

E-administracja

**Skuteczna, odpowiedzialna i otwarta
administracja publiczna
w Unii Europejskiej**

REDAKCJA

Sławomir Dudzik · Inga Kawka · Renata Śliwa

Krakow Jean Monnet Research Papers

E-administracja

Krakow Jean Monnet Research Papers

1

E-administracja

**Skuteczna, odpowiedzialna i otwarta
administracja publiczna
w Unii Europejskiej**

REDAKCJA

Sławomir Dudzik · Inga Kawka · Renata Śliwa



Kraków 2022

Sławomir Dudzik 
Uniwersytet Jagielloński, Kraków
✉ s.dudzik@uj.edu.pl

Inga Kawka 
Uniwersytet Jagielloński, Kraków
✉ inga.kawka@uj.edu.pl

Renata Śliwa 
Uniwersytet Pedagogiczny im. KEN, Kraków
✉ renata.sliwa@up.krakow.pl

© Copyright by individual authors, 2022

Recenzja: dr hab. Agata Jurkowska-Gomułka, prof. WSiZ

Opracowanie redakcyjne: Patrycjusz Piławski, Piotr Art

Projekt okładki: Marta Jaszczuk

ISBN 978-83-8138-673-9
<https://doi.org/10.12797/9788381386739>

Publikacja dofinansowana przez Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz
Uniwersytet Pedagogiczny im. Komisji Edukacji Narodowej w Krakowie

With the support of Jean Monnet Activities within ERASMUS+ Programme of the European Union



Wsparcie Komisji Europejskiej dla produkcji tej publikacji nie stanowi poparcia dla treści, które odzwierciedlają jedynie poglądy autorów, a Komisja nie może zostać pociągnięta do odpowiedzialności za jakiegokolwiek wykorzystanie informacji w niej zawartych.

WYDAWNICTWO KSIĘGARNIA AKADEMICKA
ul. św. Anny 6, 31-008 Kraków
tel.: 12 421-13-87; 12 431-27-43
e-mail: publishing@akademicka.pl

Księgarnia internetowa: <https://akademicka.com.pl>

SPIS TREŚCI

Słowo wstępne	7
---------------------	---

CZĘŚĆ I

E-ADMINISTRACJA Z PERSPEKTYWY PRAWA EUROPEJSKIEGO

SŁAWOMIR DUDZIK

Podstawy prawne działania e-administracji a ochrona danych osobowych	13
--	----

MAGDALENA FEDOROWICZ

E-administracja nadzorcza na rynku finansowym UE a stabilność finansowa z perspektywy projektów rozporządzeń DORA i MiCA.....	29
--	----

MONIKA NIEDŹWIEDŹ

Dokument w postaci elektronicznej jako dowód w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym w świetle wytycznych Rady Europy	49
--	----

DAMIAN SZULC

Is the Central Register of Beneficial Owners a Reliable and Independent Source of Information? Different ways of Implementing the 4th and 5th AML Directives in Poland and Germany	69
--	----

CZĘŚĆ II

CYFRYZACJA ADMINISTRACJI JAKO KATALIZATOR TRANSFORMACJI W KIERUNKU

ADMINISTRACJI OTWARTEJ, ODPOWIEDZIALNEJ I ŚWIADCZĄCEJ E-USŁUGI

DLA OBYWATELI

INGA KAWKA

Wdrożenie sieci 5G jako warunek rozwoju europejskich inteligentnych miast.....	91
--	----

ADAM J. JAROSZ

Digitalizacja usług publicznych na przykładzie biletów komunikacji miejskiej	111
--	-----

ALICJA SIKORA

Rozważania o koncepcji e-demokracji w unijnym porządku prawnym	127
--	-----

ALEKSANDRA SOŁTYSIŃSKA

E-procurement and the Principle of Transparency in Public Procurement in the European Union	147
--	-----

RENATA ŚLIWA

Regulatory Impact Assessment –

Retrospect Preview, Purpose, Consequences: Toward e-RIA..... 165

CZĘŚĆ III

AKTUALNE WYZWANIA CYFROWE DLA POLSKIEJ ADMINISTRACJI

MARIUSZ GODLEWSKI

E-administracja w procesie inwestycyjnym. Elektroniczna forma składania wniosków
w postępowaniu budowlanym – uwagi na tle ostatnich nowelizacji prawa
budowlanego..... 185

TOMASZ GRZYBOWSKI

Granice cyfrowej kontroli podatnika na przykładzie zmian uszczelniających w VAT 203

MAŁGORZATA KOŻUCH

Czy e-postępowanie mediacyjne zwiększa odpowiedzialność administracji?..... 221

ELŻBIETA MAŁECKA

Wybrane aspekty wdrożenia i funkcjonowania e-administracji w Polsce na przykładzie
Urzędu Transportu Kolejowego 237

PIOTR RUCZKOWSKI

Elektroniczny tytuł wykonawczy w postępowaniu egzekucyjnym w administracji 255

CZĘŚĆ IV

E-ADMINISTRACJA JAKO CZYNNIK ZWIĘKSZAJĄCY POTENCJAŁ ADMINISTRACJI

PUBLICZNEJ W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UE I PAŃSTWACH STOWARZYSZONYCH ORAZ ORGANIZACJACH MIĘDZYNARODOWYCH

ITAI APTER

International and EU E-Norm and Decision Making (E-Governance):
Lessons for Public Administrations for the COVID-19 Era and Beyond..... 269

MIOMIRA P. KOSTIĆ

E-Public Policies and the Issue of Gender Equality..... 287

CHRISTINE MENGÈS-LE PAPE

Migration et e-administration en France..... 305

ONDREJ MITAL

The Impact of Social Media Use on E-communication Between Government
and Public: The Case of Slovakia 315

Indeks osobowy 337

TOMASZ GRZYBOWSKI¹

GRANICE CYFROWEJ KONTROLI PODATNIKA NA PRZYKŁADZIE ZMIAN USZCZELNIAJĄCYCH w VAT

ABSTRAKT: Artykuł omawia zalety i zagrożenia cyfrowego uszczelniania systemu VAT. W opracowaniu przedstawiono wybrane narzędzia informatyczne w zakresie uszczelniania ww. podatku, tzn. JPK, STIR oraz białą listę VAT, co stanowiło przyczynek do rozważań nad ich funkcją oraz zastrzeżeniami, jakie wiążą się ze zbieraniem informacji o podatnikach na niespotykaną dotychczas skalę. W opracowaniu zwrócono uwagę, że JPK oraz STIR wydają się naruszać prawa podstawowe podatników poprzez nadmierne wkroczenie w autonomię informacyjną uczestników obrotu gospodarczego. Na tym tle biała lista VAT lepiej równoważy cel fiskalny z jednej strony, a z drugiej gwarancje podatników.

SŁOWA KLUCZOWE: system podatkowy, uszczelnianie VAT, sprawiedliwość podatkowa, autonomia informacyjna, społeczeństwo informacyjne

THE LIMITS OF DIGITAL TAXPAYER CONTROL ON THE EXAMPLE OF VAT SEALING CHANGES

ABSTRACT: The article discusses the advantages and threats of the digital sealing of the VAT system. The study presents selected IT tools in the field of sealing the above-mentioned tax, such as SAF-T, STIR and the VAT white list. It leads to the consideration of their function and reservations related to collecting information about taxpayers on an unprecedented scale. The study points out that SAF-T and STIR seem to violate the fundamental rights of taxpayers by excessively

¹ Dr Tomasz Grzybowski, Katedra Administracji Publicznej, Kolegium Ekonomiczno-Społeczne, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, <https://orcid.org/0000-0002-9159-0223>.

interfering with the informational autonomy of business participants. Against this background, the VAT white list better balances the fiscal target, on the one hand, and the taxpayers' guarantees, on the other.

