

## Faktury w formie elektronicznej – zagadnienia prawne

**dr Krzysztof Korus**  
**dr Marek Świerczyński**

### Źródła prawa

Zasady wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur w formie elektronicznej określają następujące akty prawne:

1) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur<sup>1</sup> (dalej zwane rozporządzeniem z dnia 14 lipca 2005 r.);

2) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (zwane dalej rozporządzeniem z dnia 25 maja 2005 r.).<sup>2</sup>

Przepisy rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. wdrażają postanowienia dyrektywy Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunków fakturowania w zakresie podatku od wartości dodanej<sup>3</sup>. Za standaryzację faktur w formie elektronicznej na płaszczyźnie międzynarodowej odpowiedzialny w UE jest Europejski Komitet Normalizacyjny (European Committee for Standardization – Information Society Standardization System), upoważniony do tego przez Komisję Europejską. Komisja Europejska zwróciła się do CEN/ISSS, aby poddać

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2005 r. nr 133 poz. 1119.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2005 r. nr 95 poz. 798 ze zm..

<sup>3</sup> Dz. Urz. UE L 15/24 z 17.01.2002 r. W „starych” państwach członkowskich UE postanowienia dyrektywy zostały implementowane do dnia 1 stycznia 2004 r. W Polsce powinny obowiązywać już od dnia od dnia wstąpienia Polski do UE, tj. 1 maja 2004 r.

ocenie implikacje wynikające z wprowadzenia Dyrektywy Rady 2001/115/WE<sup>4</sup>. Celem wykonania tego zadania CEN/ISS utworzyło grupę roboczą. Po zakończeniu prac grupy roboczej powstała nowa inicjatywa CEN/ISS – projekt dotyczący “Interoperacyjności faktur elektronicznych w Unii Europejskiej”. (Workshop on "Interoperability of Electronic Invoices in the European Community"). Projekt ten rozpoczął się 21 kwietnia 2004 roku.

W literaturze zwraca się uwagę na liczne rozbieżności rozwiązań przyjętych w rozporządzeniu w stosunku do dyrektywy<sup>5</sup>.

## Treść faktury w formie elektronicznej

Do faktury w formie elektronicznej, jako faktury w rozumieniu ustawy VAT stosuje się tę ustawę oraz przepisy rozporządzenia z dnia 25 maja 2005 r. Wynika to z faktu, że rozporządzenie z dnia 14 lipca 2005 r. nie reguluje wszystkich zagadnień dotyczących faktur w formie elektronicznej<sup>6</sup>. Zastosowanie znajdują zatem ogólne regulacje dot. m.in. terminu wystawiania faktury, powstania obowiązku podatkowego, gdy powstaje on z chwilą wystawienia faktury, fakturowania zaliczek<sup>7</sup>. Faktura w formie elektronicznej powinna zawierać takie same dane, jakie są wymagane w przypadku faktury w formie papierowej<sup>8</sup> (wskazuje je § 9 rozporządzenia z dnia 25 maja 2005 r.)<sup>9</sup>. Różnica dotyczy jedynie faktur korygujących i duplikatów faktur w formie papierowej wystawianych w stosunku do faktur w formie elektronicznej, zawierają one dodatkową adnotację, że korekta lub duplikat dotyczy faktury wystawionej w formie elektronicznej.

Konieczność stosowania rozporządzenia z dnia 25 maja 2005 r., które nie uwzględnia wymogów obrotu elektronicznego powoduje wiele wątpliwości. Warto zwrócić uwagę, że projekt nowelizacji powyższego rozporządzenia przygotowany pod koniec w 2005 r., który miał uwzględnić komunikację elektroniczną ostatecznie nie wszedł w życie. Istotne trudności nasuwa m.in. kwestia, czy faktury w formie elektronicznej powinny być opatrywane oznaczeniem „oryginał” i „kopia”, a jeśli tak, to w jaki sposób to wykonać. W obowiązujących przepisach przyjęto bowiem, że faktura jest wystawiana w dwóch egzemplarzach, z których jeden nosi nazwę

<sup>4</sup> *Report and Recommendations Of CEN/ISS e-Invoicing Focus Group on Standards and Developments on electronic invoicing relating to VAT Directive 2001/115/EC.*

<sup>5</sup> A. Grabowska, Pierwszy miesiąc e-faktur. Przepisy są, ale trudno z nich korzystać, Rzeczpospolita z 20.09.2005 r. (gazeta/Prawo).

<sup>6</sup> K. Piłat, E-faktury tylko w teorii, Gazeta Prawna, 8 sierpnia 2005 r.; A. Tarka, Wszystko o e-fakturach, Gazeta Prawna, 17 października 2005 r.; tenże Faktury elektroniczne, Gazeta Prawna, 8 sierpnia 2005 r.

<sup>7</sup> Zob. Modzelewski, Prawno-podatkowe uwarunkowania wystawiania i stosowania e-faktur, s. 1.

<sup>8</sup> Takim pojęciem posługuje się rozporządzenie z 14 lipca 2005 r.

<sup>9</sup> Zob szerzej A. Bienkowska, Nowe zasady wystawiania faktur, *Przegląd Podatkowy z dnia 1 lipca 2004.*

oryginał a drugi kopia. W ocenie niektórych autorów obowiązek ten znajduje zastosowanie do faktur w formie elektronicznej.<sup>10</sup> Wskazuje się na fakt, że z projektu rozporządzenia usunięto stosowne wyłączenie. Ponadto stwierdza się, że nie ma w tym wypadku znaczenia fakt możliwości kopiowania danych w postaci elektronicznej tak, że nie da się odróżnić kopii od oryginału<sup>11</sup>. Z tego względu część urzędów skarbowych trafnie uznała, że w przypadku faktur w formie elektronicznej nie powstaje potrzeba wystawiania ich w postaci oryginału i kopii (oraz związanego z tym oznaczania faktur)<sup>12</sup>. Zwraca się również uwagę na niedostosowanie do obrotu elektronicznego przepisów ustawy o rachunkowości<sup>13</sup>.

### Akceptacja wystawiania i przesyłania faktur w formie elektronicznej

Dla wystawienia i przesyłania faktur w formie elektronicznej konieczne jest uzyskanie zgody odbiorcy (zwanej w rozporządzeniu akceptacją) na wystawianie i przesyłanie mu faktur w postaci elektronicznej. Według § 3 rozporządzenia akceptacja, którą należy uznać za oświadczenie woli, wymaga pod rygorem nieważności, zachowania formy pisemnej lub kwalifikowanej formy elektronicznej. W tym ostatnim wypadku ustawodawca nakazał odpowiednie stosowanie § 4 dotyczącego wystawiania faktur w formie elektronicznej. Należy zatem przyjąć, że konieczne jest posłużenie się przez odbiorcę podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo, w przypadku gdy strony zamierzają stosować system EDI, skorzystanie z tego systemu w celu udzielenia zgody. Rozporządzenie nie przewiduje natomiast ograniczeń co do formy cofnięcia akceptacji. Forma

<sup>10</sup> M. Butkiewicz, Kopia musi się odróżniać od oryginału. Oznaczenie e-faktur identyczne jak papierowych, Rzeczpospolita z 22.12.2005 r. (dodatek/Dobra Firma)

<sup>11</sup> Warto w tej kwestii zwrócić uwagę na postulaty podnoszone przez Polską Izbę Informatyki i Telekomunikacji: „(...) Jednakże podział na oryginał i kopię faktury nie ma żadnego uzasadnienia w sytuacji zaistniałej po 1 maja 2004 tj. od chwili, gdy faktura nie musi już być podpisywana. Brak podpisu – jedyne elementu gwarantującego unikalność konkretnego dokumentu – powoduje, że „oryginały” i „kopie” faktur można stworzyć w dowolnej ilości egzemplarzy, w dowolnym czasie i miejscu. Wobec tego utrzymywanie przedmiotowego podziału stało się sztuczne. Kolejną kwestią związaną z powrotem do jednorodności faktury jest zachowanie jej kopii, rozumianej jako prawdziwej kopii a nie drugiego dokumentu zwanego „kopia”. W obliczu rozwiązań technicznych nie ma powodów, by odmawiać przedsiębiorcom zachowanie wystawionych faktur w formie elektronicznej, tym bardziej, iż większość przedsiębiorców taki sposób archiwizacji stosuje. Zachowanie wersji papierowej kopii faktury powinna być opcją a nie obowiązkiem. Zwracamy przy tym uwagę, iż nie chodzi tu o umożliwienie zachowywania w „formie elektronicznej” kopii faktur, gdyż takie pojęcie często jest rozumiane jako skan papierowej faktury (co wymagałoby wydrukowanie na papierze, skanowania i archiwizowania) lecz o zachowanie wersji elektronicznej faktury, bez potrzeby wydruku i skanowania wydrukowanej faktury. Zlikwidowanie wymogu otrzymania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej - gdyż wymóg ten jest sprzeczny z przepisami VI dyrektywy VAT”. Zob. Uwagi Polskiej Izby Informatyki i Telekomunikacji do projektu rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług; dostępne na stronie pod adresem:

[http://www.piiit.org.pl/piit/index.jsp?place=Lead07&news\\_cat\\_id=68&news\\_id=1455&layout=2&page=text&lang=pl](http://www.piiit.org.pl/piit/index.jsp?place=Lead07&news_cat_id=68&news_id=1455&layout=2&page=text&lang=pl)

<sup>12</sup> Zob. postanowienie z dnia 6 września 2006 r. Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie nr 1472/RPP1/443-452/06/SAPI

<sup>13</sup> A. Grabowska. Ułatwienia dla dużych i obcych. Od dziś faktury VAT można przysyłać drogą elektroniczną, Rzeczpospolita z 04.08.2005 r., gazeta/Prawo.

cofnięcia akceptacji może zatem być dowolna i może zostać ujawniona np. za pomocą faksu, telefonicznie lub zwykłą pocztą elektroniczną<sup>14</sup>. Rozwiązanie to jest trafne również z praktycznych względów. Powody cofnięcia mogą być różne, np. brak możliwości technicznych weryfikacji faktury w formie elektronicznej i odbiorca faktur w formie elektronicznej musi mieć zapewnioną możliwość jak najszybszego powiadomienia o tym wystawcy. W praktyce jednak wystawcy faktur zamieszczają w regulaminach postanowienia przewidujące wymóg formy pisemnej cofnięcia akceptacji.

Odbiorca nie musi wyrażać akceptacji w odniesieniu do każdej faktury z osobna. Dopuszczalne jest udzielenie ogólnej akceptacji pozwalającej jej adresatowi na wystawianie i przesyłanie odbiorcy wszystkich faktur w formie elektronicznej. Akceptacja może zostać wyrażona w odrębnym dokumencie albo zostać ujęta w ramach klauzuli zamieszczonej w umowie zawartej pomiędzy wystawcą i odbiorcą, w związku z wykonaniem której wystawca będzie przysyłać faktury w formie elektronicznej odbiorcy.

