliwiającego bieżący nadzór nad wpłatami zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych³¹.

7. PLANY WPROWADZENIA KSEF

Z dniem 1 października 2021 r. – zgodnie z projektem z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług³² – planowane jest uruchomienie kolejnego systemu, tj. KSeF (Krajowy System e-Faktur). Projekt przewiduje wprowadzenie faktur elektronicznych zwanych fakturami ustrukturyzowanymi. Początkowo faktury te będą stosowane równoległe z dotychczasowymi fakturami w formie papierowej, co oznacza równoległe z KSeF funkcjonowanie obowiązku wysyłania JPK_VAT. Nowe faktury ustrukturyzowane będą wystawiane i przekazywane przez podatników za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego. Zgodnie z projektem KSeF będzie systemem służącym do:

- 1) uwierzytelniania oraz weryfikacji posiadanych przez podatnika faktur ustrukturyzowanych;
- 2) otrzymywania faktur ustrukturyzowanych;
- 3) stworzenia bazy danych celem przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF przez 10 lat;
- 4) nadawania fakturom numerów identyfikacyjnych;
- 5) ujednoczenia faktur ustrukturyzowanych;
- 6) analizy i kontroli faktur ustrukturyzowanych³³.

Jak wynika z celów projektu, KSeF oprócz pełnienia funkcji archiwizacyjnej będzie służył do analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych, co winno być związane ze zwiększeniem nadzoru nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z projektowanymi przepisami faktury ustandaryzowane będą wysyłane przez działającą już platformę e-Urząd

Skarbowy. Początkowo korzystanie z KSeF ma być dobrowolne, co może spowodować, że będzie tym zainteresowana niewielka liczba podatników³⁴. Zgodnie z planami dalsze wdrażanie KSeF odbywać się będzie wieloetapowo, ponieważ obowiązek wysyłania faktur ustandaryzowanych najpierw obejmie podatników osiągających znaczne obroty, a ostatecznie – wszystkich podatników. KSeF będzie więc powszechnie wykorzystywany dopiero w dalszej przyszłości, czyli najwcześniej za kilka lat powstanie baza danych zawierająca wszystkie wystawione faktury, pozwalająca na zwiększenie nadzoru nad podatnikami, w tym nad podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych³⁵.

8. PODSUMOWANIE

Głównym źródłem dochodów budżetu państwa są wpłaty z tytułu zobowiązań podatkowych, w tym głównie z podatków pośrednich. Celem zapewnienia tych wpływów wyposażono organy KAS w nowe możliwości techniczne mające spowodować, by wpłaty były na poziomie odpowiadającym ustawowemu obowiązkowi. W tym celu wprowadzono: kasy rejestrujące online, STIR i SENT, a także JPK_VAT. Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych stanowią kolejne ważne źródło dochodów budżetu państwa. Celem artykułu było przeanalizowanie, czy powyższe unowocześnienia zwiększyły również nadzór nad tym podatkiem.

Pierwszym omawianym obowiązkiem było wprowadzenie kas rejestrujących online. W ocenie autora nie spowodowało to znacznego wzrostu wpływów z podatków dochodowych. Zmiana sposobu przechowywania danych z formy papierowej na elektroniczną nie wpłynęła na zwiększenie wpłat podatkowych, ponieważ podatnicy nadal nie ewidencjonują wszystkich obrotów za pomocą kas rejestrujących. Samo wprowadzenie kas rejestrujących online, przekazujących dane na bieżąco do Centralnego Repozytorium Kas, nic w tym zakresie nie zmieniło.

Kolejnym systemem, który miał zapewnić wykrywalność naruszeń prawa podatkowego, jest STIR. Analiza danych z tego systemu miała się przyczynić do zwiększenia nadzoru nad podatnikami, w tym pośrednio nad podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. Niestety STIR nie działa prawidłowo, bo typuje zbyt małą liczbę rachunków bankowych do zablokowania, a tym samym nie realizuje celów ustawowych, dla których został stworzony.