KEYWORDS: tax system, VAT sealing, tax fairness, informational autonomy, information society

1. Wprowadzenie

Funkcjonowanie społeczeństwa w swego rodzaju cyfrowym Panoptikonie staje się faktem i zarazem *signum temporis* naszych czasów. „Skok cyfrowy” i związany z nim rozwój tzw. społeczeństwa informacyjnego, w którym podstawowym zasobem staje się rozumiana apragmatycznie informacja, bądź też pragmatycznie komunikacja², przyniósł rudymen tarne zmiany w modelu społecznym. Środki masowego przekazu oraz media cyfrowe stały się jednymi z najważniejszych aktorów życia publicznego, a ich wpływ na społeczeństwo i gospodarkę stał się immanentnym elementem rzeczywistości³. Zmiana sięga przy tym tak głęboko, że nie bez przyczyny podnosi się pytania o niepokojące konsekwencje wszechobecn ych trendów kwantyfikacji możliwie wielu dziedzin życia człowieka⁴, czego ilustrację stanowi m.in. chiński system zaufania społecznego⁵. Tymczasem pandemia COVID-19 stała się dodatkowym katalizatorem zmian odbywających się w ramach trwającej rewolucji cyfrowej⁶.

Postępujący rozwój cywilizacji informacyjnej na niespotykaną dotychczas skalę otworzył też możliwości usprawnienia komunikacji na linii obywatel – władza publiczna. Bodaj najprężniej rozwijany kierunek reform w ww. zakresie działalności współczesnych państw stanowią zmiany związane z elektronizacją administracji publicznej (e-administracji, *e-Government*), których zasadniczym założeniem jest zwiększenie efektywności działania administracji publicznej, w szczególności w zakresie świadczenia usług⁷. Korzyści płynące z tych procesów są niezaprzeczalne, niemniej

² J. Kleer, *Teoretyczne ujęcie modelu cywilizacji*, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego” 2021, nr 1, s. 30 i n.

³ Szerzej zob. np. L. Gorman, D. McLean, *Media i społeczeństwo. Wprowadzenie historyczne*, przeł. A. Sadza, Kraków 2010, *passim*.

⁴ Szerzej: D.M. Síthigh, M. Siems, *The Chinese Social Credit System: A Model for Other Countries?*, „European University Institute Working Papers, LAW” 2019, nr 1, s. 29 i n.

⁵ Szerzej: M. Bartoszewicz, *Chiński system zaufania społecznego*, „Przegląd Geopolityczny” 2020, t. 32, s. 58–67.

⁶ M. Gołębiowska, *COVID-19 a cyfryzacja Europy Środkowej*, „Komentarze Instytutu Europy Środkowej” 2020, nr 162(65), *passim*.

⁷ Zob. szerzej np. K. Darowska-Szczepanek, *Cloud computing w kontekście strategicznych kierunków informatyzacji administracji publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 1, s. 77–78.

i te zmiany mają swoją „ciemną stronę”, jako że usprawnienie przepływu informacji ma swoją cenę, do pewnego stopnia analogiczną do tej płaconej na rzecz wielkich graczy biznesowych z grupy tzw. Big Tech czy też GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple). W szczególności dostrzegalny jest trend do gromadzenia jak największej ilości danych o obywatelach, w tym o uczestnikach obrotu gospodarczego, co budzi zrozumiały niepokój i lęk przed inwigilacją⁸.

Jest to widoczne szczególnie na tle kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych, co wiąże się z czytelnym dążeniem do ograniczenia tzw. szarej strefy i tym samym m.in. zwiększenia efektywności fiskalnej systemu podatkowego. W ciągu ostatnich lat wprowadzono bowiem szereg instrumentów uszczelniających wpływy budżetowe z tytułu podatków⁹. Przy tym w przeważającej części wiązały się one z taką czy inną formą wdrażania technologii informatycznych w działaniu podatników, na co niejednokrotnie wskazują już same nazwy wprowadzanych instytucji, *vide* kasy online¹⁰, pakiet *e-commerce*¹¹ czy Krajowy System e-Faktur¹². Zmiany te – *in genere* – z jednej strony zorientowane są na usprawnienie sprawozdawczości podatkowej (w formie e-raportowania), z drugiej zaś na zwiększenie wydajności analityki podatkowej, wykorzystującej m.in. modelowanie statystyczno-ekonometryczne, *machine learning*, jak też przetwarzanie *Big Data*¹³. Działania te nie są przy tym charakterystyczne tylko

⁸ Niekiedy mówi się o przejściu od etapu informacji do etapu inwigilacji. Zob. szerzej: S. Zubboff, *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, London 2019.

⁹ Szerzej por. np. D. Gajewski et al., *Aktualne trendy w optymalizacji i uszczelnieniu systemów podatkowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej* [w:] *Europa Środkowo-Wschodnia wobec globalnych trendów: gospodarka, społeczeństwo i biznes*, M. Strojny (red.), Warszawa 2019, s. 137-189.

¹⁰ Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz.U. 2019, poz. 675.

¹¹ Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 20 maja 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2021, poz. 1163.

¹² Regulacje w ww. zakresie obecnie nadal znajdują się w fazie projektowej, niemniej ma zostać wdrożony już od października 2021 r., jako rozwiązanie dobrowolne dla przedsiębiorców, docelowo zaś w 2023 r. korzystanie z e-faktury stanie się obligatoryjne.

¹³ Szczególnie doniosłą rolę w zakresie działań analitycznych przeprowadzanych przez jednostki podległe Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej odegrała aplikacja WRO-System, która umożliwia m.in. pobranie i badanie plików JPK składanych przez podatników. Na tę aplikację sieciową składają się moduły: JPK Analizer, Wierzytelności, Odroczenia, Skarbiec, Ocena Mikroprzedsiębiorcy, Statystyki, Transakcje podmiotu, Raporty. Wprowadzano również Moduł Ocena Podatnika VAT, który jest wykorzystywany m.in. przy ocenie zasadności zwrotu VAT oraz Moduł SKORP-Rejestracja, dzięki któremu kwalifikowano danego podatnika (rejestrującego się do VAT bądź VAT-UE) do określonej grupy ryzyka. Ponadto aplikacja WRO-System umożliwia monitoring wierzytelności za pomocą aplikacji EGAPOLTAX, a co najważniejsze, pozwala na wykonanie raportów analitycznych dotyczących konkretnego pliku JPK_VAT podatnika, np. w zakresie sprawdzenia nazwy podmiotów

dla polskiej polityki podatkowej, która wpisuje się w szerszy trend cyfryzacji prawa daninowego na świecie.