Dokonanie akceptacji przez odbiorcę nie powoduje, że wystawca jest zobowiązany do wystawiania i przesyłania odbiorcy wyłącznie faktur w formie elektronicznej<sup>15</sup>. Zachowuje on prawo do wystawiania oraz przesyłania faktur również w formie papierowej. Wyjątkiem jest wystawianie faktur korygujących i duplikatów faktur. Zasadniczo powinny one być sporządzane przesłane w tej samej formie (zob. § 5 rozporządzenia). W pozostałych przypadkach ewentualne zobowiązanie się przez wystawcę do wystawiania jedynie faktur w formie elektronicznej będzie odnosić jedynie cywilnoprawne skutki i nie spowoduje nieważności faktury papierowej. Z tego względu należy też pamiętać o konieczności uniknięcia podwójnego wystawiania faktury w formie elektronicznej i papierowej, ponieważ wiąże się to z pozbawieniem odbiorcy prawa o odliczenia podatku naliczonego VAT (art. 86 ust. 3a pkt 3 ustawy VAT). Z tych samych względów za nieprawidłowe należy uznać drukowanie i przechowywanie wyłącznie w postaci papierowej faktur wystawionych w formie elektronicznej.

Rozporządzenie przewiduje specyficzne, nie przewidziane w dyrektywie rozwiązanie dotyczące chwili, w której akceptacja staje się skuteczna. Zgodnie z ust. 3 § 3 faktury mogą być wystawiane i przesyłane w formie elektronicznej nie wcześniej niż od dnia następującego po dniu, w którym odbiorca faktury dokonał akceptacji. Wprowadzenie tego ograniczenia nie znajduje racjonalnego wytłumaczenia, mając na uwadze, że faktury w formie elektronicznej mogą zawierać dokładne oznaczenie czasu ich wystawienia i przesłania odbiorcy (także co do godziny, minuty

<sup>14</sup> Tak trafnie M. Butkiewicz, Wykorzystanie..., s. oraz A. Grabowska, E-faktura musi być bezpieczna. Obowiązki wystawcy i odbiorcy elektronicznych dokumentów, Rzeczpospolita z 08.09.2005 r., dodatek/Dobra Firma.

<sup>15</sup> Tak też M. Butkiewicz, G. Wawrzyniak, Aby dostać, nie trzeba samemu wystawiać. Elektroniczne faktury, Rzeczpospolita z 11.08.2005 r., dodatek/Dobra Firma.

i sekundy wystawienia). A zatem ewentualne obawy ustawodawcy odnośnie możliwości wystawienia faktury w formie elektronicznej przed uzyskaniem akceptacji nie znajdują potwierdzenia. Podobne rozwiązanie ustawodawca przewidział w przypadku cofnięcia akceptacji przez odbiorcę faktury (ust. 4 § 3). W takim wypadku wystawca traci prawo do wystawiania i przysyłania faktur w formie elektronicznej temu odbiorcy od dnia następnego po dniu, w którym otrzymał powiadomienie od odbiorcy o wycofaniu akceptacji. Rozwiązanie to budzi jeszcze większe wątpliwości. Można bowiem wyobrazić sobie sytuację, gdy odbiorca zamierza cofnąć akceptację ze skutkiem dopiero od następnego okresu rozliczeniowego. Czy oznacza to jednak, że musi w takim razie wstrzymać się z przekazaniem cofnięcia akceptacji wystawcy do dnia poprzedzającego następny okres rozliczeniowy? Rozwiązanie takie byłoby z pewnością niecelowe i należy opowiedzieć się za dopuszczalnością cofnięcia akceptacji, które, zgodnie z jego treścią, wywoła skutek w terminie późniejszym aniżeli dzień następujący po dniu, w którym wystawca otrzymał powiadomienie od odbiorcy o wycofaniu akceptacji (tak też problem ten jest rozwiązywany w praktyce, w regulaminach stosowanych przez wystawców faktur w formie elektronicznej). Wątpliwości powstają również w sytuacji, gdy odbiorca w danym dniu utracił możliwość weryfikacji faktur w formie elektronicznej. Jeżeli cofnięcie akceptacji może wywoływać skutek (najwcześniej) od dnia następnego po otrzymaniu powiadomienia od odbiorcy przez wystawcę, to ten pierwszy jest narażony na otrzymanie ważnej faktury w formie elektronicznej w dniu poprzedzającym ten dzień.

## **Zasady wystawiania faktur w formie elektronicznej**

Faktury w formie elektronicznej bez specjalnego uwiarygodnienia nie będą uznawane przez organy podatkowe za faktury ze wszystkimi tego konsekwencjami, zwłaszcza w zakresie możliwości odliczenia podatku naliczonego VAT. Zgodnie z § 4 rozporządzenia faktury mogą być przysyłane w formie elektronicznej, pod warunkiem, że autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści będą zagwarantowane:

1) bezpiecznym podpisem elektronicznym w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz. U. Nr 130, poz. 1450 z późn. zm.), weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu; lub

2) poprzez wymianę danych elektronicznych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli umowa dotycząca tej wymiany przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia i integralność danych.

Zgodnie z postulatem neutralności technologicznej ustawodawca nie narzuca formatu pliku faktury w formie elektronicznej<sup>16</sup>. Może to być doc, rtf, xml, PDF, txt, etc. Rekomenduje się jednak, aby nie były to pliki zawierające makro (inaczej makropolecenie), czyli zestaw rozkazów realizujący algorytm komputerowy przeznaczony do wykonywania przez określoną aplikację służącą do odczytu faktur w formie elektronicznej, zwykle w celu automatyzacji pewnych czynności lub dokonania zmian w dokumentach bez interakcji z użytkownikiem. Odradza się również stosowanie formatów, w przypadku których wyświetlana treść, pomimo poprawnej weryfikacji, zostanie zniekształcona w porównaniu z oryginalnym zapisem<sup>17</sup>. Z tych względów powszechnie zalecanym standardem jest XML. Umożliwia on łatwą integrację dokumentów elektronicznych z dowolnym systemem informatycznym. Do formatu XML został przystosowany specjalny rodzaj podpisu elektronicznego. Również w Polsce rekomendowane jest stworzenie wzorca dokumentu faktury elektronicznej w postaci dokumentu XML. Za właściwe uważa się uwzględnienie dotychczasowego dorobku Grup Roboczych (np.: ECR EDI) i dostawców usług outsourcingu EDI, traktując ich propozycje w zakresie definicji dokumentu faktury elektronicznej jako źródło inspiracji twórczej dla określenia standardu faktury elektronicznej na rynek polski<sup>18</sup>.

### **Ad 1) Podpis elektroniczny**

Opatrzanie faktury w formie elektronicznej bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu nie oznacza, że przepisy podatkowe przewidują wymóg podpisania faktury. Podpis elektroniczny służy jedynie jako narzędzie zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści faktury<sup>19</sup>. Spełnia zatem również funkcję „oryginału” dokumentu. Za nietrafne należy jednak uznać twierdzenie, że zasadniczo nieistotne jest to, kto podpisze fakturę w formie elektronicznej (np. jej odbiorca). Podpis spełnia bowiem również funkcję zapewnienia autentyczności przekazu. Dopuszczalne jest

---

<sup>16</sup> Ł. Dec, Dokumenty rozliczeniowe przesyłaj emailami. Gdy elektroniczne fakturowanie wymaga modyfikacji systemu informatycznego, koszty bywają wyższe od oszczędności. Rzeczpospolita z 14.10.2005 r., dodatek/Dobra Firma.

<sup>17</sup> M. Butkiewicz, G. Wawrzyniak, Przez Internet zamiast na papierze. Już wkrótce można będzie przysyłać elektroniczne faktury, Rzeczpospolita z 28.07.2005 r., dodatek/Dobra Firma.

<sup>18</sup> P. Krawczyk, Do podpisu prawie zdolni, Computerworld z 2 października 2006 r. (<http://www.computerworld.pl/artykuly/52847.html>)

<sup>19</sup> Tak też. M. Butkiewicz. Kto może podpisać e-fakturę. Podpis elektroniczny nie jest substytutem własnoręcznego, Rzeczpospolita z 19.01.2006 r., dodatek/Dobra Firma.

natomiast upoważnienie osoby trzeciej do podpisania faktury w formie elektronicznej (zob. punkt dotyczący outsourcingu wystawiania faktur w formie elektronicznej).

Podstawową regulacją w zakresie podpisu elektronicznego w polskim prawie jest ustawa o podpisie elektronicznym z 18 września 2001 r., która weszła w życie 16 sierpnia 2002 r. (dalej u.p.e.)<sup>20</sup>. Zgodnie z art. 3 pkt. 2 u.p.e. bezpieczny podpis elektroniczny to podpis elektroniczny, który: a) jest przyporządkowany wyłącznie do osoby składającej ten podpis, b) jest sporządzany za pomocą podlegających wyłącznej kontroli osoby składającej podpis elektroniczny bezpiecznych urządzeń służących do składania podpisu elektronicznego i danych służących do składania podpisu elektronicznego, c) jest powiązany z danymi, do których został dołączony, w taki sposób, że jakakolwiek późniejsza zmiana tych danych jest rozpoznawalna. Zgodnie z art. 3 pkt. 15 u.p.e. kwalifikowany certyfikat to certyfikat spełniający warunki określone w ustawie, wydany przez kwalifikowany podmiot świadczący usługi certyfikacyjne, spełniający wymogi określone w ustawie. Ważność certyfikatu w momencie złożenia podpisu jest warunkiem koniecznym dla ważności faktury w formie elektronicznej. Okres ważności certyfikatu powinien być oznaczony w umowie o świadczenie usług certyfikacyjnych. Oprócz tego początek i koniec okresu ważności certyfikatu muszą być zamieszczone w samym certyfikacie (art. 20 ust. 1 pkt. 6 u.p.e.). W przypadku niezgodności pomiędzy okresem ważności certyfikatu umówionym pomiędzy stronami a ujawnionym w certyfikacie, miarodajny jest okres ujawniony w certyfikacie (art. 21 ust. 1 u.p.e.). Poza wygaśnięciem umownego okresu ważności certyfikatu przyczyną utraty ważności jest także unieważnienie dokonane w myśl przepisów ustawy. Certyfikat traci także swoją skuteczność, choć nieostatecznie, na skutek jego zawieszenia. Unieważnienie certyfikatu, tryb, skutki i ogłaszanie unieważnienia, określenie podmiotów uprawnionych do żądania unieważnienia, zawieszenie certyfikatu określają przepisy rozdziału V u.p.e. Certyfikat jest wydawany na podstawie umowy o wydanie certyfikatu (art. 14), która stanowi szczególny rodzaj umowy o świadczenie usług certyfikacyjnych (art. 16), w związku z czym musi spełniać wymagania przewidziane przez ustawę wobec umów o świadczenie usług certyfikacyjnych, w szczególności dotyczy to wymogu zachowania formy pisemnej pod rygorem nieważności takiej umowy. W celu otrzymania certyfikatu, zarówno "zwykłego", jak i kwalifikowanego, dana osoba fizyczna powinna stawić się osobiście po pierwszy certyfikat i zawrzeć umowę, przedstawiając w celu potwierdzenia tożsamości stosowne dokumenty, w szczególności dowody tożsamości. Umowa o świadczenie usług certyfikacyjnych może jednakże zostać zawarta z podmiotem innym (np. osobą prawną

<sup>20</sup> Warto jednak zwrócić uwagę, że 14 lipca 2003 roku została wydana decyzja Komisji Europejskiej 2003/511/EC, przyjmująca normy i standardy techniczne określające zalecane wymagania dla kwalifikowanych certyfikatów i dla bezpiecznych urządzeń służących do składania podpisu elektronicznego. Decyzja spowodowała dezaktualizację części przepisów ustawy o podpisie elektronicznym i rozporządzeń wykonawczych, określających techniczne i organizacyjne standardy nakładające określone obowiązki na kwalifikowane podmioty świadczące usługi certyfikacyjne. W związku z powyższym trwają prace nad nowelizacją ustawy.

czy nawet osobą fizyczną) niż przyszły posiadacz niekwalifikowanego certyfikatu, np. z pracodawcą. Świadczy o tym definicja odbiorcy usług certyfikacyjnych zawarta w ustawie o podpisie elektronicznym. Zgodnie z nią odbiorcą może nim być osoba fizyczna, osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Jednakże tylko osoba fizyczna może się posługiwać podpisem i certyfikatem. Ustawa o podpisie elektronicznym nie wprowadza szczególnych ograniczeń w zakresie cudzoziemców bądź apatrydów (bezpaństwowców czyli osób bez obywatelstwa żadnego państwa). Należy stwierdzić, że mogą oni zawierać umowy o świadczenie usług certyfikacyjnych oraz mogą się posługiwać certyfikatami w pełnym zakresie (o ile rzecz jasna posiadają pełną zdolność do czynności prawnych). Umowa o wydanie certyfikatu, w celu zachowania formy pisemnej, mogą być również zawarta z użyciem bezpiecznego podpisu elektronicznego z ważnym kwalifikowanym certyfikatem. W tym przypadku rozporządzenie nie wymaga potwierdzenia tożsamości osoby ubiegającej się o certyfikat ponieważ takie potwierdzenie stanowi dotychczasowy certyfikat tej osoby.