Celem SENT było uszczelnienie systemu podatkowego oraz zmniejszenie wielkości szarej strefy przez gromadzenie i przetwarzanie danych o przewożonych towarach wrażliwych, takich jak alkohol, tytoń i paliwa. W trakcie analizy przydatności tego systemu pod kątem podatku dochodowego od osób fizycznych wykazano, że ma on dla niego drugorzędne znaczenie. Co prawda uszczelnianie systemu podatkowego oraz zmniejszanie szarej strefy każdorazowo winno mieć skutek w postaci zwiększenia nadzoru nad tym podatkiem, SENT dotyczy jednak wąskiej grupy towarów, podczas gdy podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje dochód osiągany z tytułu sprzedaży wszystkich towarów i usług. SENT nie ma więc bezpośredniego, istotnego wpływu na zbieranie informacji o nieprawidłowościach w rozliczaniu tego podatku.

Z kolei wprowadzenie obowiązku wysyłania JPK oraz elektronicznych deklaracji VAT-7, a następnie zastąpienie ich

JPK_VAT dotyczyło tylko podatku od towarów i usług. W podatku dochodowym od osób fizycznych po zlikwidowaniu z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązku wysyłania zaliczkowych deklaracji papierowych nie wprowadzono w ich miejsce żadnego innego środka umożliwiającego bieżący nadzór nad wpłatami zaliczek w tym podatku.

Powyższe konkluzje potwierdzają postawioną na wstępie tezę, zgodnie z którą unowocześnienia w postaci: kas rejestrujących online, SENT, STIR, JPK_VAT nie wpłynęły w istotny sposób na zwiększenie nadzoru nad wpłatami z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Jeśli nie będzie skutecznych narzędzi mających na celu wymuszenie wpłat zobowiązań podatkowych w tym podatku, wszelkie zmiany prawa materialnego będą miały fikcyjny charakter.

W przyszłości, gdy będzie powszechnie używany KSeF, organy KAS będą miały dostęp do wszystkich faktur w czasie rzeczywistym. Skutkiem tego zmniejszona zostanie liczba czynności sprawdzających i kontrolnych. Z chwilą wprowadzenia obowiązku korzystania z KSeF przestanie istnieć potrzeba niezależnego obowiązkowego wysyłania JPK_VAT. Organy KAS będą także wówczas otrzymywać pełną informację o podatku dochodowym od osób fizycznych, co ostatecznie zastąpi zlikwidowane deklaracje papierowe. Od dnia 1 października 2021 r. niewiele jednak się zmieni i nadal podatnicy będą mieć obowiązek wysyłania JPK_VAT, ponieważ korzystanie z KSeF będzie dobrowolne i będzie się odbywać niezależnie od powyższego obowiązku.

Przypisy

1. A. Pałys, Ł. Daniek, *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11, s. 35: „Wprowadzając obowiązek w zakresie składania plików JPK w Polsce, MF jednocześnie wstępnie przedstawił koncepcję zastąpienia deklaracji VAT-7 plikiem JPK_VAT. Po raz pierwszy taka koncepcja pojawiła się w Zawiadomieniu z 7 lipca 2017 r. po rozpoczęciu konsultacji w zakresie struktury JPK 4 rejestr VAT”.
2. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lutego 2020 r., I SA/Wr 623/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50092436AE>, dostęp: 2.09.2021.
3. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2005, s. 52.
4. Tamże.
5. Ministerstwo Finansów, *Dochody budżetu państwa po czerwcu 2020 r.*, <https://www.gov.pl/web/finanse/dochody-budzetu-panstwa-po-czerwcu-2020-r>, dostęp: 13.07.2021.
6. Tamże.
7. Tamże.
8. Tamże.
9. Tamże.
10. J. Fornalik, J. Ziętek, *Rewolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11, s. 65.
11. K. Suska, *Kasa rejestrująca jako narzędzie rzetelnej ewidencji*, „Podatki, Finanse, Przedsiębiorstwo” 2018, nr 1, s. 117: „Kasy rejestrujące oraz paragony towarzyszą konsumentom w życiu codziennym, stając często niedocenianymi i pomijając element transakcji sprzedaży towarów oraz usług”.
12. S. Adamczyk-Kaczmar, *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11, s. 14: „Jednym w powodów wprowadzenia obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących było dążenie do uszczelnienia systemu podatkowego poprzez ograniczenie tzw. szarej strefy, czyli do wyeliminowania niewykazywania przez podatników części dochodów z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług”.
13. W. Modzelewski, *Uszczelnianie systemu podatkowego: co to jest?*, Warszawa 2016, s. 67.

