

Usługi taksówek flotowych „czarną dziurą” w podatku dochodowym i VAT. Czy Memorandum z platformami to nowy instrument administracji podatkowej?

Damian Czudek*, Jan Zubik**

W artykule przeanalizowano uchylanie się od opodatkowania w czeskim sektorze zamawiania przejazdów w ramach tzw. modelu flotowego, w którym firmy pośredniczące (partnerzy flotowi) pomiędzy platformą (Uber, Bolt) a kierowcami służą do rozproszenia odpowiedzialności za VAT. Autorzy wskazują strukturalne przyczyny nieskuteczności istniejących instrumentów (DAC7, mechanizm nierzetelnego płatnika VAT, nakazy zabezpieczenia) i oceniają Memorandum z października 2025 roku o współpracy między czeską administracją podatkową a Boltem jako instrument prawa miękkiego. W artykule przeanalizowano również ograniczenia w zakresie udostępniania danych zgodnie z RODO na podstawie sprawy nałożenia na przedsiębiorstwo Uber grzywny w wysokości 290 mln EUR przez holenderski organ ochrony danych. Przedstawiono także trajektorię zmian zmierzających ku pakietowi ViDA (2028–2030) oraz pięć propozycji *de lege ferenda*. Autorzy stwierdzają, że Memorandum w sprawie dobrowolnej współpracy może być zasadnym instrumentem przejściowym, który wypełni lukę prawną do czasu wejścia w życie zasady uznanego dostawcy, jaką wprowadza ViDA.

Słowa kluczowe: zamawianie przejazdów, model flotowy, uchylanie się od opodatkowania, VAT, prawo miękkie, DAC7, ViDA, RODO, oszustwo znikającego podatnika, uznany dostawca

Kod klasyfikacji JEL: K34

- * dr mgr, adiunkt • Uniwersytet Masaryka, Wydział Prawa, Katedra Prawa Finansowego i Gospodarki Krajowej • ✉ damian@czudek.cz, damian.czudek@law.muni.cz • ORCID: 0000-0002-8169-2023
- ** student • Uniwersytet Masaryka, Wydział Prawa • ✉ zubik.jan@seznam.cz • ORCID: 0009-0007-9093-3849

Wstęp: Gdy technologia wyprzedza prawodawstwo

Gospodarka platformowa doprowadziła do fundamentalnej transformacji transportu pasażer-

skiego. Aplikacje takie jak Uber, Bolt i Liftago łączą klientów z kierowcami w sposób, który dzień lat temu był nie do pomyślenia. Sam system nie uległ zmianie – inna jest jedynie forma. Rolę, jaką dawniej odgrywał dyspozytor linii telefo-

nicznej łączący kierowcę z klientem, dziś pełni „apka”. Wcześniej zarówno kierowca, jak i dyspozytor byli pracownikami jednego podmiotu. Później zdarzało się, że w mechanizm ten wkładało się *švarcsystém* (ukryte zatrudnienie), jednak dyspozytor pracujący z biura zazwyczaj reprezentował określony podmiot świadczący usługi transportowe lub pośredniczący w tym zakresie. Dziś tę rolę przejęły aplikacje obsługiwane przez międzynarodowe korporacje. Właśnie dlatego egzekwowanie prawa staje się problematyczne, ponieważ w Unii Europejskiej suwerenne państwa mają własne porządki prawne, przy czym prawo UE również odgrywa swoją rolę. Koordynacja w obrębie różnych jurysdykcji jest zawsze bardziej czasochłonna niż stosowanie wyłącznie przepisów krajowych, a to stwarza pole do uchylania się od opodatkowania oraz zachowań noszących znamiona przestępstwa.

Z perspektywy podatkowej, w szczególności VAT, firmy obsługujące takie aplikacje stanowią dodatkowe ogniwo w łańcuchu. Biorąc pod uwagę strukturę podatku VAT oraz zasadę jego neutralności (zob. motyw 7 dyrektywy Rady 2006/112/WE), nie istnieją czynniki, które zmuszałyby przedsiębiorstwa do skracania swoich łańcuchów dostaw. Dłuższe łańcuchy, zwłaszcza transgraniczne, są z natury trudniejsze do monitorowania przez organy publiczne oraz bardziej podatne na oszustwa podatkowe.

Revolucja w mobilności ma swoją ciemną stronę – według analiz czeskiej administracji podatkowej (*Finanční správa*, dalej FS) szacowane straty dla budżetu państwa z powodu uchylania się od opodatkowania w tym sektorze sięgają około 6,5 mld CZK, a w 2024 roku tylko jeden na pięć przejazdów obsługiwanych przez podmioty powiązane z Uberem i Boltem faktycznie został opodatkowany (GFŘ, 2025). Paradoks polega na tym, że same platformy nie są bezpośrednim narzędziem oszustwa. Do oszustwa dochodzi na poziomie tzw. partnerów flotowych – podmiotów pośredniczących między platformą a kierowcami, którzy rejestrują się jako płatnicy VAT lub jako „osoby zidentyfikowane” (jest to czeski status VAT z ograniczonymi obowiązkami sprawo-

zdawczymi i zwolniony z konieczności odprowadzania krajowego podatku VAT), ale systematycznie nie wywiązują się ze swoich zobowiązań podatkowych. FS ustalił, że 17 z 20 największych operatorów flotowych stwarza poważne problemy, a około 46 innych podmiotów jest monitorowanych pod kątem bezpośredniego ryzyka podatkowego opiewającego na co najmniej 300 mln CZK (GFŘ, 2025).