Węzłowym założeniem przyświecającym tym reformom jest wywieranie presji na stałe w obrocie gospodarczym zjawisko oporu podatkowego, manifestującego się zarówno w formie unikania opodatkowania, jak i uchylania się od opodatkowania¹⁴. Na tę drugą postać ucieczki przed opodatkowaniem, *ex definitione* związaną z działaniem nielegalnym, w swej skrajnej postaci ukierunkowanym wręcz na wyłudzenie należności publicznoprawnej, narażony jest zwłaszcza podatek od towarów i usług (VAT)¹⁵. Wskazuje się wręcz, że jest to jeden z bardziej „drażliwych” podatków w kontekście zjawiska uchylania się od opodatkowania, jako że sama jego konstrukcja generuje zagrożenie działalnością przestępczą¹⁶. Wyłudzenia VAT w ciągu ostatniej dekady na podstawie karuzel podatkowych oraz innych oszukańczych schematów kosztowały nasz kraj prawdopodobnie powyżej 100 mld zł¹⁷. Jednocześnie w strukturze wpływów budżetowych VAT zajmuje czołową pozycję, generując największe dochody wśród podatków państwowych i samorządowych, równe niemal łącznym wpływom z tytułu PIT oraz CIT¹⁸. Nic więc dziwnego, że uwaga legislatora wprowadzającego cyfrowe

w plikach, sumy sprzedaży według kontrahentów, sumy zakupów według dostawców, faktury sprzedaży według kwot, faktury zakupów według kwot oraz automatycznie sprawdza dane w zakresie poprawności numeru NIP (Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli *Wykorzystywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych*, LKR.430.005.2018 z 18 czerwca 2019 r., s. 28 i n.). Obecnie Krajowa Administracja Skarbowa wdrożyła również środowisko analityczne „Silnik Analiz”. Tworzone są algorytmy i mechanizmy, za pomocą których z coraz większą precyzją identyfikuje się m.in. oszustwa karuzelowe. Jednym z nowo opracowanych i wdrożonych narzędzi jest przekazany w grudniu 2019 r. do stosowania na poziomie Ministerstwa Finansów i izb administracji skarbowej tzw. Analizator Sieciowy Silnika Analiz. Jest to narzędzie, które umożliwia interaktywną, automatyczną analizę sieci powiązań pomiędzy podmiotami. Narzędzie umożliwia m.in. graficzne przedstawianie związków (w szczególności transakcji) pomiędzy przedsiębiorcami (odpowiedź Ministerstwa Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 27 listopada 2020 r. na interpelację poselską, znak PT5.054.1.2020PT5.054.1.2020).

¹⁴ Zjawiska te charakteryzuje M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 25, s. 11–22.

¹⁵ W. Nykiel, Z. Kukulski, *Raport generalny – Transformacja systemów podatkowych w państwach Europy Środkowo-Wschodniej – 25 lat doświadczeń oraz wyzwania na przyszłość – cz. II*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 15 i 18.

¹⁶ K. Kopyściańska, *Kontrowersje wokół tzw. uszczelniania systemu podatkowego w kontekście ostatnich zmian odnoszących się do podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 40.

¹⁷ J. Martini, *Demokratyczne państwo prawne czy państwo teoretyczne? Działania państwa polskiego wobec wyzwań związanych z masowymi wyłudzeniami VAT* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, J. Głuchowski et al. (red.), Warszawa 2019, s. 150.

¹⁸ <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-r4> (20.08.2021).

narzędzia kontroli rozliczeń podatkowych skoncentrowana jest również na podatku od wartości dodanej¹⁹. Stąd też warto przyjrzeć się wybranym, zważywszy na ramy opracowania, lecz zarazem zasadniczym – biorąc pod uwagę optykę konstytucyjno-prawną – w ostatnich latach zmianom w życiu podatników VAT, które nie tylko wpisują się w szerszy trend e-kontroli, lecz wręcz stanowią jego filary. Wybór nieprzypadkowo padł przy tym na instytucje Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK) oraz Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej (STIR) z jednej strony, a z drugiej na tzw. białą listę VAT, jako że na tle porównania tych narzędzi prawnych możliwe jest sformułowanie pewnych ogólniejszych wniosków co do granic ingerencji prawodawcy w autonomię informacyjną podatników. Na potrzeby naszych rozważań wystarczające jest przy tym przypomnienie istoty wymienionych tu konstrukcji prawnych.

2. Jednolity Plik Kontrolny

JPK jest rozwiązaniem szeroko stosowanym przez kraje Unii Europejskiej w celu uszczelnienia systemu podatkowego²⁰. Zaproponowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w 2005 r. narzędzie *Standard Audit File for Tax* (SAF-T), czyli format wymiany danych księgowych zalecany państwom należącym do OECD, miało w zamyśle ułatwić wymianę istotnych z podatkowego punktu widzenia informacji między podatnikiem a administracją skarbową²¹. W Polsce JPK wprowadzono od 1 lipca 2016 r.²² Obowiązek comiesięcznego raportowania w formie JPK był przy tym nakładany stopniowo – w początkowym okresie (od 1.07.2016 r.) objął duże przedsiębiorstwa, następnie od (1.01.2017 r.) podmioty średnie i małe, a z początkiem

¹⁹ Co nie znaczy, że w zakresie innych podatków nie są wdrażane narzędzia o pokrewnym charakterze i funkcji. Przykład mogą stanowić formy sprawozdawczości znane Ordynacji podatkowej (w postaci tzw. informacji o schematach podatkowych) czy ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności dotyczące informacji o cenach transferowych, czy – dla największych podatników – informacja o realizowanej strategii podatkowej.

²⁰ A. Kowal, W. Lichota, *Proces cyfryzacji podatku VAT w Polsce*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 115, s. 270.

²¹ A. Zdunek, *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), Warszawa 2018, s. 303.

²² Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015, poz. 1649 ze zm.

2018 r. ostatnią i największą (prawie 2 mln podmiotów) grupę – mikroprzedsiębiorstw. Od 1 października 2020 r. JPK zastąpił deklarację podatkową w zakresie VAT²³.

JPK jest specjalnym zbiorem danych w formacie elektronicznym, tworzonym na podstawie ewidencji księgowych i podatkowych oraz dowodów księgowych, przekazywanym organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej przez podatników²⁴. Informacje o operacjach gospodarczych za dany okres posiadają ujednolicony układ i format umożliwiające jego łatwe przetwarzanie. JPK w postaci pliku *.xml* jest przekazywany administracji skarbowej co do zasady co miesiąc do 25. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni²⁵. Wprowadzone rozwiązanie zrewolucjonizowało relację podatnik – organy podatkowe, wnosząc nową jakość. Comiesięczne przysyłanie danych umożliwia weryfikowanie transakcji podatników niemal w „czasie rzeczywistym”. Administracja skarbową dzięki JPK zyskała potężne narzędzie kontroli, przy równoczesnym rozszerzeniu zakresu obowiązków rachunkowo-podatkowych u przedsiębiorców. Przed wprowadzeniem tego rozwiązania do administracji skarbowej podatnicy przekazywali w deklaracjach zbiorcze dane dotyczące sprzedaży i zakupów. W chwili obecnej szczegółowość wszystkich struktur JPK daje organom skarbowym wgląd praktycznie we wszystkie możliwe dane gromadzone w księgach podatkowych, takie jak ewidencje VAT, wyciągi bankowe, stany magazynowe czy poszczególne faktury. Jednocześnie od momentu objęcia tym obowiązkiem wszystkich płatników podatku od towarów i usług możliwe stało się analizowanie nie tylko poszczególnych transakcji, ale też całych ich łańcuchów, co pozwala na całkowitą zmianę podejścia do wykrywania np. oszustw karuzelowych lub typu „znikający podatnik”. Ponadto standaryzacja zakresu i formatu danych umożliwiła znaczną automatyzację tego procesu.