- ¹⁴ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 stycznia 2020 r., I SA/BK 675/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BA8D370882>, dostęp: 2.09.2021.
- ¹⁵ Art. 4 ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Dz.U. poz. 2491, dalej: ustawa z dnia 24 listopada 2017 r.
- ¹⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2019 r., III SA/Wa 2396/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3056A82253>, dostęp: 2.09.2021: „Warto też wskazać, że celem ustawy STIR [tj. ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. – przyp. red.] [...] jest zgodnie z opublikowanym do niej uzasadnieniem, uszczelnienie systemu podatkowego, a w szczególności ograniczenie luki w podatku VAT spowodowanej wyłudzeniami, eliminacja z obrotu gospodarczego podstawionych firm oszukujących uczciwych przedsiębiorców oraz poprawa warunków prowadzenia działalności gospodarczej dla wszystkich podatników poprzez przywrócenie uczciwej konkurencji na rynku”.
- ¹⁷ KAS, *Sprawozdanie za 2018 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*, Warszawa, czerwiec 2019, <https://www.gov.pl/attachment/b3290b08-2e9e-4a02-98b2-51aa2f3eee76>, dostęp: 2.09.2021.
- ¹⁸ KAS, *Sprawozdanie za 2019 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*, Warszawa, maj 2020, <https://www.gov.pl/attachment/9142ab02-63c5-438d-9f49-b48d4d0a8e79>, dostęp: 2.09.2021.
- ¹⁹ Art. 1 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm., dalej: ustawa z dnia 9 marca 2017 r.
- ²⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Go 7/20, LEX nr 2866069: „W uzasadnieniu projektu ustawy SENT wskazano, że jej zadaniem jest chronić legalny handel towarami uznanymi w wyniku przeprowadzonych analiz przez krajowego prawodawcę za «wrażliwe», ułatwić walkę z «szarą strefą» oraz ograniczyć poziom uszczupień w kluczowych dla budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a także zwiększyć skuteczność kontroli w obszarach obciążonych istotnym ryzykiem naruszenia obowiązujących przepisów”.
- ²¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Go 3/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5D7A7E5273>, dostęp: 2.09.2021.
- ²² Tamże: „Ustawodawca, zdając sobie sprawę, że wyspecjalizowane grupy przestępcze działające na rynkach towarów wrażliwych (paliwo, alkohol, papierosy) nie płacą należnych podatków i wyłudzają nienależne zwroty podatku, wykorzystują w tym procederze wyłącznie sfalszowane dokumenty i faktury, postanowił powiązać przepływ dokumentów z faktycznym przepływem towaru. To właśnie dzięki danym z rejestru SENT możliwe jest analizowanie schematów działań podmiotów biorących udział w przewozie towarów oraz łatwiejsze ujawnianie przewozów nieopodatkowanych towarów”. Zob. także wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Sz 852/19, LEX nr 2821997.
- ²³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 grudnia 2019 r., II SA/Bd 845/19, LEX nr 2777607: „[...] nie dopełnił w całości ciążącego na nim obowiązku nałożonego na niego ustawą [tj. ustawą z dnia 9 marca 2017 r. – przyp. red.] w art. 5 ust. 4 pkt 1, ponieważ nie podał danych dotyczących przewoźnika, środka transportu oraz wszelkich danych dotyczących przewozu towaru, a w szczególności numeru identyfikacji podatkowej przewoźnika, numerów rejestracyjnych środka transportu, numeru zezwolenia drogowego, daty faktycznego rozpoczęcia przewozu towaru wraz z planowaną datą zakończenia przewozu towaru, danych adresowych miejsca dostarczenia towaru albo miejsca zakończenia przewozu, numeru lokalizatora. Przewoźnik nie wskazał do systemu SENT wszelkich danych dotyczących dokonywanego przewozu, a to uniemożliwiało organom prawidłowe monitorowanie w systemie przewozu towaru”.