Polski ustawodawca, regulując wystawianie faktur elektronicznych, skorzystał z przewidzianej przez dyrektywę możliwości nałożenia na wystawę faktur obowiązku posłużenia się kwalifikowanym certyfikatem oraz bezpiecznym urządzeniem do składania bezpiecznych podpisów elektronicznych. W innych państwach członkowskich, np. Wielkiej Brytanii nie jest konieczne posłużenie się kwalifikowanym certyfikatem. Polskie organy podatkowe nie mogą z tego powodu kwestionować ważności faktury wystawionej przez podatnika z siedzibą na terytorium Wielkiej Brytanii. Warto zwrócić uwagę, że VI dyrektywa VAT posługuje się pojęciem zaawansowanego podpisu elektronicznego, zgodnie z terminologią dyrektywy 1999/93/WE. Fakt posłużenia się przez polskiego ustawodawcy pojęciem „bezpiecznego podpisu elektronicznego” nawiązującym do polskiej ustawy nie powoduje braku ważności faktur wystawionych przez podatników z siedzibą w innych państwach członkowskich, którzy posłużyli się „zaawansowanym” bądź „kwalifikowanym” (zależnie od danego ustawodawstwa wewnętrznego) podpisem elektronicznym. Warto zwrócić uwagę, że rozporządzenie nie odsyła do ustawy o podpisie elektronicznym co do rozumienia kwalifikowanego certyfikatu. Mając na uwadze również art. 4 ustawy o podpisie elektronicznym, który przewiduje dodatkowe warunki dla uznawania certyfikatów kwalifikowanych wystawianych przez zagraniczne podmioty świadczące usługi certyfikacyjne, za dopuszczalne należy uznać posłużenie się kwalifikowanym certyfikatem wydanym w innym państwie członkowskim w celu wystawiania faktur w formie elektronicznej zgodnie z rozporządzeniem z dnia 14 lipca 2005 r.

Za dopuszczalne należy uznać również tzw. masowe wystawianie faktur w formie elektronicznej. Nie stoi temu na przeszkodzie tzw. funkcja ostrzegawcza podpisu, przewidziana



w przepisach wykonawczych do ustawy o podpisie elektronicznym nie stanowi w tym zakresie przeszkody. Możliwe jest bowiem ograniczenie liczby bądź czasu podpisywania faktur w większej ilości.

Dyrektywy Unii Europejskiej przewidują zastosowanie dokumentów XML z podpisami elektronicznymi – podpisane mogą być fragmenty pliku w przeciwieństwie do „normalnych” podpisów elektronicznych, które stosowane są dla całego dokumentu. W ten sposób dokument może zawierać wiele podpisów, co jest niezbędne w wielu sytuacjach biznesowych.

## **Ad 2) Wymiana danych elektronicznych (EDI)**

Rozporządzenie definiuje system wymiany danych elektronicznych (EDI) przez odwołanie do umowy w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, opisanej w art. 2 zalecenia Komisji Europejskiej nr 1994/820/WE (w rozporządzeniu nieprawidłowo odesłano do art. 1 tego zalecenia). Powyższe zalecenie nie wiąże państw członkowskich i nie wymaga jego implementacji do ustawodawstwa krajowego. Warto zwrócić uwagę, że nie jest dostępne oficjalne tłumaczenie zalecenia na język polski. Aneksiem do zalecenia jest umowa w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, która w art. 2 zawiera definicję systemu EDI. Odesłanie dotyczy zatem jedynie definicji i nie oznacza konieczności zawarcia przez wystawcę i odbiorcę faktury w formie elektronicznej umowy opartej na wzorze dołączonym do zalecenia. Celem odesłania było jedynie ogólne zdefiniowanie pojęcia EDI, bowiem w praktyce może być rozmaicie rozumiane. Rozporządzenie nie narzuca zatem standardu EDI<sup>21</sup>.

To jakie oprogramowanie będzie potrzebne do weryfikacji faktur w formie elektronicznej, zależy od formatu przesyłanych plików. W przypadku EDI kwestę tą reguluje umowa zawarta pomiędzy wystawcą a odbiorcą, którzy korzystają z danego systemu wymiany danych elektronicznych.

---

<sup>21</sup> Wskazany w powyższym zalecenia standard UN/EDIFACT jest standardem elektronicznej wymiany danych w administracji, handlu i transporcie, opracowanym w 1986 roku przez Europejską Komisję Gospodarczą ONZ i zaakceptowanym jako norma ISO 9735. Definicja standardu UN/EDIFACT określona została na spotkaniu w marcu 1990 roku przez Grupę Roboczą WP4, jako: “Zestaw międzynarodowych standardów, katalogów i przewodników dotyczących elektronicznej wymiany danych posiadających określoną strukturę, w szczególności odnoszących się do handlu towarami i świadczenia usług, pomiędzy niezależnymi, skomputeryzowanymi systemami informacyjnymi”. Zasady rekomendowane wśród członków ONZ zaakceptowane zostały przez UN/ECE i opublikowane w katalogu United Nations Trade Data Interchange Directory (UNTDID) zarządzanym zgodnie z zaakceptowanymi procedurami. Również organizacja ECR Polska, będąca członkiem ECR Europe, zainicjowała prace Grupy Roboczej ECR EDI, która powstała 9.11. 2001 r. Celem podjętych prac było uzgodnienie zawartości informacyjnej komunikatów elektronicznych stosowanych do wymiany dokumentów biznesowych pomiędzy partnerami skupionymi wokół dużych sieci handlowych. Grupa ma charakter otwarty i jej członkiem może być każdy przedsiębiorca, który aktywnie zaangażowany jest we wdrażanie rozwiązań EDI lub planuje tego typu przedsięwzięcia w niedalekiej przyszłości. Grupa ECR-EDI jako podstawowy przyjęła standard EANCOM wdrażany przez GS1 Polska, który zmodyfikowano odpowiednio do potrzeb członków Grupy Roboczej.

Dyrektywa Rady 2001/115/WE dopuszcza przesyłanie faktur innymi środkami elektronicznymi, pod warunkiem zatwierdzenia tych środków przez dane państwo członkowskie. Polskie prawo nie przewiduje jednak alternatywy wobec metod wskazanych w § 4 rozporządzenia. Warto zwrócić uwagę, że Komisja przedstawi, nie później niż do dnia 31 grudnia 2008 r., sprawozdanie oraz, w razie potrzeby, propozycję zmiany warunków elektronicznego fakturowania, w celu uwzględnienia ewentualnych nowych osiągnięć technicznych w tej dziedzinie. Niewątpliwie pozwoli to na uwzględnienie nowych narzędzi informatycznych, np. usługi tzw. stemplowania czasem. W jej przypadku nie istnieje konieczność fizycznego podpisania faktury przez osobę fizyczną, co pozwala na znaczną automatyzację procesu fakturowania. Metoda ta gwarantuje jednocześnie jednoznaczne określenie wystawcy faktury, daty jej wystawienia, jak również integralność treści faktury.

Po 1 stycznia 2006 r. nie obowiązuje już wymagane uprzednie zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celnego właściwego (w zakresie podatku akcyzowego w odniesieniu do podatnika tego podatku) o zamiarze wystawiania i przesyłania faktur w formie elektronicznej (§ 7 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).

## **Doręczanie faktur w formie elektronicznej**

Przepisy rozporządzenia nie stawiają żadnych ograniczeń co do sposobu przesłania faktury kontrahentowi. Przesłanie może zatem nastąpić za pomocą sieci telekomunikacyjnych (pozwalając w największym stopniu wykorzystać zalety faktur elektronicznych), ale również poprzez przekazanie nośnika elektromagnetycznego, w którym zapisane zostały dane składające się na fakturę elektroniczną (dyskietki, płyty CD, DVD, etc.).

Przy przesyłaniu faktur elektronicznych nie jest wymagane szyfrowanie danych. Dane mogą być przesyłane w postaci skompresowanej (tak wyraźnie stanowi § 2 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).

Dopuszczalne jest przesłanie faktury elektronicznej bezpośrednio do podmiotu, który świadczy na rzecz odbiorcy faktury usługi w zakresie przechowywania faktur elektronicznych.

Momentem otrzymania faktury elektronicznej przez kontrahenta jest doręczenie mu nośnika elektronicznego zawierającego dane faktury, względnie doręczenie pliku z fakturą, w przypadku przesłania faktury poprzez sieć telekomunikacyjną. W razie konieczności dokładnego ustalenia momentu otrzymania faktury w tym ostatnim przypadku, wolno posiłkować się normą

z art. 61 § 2 k.c. Oznacza to, iż fakturę uznaje się za doręczoną z chwilą, gdy plik faktury doręczony został do środka komunikacji elektronicznej odbiorcy w taki sposób, iż odbiorca mógł zapoznać się z jego treścią. W praktyce momentem doręczenia faktury będzie moment, gdy plik z danymi faktury spoczął na serwerze w taki sposób, iż wyłącznie od decyzji odbiorcy zależy, czy i kiedy zapozna się z fakturą.<sup>22</sup>

Strony mogą w umowie określić szczególny sposób doręczania faktur w formie elektronicznej. Należy wtedy przyjąć, że należy on do treści akceptacji odbiorcy faktury w formie elektronicznej. Strony mogą przykładowo wzorować się na warunkach doręczania dokumentów elektronicznych podmiotom publicznym, które zostały opisane w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie warunków organizacyjno technicznych doręczania dokumentów elektronicznych podmiotom publicznym<sup>23</sup>, które (w tym zakresie) weszło w życie 17 sierpnia 2006 r. Rozporządzenie przewiduje wykorzystanie tzw. elektronicznej skrzynki podawczej. Nie oznacza to jednak, że strony muszą spełniać wymagania techniczne i organizacyjne wskazane w załączniku do rozporządzenia. Odmienne zasady doręczania dokumentów elektronicznych przewidują przepisy wykonawcze do kodeksu postępowania administracyjnego. Również w tej sytuacji za dopuszczalne należy uznać wykorzystanie zbliżonej procedury przez strony, np. w celu udostępniania faktur w formie elektronicznej na stronie internetowej do pobrania, przy czym odbiorcy przesyłana jest informacja o możliwości odebrania faktury pocztą elektroniczną lub za pomocą SMS z linkiem do strony internetowej.