W ten sposób poprawiono nie tylko skuteczność prowadzonych kontroli, ale też zniwelowano ich uciążliwość. Wraz z wdrożeniem JPK zniesiono bowiem obowiązek dokonywania wyrzykowych kontroli, nierzadko długotrwałych i paraliżujących codzienną pracę przedsiębiorcy²⁶. Ustrukturyzowane dane pozwoliły bowiem na prowadzenie kontroli wstępnych, które następnie kierują prace na wytypowane obszary ryzyka. Spowodowało to również pozytywną zmianę podejścia do weryfikacji rozliczeń

²³ Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2019, poz. 1520 ze zm.

²⁴ Korzystam z T. Grzybowski, *Wpływ wybranych technologii informatycznych na uszczelnianie systemu VAT* [w:] *Ekonomiczne i społeczne skutki nowych technologii*, P. Błędowski, U. Kurczewska, M. Zaleska (red.), Warszawa 2020, *passim*.

²⁵ Struktury JPK są dostępne na stronie Ministerstwa Finansów: <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk> (20.08.2021).

²⁶ M. Błocka-Sowińska, *Big Data – aspekty podatkowe*, niepubl. praca magisterska, SGH, Warszawa 2019, s. 36.

podatników. Uwzględniając liczbę, a także zakres nieprawidłowości zidentyfikowanych na podstawie danych zawartych w plikach JPK_VAT, czynności sprawdzające, jako forma weryfikacji najmniej uciążliwa dla podatnika i najtańsza z punktu widzenia KAS, odgrywają coraz istotniejszą rolę. Nastąpiło więc przejście do działań miękkich, behawioralnych, które z jednej strony pozwalają podatnikowi na dokonanie samodzielnej korekty bez uruchamiania procedury podatkowej, z drugiej zaś znacząco obniżają koszty działania administracji podatkowej. Kontrola podatkowa lub postępowanie podatkowe, stanowiące procedury sformalizowane, są bowiem zdecydowanie bardziej kosztowne oraz czasochłonne. Raportowanie JPK pozwala wykorzystywać je selektywnie w przypadkach ukierunkowanych na wykrywanie poważnych oszustw podatkowych²⁷.

Te spostrzeżenia znajdują odzwierciedlenie w danych udostępnionych przez Najwyższą Izbę Kontroli. Z informacji tego organu, dotyczącej wyników kontroli w zakresie wykorzystywania JPK w postępowaniach i kontrolach podatkowych, wynika, że stopień wykorzystania JPK_VAT zwiększał się w kolejnych latach: w czynnościach sprawdzających z 11,8% w 2017 r. do 29,6% w I połowie 2018 r., a w kontrolach rozliczeń podatku VAT odpowiednio z 2,6% do 13,0%. Wzrosła także kwota ustaleń dokonanych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z wykorzystaniem JPK_VAT z 46,1 mln zł w 2017 r. do 103,5 mln zł w I półroczu 2018 r. (o 124,3%). Sumy te stanowiły w 2017 r. 9,6%, a w I półroczu 2018 r. 16,6% kwot ustaleń dokonanych w wyniku wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT. Z kolei kwoty wynikające z korekt deklaracji podatkowych dokonanych przez podatników po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, w których wykorzystywano JPK_VAT, wyniosły 34,1 mln zł w 2017 r. (11,5% ogółu korekt będących wynikiem czynności sprawdzających w zakresie VAT) i 92,8 mln zł w I połowie 2018 r. (odpowiednio 20,4%)²⁸.

3. System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej

Kolejnym instrumentem gromadzenia i przetwarzania danych podatników przez organy podatkowe jest System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej. Przepisy o STIR weszły w życie na mocy ustawy z 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń

²⁷ A. Zdunek, *Krajowa Administracja Skarbowa...*, s. 304-305.

²⁸ Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli *Wykorzystywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego...*, s. 9 i n.

skarbowych²⁹ i stanowią oryginalne polskie rozwiązanie służące w szczególności zwalczaniu przestępczości podatkowej. Kluczowe w tym zakresie było wprowadzenie do Ordynacji podatkowej nowego działu IIIB – „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”.

STIR służy do przekazywania danych między Szefem KAS, bankami i Centralnym Rejestrem Danych Podatkowych (CRDP)³⁰. System ten jest narzędziem umożliwiającym gromadzenie, przetwarzanie i przesyłanie informacji między podmiotami obrotu gospodarczego, bankami, izbą rozliczeniową oraz organami podatkowymi. Za pomocą tej instytucji administracja podatkowa gromadzi wszystkie dane z rachunków bankowych uczestników obrotu gospodarczego w czasie rzeczywistym. Działanie systemu, najogólniej rzecz ujmując, polega na tym, że wraz z założeniem rachunku bankowego informacja o tym fakcie, jak też o wszystkich danych dotyczących rachunku³¹, zostaje przesłana do STIR prowadzonego przez Krajową Izbę Rozliczeniową S.A. (KIR). Podobny przepływ informacji ma miejsce w przypadku dokonania przelewu między rachunkami bankowymi; dane te trafiają do KIR i Szefa KAS³². Nie wchodząc w tym miejscu w szczegółowe rozważania, podkreślić należy, że w praktyce informacje są przekazywane w trybie dziennym i zautomatyzowanym³³. Dane między bankiem a Izbą oraz Izbą i Szefem KAS są przekazywane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej na stronie Ministerstwa Finansów³⁴, a zatem jest to

²⁹ Dz.U. 2017, poz. 2491.

³⁰ Art. 119zk § 1 Ordynacji podatkowej.

³¹ Jest to szereg danych wrażliwych, obejmujących takie informacje, jak w szczególności: numer rachunku, data otwarcia, dane identyfikacyjne posiadacza (firma, nazwa, imię i nazwisko osoby fizycznej, rodzaj prowadzonej działalności, numer KRS, data rejestracji lub rozpoczęcia działalności, kraj rejestracji podmiotu kwalifikowanego oraz rezydencji podatkowej, numer PESEL, REGON, NIP, EURONIP, dane adresowe prowadzonej działalności oraz siedziby, adres korespondencyjny, numer telefonu, adres skrzynki elektronicznej), dane identyfikacyjne pełnomocników do rachunków, reprezentantów podmiotu, jego beneficjenta rzeczywistego (w tym ich imię i nazwisko, PESEL, numer dowodu osobistego, data i kraj urodzenia, obywatelstwo, dane adresowe z miejscowością, ulicą, numerem domu i lokalu).

³² Bank przekazuje izbie rozliczeniowej zestawienia wszystkich transakcji, które będą księgowane na rachunku. Zestawienia te będą obejmować dane identyfikacyjne nadawcy i odbiorcy transakcji (imię i nazwisko, nazwę, dane adresowe, w tym miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu, numery rachunków nadawcy i odbiorcy, datę obciążenia i uznania rachunku, kwotę i walutę transakcji, tytuł i opis transakcji, saldo początkowe i końcowe zestawienia). Od lipca 2019 r. Szef KAS może też żądać np. przekazania przez bank informacji o adresie IP, z którego nastąpiło logowanie do rachunku bankowego w Internecie.

³³ Szerzej mechanizm raportowania w ramach STIR omawia P. Mikula, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne...*, s. 372-376.

³⁴ <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir> (20.08.2021).

plik komputerowy obejmujący dane usystematyzowane w odpowiednim schemacie ułatwiającym ich przetworzenie.