- ²⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Sz 853/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EC79F5AEA1>, dostęp: 2.09.2021.
- ²⁵ Art. 1 ust. 130; Dz.U. poz. 1649 ze zm.
- ²⁶ Art. 3 ust. 2; Dz.U. poz. 846 ze zm.
- ²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2019 r., III SA/Wa 18/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5E6B9109DE>, dostęp: 2.09.2021: „[...] brak jest w przepisach ustaw podatkowych podstawy do [...] zwolnienia z miesięcznego doręczania plików JPK, a w zastępstwie dopuszczenie skutecznego doręczania do urzędu skarbowego kopii faktur wpływów i wydatków w formie papierowej i w formie PDF na płycie CD w trybie postępowania podatkowego, gdyż nie dopuszczono w ustawach podatkowych możliwości zmiany formy składania ww. informacji”.
- ²⁸ Art. 1 ust. 23; Dz.U. poz. 1520 ze zm.
- ²⁹ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. 18, z. 7, cz. 2, s. 86: „Koncepcja Jednolitego Pliku Kontrolnego została opracowana przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w 2005 r. Jednym z celów tej organizacji jest uszczelnienie systemu podatkowego w krajach rozwiniętych i prowadzenie działań zmierzających do zwiększenia efektywności kontroli podatkowych. Organizacja zalecała stworzenie «eksportowania» danych w ustandaryzowanym formacie, elektronicznego składania deklaracji oraz tworzenia dokumentacji, która pozwoli użytkownikom systemów informatycznych generować odpowiednie zestawienia”.
- ³⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2020 r., I SA/Wr 829/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B4F94FDE3A>, dostęp: 2.09.2021: „Z ustaleń kontroli wynika, że zachodzą istotne różnice pomiędzy danymi deklarowanymi w plikach JPK przez «B» sp. z o.o. a danymi wykazywanymi w plikach JPK przykazywanymi przez jej kontrahentów. Ponadto w odniesieniu do części transakcji nabytych wskazanych w plikach JPK przekazanych przez «B» sp. z o.o. brak jest odpowiadających im danych odnośnie sprzedaży zadeklarowanych przez dostawców”.
- ³¹ P. Szymanek, *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019, s. 56: „Do czasu likwidacji części deklaracji podatkowych podstawowym obowiązkiem organu podatkowego było sprawdzanie czy deklaracje wpływają w terminie, czy nie zawierają ewidentnych błędów związanych z samoobliczeniem podatku oraz czy deklarowane kwoty były wpłacane w odpowiednim czasie. W przypadku stwierdzenia zgodności tych trzech elementów, deklaracja podatkowa jako prawidłowa archiwizowana była w zgodny z prawem sposób, a zwykły nadzór podatkowy ulegał de facto zakończeniu”.
- ³² Nr w wykazie prac legislacyjnych: UD159, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202>, dostęp: 17.06.2021, dalej: projekt.
- ³³ Art. 1 pkt 8 projektu; art. 5.4.1., w: Komisja Europejska, „Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010 r., KOM (2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52010DC0695>, dostęp: 2.09.2021.
- ³⁴ Art. 1 pkt 8 projektu.
- ³⁵ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, dz. cyt., s. 93.