Za błędne należy uznać stanowisko, że w kwestii doręczania faktur w formie elektronicznej, w braku uzgodnienia stron, należy stosować rozporządzenia wykonawcze do ustawy o informatyzacji<sup>24</sup>.

Analizując kwestie związane w przesyłaniem faktury zwrócić należy uwagę, iż ustawodawca traktuje wystawianie i przesyłanie faktur co do zasady jako jeden akt. Ograniczenia dotyczące wystawiania dotyczą zatem i przesyłania faktur elektronicznych. Najważniejsza konsekwencja tego stanu rzeczy ujawnia się na gruncie § 2 ust. 4 rozporządzenia, dotyczącego cofnięcia akceptacji przez odbiorcę faktur. Jeśli mianowicie odbiorca faktur cofnął akceptację, powoduje to nie tylko zakaz wystawiania faktur elektronicznych dla tego odbiorcy,<sup>25</sup> ale także zakaz przesyłania mu takich faktur. Oznacza to, iż po tym terminie nie jest możliwe przesłanie

<sup>22</sup> Dojście do serwera poczty elektronicznej odbiorcy, serwera EDI. W przypadku, gdy wystawca faktury przesyła odbiorcy jedynie link www, pod którym umieszczona jest faktura wystawiona dla odbiorcy, za moment doręczenia przyjąć należy doręczenie samego zawiadomienia o fakturze, przedłużony jednak o normalny czas zapoznania się z fakturą umieszczoną pod innym adresem, pod warunkiem pełnej dostępności serwera przechowującego fakturę.

<sup>23</sup> Dz. U. z 2005 r., nr 200, poz. 165.

<sup>24</sup> Takie rozwiązanie sugerował G. Fiuk, b. dyrektor Departamentu Informatyzacji Ministerstwa Finansów w komentarzu do artykułu Ł. Dec, Dokumenty rozliczeniowe przesyłaj emailem.

<sup>25</sup> Zakaz obowiązuje od dnia następnego po otrzymaniu przez wystawcę oświadczenia cofającego zgodę odbiorcy.

odbiorcy faktur elektronicznych wystawionych wcześniej (przed następnym dniem po dniu otrzymania cofnięcia akceptacji odbiorcy), ale jeszcze nie wysłanych.

Po wysłaniu faktury elektronicznej wystawca, podobnie jak jej odbiorca, powinien skontrolować zachowanie faktury elektronicznej w swoim systemie, zgodnie z przepisami rozporządzenia (zob. niżej).

## Udostępnienie faktury w formie elektronicznej odbiorcy

Rozporządzenie nie wyróżnia odrębnego etapu udostępnienia faktury odbiorcy. Warto wskazać jednak kilka istotnych kwestii pojawiających się na tym etapie.

I tak, jeśli wystawca wysłał fakturę w okresie obowiązywania akceptacji odbiorcy oraz zgodnie z treścią akceptacji,<sup>26</sup> wystawca, poza doręczeniem faktury do środka komunikacji elektronicznej odbiorcy, nie musi troszczyć się o faktyczną możliwość odebrania faktury przez odbiorcę. Ryzyko ewentualnych przeszkód w odebraniu faktury spoczywa na odbiorcy (przykładowo przeszkody związane z niedostępnością serwera dla odbiorcy, brak narzędzi do odczytania faktury przesłanej w formacie uzgodnionym z wystawcą, ustanie współpracy z dostawcą rozwiązań informatycznych dla odbiorcy, etc.). Jeśli zdarzenia takie miały miejsce, odbiorca musi na własny koszt doprowadzić do odebrania i odczytania faktury przesłanej mu prawidłowo przez wystawcę.

Z chwilą otrzymania faktury elektronicznej odbiorca faktury powinien, w swoim interesie, dokonać kontroli, czy spełnione zostały przesłanki wystawienia skutecznej faktury VAT w postaci elektronicznej, wymienione w rozporządzeniu. I tak, odbiorca winien sprawdzić, czy faktura została wystawiona w okresie i w zakresie obowiązywania akceptacji faktur elektronicznych, udzielonej przez odbiorcę. Dalej, jeśli faktura elektroniczna wystawiona została z użyciem podpisu elektronicznego, odbiorca powinien skontrolować zachodzenie przesłanek bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego przy pomocy kwalifikowanego certyfikatu, określonych w ustawie o podpisie elektronicznym (§ 4 pkt. 1 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.). Obejmuje to co najmniej ustalenie, czy podpis posiada kwalifikowany certyfikat, czy w chwili odbioru faktury certyfikat jest ważny (a conajmniej, iż był ważny w chwili składania podpisu elektronicznego przez wystawcę<sup>27</sup>), czy czynność dokonana z użyciem danego podpisu elektronicznego mieści

<sup>26</sup> Czyli zgodnie co do trybu fakturowania elektronicznego (czy z podpisem elektronicznym czy z pomocą EDI), formatu pliku danych faktury, etc.

<sup>27</sup> Jeśli odbiorca faktury elektronicznej, dla zabezpieczenia na przyszłość dowodu na ważność certyfikatu w chwili złożenia na fakturze podpisu przez wystawcę (por. art. 6 ust. 2 ustawy o podpisie elektronicznym), znakuje czasem podpisy elektroniczne opatrzone otrzymane faktury elektroniczne, powinien uczynić to jak najszybciej po otrzymaniu faktury elektronicznej, aby uniknąć

się w zakresie użycia certyfikatu, określonym przez jego wystawcę.<sup>28</sup> Jeśli otrzymana od wystawcy faktura jest fakturą korygującą lub duplikatem faktury, ustalić należy, czy wystawione one zostały wobec faktur w postaci elektronicznej (zob. niżej). Na koniec odbiorca winien skontrolować prawidłowe zachowanie faktury w swoim systemie informatycznym.

W przypadku faktur elektronicznych funkcjonujących w ramach systemów EDI, przy odbiorze faktury weryfikowane powinny być komunikaty systemowe, czy przy konkretnej fakturze dochowane zostały w konkretnym systemie procedury gwarantujące autentyczność pochodzenia faktury i integralność danych (§ 4 pkt. 2 *in fine* rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).

## Przechowywanie faktur w formie elektronicznej

Obowiązkiem podatników, zarówno wystawcy i odbiorcy faktury, jest przechowywanie faktur do czasu upływu zobowiązania podatkowego (§ 23 ust. 1 rozporządzenia z 25 maja 2005 r.) Rozporządzenie o fakturach elektronicznych dozwala rzecz jasna na przechowywanie faktur elektronicznych w postaci elektronicznej, przy zastosowaniu elektronicznych urządzeń do przechowywania danych (§ 6 ust. 5 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.). Do przechowywania faktur w ten sposób zobowiązani są zarówno wystawca i odbiorca faktury. Rozporządzenie w żadnym zakresie nie wymaga przenoszenia faktur elektronicznych na papier.<sup>29</sup>

W pierwszej kolejności rozporządzenie stawia wymóg przechowywania faktur w formacie, w jakim faktura została przesłana odbiorcy (§ 6 ust. 5 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.). Oznacza to, iż odbiorca jest obowiązany przechowywać fakturę w takiej postaci, w jakiej ją otrzymał. Jediną dopuszczalną zmianą jest przechowywanie faktury w postaci skompresowanej, względnie przechowywanie faktury otrzymanej w postaci skompresowanej jako plik zdekompresowany (§ 2 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).

Wymóg przechowywania faktury w formacie, w którym faktura została przesłana, nie sprawia trudności w przypadku przesyłania faktury bezpośrednio od wystawcy do odbiorcy.

---

utrąty ważności przez certyfikat wystawcy faktury w okresie pomiędzy otrzymaniem faktury przez odbiorcę a poddaniem go znakowaniu czasem.

<sup>28</sup> Posłużenie się podpisem elektronicznym w czynności wykraczającej poza zakres użycia certyfikatu, określony przez wystawcę certyfikatu w polityce certyfikacji (art. 17 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 20 ust. 1 pkt. 9 ustawy o podpisie elektronicznym) nie wpływa na ważność czy skuteczność czynności, a jedynie na zakres odpowiedzialności podmiotu świadczącego usługi certyfikacyjne w razie wystąpienia nieuprawnionego użycia podpisu elektronicznego, za które co do zasady certyfikujący ponosiłby odpowiedzialność (art. 11 ust. 1 ustawy o podpisie elektronicznym).

<sup>29</sup> Wymogi wobec przechowywania faktur przeplatają się w przepisach rozporządzenia z wymogami wobec udostępnienia faktur elektronicznych organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej (dalej zwanym wspólnie „organom skarbowym”). Wymogi *stricte* wobec przechowywania faktur ustanawia § 6 ust. 2 i 5 rozporządzenia.

Sytuacja taka zachodzi zazwyczaj przy wystawianiu faktur z użyciem podpisu elektronicznego (§ 4 pkt. 1 rozporządzenia), z użyciem jednego z popularnych formatów plików - dokumentów pakietów biurowych typu Lotus, Microsoft Office, plików dla przeglądarek typu Adobe Acrobat. Sytuacja komplikuje się w przypadku wystawiania faktur elektronicznych z użyciem EDI. W komunikacji za pomocą systemów EDI występuje najczęściej podmiot dokonujący translacji standardu systemu informatycznego wystawcy na standard systemu informatycznego odbiorcy faktury. W tych wypadkach nie jest technicznie możliwe, nie podważając idei EDI, aby faktura docierała do odbiorcy w takim samym formacie, w jakim została sporządzona przez wystawcę.

Literalna wykładnia rozporządzenie w tym zakresie stawiałaby pod znakiem zapytania możliwość fakturowania elektronicznego z użyciem EDI. Nie wydaje się jednak, aby intencją ustawodawcy było ograniczenie stosowania fakturowania elektronicznego wyłącznie do sytuacji, w których kontrahenci posługują się tym samym systemem EDI, niewymagającym translacji. Za wnioskiem tym przemawia samo brzmienie przepisu. Wymaga on mianowicie, aby faktura była przechowywana w takim standardzie, w jakim została przesłana odbiorcy, nie zaś w jakim została wystawiona przez wystawcę faktury. Skoro przepisy o fakturach elektronicznych konsekwentnie rozróżniają wystawianie, przesyłanie, przechowywanie faktur (por. w szczególności § 4 rozporządzenia), zasadna jest ścisła interpretacja terminu „format przesłania faktury” (w opozycji do „formatu wystawienia faktury”) w przepisie statuującym wymogi w zakresie przechowywania faktur. W efekcie przyjąć wolno, iż skoro proces fakturowania elektronicznego w trybie EDI w zakresie przesłania faktury rozbija się na dwa etapy (przesłanie faktury od wystawcy do translatora i od translatora do wydawcy), a faktura przyjmuje odrębne formaty na każdym z nich, zgodnie z § 6 ust. 5 rozporządzenia wystawca przechowuje fakturę w formacie, w jakim wysłał fakturę, natomiast odbiorca przechowuje fakturę w takim formacie, w jakim ją otrzymał.<sup>30</sup>

Wniosek powyższy potwierdza w pełni interpretacja celowościowa. Skoro w momencie tworzenia i wprowadzania przepisów o fakturach elektronicznych problem translacji danych EDI był aktualny od dłuższego czasu, a jednocześnie w większości przypadków efektywne wykorzystanie systemów EDI wymaga udziału translatorów, ustawodawca musiał być tego świadomy. Jeśli zatem - zgodnie z deklaracjami ustawodawcy - przepisy rozporządzenia miały umożliwić eksploatację korzyści komunikacji elektronicznej w zakresie fakturowania, odrzucić

<sup>30</sup> Podkreślić warto, iż praktyka obrotu gospodarczego byłaby prawdopodobnie w stanie poradzić sobie również z wymogami wynikającymi z literalnej wykładni przepisu, czyli przedkładającej ponad wszystkie inne cele równowagę i pełną porównywalność danych elektronicznych reprezentujących fakturę elektroniczną, przechowywanych przez wystawcę i odbiorcę faktury (przechowywanie faktury dokładnie w tym samym formacie zarówno przez wystawcę i odbiorcę). Wystarczy bowiem, aby translator EDI przesyłał odbiorcy faktury zarówno fakturę po translacji jak i fakturę w postaci wyjściowej, choćby była nieczytelna dla odbiorcy. Równoważnie nietrudno sobie wyobrazić sytuację, gdy translator przesyła fakturę po translacji zarówno odbiorcy jak i wystawcy faktury (choć dla tego ostatniego faktura ta jest nieczytelna). Są to jednak niepotrzebne utrudnienia, nie wymagane dla osiągnięcia celu przepisu. Z tego względu literalna interpretacja przepisu, wymagająca przechowywania faktur w identycznym formacie, musi ulec bezwzględnemu odrzuceniu.

należy taką wykładnię przepisów o fakturach elektronicznych, która uniemożliwiłaby osiągnięcie tego celu<sup>31</sup>.