W STIR są gromadzone, oprócz wyżej wskazanych danych, również informacje pochodzące z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, z którego dane mają być automatycznie przekazywane do STIR, w tym dane z Krajowego Rejestru Sądowego, dane z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz dane z elektronicznego rejestru wykreślonych płatników podatku od towarów i usług.

Po zgromadzeniu danych z rachunków bankowych, jak również na podstawie danych udostępnionych z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, posiadacze rachunków bankowych, oznaczani są wskaźnikiem ryzyka. Jest on swego rodzaju atrybutem (oznaczeniem, „oflagowaniem”), który może być przypisany potencjalnie dowolnemu podmiotowi kwalifikowanemu dokonującemu transakcji za pośrednictwem banków. Wskaźnik ryzyka jest ustalany automatycznie na podstawie algorytmów, które mają pozostać tajne³⁵. Jeżeli STIR (tj. w istocie program komputerowy) przypisze danemu podmiotowi określony wskaźnik ryzyka lub też wskaźnik taki ulegnie zmianie, informacja taka nie rzadziej niż raz dziennie zostanie przekazana Szefowi KAS oraz właściwemu bankowi. Informacja o wskaźniku ryzyka obejmuje dane identyfikujące podmiot, wskaźnik ryzyka oraz istotność wpływu na ten wskaźnik poszczególnych kryteriów użytych przy jego ustalaniu. Na podstawie otrzymanych zestawień z banków dotyczących rachunków bankowych, otrzymanego wskaźnika ryzyka oraz innych posiadanych informacji Szef KAS dokonuje analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi.

Należy zauważyć, że przypisanie wskaźnika ryzyka, prowadzące zwłaszcza do przypuszczenia, że działalność danego podmiotu może mieć związek z wyłudzeniami skarbowymi, oznacza powstanie dotkliwych dla podatnika konsekwencji. W szczególności może dojść do blokady rachunku bankowego, odmowy rejestracji jako podatnika VAT lub wykreślenia ze stosownego rejestru, a także do wszczęcia postępowania karnego³⁶. Podstawowym narzędziem jest wspomniana blokada rachunku bankowego, standardowo obejmująca okres 72 godzin, która może jednak zostać przedłużona na okres nie dłuższy niż 3 miesiące. Kompetencje w tym zakresie przysługują przede

³⁵ P. Mikuła, *Gdzie jesteśmy i dokąd zmierzamy z uszczelnianiem VAT: kilka uwag na temat ingerencji w prawa podatnika i ich ochrony* [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego – sukces czy porażka?*, J. Głumińska-Pawlic (red.), Katowice 2018, s. 129.

³⁶ P. Mikuła, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej...*, s. 376, 389–391.

wszystkim Szefowi KAS, jak też, z upoważnienia wydanego na podstawie art. 119zma Ordynacji podatkowej, niektórym naczelnikom urzędów celno-skarbowych³⁷.

Niewątpliwą zaletą tego mechanizmu jest to, że daje on istotne możliwości w zakresie kontroli wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych. Można zaryzykować stwierdzenie, że jest to potencjalnie jedno z bardziej skutecznych narzędzi w walce z luką podatkową VAT, które w bezprecedensowy sposób zwiększyło zasoby informacyjne administracji skarbowej³⁸. Bez zastosowania technologii STIR identyfikowanie podmiotów mających zamiar popełnienia przestępstw skarbowych byłoby w tej skali niemożliwe. Posiadanie dostarczanych w opisany wyżej sposób informacji może przykładowo prowadzić do natychmiastowego ustalenia tego, czy dana transakcja znajdująca odzwierciedlenie w ewidencjach podatkowych miała rzeczywiście miejsce, czy dany podatnik nie „ukrywa” części swojej działalności lub czy transakcje danego podmiotu mają charakter „rynkowy”.

Te możliwości ilustruje tendencja wzrostowa, w zakresie wykorzystania wskazanego narzędzia przez administrację podatkową. Z publikowanych sprawozdań w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi za lata 2018-2020³⁹ wynika, że liczba rachunków rozliczeniowych zgłoszonych do STIR w latach 2018-2020 wzrosła o około 63%, w 2020 r. wynosząc 18,93 mln. Prawie trzykrotnie wzrosła w tym okresie liczba podmiotów sklasyfikowanych do grup podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych; w 2020 r. było to 81 tys. podmiotów. Natomiast liczba transakcji zaraportowanych do systemu wzrosła w 2020 r. o ponad 80% względem 2018 r. (15 405,73 mln w 2020 r.). Wreszcie utrzymuje się tendencja wzrostu liczby blokad dokonywanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, która wzrosła o 40% w 2020 r. tylko względem 2019 r. Znamienne wydaje się tu jednak porównanie z 2018 r., kiedy to zablokowano 41 rachunków bankowych, z 2020 r., w którym takowych było 1020. Wartość zablokowanych środków finansowych w stosunku do szacowanej wartości uszczupień nadal stanowi nieznaczny procent. Niemniej można zaobserwować, że z roku na rok stosunek

³⁷ Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2020 r. w sprawie upoważnienia innych organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Dz.U. 2020, poz. 1488.

³⁸ M. Sterniczuk, *Przeciwdziałanie wykorzystaniu sektora finansowego oszustwom podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług*, niepubl. praca dyplomowa, SGH, 2021.

³⁹ <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir> (20.08.2021).

ten wzrasta, tj. z 7,73% w 2018 r. do 14,54% w 2020 r.⁴⁰ Odpowiednio wzrasta również liczba skarg składanych do sądów administracyjnych na tzw. długie blokady rachunku (z 5 w 2018 r. do 54 w 2020 r.).

4. Biała lista VAT

Białą listę VAT wprowadzono 1.09.2019 r.⁴¹ Nie jest to, podobnie jak JPK, instrument unikatowy, tj. nieznanym systemom prawnym państw członkowskich w Unii Europejskiej. Przeciwnie, występuje w innych członkowskich jurysdykcjach podatkowych i co do zasady uznaje się go za zgodny z istotą unijnego systemu VAT⁴². Biała lista VAT stanowi wykaz prowadzony przez Szefa KAS w formie elektronicznej⁴³, który zawiera informacje o podatnikach:

- w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT,
- zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Wykaz zawiera następujące dane:

- firmę (nazwę) lub imię i nazwisko,
- numer, za pomocą którego podmiot został zidentyfikowany na potrzeby podatku, jeżeli taki numer został nadany,
- status podmiotu:
 - w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT,
 - zarejestrowanego jako „podatnik VAT czynny” albo „podatnik VAT zwolniony”, w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona,
- numer REGON, o ile został nadany,
- numer w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile został nadany,

⁴⁰ W 2020 r. łączna kwota zablokowanych środków pieniężnych przez Szefa KAS wyniosła 88,7 mln zł, z kolei przez naczelników urzędów celno-skarbowych 7,5 mln zł. Natomiast szacowane uszczuplenia wyniosły odpowiednio 587,7 mln zł oraz 73,2 mln zł (por. *Sprawozdanie w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi za 2020 rok*, s. 6).

⁴¹ Wprowadzona ustawą z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2019, poz. 1018.

⁴² Wyrok TS z 19.10.2017 r., C-101/16, *Paper Consult*, EU:C:2017:775, pkt 53-55.

⁴³ Art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2021, poz. 685 ze zm.

