



MINISTER FINANSÓW

Organ upoważniony do wydania interpretacji
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Adres do korespondencji
Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku
ul. 1 Maja 10
09-402 Płock

Telefon: /24/ 262-54-07
Fax: /24/ 262-93-19

IPPP1-443-473/11-2/AS

Płock, dnia 15 czerwca 2011 r.

Netia Spółka Akcyjna
ul. Poleczki 13
02-822 Warszawa
NIP 526-02-05-575

Pełnomocnik:
Pan Andrzej Ladziński

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 04.03.2011 r. (data wpływu 18.03.2011 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie udostępniania faktur drogą elektroniczną - **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 18.03.2011 r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie udostępniania faktur drogą elektroniczną.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Netia S.A. (zwana dalej Spółką) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej świadczy usługi telekomunikacyjne (telefonii stacjonarnej oraz usługi dostępu do sieci Internet). Świadczenie usług jest dokumentowane fakturami VAT. Spółka, mając na uwadze przewidzianą przez ustawodawcę możliwość wystawiania faktur elektronicznych, zamierza dokonywać tego typu czynności w stosunku do swoich klientów.

W celu zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści, faktury elektroniczne wystawiane byłyby w formacie PDF i zamieszczane na serwerze Spółki w systemie NOL (Netia On-Line) na indywidualnych kontach stworzonych dla każdego Abonenta. Po uprzednim wyrażeniu zgody na otrzymywanie faktur elektronicznych, Abonent ze swojego komputera za pomocą przeglądarki logowałaby się na serwerze Spółki w systemie NOL. Logowanie byłoby poprzedzone identyfikacją, tj. abonent musiałby podać swój login oraz swoje hasło. Hasło dla każdego Abonenta jest indywidualne i może być przez Abonenta wielokrotnie zmienione. Po zalogowaniu Abonent otrzymałby dostęp do elektronicznej faktury.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w świetle § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (Dz. U. z 2010 r. Nr 249 poz. 1661) wyżej przedstawiony proces zapewnia autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury, a w konsekwencji pozwala na przyjęcie, iż udostępniany Abonentowi dokument stanowi fakturę elektroniczną?

Kwestię sposobu oraz warunków przesyłania faktur w formie elektronicznej reguluje rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (dalej „Rozporządzenie”). W myśl § 4 ww. Rozporządzenia, faktury mogą być przesyłane w formie elektronicznej pod warunkiem zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści faktury.

Przez autentyczność pochodzenia faktury - rozumie się pewność, co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury (§ 2 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia), zaś przez integralność treści faktury rozumie się to, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura (§ 2 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia).

Definicje autentyczności pochodzenia faktury oraz integralności treści faktury zostały powtórzone za dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 29 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości (Dz. U. UE. L. 06.347.1, dalej „Dyrektywa”), zgodnie z którą: „Autentyczność pochodzenia” oznacza pewność co do tożsamości dostawcy lub usługodawcy albo wystawcy faktury, „Integralność treści” oznacza że w fakturze nie zmieniono danych wymaganych na mocy niniejszej dyrektywy.

W świetle wyżej wymienionych przepisów każdy podatnik może wystawić fakturę elektroniczną w dowolnym formacie, (jeżeli tylko uzyska akceptację odbiorcy). Faktura taka winna zapewniać autentyczność pochodzenia oraz integralność treści, przy czym na marginesie w myśl art. 233 Dyrektywy, warunki takie winna spełniać również faktura papierowa.

W komentarzu do dyrektywy Rady 2006/112/WE Władysław Varga analizując ww. definicje stwierdził, iż „autentyczność pochodzenia jest nakierowana wyłącznie na identyfikację dostawcy, a nie na autentyczność samego dokumentu czy transakcji, która jest dokumentowana fakturą. Integralność treści natomiast dotyczy niezmienności danych wymaganych na mocy Dyrektywy, czyli obowiązkowych elementów faktury, podczas gdy inne dane (jak np. format faktury) mogą ulec zmianie. Konwersja faktury, np. z formatu XML na PDF albo z PDF na PDF/A (który został zaprojektowany jako format przeznaczony do długoterminowej archiwizacji danych elektronicznych), w świetle tej definicji nie narusza integralności treści faktury elektronicznej. Również dodanie elementów nieobowiązkowych, takich jak znaczki czy komentarze nie powoduje zmiany danych faktury wymaganych na mocy dyrektywy, nie powoduje, więc złamania zasady integralności”.