Kolejnym wymogiem *stricte* z zakresu przechowywania faktur jest obowiązek przechowywania faktur w sposób gwarantujący autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści (§ 6 ust. 5 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.). Wymóg ten w zakresie przechowywania jest kontynuacją takiego samego wymogu wobec wystawiania faktur (§ 4 *in principio* rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.). Nie do końca jednak jest jasna treść tego wymogu w zakresie przechowywania faktury elektronicznej. Pomijając wielość dylematów interpretacyjnych na gruncie tego przepisu, poprzestać można na następującym rozumowaniu. Uwzględniając, iż podstawowa cecha autentyczności pochodzenia i integralności faktury nadawana jest fakturze na etapie jej wystawiania (poprzez bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą kwalifikowanego certyfikatu lub poprzez stosowne techniki identyfikacji i weryfikacji zaimplementowane w systemach EDI) oraz iż wymóg przechowywania faktury w sposób gwarantujący autentyczność jej pochodzenia i integralność jej treści odnosi się również do danych to gwarantujących (czyli wspomnianego podpisu lub technik EDI), przechowywanie faktur w sposób gwarantujący autentyczność ich pochodzenia i integralności to przechowywanie utrzymujące w mocy wyjściową cechę autentyczności i integralności nadaną fakturze przy wystawieniu. Jak wiadomo, podstawowym zagrożeniem dla obecnych technik kryptograficznych wykorzystywanych w podpisie elektronicznym czy EDI, opierających się na kluczach o skończonej długości łańcucha znaków, jest „złamanie” danego algorytmu (w infrastrukturze Public Key - odtworzenie klucza prywatnego posiadacza) dzięki użyciu coraz szybszych jednostek obliczeniowych, wykonujących coraz więcej operacji w jednostce czasu.<sup>32</sup> Przechowywanie danych w sposób zapobiegający temu niebezpieczeństwu zapewnia się zatem poprzez ponowne podpisanie faktury wraz z wyjściową cechę autentyczności i integralności silniejszym podpisem elektronicznym (odpowiednio silniejszą procedurą kryptograficzną w systemi EDI). Musi to nastąpić w momencie, w którym - wedle standardów wiedzy w zakresie technik kryptograficznych - wyjściowa cecha autentyczności i integralności nie gwarantuje już utrzymania tych przesłanek, czyli gdy „złamanie” cechy nie wymaga już takich nakładów, iż ze względu na koszty albo czas potrzebny do przełamania było ono wyjątkowo mało prawdopodobne (graniczące z niemożliwością).<sup>33</sup> Innymi słowy w momencie, kiedy podpis użyty przy wystawianiu faktur jest

<sup>31</sup> Argument ten jest aktualny wobec każdego rodzaju praktyki komunikacji EDI rozpowszechnionej co najmniej w chwili wydania rozporządzenia.

<sup>32</sup> Niebezpieczeństwu temu zapobiega się zasadniczo przez wydłużanie ciągu stanowiącego klucz.

<sup>33</sup> Wывód powyższy jasno wskazuje, iż wystarczające byłoby ograniczenie wymogów co do przechowywania gwarantującego autentyczność i integralność faktury wyłącznie do wyjściowej cechy autentyczności i integralności, nie zaś do samej treści faktury (dla której wystarczający jest wymóg czytelności).

już podpisem „przestarzałym”, całe archiwum faktur elektronicznych, wraz z danymi gwarantującymi ich autentyczność i skuteczność (podpisy elektroniczne, ścieżka certyfikacji), należy podpisać ponownie podpisem odpowiadającym aktualnym standardom kryptografii. W ten sposób wymóg z § 6 pkt. 5 i 6 rozporządzenia zostaje dochowany.

Ostatnim wymogiem *stricte* z zakresu przechowywania faktur jest wymóg czytelności faktur przez cały okres ich przechowywania (§ 6 pkt. 5 *in fine* rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).<sup>34</sup> Wymóg ten rozumieć należy dwojako. Z jednej strony jest to wymóg odnoszący się do nośnika danych, na których przechowywane są faktury elektroniczne. Nośnik ten musi umożliwiać pobór wszystkich zapisanych nań prawidłowych danych przez cały okres przechowywania faktur. Chronić go zatem należy przed uszkodzeniem, przed możliwością utraty zapisanych na nim danych, w razie dobiegającego końca okresu trwałości nośnika należy przenieść dane na inny nośnik, etc. Z drugiej strony jest to wymóg wobec technik odczytywania danych z nośnika. Przez cały okres przechowywania danych przechowawca musi zagwarantować dostępność środków technicznych (software i hardware), które umożliwiają pobór danych z nośnika.<sup>35</sup> Wymóg ten krzyżuje się z wymogiem zapewnienia ciągłego dostępu do faktur dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej i będzie szerzej omówiony w dalszej części artykułu.

## Miejsce przechowywania faktur w formie elektronicznej

Inaczej niż wobec faktur papierowych, rozporządzenie reguluje miejsce przechowywania faktur w postaci elektronicznej przez wystawcę lub odbiorcę.<sup>36</sup> I tak, co do zasady faktury elektroniczne przechowuje się na terytorium RP (§ 6 ust. 1 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. w zw. z art. 2 pkt. 1 ustawy o podatku od towarów i usług).<sup>37</sup> Faktury mogą być również przechowywane poza terytorium RP, jednak wyłącznie na terytorium państwa członkowskiego UE.<sup>38</sup> Przy przechowywaniu faktur na terytorium RP nie jest konieczne informowanie o tym fakcie organów podatkowych czy celnych ani dopełnianie żadnych innych formalności administracyjnych.

<sup>34</sup> Z mocy § 6 pkt. 6 rozporządzenia wymóg ten odnosi się również do danych gwarantujących autentyczność pochodzenia i integralność faktur.

<sup>35</sup> Innymi słowy nie stanowi zapewnienia czytelności danych przez cały okres przechowywania danych sytuacja, gdy nośnik jest nieuszkodzony, w pełni odczytywalny, brakuje jednak narzędzi do odczytania danych nań umieszczonych.

<sup>36</sup> Wymogi co do przechowywania faktur elektronicznych odnoszą się do podmiotów polskich, które wystawiły fakturę w postaci elektronicznej dla podmiotu zagranicznego, lub którym podmiot zagraniczny wystawił fakturę. Nie odnoszą się one do podmiotów zagranicznych.

<sup>37</sup> Rzecz jasna miejscem przechowywania faktur jest miejsce przechowywania nośnika, na którym przechowywane są dane w postaci elektronicznej składające się na fakturę elektroniczną. Wprawdzie w dalszej części artykułu, zgodnie z terminologią rozporządzenia, mowa będzie o przechowywaniu faktur, jednak w każdym przypadku chodzi li tylko o miejsce przechowywania nośnika danych faktury elektronicznej.

<sup>38</sup> Oznacza to, iż w Europie nie jest możliwe przechowywanie faktur elektronicznych przykładowo w Szwajcarii.



Swobodnie można również zmieniać miejsce przechowywania faktur w obrębie terytorium RP. Jedyne ograniczenia w tym zakresie wynikają z przepisów ustawy o rachunkowości.<sup>39</sup>

Szczególnym wymogom podlega natomiast przechowywanie faktur elektronicznych w krajach innych niż RP (czyli, zgodnie z wcześniejszymi uwagami, w państwach członkowskich UE). I tak, przechowywanie nośnika faktur elektronicznych w kraju innym niż RP wymaga uprzedniego powiadomienia w formie pisemnej naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celnego właściwego w zakresie podatku akcyzowego (§ 6 ust. 2 rozporządzenia). Obowiązek ten jest aktualny zarówno wobec wystawcy jak i odbiorcy faktur.<sup>40</sup> Podkreślenia wymaga, iż omawiany obowiązek ma charakter wyłącznie sygnalizacyjny. Organom podatkowym nie przysługuje prawo sprzeciwu, żądania dodatkowych informacji lub dokumentów, czy spełnienia określonych wymogów przez przechowawcę faktur zagranicą.

Zróżnicowany jest zakres informacji zgłaszanych organom podatkowym o okoliczności przechowywania faktur elektronicznych poza granicami RP. Jeśli faktury przechowuje dla wydawcy lub odbiorcy osoba trzecia (podmiot powiązany, outsourcer), organom podatkowym zgłosić należy nazwę podmiotu oraz jego adres. Jeśli natomiast faktury przechowuje za granicą sam wystawca lub odbiorca faktur, wystarczy informacja o samym adresie miejsca przechowywania faktur.

W razie przeniesienia miejsca przechowywania nośnika faktur elektronicznych z terytorium RP do innego państwa członkowskiego UE lub zmiany miejsca przechowywania nośnika faktur w obrębie państw członkowskich UE, o zmianie należy poinformować organy podatkowe. Informacje należy przekazać niezwłocznie po momencie dokonania zmiany, nie później niż 7 dni (§ 6 ust. 4 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.). Nie ma konieczności uprzedzania organów podatkowych o planowanej zmianie. Zakres informacji o zmianach wyznacza § 6 ust. 2 rozporządzenia. Nie jest jasne, czy konieczne jest informowanie organów podatkowych

<sup>39</sup> Faktury elektroniczne są dowodami księgowymi w rozumieniu tej ustawy, stąd podlegają wymogom dotyczącym miejsca przechowywania tych dokumentów. Zgodnie z art. 73 § 1 ustawy o rachunkowości dokumenty te powinny być przechowywane w siedzibie zarządu lub oddziału (zakładu) jednostki. Jeśli zatem wystawca lub odbiorca faktur zobowiązany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych, mimo braku ograniczeń w rozporządzeniu co do przechowywania faktur elektronicznych osoby te będą zmuszone do przechowywania nośnika faktur elektronicznych w siedzibie zarządu lub oddziału (zakładu), aby dochować wymogów przepisów o rachunkowości. Wskazać w tym miejscu warto, iż faktury w postaci elektronicznej są pełnowartościowymi dowodami księgowymi w rozumieniu ustawy o rachunkowości i nie muszą być drukowane w celu uczynienia zadość przepisom o rachunkowości. Zgodnie mianowicie z art. 20 ust. 5 ustawy o rachunkowości przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera za równoważne z dowodami źródłowymi uważa się zapisy w księgach rachunkowych, wprowadzane automatycznie za pośrednictwem urządzeń łączności, komputerowych nośników danych. Warunkiem dla uzyskania przez faktury w postaci elektronicznej kwalifikacji dowodów źródłowych jest zapewnienie, że podczas rejestrowania tych zapisów zostaną spełnione co najmniej następujące przesłanki: uzyskają one trwale czytelną postać zgodną z treścią odpowiednich dowodów księgowych, możliwe jest stwierdzenie źródła ich pochodzenia oraz ustalenie osoby odpowiedzialnej za ich wprowadzenie, stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia odnośnych danych oraz kompletności i identyczności zapisów, dane źródłowe w miejscu ich powstania są odpowiednio chronione, w sposób zapewniający ich niezmiennosć, przez okres wymagany do przechowywania danego rodzaju dowodów księgowych.