- adres siedziby w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną,
- adres stałego miejsca prowadzenia działalności albo adres zamieszkania, w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności w odniesieniu do osoby fizycznej,
- imiona i nazwiska osób wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich numery identyfikacji podatkowej,
- imiona i nazwiska prokurentów oraz ich numery identyfikacji podatkowej,
- imię i nazwisko lub firmę (nazwę) wspólnika oraz jego numer identyfikacji podatkowej,
- daty rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT,
- podstawę prawną odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT,
- numery rachunków rozliczeniowych otwartych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą⁴⁴.

Wykaz ów jest dostępny na stronie internetowej Ministerstwa⁴⁵. Jak zauważono w objaśnieniach podatkowych do białej listy VAT⁴⁶,

jednym z podstawowych celów Wykazu jest ułatwienie i przyspieszenie wyszukiwania danych o podmiotach, w tym zarejestrowanych jako podatnicy VAT. Utworzenie jednej bazy zawierającej wszystkie informacje o podatnikach VAT ułatwi proces wyszukiwania danych przez zainteresowanych kontrahentów. Zadaniem Wykazu jest, aby poprzez bezpłatny i szybki dostęp do aktualnych danych (również historycznych) ułatwiających identyfikację kontrahentów, takich jak data rejestracji, odmowy rejestracji, wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT, uczciwi przedsiębiorcy przy wyborze kontrahentów ograniczyli ryzyko wpłątania w oszukańczy proceder zmierzający do wyłudzenia VAT. Korzystanie z Wykazu będzie miało tym samym pozytywny wpływ na zwiększenie bezpieczeństwa i pewności obrotu gospodarczego. Wykaz umożliwi w prostszy sposób zachowanie należytej staranności. Weryfikacja formalna kontrahenta jest jedną z podstawowych przesłanek branych pod uwagę przy ocenie dochowania należytej staranności przez podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa, czy też nie wiedzieli lub nie mogli wiedzieć, że dana transakcja służy oszustwu. Obejmuje ona m.in. sprawdzenie

⁴⁴ M. Golec, P. Smeđa, *Podatek VAT. Biała lista a mechanizm podzielonej płatności – relacje*, „Doradca Podatkowy” 2019, nr 4, s. 15.

⁴⁵ <https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka> (20.08.2021).

⁴⁶ Objasnienia podatkowe z 20.12.2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-20-grudnia-2019-r-wykaz-podatnikow-vat> (20.08.2021), s. 4.

czy kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony oraz czy nie jest wpisany do Wykazu jako podmiot, który został wykreślony z rejestru jako podatnik VAT lub podmiot, któremu odmówiono rejestracji. Wykaz posiada funkcjonalność umożliwiającą weryfikację, jaki był status kontrahenta w wybranym momencie historii, licząc do 5 lat wstecz.

Wskazuje się, że biała lista VAT jest jednym z kluczowych narzędzi ograniczających zjawisko przestępczości gospodarczej w dziedzinie VAT, w szczególności w postaci tzw. karuzel podatkowych⁴⁷.

5. Społeczne koszty cyfryzacji rozliczeń VAT i granice e-kontroli

Profity wynikające z wdrożenia struktury JPK czy STIR, zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i do pewnego stopnia podatników, są niezaprzeczalne, niemniej mają też swoją cenę. W szczególności mogą zostać uznane za kontrowersyjne z perspektywy praw podmiotowych, tak w optyce konstytucyjnej, jak i międzynarodowej, zważywszy na zasadniczą zbieżność podstaw aksjologicznych demokratycznych systemów prawnych (tzw. *composite constitutional order*⁴⁸). Nasuwa się tu w szczególności pytanie o zagrożenie prawa do autonomii informacyjnej, czy wręcz prawa do prywatności⁴⁹.

Pomijając na tym tle wątpliwości dotyczące formy określania struktur oraz algorytmów, na podstawie których gromadzone są dane w ramach ww. narzędzi⁵⁰, wskazać należy, że w przypadku JPK podatnik jest zobowiązany do przedstawienia danych podatkowych w określonym czasie oraz w konkretnej strukturze i formie (elektronicznej), co implikuje skutki charakterystyczne dla elektronicznych form kontroli, w tym polegające zwłaszcza na zbieraniu w krótkim czasie i przetwarzaniu dużej

⁴⁷ Odpowiedź Ministerstwa Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 27 listopada 2020 r. na interpelację poselską, znak PT5.054.1.2020PT5.054.1.2020.

⁴⁸ A. Sołtys, *Pluralistyczna koncepcja relacji prawa UE i prawa krajowego wobec współczesnych wyzwań dla europejskiego porządku konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2021, nr 4, s. 4 i n.

⁴⁹ Art. 47, art. 51 Konstytucji RP, art. 8 Karty Praw Podstawowych UE, art. 8 Konwencji o ochronie prawa człowieka i podstawowych wolności.

⁵⁰ Zbieranie informacji przez STIR opiera się na tajnych algorytmach, opracowanych przez KIR, a więc niewynikających ze źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Ustawa daje wprawdzie pewne wskazówki co do konstrukcji tych algorytmów (a zatem co do przesłanek, na podstawie których dany podmiot ma być oznaczony takim wskaźnikiem), nie są one jednak precyzyjne (art. 119zn § 3 Ordynacji podatkowej). Podobnie w świetle art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej zakres danych wymaganych do raportowania w formule JPK wyznaczony jest *de facto* przez komunikat na stronie internetowej Ministerstwa.

ilości danych na temat podatnika oraz jego kontrahentów. Pozwala to na wyciąganie wniosków dalece wykraczających poza te uzasadnione celami kontroli, jak np. dotyczące polityki cenowej przedsiębiorstwa, a nawet przekonań religijnych czy politycznych konsumentów. Gromadzone dane mają bowiem charakter danych wrażliwych, jako że zawierają informację o tym, kto, od kogo, kiedy, co i za ile kupił, co dotyczy również zakupów dokonywanych przez konsumentów, tj. osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Wszystkie te zasoby informacyjne zbierane są przy tym niejako przewencyjnie, bez związku z konkretnym postępowaniem, w sposób zautomatyzowany. Brakuje ponadto procedury weryfikacji procesu gromadzenia danych przez niezależny organ (sądowy w szczególności), podobnie jak limitów czasowych przechowywania gromadzonych w omówiony sposób danych, nie wspominając już o przesłankach ich usuwania⁵¹. Podobnie regulacje wprowadzające STIR przyczyniają się do gromadzenia oraz przetwarzania danych o obywatelach w bezprecedensowym zakresie, bez związku z konkretnym postępowaniem. Do Szefa KAS przekazywane są codziennie w zasadzie wszystkie dane o przelewach bankowych dokonywanych w Polsce, w ustalonym jednolitym formacie, co umożliwia ich automatyczne przetwarzanie. Podobnie więc jak w przypadku JPK, łatwo wyobrazić sobie, jak istotną wagę takie informacje mają dla różnych podmiotów gry rynkowej lub politycznej, z zupełnie innego punktu widzenia niż kontrola podatkowa. Można tutaj dostrzec szereg niepokojących implikacji wynikających ze zgromadzenia w jednym miejscu wszystkich informacji o przepływach finansowych danego podmiotu (np. potencjalnie o zakupach dotyczących sfery prywatnej jednoosobowego przedsiębiorcy).