Bibliografia

Literatura

- Adamczyk-Kaczmarz S., *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11.
- Biernacki K., *Krajowa Administracja Skarbowa 2018*, Warszawa 2018.
- Bitner M. i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Centralny rejestr faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczania zjawiska „pustych faktur”*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2019, nr 513.
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. 18, z. 7, cz. 2.
- Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*, Z. Drewniak i in. (red.), Toruń 2016.
- Fornalik J., Ziętek J., *Rewolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

- Górska J., *Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88).
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2005.
- Jednolity Plik Kontrolny. Obowiązki e-raportowania danych podatkowych w 2018 roku*, P. Grzanka, M. Sidelnik (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Jendraszczyk M., *Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK_VAT – skutki dla podatników*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 2.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, D. Zalewski (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, A. Melezini, K. Teszner (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Modzelewski W., *Myśli chore 2019-2020*, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *Uszczelnianie systemu podatkowego: co to jest?*, Warszawa 2016.
- Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Oleśniewicz J., *JPK – wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej*, „Rachunkowość” 2017, nr 8.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.
- Pałys A., Daniek Ł., *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11.
- Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Prawo podatkowe*, P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2019.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, H. Litwińczuk (red. nauk.), Warszawa 2017.
- Różycki K., *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz. Wzory, zestawienia i procedury kontrolne*, Warszawa 2018.
- Schneider K., Schneider K., *Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 2.
- Suska K., *Kasa rejestrująca jako narzędzie rzetelnej ewidencji*, „Podatki, Finanse, Przedsiębiorstwo” 2018, nr 1.
- Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019.
- Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Warszawa 2018.
- Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, D.J. Gajewski (red. nauk.), Warszawa 2020.
- Voss G., *Jednolity Plik Kontrolny – koszty i korzyści cyfryzacji*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88), cz. 2.
- Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020.
- Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W.J. Wójtowicz (red. nauk.), Warszawa 2020.
- Źródła internetowe**
- Ministerstwo Finansów, *Dochody budżetu państwa po czerwcu 2020 r.*, <https://www.gov.pl/web/finanse/dochody-budzetu-panstwa-po-czerwcu-2020-r>, dostęp: 13.07.2021.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1649 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846 ze zm.
- Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Dz.U. poz. 2491.
- Orzecznictwo**
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 stycznia 2020 r., I SA/Bk 675/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BA8D370882>, dostęp: 2.09.2021.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 grudnia 2019 r., II SA/Bd 845/19, LEX nr 2777607.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Go 3/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5D7A7E5273>, dostęp: 2.09.2021.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 marca 2020 r., I SA/Go 7/20, LEX nr 2866069.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Sz 852/19, LEX nr 2821997.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Sz 853/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EC79F5AEA1>, dostęp: 2.09.2021.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2019 r., III SA/Wa 18/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5E6B9109DE>, dostęp: 2.09.2021
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2019 r., III SA/Wa 2396/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3056A82253>, dostęp: 2.09.2021.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2020 r., I SA/Wr 829/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B4F94FDE3A>, dostęp: 2.09.2021
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lutego 2020 r., I SA/Wr 623/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50092436AE>, dostęp: 2.09.2021.
- Inne źródła**
- KAS, *Sprawozdanie za 2018 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*, Warszawa, czerwiec 2019, <https://www.gov.pl/attachment/b3290b08-2e9e-4a02-98b2-51aa2f3eee76>, dostęp: 2.09.2021.
- KAS, *Sprawozdanie za 2019 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*, Warszawa, maj 2020, <https://www.gov.pl/attachment/9142ab02-63c5-438d-9f49-b48d4d0a8e79>, dostęp: 2.09.2021.
- Komisja Europejska, „Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010 r., KOM (2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52010DC0695>, dostęp: 2.09.2021.
- Projekt z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, nr w wykazie prac legislacyjnych: UD159, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202>, dostęp: 17.06.2021.