<sup>40</sup> Rzecz jasna obowiązek informacyjny dotyczy tylko tej strony, która przechowuje faktury poza granicami kraju. Sam fakt, iż kontrahent przechowuje faktury poza granicami RP, nie obliguje drugiej strony do żadnych czynności informacyjnych wobec organów podatkowych.

o przeniesieniu miejsca przechowywania faktur z zagranicy do Polski. Uwzględniając, iż nie jest konieczne informowanie o pierwszym miejscu przechowywania faktur elektronicznych w Polsce ani o zmianie tego miejsca w ramach terytorium RP, nie wydaje się, aby zachodził wymóg informowania organów podatkowych o przeniesieniu miejsca przechowywania faktur elektronicznych z zagranicy do Polski.

Obowiązek informowania o miejscu przechowywania faktur w państwie członkowskim dotyczy wyłącznie wystawców i odbiorców faktur w postaci elektronicznych, którzy są podatnikami w rozumieniu działu III ustawy o podatku od towarów i usług (§ 6 ust. 3 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. w zw. z art. 15 i n. ustawy o podatku od towarów i usług). Choć przepis nie wspomina o tym wyraźnie, wyłączenie obowiązków informacyjnych wobec niepodatników odnosić należy nie tylko do informacji o pierwszym miejscu przechowywaniu nośnika faktur elektronicznych w państwie członkowskim, ale również o zmianie miejsca przechowywania faktur w tych państwach.

## **Okres przechowywania faktur w postaci elektronicznej**

Rozporządzenie z dnia 14 lipca 2005 r. ani inne przepisy nie modyfikują okresu obowiązkowego przechowywania faktur w postaci elektronicznej. Aktualna pozostaje w ich przypadku zasada przechowywania faktur do czasu upływu zobowiązania podatkowego (§ 23 ust. 1 rozporządzenia VAT).

## **Udostępnianie faktur w postaci elektronicznej organom podatkowym i organom kontroli skarbowej**

Rozporządzenie szczegółowo określa wymogi związane z udostępnianiem faktur w postaci elektronicznej organom podatkowym.<sup>41</sup>

Podstawowym wymogiem z zakresu udostępniania faktur w postaci elektronicznej organom podatkowym jest zapewnienie natychmiastowego, pełnego, ciągłego dostępu do faktur drogą elektroniczną (§ 6 ust. 1 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).<sup>42</sup>

<sup>41</sup> Ustawodawca przyjął w tym zakresie konwencję, iż wymogi te zalicza się do wymogów co do przechowywania faktur. Nie jest to korzystne ujęcie, gdyż literalnie wymogi te przenikają się z wymogami *stricte* z zakresu przechowywania faktur (przechowywanie w sposób gwarantujący autentyczność pochodzenia i integralność danych, § 6 ust. 6 rozporządzenia), a rola obu tych grup wymogów jest różna. Będzie o tym jeszcze mowa w dalszej części artykułu.

<sup>42</sup> Oraz zapewnienie poboru i wykorzystania faktur przez organy, w tym ich wydruku, jak również zastrzeżenie czytelności faktur.

Wymóg natychmiastowego dostępu do faktur oznacza, iż faktury muszą być dostępne organowi podatkowemu z momentem zgłoszenia żądania dostępu do faktur. Istotą tego wymogu jest aby faktury elektroniczne były dostępne „od ręki”, tak jak to się ma w przypadku faktur papierowych. Uzyskanie dostępu do faktur nie może być uzależnione od jakiegokolwiek szczególnej procedury informatycznej, nienaturalnie odsunięte w czasie (przykładowo kilka dni od momentu zgłoszenia żądania), organ nie może być skierowany do podmiotu przechowującego faktury, etc.<sup>43</sup> Organ kontrolujący musi naturalnie uwzględnić czas potrzebny na wykonanie czynności technicznych, czyli odnalezienia żądanej faktury (faktur), ściągnięcia (załadowania) pliku faktury na lokalną stację roboczą podatnika.

Przesłanka ciągłego dostępu do faktur oznacza, iż począwszy z momentem udostępnienia faktury organowi podatkowemu, faktura ta musi być dlań dostępna bez ograniczeń przez cały czas następujący po udostępnieniu. Nie może mieć miejsca sytuacja, iż faktura jest dostępna do kontroli tylko przez określony czas, uniemożliwiający organowi podatkowemu dostęp do danych faktury (czyli odczytanie faktury) w wybranym przez siebie czasie.

Wymóg dostępu pełnego dotyczy zarówno treści pojedynczej faktury jak i dostępu do wszystkich faktur objętych żądaniem udostępnienia organowi podatkowemu. Sam „dostęp” do faktury elektronicznej odczytywać należy jako wymóg umożliwienia zapoznania się ze wszystkimi danymi faktury elektronicznej. *Lege non distinguente*, także z tymi danymi faktury, które wykraczają poza ustawową, minimalną treść faktury. Oprócz tego wymóg pełnego dostępu oznacza, iż system obsługujący faktury elektroniczne musi udostępniać jednocześnie wszystkie faktury objęte żądaniem udostępnienia przez organy podatkowe. Nie chodzi tu o jednoczesne wyświetlenie wszystkich faktur na ekranie, ale o możliwość odczytania w każdej chwili treści dowolnej faktury z faktur objętych żądaniem organów podatkowych.

Analizując wymogi natychmiastowego, ciągłego pełnego dostępu dochodzi się do wniosku, iż ściśle rozgraniczenie zakresu pojęciowego powyższych przesłanek nie jest możliwe. Nie wydaje się to jednak konieczne: przepis w obecnym kształcie wystarczająco jasno wyraża intencję ustawodawcy, iż faktury w postaci elektronicznej mają być dostępne organom podatkowym w podobnie łatwy sposób jak faktury w postaci papierowej. Oznacza to jednak również, iż nie stanowi naruszenia przepisów o fakturach elektronicznych udostępnianie faktur z takimi samymi utrudnieniami, jakie występują przy fakturach papierowych.<sup>44</sup>

<sup>43</sup> Jeśli podatnik przechowuje faktury na zewnętrznym serwerze i nie przechowuje jednocześnie kopii faktur lokalnie, wymóg natychmiastowego dostępu do faktur oznacza konieczność dostępu *on – line* do serwera.

<sup>44</sup> Tytułem przykładu, organy podatkowe nie mogą czynić podatnikowi zarzutu naruszenia przepisów o fakturach elektronicznych z okoliczności, iż wyszukanie i pobranie faktury z serwera wymaga określonego czasu, gdyż podobnego – a najczęściej o wiele dłuższego – czasu wymaga znalezienie faktury w archiwum faktur papierowych.

Powyższa dyrektywa wykładni jest pomocna przy rozstrzygnięciu jednego z ważniejszych, praktycznych dylematów z zakresu kryterium natychmiastowego, pełnego i ciągłego dostępu do faktur przechowywanych w postaci elektronicznej. Z przepisów o fakturach elektronicznych nie wynika mianowicie w wyraźny sposób, w jakiej postaci należy udostępnić organowi kontrolującemu faktury przechowywane na nośnikach elektronicznych. Konkretnie, po pierwsze czy konieczne jest zapewnienie tego dostępu w siedzibie podmiotu kontrolowanego (czyli czy konieczne jest zapewnienie stanowiska komputerowego, na którym w siedzibie kontrolowanego przedstawiciele organów mogą przeglądać faktury), czy może wystarczy przekazanie organom nośników elektronicznych zawierających faktury (bez udostępnienia samego stanowiska komputerowego). Po drugie, czy w przypadku przechowywania faktur na serwerze pracującym *on - line* organom podatkowym należy zapewnić dostęp *on - line* do serwera, czy wystarczy przeniesienie faktur z serwera na inny nośnik (wydzielona stacja robocza bez dostępu *on - line* do serwera, płyta CD, DVD).

Uwzględniając, iż w przypadku faktur papierowych organy podatkowe są uprawnione do przeglądania faktur w siedzibie kontrolowanej jednostki, uprawnienie takie przyjąć należy również w przypadku faktur elektronicznych. Podatnik zobowiązany jest zatem udostępnić w swojej siedzibie stację roboczą do przeglądania faktur przechowywanych w postaci elektronicznej. Nie wystarczy przekazanie przedstawicielowi organu podatkowego nośnika elektronicznego zawierającego faktury (nie ma jednak przeszkód przed ograniczeniem się do zapewnienia tego rodzaju dostępu do faktur, jeśli życzenie takie wyrazi organ).

W kwestii drugiego pytania, trudno wskazać argumenty przemawiające za obligatoryjnym zapewnieniem organowi podatkowemu dostępu *on - line* do serwera przechowującego faktury elektroniczne czy obsługującego system finansowo - księgowy jednostki. Udostępnienie nośnika z fakturami objętymi żądaniem organu (wraz ze stacją roboczą do ich przeglądania) realizuje kryteria natychmiastowego, ciągłego i pełnego dostępu. Uwzględniając, iż do tych wymogów ogranicza się ustawa, organ podatkowy nie może żądać od podatnika dalej idącego dostępu do faktur elektronicznych.

Na żądanie organu podatkowego podmiot kontrolowany jest obowiązany udostępnić organowi podatkowemu nośnik z zapisanymi nań fakturami elektronicznymi, który przedstawiciel organu podatkowego będzie mógł przeglądać w siedzibie urzędu (nawet jeśli wcześniej przedstawiciel organu zażądał możliwości przeglądania faktur w siedzibie podatnika na wydzielonej stacji roboczej). Wniosek ten wynika z obowiązku zapewnienia organowi podatkowego poboru faktur, jako konkretyzacji wymogu dostępu drogą elektroniczną do faktur (§ 6

ust. 1 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).<sup>45</sup> Podmiot kontrolowany nie może uchylić się od spełnienia tego żądania poprzez udostępnienie stacji roboczej do przeglądania faktur w siedzibie podmiotu.