Na tym tle instrument w postaci białej listy VAT odróżnia się tym, że mamy tu do czynienia z publicznym rejestrem zawierającym podstawowe dane ewidencyjne i informacyjne, tj. związane z formalnoprawną organizacją oraz działalnością przedsiębiorcy generującego rozliczenia w dziedzinie VAT. Zakres upublicznionych danych jest zdecydowanie węższy od tego, który dostępny jest administracji skarbowej dzięki wykorzystaniu mechanizmów JPK czy STIR. Inne są bowiem funkcje powszechnie dostępnych informacji przetwarzanych w ramach białej listy VAT. Dane te pozwalają uwiarygodnić uczestnika obrotu prawnego. Wskazuje na to bezpośredni związek funkcjonalności białej listy VAT z tzw. doktryną dobrej wiary⁵². Wykaz ten zawiera bowiem informacje pozwalające na stosunkowo łatwą weryfikację kryteriów organizacyjno-

⁵¹ P. Mikula, *Elektroniczna wszechkontrola podatkowa: nowe instrumenty walki z oszustwami a konstytucyjne prawo do prywatności* [w:] *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?*, J. Głumińska-Pawlic (red.), Katowice 2017, s. 110-111.

⁵² Z ugruntowanego orzecznictwa TS wynika, że w dobrej wierze pozostaje wyłącznie podatek, który nie wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć o tym, że

-prawnych kontrahenta, jak też okoliczności transakcji w zakresie bezpiecznego dla rozliczenia dostawy lub usługi rachunku bankowego. Przeprowadzenie transakcji na podstawie danych gromadzonych w ramach białej listy VAT, w szczególności zaś dokonanie płatności na rachunek zweryfikowany przez administrację skarbową, daje niejako rękojmię działania z dochowaniem należytej staranności⁵³. Jest to zatem narzędzie wzajemnej (horyzontalnej) kontroli przedsiębiorców, przesuwające do pewnego stopnia ciężar weryfikacji rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania z administracji skarbowej, na podatnika. W zamian władza publiczna udostępnia kontrahentom rozliczającym podatek od towarów i usług pewien wentyl bezpieczeństwa, narzędzie owej weryfikacji. Zatem jako nadrzędny cel jawi się tu właśnie pewność obrotu prawnego⁵⁴.

O ile więc w przypadku białej listy VAT można dostrzec próbę wyważenia z jednej strony funkcji fiskalnej instrumentu prawnego, a z drugiej jej roli gwarancyjnej względem podatników, o tyle ten pierwszy aspekt zdaje się przeważać w odczytaniu natury raportowania w formie JPK, jak też kontroli przepływów finansowych w ramach STIR. Odmienne są nie tylko metody, ale i kierunki oddziaływania administracji skarbowej na podatnika w przypadku ww. grup narzędzi uszczelniających. Biała lista VAT wyraża ideę kooperacyjności i służebnej roli administracji państwowej względem obywateli, jako że – jak zauważono – niejako podzielono się tu z podatnikiem odpowiedzialnością za rzetelność rozliczenia w zakresie VAT. Z jednej strony przerzucono na podatnika obowiązek weryfikacji kontrahenta, tj. podwyższono próg należytej staranności w stosunku do tego wynikającego z doktryny dobrej wiary w jej dotychczasowej postaci, z drugiej jednakże udostępniono w tym celu stosowne narzędzie i dookreślono ustawowo kryteria owej staranności kupieckiej. Z kolei w przypadku JPK oraz STIR położono nacisk na pobór danych i działania analityczne i kontrolne samej administracji skarbowej, których mechanizmy w zasadniczym zakresie nie są podatnikowi znane.

Co zrozumiałe, trudno obecnie wyobrazić sobie bardziej skuteczne, aniżeli techniki cyfrowe, środki uszczelniania systemu podatkowego. Nowe technologie umożliwiły precyzyjną identyfikację podmiotów, które powinny zostać objęte kontrolą, a także pozwoliły przewidywać trendy w celu zarządzania długiem podatkowym. Jest też

uczestniczy w transakcji, która wiąże się z oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej (szerzej: T. Grzybowski, *Wpływ wybranych technologii informatycznych...*).

⁵³ W. Klimiuk, *Wiarygodność rejestrów publicznych w cieniu harmonizacji podatków*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 8, s. 22 i n.

⁵⁴ Odrębnym zagadnieniem jest, czy przepisy wdrażające rekonstruowane wyżej założenia białej listy VAT są zrozumiałe i należyście realizują przypisywany im cel (szerzej por. A. Czernik, *Owoce białej listy*, „Doradca Podatkowy” 2020, nr 2, s. 3-9).

oczywiste, że unikanie, a tym bardziej uchylanie się od ciężaru podatkowego uderza w zasadę solidaryzmu społecznego, wyrażoną w treści klauzuli dobra wspólnego⁵⁵. Nie można jednak tracić z pola widzenia, że JPK czy STIR to środki tyleż efektywne, co zarazem inwazyjne, biorąc pod uwagę, że dane gromadzone są bez związku z konkretnym postępowaniem, podobnie jak zakres gromadzonych informacji wrażliwych. Ten rosnący apetyt fiskusa w zakresie zbierania kolejnych informacji o podatnikach i korespondujący z nim rozwój narzędzi analitycznych wykorzystywanych w ocenie ich działania aktualizuje więc filozoficzne pytanie Machiavellego: czy cel może uświęcać środki? Jak dalece realizacja postulatów zasadniczych (sprawiedliwość podatkowa), jak i względem nich instrumentalnych (uszczelnienie systemu podatkowego)⁵⁶ może usprawiedliwiać ingerencję w autonomię informacyjną podatników? Dalej zaś: czy dojrzewające zmiany systemowe, uzasadniane w duchu walki z oszustwami lub nadużyciami podatkowymi, mogą konsekwentnie ograniczać prawa podmiotowe?⁵⁷

Tarcie między zasadami ustrojowymi, w tym takimi jak powszechność opodatkowania czy autonomia informacyjna, jest dziś zatem intensywniejsze niż kiedykolwiek wcześniej, a to za sprawą rozwoju technologii informatycznych. Prawodawca stoi w ww. zakresie przed wyborem nie tylko politycznym, ale i filozoficznym, decydującym ostatecznie o kształcie sprawiedliwości realizowanej przez prawo. W mojej ocenie narzędzia wiążące się z przeniesieniem władztwa podatkowego do przestrzeni wirtualnej, mimo że wpisały się już zasadniczo w krajobraz prawnopodatkowy, nadal budzą zastrzeżenia z perspektywy generowanych przez nie niebezpieczeństw nadużycia władzy. Wydaje się bowiem, że z ww. tylko biała lista VAT stanowi wyraz dbałości o zachowanie równowagi między wydajnością fiskalną systemu a realizacją praw podmiotowych podatników. Czas pokaże, czy któraś ze wspomnianych wartości przeważy, bądź może uda się je odpowiednio wyważyć⁵⁸, co pozwoli na ocenę, czy ze swej demokratycznej legitymacji ustawodawca korzysta w granicach wyznaczonych

⁵⁵ J. Trzcíński, *Rzeczpospolita Polska dobrem wspólnym wszystkich obywateli*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 1, s. 27 i 30.

⁵⁶ O wartościach zasadniczych i instrumentalnych por. J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław 1973, s. 51-53.

⁵⁷ J. Wierzbicki, *Ku podatkowej dystopii – uwarunkowania polskiego systemu daninowego*, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH, 2020, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/ku-podatkowej-dystopii> (20.08.2021).