Zdaniem Spółki w przypadku faktur wystawianych w sposób opisany przez Spółkę kryterium autentyczności zostanie spełnione, gdyż wyłącznie Spółka i wskazani przez nią pracownicy będą mieli dostęp do serwera, na którym dokumenty będą zamieszczane i przechowywane, a tym samym tylko oni będą mogli zamieścić dokument udostępniony następnie do pobrania przez Abonenta. Dostęp ten zaś będzie dodatkowo chroniony certyfikatem bezpieczeństwa, wymagającym uwierzytelnionego logowania do aplikacji, dzięki czemu nie będzie istniała możliwość podszycia się pod wystawcę faktury ani pod jej odbiorcę/nabywcę. Dodatkowo należy podkreślić, iż komunikacja pomiędzy Abonentem a Spółką będzie się odbywać przy pomocy bezpiecznych połączeń TLS. Zastosowanie protokołu TLS ma na celu zapewnienie poufności i integralności transmisji danych oraz zapewnienie uwierzytelnienia komunikatów. Należy podkreślić, iż TLS działa na warstwie TCP, a więc protokół TLS można z całą pewnością zastosować do zabezpieczenia protokołów warstwy aplikacyjnej (np.: telnet, HTTP, gopher, POP3, IMAP, NNTP).

Zatem zastosowanie tego typu rozwiązanie z całą pewnością gwarantuje ochronę faktur przed zagrożeniem w postaci nieuprawnionego dostępu, jakiegokolwiek modyfikacji, zniszczenia lub utraty danych.

Zdaniem Spółki w przypadku faktur wystawianych w sposób opisany przez Spółkę zostanie spełnione także kryterium integralności, a to z uwagi na fakt, że nienaruszalność danych zawartych w fakturze będzie gwarantowana formatem jej zapisu. Faktura będzie wystawiana w postaci pliku cyfrowego, który jest odzwierciedleniem danych z systemu bilingowego w momencie jego wygenerowania - od tego momentu zawartość pliku jest niezmienna i dane w systemie otrzymują status „zbilowane” (nie podlegają już zmianom i modyfikacjom). Następnie ma miejsce proces transformacji danych esencji systemu bilingowego na pliki PDF. Plik zablokowany zostanie przed możliwością wprowadzenia zmian na poziomie formatu PDF.

Faktury, które będą udostępnione Abonentom można wydrukować, jednak nie ma możliwości wprowadzania do nich zmian. Biorąc pod uwagę postanowienia art. 233 Dyrektywy, tj., że każdy podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury oraz że opisany sposób spełnienia kryteriów autentyczności i integralności jest zgodny z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej należy przyjąć, iż udostępnione dokumenty na kontach Abonentów stanowią faktury elektroniczne.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 6.

Kwestię wystawiania i przechowywania faktur VAT reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 1360), wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 106 ust. 8 ustawy.

Stosownie do § 5 ust. 1 powyższego rozporządzenia, faktura stwierdzająca dokonanie sprzedaży powinna zawierać co najmniej:

- 1) imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy;
- 2) numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 10 i 11;

- 3) numer kolejny faktury oznaczonej jako "FAKTURA VAT";
- 4) dzień, miesiąc i rok wystawienia faktury, a w przypadku, gdy data ta różni się od daty sprzedaży, również datę sprzedaży; w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym podatnik może podać na fakturze miesiąc i rok dokonania sprzedaży, pod warunkiem podania daty wystawienia faktury;
- 5) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- 6) miarę i ilość sprzedanych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 7) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- 8) wartość towarów lub wykonanych usług, których dotyczy sprzedaż, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 9) stawki podatku;
- 10) sumę wartości sprzedaży netto towarów lub wykonanych usług z podziałem na poszczególne stawki podatku i zwolnionych od podatku oraz niepodlegających opodatkowaniu;
- 11) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto towarów (usług), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 12) kwotę należności ogółem wraz z należnym podatkiem.

Zgodnie z dyspozycją wyrażoną w § 19 ust. 1 ww. rozporządzenia, faktury i faktury korygujące są wystawiane co najmniej w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymuje nabywca, a kopię zatrzymuje sprzedawca. Stosownie do ust. 2 ww. paragrafu przepisu ust. 1 nie stosuje się do faktur i faktur korygujących przesyłanych w formie elektronicznej. W przypadku tych faktur sprzedawca przesyła je, w tym udostępnia nabywcy, zachowując je jednocześnie w swojej dokumentacji.

W myśl § 21 ust. 1 i ust. 2 ww. rozporządzenia podatnicy są obowiązani przechowywać faktury oraz faktury korygujące, a także duplikaty tych dokumentów, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podatnicy przechowują faktury, faktury korygujące, a także duplikaty tych dokumentów, w podziale na okresy rozliczeniowe w dowolny sposób zapewniający:

1. autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich wystawienia do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;
2. łatwe ich odszukanie;
3. organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do faktur, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej umożliwiający tym organom również przetwarzanie danych w nich zawartych.

Przy czym ust. 3 tegoż paragrafu wyjaśnia, iż autentyczność pochodzenia, o której mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury, zaś ust. 4, iż integralność treści, o której mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.

Kwestię przesyłania oraz przechowywania faktur w formie elektronicznej reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 249, poz. 1661) wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 106 ust. 10 i ust. 11 ustawy o VAT.