Kolejnym wymogiem z zakresu udostępnienia faktur jest wymóg czytelności faktury. Wymóg ten związany jest z różnorodnością formatów plików, w których sporządzane są faktury w postaci elektronicznej. Wymóg czytelności faktury (czyli doprowadzenia do takiej prezentacji danych faktury, iż możliwa jest ostateczna percepcja jej treści przy pomocy ludzkiego wzroku) oznacza, iż, bez względu na rodzaj wdrożonego u wystawcy lub odbiorcy faktury systemu do obsługi faktur elektronicznych, system musi dysponować możliwością wyeksportowania faktur objętych żądaniem organu podatkowego do postaci, która umożliwia samodzielne wykorzystywanie faktury przez organ kontrolujący. Uwzględniając generalny i abstrakcyjny charakter norm prawnych, w zakresie wymogu czytelności faktur nie jest konieczne uwzględnianie środowiska technicznego, w którym pracuje konkretny organ podatkowy. Wystarczające jest zapewnienie organowi dostępu do faktur w jednym z formatów będących powszechnie w użyciu w oprogramowaniu biurowym w momencie dokonywania kontroli (przykładowo format popularnych plików tekstów pakietów biurowych – .txt, .rtf, .doc, przeglądarki dokumentów - .pdf, .html, .xml). Jeśli nie jest możliwa konwersja plików faktur elektronicznych do jednego z takich formatów, dopuszczalne wydaje się przekazanie faktur organowi wraz z oprogramowaniem do przeglądania faktur, pracującym w powszechnych na chwilę kontroli środowiskach operacyjnych.

Wymóg czytelności faktur oznacza również, iż jeśli faktury przechowywane są w postaci skompresowanej lub szyfrowanej, na potrzeby kontroli faktur przez organ podatkowy konieczne jest zapewnienie narzędzi dekompresujących i deszyfrujących.

Przepis § 6 ust. 1 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. wymaga na koniec możliwości wydruku faktur w postaci elektronicznej. Uwzględniając, iż współczesne oprogramowanie księgowo finansowe oraz oprogramowanie biurowe bez wyjątku umożliwia drukowanie wyświetlanych danych, nie ma potrzeby szerzej rozwodzić się nad tym wymogiem.<sup>46</sup> Bardziej istotne jest, jak organ podatkowy i podmiot kontrolowany mogą w praktyce wykorzystywać wymóg możliwości wydruku faktur. W tym zakresie stwierdzić należy, iż organ kontrolujący nie jest uprawniony do żądania od podmiotu kontrolowanego, aby na potrzeby kontroli wydrukował faktury. Wymóg możliwości wydruku faktur odczytywać należy jako umożliwienie wydrukowania

<sup>45</sup> Rozporządzenie domaga się, aby system obsługujący faktury elektroniczne umożliwiał „udokumentowany” pobór faktur (i ich wykorzystanie). Trudno jednoznacznie stwierdzić, jakie cechy zapewniają spełnienie tego postulatu. Wydaje się, iż wystarczające w tym zakresie będzie, jeśli system obsługujący faktury będzie dysponował opcją zapisu w odpowiednim dzienniku, jakie faktury zostały przeniesione, po ich pierwszym zapisaniu, z centralnego repozytorium na lokalny nośnik.

<sup>46</sup> Wymóg ten jednakże jest istotny, jeśli organowi udostępnia się faktury w niestandardowym formacie, wraz z oprogramowaniem do przeglądania faktur. Oprogramowanie to, choćby sprowadzało się do najprostszej przeglądarki, musi mieć opcję wydruku faktur na standardowym sprzęcie biurowym.

faktur na własne potrzeby i własnym sumptem przez organ podatkowy. Uwzględniając, iż celem rozporządzenia jest umożliwienie podatnikom zdyskontowanie korzyści płynących z elektronicznej komunikacji (szybkość komunikacji, obniżenie kosztów wystawiania i przechowywania faktur), dopuszczenie żądania przez organ wydruku faktur naruszałoby istotę rozporządzenia. Zatem wykładnia dopuszczająca możliwość zażądania przez organ podatkowy od wystawcy lub odbiorcy faktur ich wydruku na potrzeby kontroli, jako sprzeczna z celem przepisu, podlega odrzuceniu. Wystawca lub odbiorca faktur z drugiej strony nie mogą się uchylić od przekazania organowi nośnika faktur elektronicznych poprzez zaoferowanie wydruku faktur. Głównym wymogiem § 6 ust. 1 rozporządzenia jest bowiem „dostęp drogą elektroniczną” do faktur, a takiego niewątpliwie nie zapewnia wydrukowanie faktury. Ograniczenie się do wydrukowania faktury w postaci elektronicznej jest także niedopuszczalne z tego względu, iż nie pozwala to zweryfikować danych gwarantujących autentyczność pochodzenia i integralność treści faktur (§ 6 ust. 6 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r.).<sup>47</sup>

Uwzględniając powyższe objaśnienia co do wymogów w zakresie udostępnienia faktur elektronicznych organom podatkowym, wystawcy i odbiorcy faktur, decydujący się na wprowadzenie dedykowanego systemu do fakturowania elektronicznego, powinni z góry, już na etapie negocjacji i zawierania umów z dostawcą systemu fakturowania, zapewnić jego dostosowanie do wymogów rozporządzenia w zakresie udostępniania plików organom kontrolującym. I tak, jeśli pliki faktur przechowywane są w nietypowym formacie, kompresowane, szyfrowane, od dostawcy systemu należy żądać dostarczenia - wraz z systemem - przeglądarkę do faktur, które można będzie udostępnić organom kontrolującym na potrzeby kontroli faktur w stacjach roboczych organu, poza siedzibą kontrolowanego. Dostawca powinien zapewnić odpowiednie oprogramowanie (przeglądarkę) oraz udzielić nabywcy systemu co najmniej niewyłącznej, nieograniczonej terytorialnie licencji na korzystanie z przeglądarki oraz upoważnić nabywcę systemu do udzielania niedopłatnie sublicencji na korzystanie z przeglądarki (co najmniej na rzecz organów kontrolujących).

Ustaliwszy treść i praktyczne przełożenie wymogów związanych z przechowywaniem faktur i udostępnianiem ich organom podatkowym, warto zastanowić się, jakie konsekwencje ma niedochowanie poszczególnych wymogów określonych w § 6 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. Jak już bowiem wcześniej wspomniano, wymogi te krzyżują się, a dodatkowo ich charakter

---

<sup>47</sup> Obowiązki objaśnione powyżej stosuje się do wszystkich wystawców i odbiorców przechowujących faktury elektroniczne. Wprawdzie w przypadku przechowywania faktur poza granicami RP, rozporządzenie nakazuje stosować powyższe wymogi jedynie odpowiednio (§ 6 zd. 2 rozporządzenia), czyli nie wprost, jednak nie należy z tego wywodzić jakichkolwiek ułatwień w przypadku przechowywania faktur za granicą RP. Zastrzeżenie odpowiedniego jedynie stosowania wymogów z ust. 1 wynika jedynie stąd, iż w ust. 1 mowa o przechowywaniu faktur w kraju, a ust. 2 dotyczy wyłącznie przechowywania faktur poza granicami RP.

i doniosłość jest mocno zróżnicowana, co nie powinno pozostawać bez wpływu na konsekwencje niedochowania poszczególnych wymogów.

Niedochowanie wymogów *stricto* co do przechowywania faktur (przechowywanie faktur z zachowaniem czytelności, z zachowaniem formatu przesłania, w sposób gwarantujący autentyczność pochodzenia i integralność treści) skutkować musi niemożnością uznania pliku danych za fakturę elektroniczną w rozumieniu przepisów podatkowych, na równi z brakiem podpisu elektronicznego przy fakturze lub wystawiania faktur w systemie EDI niespełniającym wymogów z § 4 pkt. 2 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. Są to bowiem wymogi konstytutywne dla należytego przechowywania faktur. Jeśli w jakimś momencie nastąpiło niedochowanie tych wymogów, jest to stan nieodwracalny i nie da się tego stanu konwalidować poprzez przywrócenie należytego stanu.<sup>48</sup>

Niedochowanie przesłanek z zakresu udostępnienia faktur elektronicznych organom podatkowym (wymóg natychmiastowego, ciągłego, pełnego dostępu i możliwość wydruku i udokumentowanego poboru faktur, poinformowanie o miejscu przechowywania faktur) nie powinno natomiast samodzielnie i bezpośrednio skutkować uznaniem plików danych za niestanowiące faktur elektronicznych w rozumieniu rozporządzenia. Niedochowanie tych przesłanek nie musi iść bowiem w parze z naruszeniem konstytutywnych wymogów faktury elektronicznej, czyli zastosowania podpisu elektronicznego bądź EDI oraz przechowywania faktur w sposób gwarantujący integralność i autentyczność pochodzenia. Skoro przesłanki te określają jedynie sposób udostępnienia prawidłowo sporządzonych i przechowywanych faktur w postaci elektronicznej, ich niedochowanie nie może samodzielnie i bezpośrednio przesądzać o dyskwalifikacji faktur.

## **Faktury korygujące i duplikaty faktur w formie elektronicznej**

Jeśli faktura została wystawiona w postaci elektronicznej, również jej duplikat lub fakturę korygującą należy wystawić w postaci elektronicznej. Do faktur korygujących i duplikatów faktur<sup>49</sup> stosować należy ogólne przepisy o fakturach korygujących i duplikatach (odpowiednio § 16 oraz § 22 rozporządzenia VAT). W szczególności przy fakturach korygujących aktualny jest wymóg

---

<sup>48</sup> Tytułem przykładu, jeśli podatnik zaniedbał dbania o przechowywanie faktur z zachowaniem ich integralności, przykładowo poprzez ponowne podpisanie faktur wraz z dezaktualizacją podpisu elektronicznego, który posłużył swego czasu do podpisania faktur, utrata gwarancji integralności faktur jest stanem nieodwracalnym, a gwarancja integralności nie zostanie przywrócona przez późniejsze podpisanie danych silniejszym podpisem.

<sup>49</sup> Wprawdzie rozporządzenie wyraźnie o tym nie wspomina, przepisy rozporządzenia o duplikatach należy odnosić do duplikatów zarówno faktur w postaci elektronicznych, jak i duplikatów faktur korygujących wystawionych w postaci elektronicznej (por. § 22 ust. 1 rozporządzenia głównego).

zawarty w rozporządzeniu VAT, nakazujący uzyskanie potwierdzenia otrzymania faktury korygującej i uzależniającej od tego potwierdzenia prawo do obniżenia podatku należnego (§ 16 ust. 4 rozporządzenia VAT). W obrocie fakturowanym tradycyjnie typową praktyką jest przesłanie faktury korygującej listem poleconym lub za potwierdzeniem odbioru, co zapewnia wystarczająco wiarygodne potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez kontrahenta. W obrocie elektronicznym, jak wiadomo, brak możliwości uzyskania potwierdzenia o podobnej mocy. Niemniej jednak rozporządzenie VAT nie wskazuje określonej metody potwierdzenia otrzymania faktury, w szczególności nie ogranicza się do potwierdzenia wystawionego przez operatora publicznego wykonującego działalność pocztową. Jako potwierdzenie otrzymania faktury korygującej może zatem posłużyć wszelka informacja elektroniczna wskazująca na doręczenie faktury elektronicznej kontrahentowi, automatyczna odpowiedź serwera kontrahenta (tzw. *autoresponder*), logi serwera kontrahenta (dojście do serwera kontrahenta danych zawierających fakturę korygującą), potwierdzenie otrzymania przez kontrahenta faktury korygującej wyświetlonej na dedykowanej dla niego stronie www, etc. Nie ma również przeszkód, aby kontrahent przesłał wystawcy potwierdzenie otrzymania faktury korygującej elektronicznej w postaci zwyczajnego dokumentu papierowego (albo zestawienia faktur korygujących), względnie dokumentu elektronicznego, nawet bez bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego przy pomocy kwalifikowanego certyfikatu.