⁵⁸ Jakkolwiek można wskazać próby identyfikacji hierarchii wartości i zasad konstytucyjnych [vide: K. Działocha, *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm* [w:] *Charakter i struktura norm konstytucyjnych*, J. Trzcíński (red.), Warszawa 1997], to trudno byłoby uznać jednoznaczne pierwszeństwo np. zasady powszechności opodatkowania przed zasadą autonomii informacyjnej.

przez zasady ustrojowe⁵⁹. Nie jestem w tym względzie optymistą, tym bardziej że koncepcja intersubiektywnej miary uczciwości, tj. dobrej wiary (*bona fides*) w rodzimej kulturze prawnej nadal niejednokrotnie ustępuje, tak w działaniach części podatników, jak i władzy publicznej, faktycznemu domniemaniu złej wiary.

Bibliografia

- Bartoszewicz M., *Chiński system zaufania społecznego*, „Przegląd Geopolityczny” 2020, t. 32, s. 58-67.
- Błocka-Sowińska M., *Big Data – aspekty podatkowe*, niepubl. praca magisterska, SGH, Warszawa 2019.
- Czernik A., *Owoce białej listy*, „Doradca Podatkowy” 2020, nr 2, s. 2-9.
- Darowska-Szczepanek K., *Cloud computing w kontekście strategicznych kierunków informatyzacji administracji publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 1, s. 77-93.
- Działocha K., *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm* [w:] *Charakter i struktura norm konstytucyjnych*, J. Trzciński (red.), Warszawa 1997.
- Gajewski D., Grzybowski T., Karwat P., Werner A., Wierzbicki J., *Aktualne trendy w optymalizacji i uszczelnieniu systemów podatkowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej* [w:] *Europa Środkowo-Wschodnia wobec globalnych trendów: gospodarka, społeczeństwo i biznes*, M. Strojny (red.), Warszawa 2019.
- Golec M., Smęda P., *Podatek VAT. Biała lista a mechanizm podzielonej płatności – relacje*, „Doradca Podatkowy” 2019, nr 4.
- Gołębiowska M., *COVID-19 a cyfryzacja Europy Środkowej*, „Komentarze Instytutu Europy Środkowej” 2020, nr 162(65).
- Gorman L., McLean D., *Media i społeczeństwo. Wprowadzenie historyczne*, przeł. A. Sadza, Kraków 2010.
- Grzybowski T., *Wpływ wybranych technologii informatycznych na uszczelnianie systemu VAT* [w:] *Ekonomiczne i społeczne skutki nowych technologii*, P. Błędowski, U. Kurczewska, M. Zaleska (red.), Warszawa 2020.
- Kleer J., *Teoretyczne ujęcie modelu cywilizacji*, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego” 2021, nr 1, s. 28-33.
- Klimiuk W., *Wiarygodność rejestrów publicznych w cieniu harmonizacji podatków*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 8, s. 22-25, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3752>.
- Kopyściańska K., *Kontrowersje wokół tzw. uszczelniania systemu podatkowego w kontekście ostatnich zmian odnoszących się do podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 39-54, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.02>.
- Kowal A., Lichota W., *Proces cyfryzacji podatku VAT w Polsce*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 115, s. 265-282, <https://doi.org/10.26485/SPE/2020/115/15>.

⁵⁹ Pewnym drogowskazem mogą się tu okazać pytania prawne skierowane zarówno do polskiego Trybunału Konstytucyjnego (ściślej chodzi o wniosek Krajowej Rady Doradców Podatkowych; sygn. K 13/20), jak i Trybunału Sprawiedliwości UE (ściślej chodzi o pytanie prejudycjalne sądu belgijskiego; sygn. C-694/20), a dotyczące uchylenia tajemnicy zawodowej (odpowiednio doradcy prawnego lub adwokata) w zakresie związanym z obowiązkiem raportowania schematów podatkowych.

- Kurzac M., *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 25, s. 11-22, <https://doi.org/10.26485/SPe/2017/105/1>.
- Martini J., *Demokratyczne państwo prawne czy państwo teoretyczne? Działania państwa polskiego wobec wyzwań związanych z masowymi wyłudzeniami VAT* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska (red.), Warszawa 2019.
- Mikuła P., *Elektroniczna wszechkontrola podatkowa: nowe instrumenty walki z oszustwami a konstytucyjne prawo do prywatności* [w:] *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2017.
- Mikuła P., *Gdzie jesteśmy i dokąd zmierzamy z uszczelnianiem VAT: kilka uwag na temat ingerencji w prawa podatnika i ich ochrony* [w:] *Uszczelnianie systemu podatkowego – sukces czy porażka?*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2018.
- Mikuła P., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), Warszawa 2018.
- Nykiel W., Kukulski Z., *Raport generalny – transformacja systemów podatkowych w państwach Europy Środkowo-Wschodniej – 25 lat doświadczeń oraz wyzwania na przyszłość – cz. II*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 9-37. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.01>.
- Síthigh D.M., Siems M., *The Chinese Social Credit System: A Model for Other Countries?*, „European University Institute Working Paper LAW” 2019, iss. 1.
- Sołtys A., *Pluralistyczna koncepcja relacji prawa UE i prawa krajowego wobec współczesnych wyzwań dla europejskiego porządku konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2021, nr 4, s. 3-21.
- Sterniczuk M., *Przeciwdziałanie wykorzystaniu sektora finansowego oszustwom podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług*, niepubl. praca dyplomowa, SGH, 2021.
- Trzeciński J., *Rzeczpospolita Polska dobrem wspólnym wszystkich obywateli*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 1, s. 23-31, <https://doi.org/10.14746/rpe-is.2018.80.1.3>.
- Wierzbicki J., *Ku podatkowej dystopii – uwarunkowania polskiego systemu daninowego*, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH, 2020, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/ku-podatkowej-dystopii> (20.08.2021).
- Wróblewski J., *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław 1973.
- Zdunek A., *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), Warszawa 2018.
- Zuboff S., *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, London 2019.

Książka powstała w ramach realizowanego przez Katedrę Prawa Europejskiego Uniwersytetu Jagiellońskiego i koordynowanego przez prof. Sławomira Dudzika i dr hab. Ingę Kawkę projektu Jean Monnet Module pt. „E-administracja — europejskie wyzwania dla administracji publicznej w państwach członkowskich UE i krajach partnerskich/eGovEU+”.

Zebrane w monografii artykuły naukowe dotyczą szerokiego spektrum zagadnień związanych z cyfrową transformacją administracji publicznej w Europie. Pierwsza część książki została poświęcona analizie e-administracji z perspektywy prawa europejskiego. Następnie cyfryzację administracji przedstawiono jako katalizator transformacji administracji otwartej, odpowiedzialnej i świadczącej e-usługi dla obywateli. Książka ukazuje również wpływ digitalizacji na funkcjonowanie polskiej administracji publicznej. Ostatnia część opracowania dotyczy e-administracji jako czynnika zwiększającego potencjał administracji w państwach członkowskich UE i państwach stowarzyszonych oraz na szczeblu międzynarodowym.

Monografia adresowana jest do badaczy zajmujących się administracją, prawem administracyjnym i europejskim, praktyków: sędziów, prokuratorów, urzędników państwowych, adwokatów i radców prawnych oraz studentów i doktorantów prawa, administracji i ekonomii. Mamy nadzieję, że publikacja poszerzy wiedzę na temat cyfryzacji administracji w Polsce i Europie oraz zachęci do dalszych studiów w tej dziedzinie.



<https://akademicka.pl>

ISBN 978-83-8138-673-9