Stosownie do § 3 ust. 1 ww. rozporządzenia faktury mogą być przesyłane, w tym udostępniane, w formie elektronicznej w dowolnym formacie elektronicznym, pod warunkiem uprzedniej akceptacji tego sposobu przesyłania przez odbiorcę faktury, zwanej dalej „akceptacją”. Ust. 2 powyższego paragrafu stanowi, iż akceptacja lub jej cofnięcie może być wyrażona w formie pisemnej lub w formie elektronicznej.

W myśl § 4 powyższego rozporządzenia, faktury mogą być przesyłane w formie elektronicznej pod warunkiem zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści faktury.

Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się – zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia – pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury, natomiast przez integralność faktury rozumie się – zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia – to, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.

Natomiast w myśl § 2 ust. ww. rozporządzenia autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury są zachowane, w szczególności, w przypadku wykorzystania:

1. bezpiecznego podpisu elektronicznego 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.), weryfikowanego za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu, lub
2. elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa, dotycząca tej wymiany, przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych.

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, iż Spółka zamierza wystawiać faktury elektroniczne. W celu zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści, faktury wystawiane byłyby w formacie PDF i zamieszczane na serwerze Spółki w systemie NOL (Netia On-Line) na indywidualnych kontach stworzonych dla każdego Abonenta. Po uprzednim wyrażeniu zgody na otrzymywanie faktur elektronicznych, Abonent ze swojego komputera za pomocą przeglądarki logowałby się na serwerze Spółki w systemie NOL. Logowanie byłoby poprzedzone identyfikacją, tj. abonent musiałby podać swój login oraz swoje hasło. Hasło dla każdego Abonenta jest indywidualne i może być zmieniane. Po zalogowaniu się Abonent otrzymałby dostęp do elektronicznej faktury.

Należy zauważyć, iż obowiązujące regulacje prawne dopuszczają możliwość wystawiania i przesyłania faktur w formie elektronicznej. Faktury muszą odzwierciedlać faktyczne transakcje, dlatego też konieczne jest zapewnienie ich autentyczności, integralności i czytelności, jednakże można gwarantować autentyczność pochodzenia i integralność treści faktur wg metody określonej przez podatnika. Zarówno bezpieczny podpis elektroniczny, jak i elektroniczna wymiana danych (EDI) zostały wskazane jedynie jako rozwiązania fakultatywne w celu zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści faktury. Zauważyć zatem należy, iż możliwe jest wystawianie i przesyłanie faktur elektronicznych w dowolnym formacie, pod warunkiem zapewnienia autentyczności pochodzenia faktury i integralności jej treści.

W przedmiotowej sprawie kryterium autentyczności i integralności zostanie spełnione, gdyż wyłącznie Spółka i wskazani przez nią pracownicy będą mieli dostęp do serwera, na którym dokumenty będą zamieszczane i przechowywane, a tym samym tylko oni będą mogli zamieścić dokument udostępniony następnie do pobrania przez Abonenta. Dostęp ten będzie dodatkowo chroniony certyfikatem bezpieczeństwa, wymagającym uwierzytelnionego logowania do aplikacji. Ponadto Wnioskodawca wskazał, iż komunikacja pomiędzy Abonentem a Spółką będzie odbywać się przy pomocy bezpiecznych połączeń TLS. Zastosowanie protokołu TLS ma na celu zapewnienie poufności transmisji danych oraz zapewnienie uwierzytelniania komunikatów. Zdaniem Wnioskodawcy zastosowanie powyższego rozwiązania gwarantuje ochronę faktur przez zagrożeniem w postaci nieuprawnionego dostępu, modyfikacji, zniszczenia lub utraty danych.

Nienaruszalność danych zawartych w fakturze będzie gwarantowana formatem jej zapisu. Faktura będzie wystawiana w postaci pliku cyfrowego, którego zawartość od momentu wygenerowania jest niezmienna i nie podlega modyfikacjom. Plik zablokowany zostanie przed możliwością wprowadzania zmian na poziomie formatu PDF. Faktury udostępnione Abonentom będzie można wydrukować, jednak bez możliwości wprowadzania do nich zmian.

Mając na uwadze powołane przepisy stwierdzić należy, iż w przypadku udostępniania kontrahentom faktur elektronicznych w wyżej opisany sposób, zapewniona będzie integralność, nienaruszalność oraz autentyczność danych, jak również ochrona przed modyfikacją lub zniszczeniem.

Zatem przedstawiony przez Spółkę system udostępniania faktur elektronicznych spełnia kryteria dotyczące autentyczności pochodzenia i integralności treści faktury określone w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej.

W konsekwencji, udostępniany dokument będzie stanowił fakturę elektroniczną, pod warunkiem zawarcia w nim elementów wymienionych w § 5 rozporządzenia z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktury, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług,

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Z up. DYREKTORA
Izby Skarbowej
WICEDYREKTOR

mgr Leszek Stepiński

Otrzymują:

1. adresat
2. Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie
4. aa