Choć rozporządzenie o tym nie wspomina, do faktur korygujących i duplikatów w postaci elektronicznej należy stosować wszystkie wymogi rozporządzenia, dotyczące wystawiania, przesyłania, przechowywania i udostępniania faktur organom kontrolującym. Przepisy te stosuje się wprost, nie odpowiednio.

Ustawodawca przewidział sytuację, iż w określonych okolicznościach przesłanie faktury korygujących lub duplikatu elektronicznego do faktury wystawionej w postaci elektronicznej może być utrudnione lub niemożliwe. Przykładem takiej sytuacji może być brak dysponowania odpowiednią infrastrukturą (starzenie się infrastruktury, zakłócenia jej działania), cofnięcie zgody na otrzymywanie faktur elektronicznych,<sup>50</sup> etc. W § 5 ust. 2 rozporządzenia z dnia 14 lipca 2005 r. na taką okoliczność dopuszczono wystawienie, do faktury elektronicznej, faktury korygującej lub duplikatu w postaci papierowej, z adnotacją, iż dotyczą one faktury wystawionej w postaci elektronicznej. Wprawdzie rozporządzenie ogranicza literalnie to uprawnienie do przypadków, gdy wystawienie i przesłanie faktury korygującej lub duplikaty uniemożliwiają „przeszkody

---

<sup>50</sup> Pamiętać jednak należy, iż cofnięcie akceptacji wystawiania i przesyłania faktur jest skuteczne dopiero od następnego dnia, w którym jego kontrahent otrzymał powiadomienie o cofnięciu akceptacji (§3 ust. 4 rozporządzenia). Zatem faktura korygująca lub duplikat w postaci elektronicznej może być wystawiona i przesłana kontrahentowi nawet w dniu, w którym zawiadomienie nadeszło do wystawcy.



formalne lub techniczne”, pojęcia te są na tyle pojemne i pozbawione zastrzeżeń, iż można się na nie powołać praktycznie w każdym przypadku, gdy obiektywnie nie jest możliwe posłużenie się fakturą korygującą lub duplikatem w postaci elektronicznej.

Podkreślenia wymaga, iż rozporządzenie nie dopuszcza w żadnym wypadku podobnego zabiegu w drugą stronę, czyli wystawienia faktury korygującej lub duplikatu w postaci elektronicznej w stosunku do dokumentu, który pierwotnie został wystawiony w postaci papierowej. Brak również możliwości przeprowadzenia wykładni celowościowej jakichkolwiek przepisów rozporządzenia i rozporządzenia VAT, która dopuściłaby taką praktykę.

## Zagadnienia nadal wywołujące wątpliwości prawne

W naszej ocenie należy przyjąć następujące rozwiązanie wskazanych poniżej problemów prawnych (zastrzegamy, że poniższa ocena może się różnić od przyjmowanej przez niektóre organy skarbowe):

1) Za dopuszczalne należy uznać wystawianie faktur wewnętrznych w formie elektronicznej. Nie niетrafne należy uznać stanowisko, że rozporządzenie z dnia 14 lipca 2005 r. dotyczy jedynie faktur, które są przesyłane odbiorcy (przypadek taki nie dotyczy faktur wewnętrznych). Takiego wyłączenia nie przewiduje również VI dyrektywa VAT;

2) Zarówno polskie przepisy, jak i dyrektywa nie przewidują możliwości zastąpienia nazwy towaru kodem stosowanym przez Strony, pomimo istnienia takiej praktyki w przypadku faktur wystawianych i przesyłanych za pośrednictwem systemów EDI.

3) Istotne problemy powstają w przypadku sprzedaży detalicznej, ponieważ sprzedaż powinna zostać udokumentowana równocześnie fakturą w formie elektronicznej i zarejestrowana w kasie fiskalnej. W przypadku faktury w formie papierowej, paragon z kasy fiskalnej jest dołączany do kopii faktury. Faktura w formie elektronicznej nie pozwala jednak na dołączenie paragonu, który musi, zgodnie z obowiązującymi przepisami o kasach fiskalnych, mieć formę papierową. Celowa jest w związku z tym nowelizacja rozporządzenia o kasach fiskalnych.

5) Aktualne przepisy rozporządzenia z 22 maja 2005 r., jak się wydaje, nie wyłączają możliwości samofakturowania przy wykorzystaniu faktur w formie elektronicznej<sup>51</sup>. Wątpliwości wywołuje użycie przez ustawodawcę pojęcia „podpis” w § 22 powyższego rozporządzenia (jak się wydaje chodziło tu wyłącznie o podpis własnoręczny a nie elektroniczny). VI Dyrektywa VAT

<sup>51</sup> Odmienne M. Butkiewicz, E-faktura dla kontrahenta ze Wspólnoty. Różne wymogi w różnych krajach członkowskich, Rzeczpospolita z 05.01.2006 r., dodatek/Dobra Firma.

dopuszcza jednak samofakturowanie elektroniczne. Za dopuszczalną należy uznać w tym zakresie wykładnię prowsólnotow (przy uwzględnieniu art. 5 ust. 2 ustawy o podpisie elektronicznym)<sup>52</sup>.

## **Dopuszczalnoř outsourcingu wystawiania i przechowywania faktur w formie elektronicznej**

Zagadnienie outsourcingu wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur w formie elektronicznej nie zostało uregulowane przepisami prawa polskiego. Jest to bez wątpienia istotna luka prawna, która utrudnia przedsiębiorcom powierzenie wykonywania obowiazku prowadzenia dokumentacji podatkowej dotyczącej faktur przez inne – wyspecjalizowane w tym zakresie podmioty. Możliwoř przekazywania realizacji obowiazku wystawiania faktur i łączące się z tym korzyřci ekonomiczne, tj. redukcja kosztów czy usprawnienie obiegu dokumentów, została jednak dostrzeżona przez prawodawcę europejskiego, który uregulował outsourcing wystawiania faktur (w tym faktur elektronicznych) w Dyrektywie z 20 grudnia 2001 r. nowelizującej tzw. VI Dyrektywę o VAT. W świetle przepisów Dyrektywy z 20 grudnia 2001r. podatnik podatku VAT (tj. kaźda osoba, która wykonuje działalnoř gospodarczą, o której mowa w art. 4 paragrafie 2 VI Dyrektywy o VAT, na wlasny rachunek bez względu na miejsce, cel i rezultat takiej działalnořci) jest obowiazany zapewnić, że zostanie wystawiona faktura: a) bądź to przez tegoż podatnika, b) bądź przez jego klienta (tzw. samofakturowanie), c) bądź teź w jego imieniu i na jego rzecz, przez stronę trzecią. Przepis ten jednoznacznie rozstrzyga o moźliwořci zastosowania outsourcingu w odniesieniu do wystawiania faktur.

Z powyższej regulacji wynika dopuszczalnoř stosowania outsourcingu w zakresie wystawiania i przesyłania faktur elektronicznych, pomimo braku wyraźnych uregulowań prawnych w prawie polskich odnoszących się do tego zagadnienia. W przypadku wystawiania faktur przez podmiot trzeci za pomocą bezpiecznego podpisu elektronicznego naleźy przyjąć, że podpis ten moźe złożyć podmiot trzeci, który wystawia faktury w imieniu i na rzecz podatnika.

---

<sup>52</sup> Tak trafnie Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w postanowieniu z dnia 6 września 2006 r. o sygn. 1472/RPP1/443-452/06/SAPI

## Faktura papierowa dostarczana w drodze elektronicznej a faktura w formie elektronicznej

Problem dopuszczalności wystawiania i przesyłania faktur przy pomocy środków komunikacji elektronicznej pojawił się jeszcze przed wejściem w życie rozporządzenia<sup>53</sup>. Nie chodziło nawet o skorzystanie z podpisu elektronicznego, ale o sytuację, w której podatnik skompletuje dane faktury i prześle je, np. pocztą elektroniczną do odbiorcy, który taki plik wydrukuje i zachowa jako oryginał faktury. Naturalnym ograniczeniem był oczywiście wymóg podpisania faktury, choć warto zwrócić uwagę, że również przed wejściem w życie nowej ustawy VAT nie dotyczył on wszystkich faktur. Wymóg ten stracił jakiegokolwiek znaczenie w świetle nowej ustawy VAT (VI Dyrektywa VAT wprost zakazała państwom członkowskim żądania podpisywania faktur, zarówno papierowych, jak i elektronicznych).

Wymogi formalne dotyczące zasad wystawiania faktur zawarte zostały w rozporządzenia z 25 maja 2005 r. W § 9 wymienione zostały niezbędne elementy, z których powinna składać się faktura VAT. Zgodnie z dyrektywą VAT faktura w ogóle nie musi zawierać podpisów osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury czy podpisów oraz imion tych osób. Z tego powodu nie jest konieczne upoważnienie w umowie wystawcy do wystawiania faktur bez podpisu odbiorcy. Wymóg złożenia czytelnych podpisów przez wystawiającego i odbierającego fakturę był jedynym, który *expressis verbis* wskazywał na to, że faktura musi zostać sporządzona na papierze.

Wydaje się, że w świetle obecnie obowiązującej ustawy VAT dopuszczalne jest przesłanie drogą elektroniczną odbiorcy pliku zawierającego dane faktury w formie papierowej, pod warunkiem jej wydrukowania i przechowywania w formie papierowej. Taka faktura nie będzie fakturą w formie elektronicznej, ponieważ ta ostatnia jest przechowywana w formie elektronicznej<sup>54</sup>. Dopiero wydrukowana faktura, odmiennie niż w przypadku faktury w formie elektronicznej, upoważnia do odliczenia

---

<sup>53</sup> Wskazać w tym zakresie warto na pismo urzędu skarbowego w Łomży z 2003 r. o sygnaturze PP/443- 4/03 opublikowanego przez Izbę Skarbową w Białymstoku. Urząd skarbowy stwierdził „(...)ustawodawca nie przewidział możliwości dokumentowania obrotu fakturami elektronicznymi. Dlatego też stosowanie faktur elektronicznych w przypadku tzw. usług powszechnych, a więc usług telekomunikacyjnych, dostaw energii elektrycznej, ciepłej, gazu, wody, odprowadzania ścieków, mimo iż faktury te nie muszą zawierać podpisu wystawcy i odbiorcy, w świetle obowiązujących przepisów nie ma podstawy prawnej. Zastosowanie technik informatycznych w odniesieniu do dokumentów podatkowych stanowi odstępstwo od ich papierowej postaci i musi być usankcjonowane stosownym uregulowaniem”. Interpretacja urzędu skarbowego może prowadzić do zaskakującego wniosku, że w przypadku faktur w ogóle zakazane było posługiwanie się technikami informatycznymi. Warto jednak przywołać fragment uzasadnienia wyroku NSA III SA 1946/95 z 25.04.1997 r. (POP 1998 NR 3, POZ. 111): „wymogi formalne, stawiane fakturom VAT nie mogą być celem samym w sobie, zwłaszcza w sytuacji, gdy organy podatkowe nie mają wątpliwości co do tego, że kwestionowane faktury odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i ujęte zostały w ewidencji zakupu”.

<sup>54</sup> Zob. trafne uwagi M. Butkiewicza w: Faktura wydrukowana nie zastąpi elektronicznej. Niebezpieczeństwa związane z omijaniem przepisów o fakturowaniu Rzeczpospolita z dnia 2006.10.26, dodatek Dobra Firma.