Istniejące ramy prawne – ustawa nr 235/2004 Sb., opodatkowania od wartości dodanej (dalej „czeska ustawa o VAT” lub „ZDPH”), ustawa nr 280/2009 Sb., kodeks podatkowy (*daňový řád*, dalej DŘ) oraz dyrektywa Rady 2021/514/UE (DAC7) – mają trudności ze sprostaniem temu wyzwaniu. Obowiązkowe raportowanie zgodnie z DAC7 odbywa się w cyklu rocznym, natomiast rotacja podmiotów flotowych następuje co miesiąc – tworzone są nowe spółki, ponownie rejestrowani są kierowcy, a działalność rozwiązuje się w postępowaniu upadłościowym, zanim zakończyć się może jakakolwiek kontrola podatkowa.

Przełom nastąpił wraz z Memorandum o współpracy zawartym w październiku 2025 roku pomiędzy Generalną Dyрекcją Finansową (GFŘ) a platformą Bolta, w którym to Bolt zobowiązał się do udostępniania FS danych o partnerach floty w odstępach miesięcznych – poza realizacją obowiązków nałożonych przez DAC7 (GFŘ, 2025). Memorandum jest instrumentem prawa miękkiego, ale jego rola ma decydujące znaczenie – po raz pierwszy administracja podatkowa zyskała szansę na wychwycenie rozbieżności między transakcjami platformy a deklaracjami podatkowymi partnerów flotowych w momencie, gdy skuteczna interwencja wciąż jest możliwa.

Abstrahując od podatku VAT, niezapłacenie podatku dochodowego jest oczywiście równie problematyczne, chociaż w obecnym stanie rzeczy to straty z tytułu VAT są bardziej znaczące z punktu widzenia dziur w budżecie publicznym. Ściśle powiązane z tym zagadnieniem jest ryzyko wynikające z nieopłacania składek na ubezpieczenie społeczne oraz publiczne ubezpieczenie zdrowotne. Ponadto może się zdarzyć, że przy zatrudnianiu kierowców będzie mieć miejsce

švarcsystém. Prawdą jest przynajmniej to, że kierowcy doświadczają znacznej niepewności, gdy są „przenoszeni” w krótkich odstępach czasu z firmy oddającej do firmy przyjmującej.

Metodologia badań

Niniejszy artykuł opiera się na połączeniu doktrynalnej analizy prawnej, metody porównawczej oraz empirycznej oceny dostępnych danych na temat gospodarki platformowej. Celem metodologicznym jest zweryfikowanie hipotezy mówiącej o tym, że instrumenty prawa miękkiego (w tym przypadku Memorandum) są skutecznym i zasadnym prekursorem oczekiwanego prawodawstwa UE (pakiet ViDA). Publikacja opiera się przede wszystkim na zastosowaniu metody opisowo-analitycznej do obecnych ram prawnych (czeska ustawa o podatku dochodowym, czeska ustawa o podatku VAT, kodeks podatkowy oraz DAC7) w celu określenia deficytów strukturalnych w sferze poboru podatków w modelu flotowym. Aby osiągnąć ten cel, sformułowano trzy pytania badawcze:

- 1) Jakie są strukturalne przyczyny tego, że istniejące instrumenty zwalczania uchylania się od opodatkowania w transporcie flotowym zawodzą?
- 2) Jaki jest prawny charakter i jaka jest skuteczność Memorandum Bolt-FS, służącego za instrument prawa miękkiego, i jakie są jego ograniczenia prawne (zwłaszcza w odniesieniu do RODO)?
- 3) Jakie możliwości rozwojowe stwarza unijne rozporządzenie ViDA i jakie środki *de lege ferenda* są optymalne dla czeskiego porządku prawnego?

Artykuł korzysta ze źródeł pierwotnych i wtórnych:

- analiza prawna – badanie ustawodawstwa krajowego i Unii Europejskiej uzupełnione analizą odpowiedniego orzecznictwa TSUE (w szczególności sprawy *Elite Taxi*, *Star Taxi App* i *KONREO*) oraz czeskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSS);

- dane empiryczne – analiza komunikatów prasowych i danych analitycznych Generalnej Dyrekcji Finansowej (GFŘ) z 2025 roku, które zawierają ilościowe dane dotyczące uchylania się od opodatkowania w sektorze zamawiania przejazdów;
- prawo porównawcze – autorzy zastosowali metodę porównawczą, wykorzystując w tym celu przykłady dobrych praktyk z Estonii, Danii i Wielkiej Brytanii, a także posługując się metodą różnicy w różnicach przy interpretacji skuteczności uzgodnień dotyczących udostępniania danych.

Natomiast oceniając legalność i zasadność Memorandum Bolt-FS, autorzy wykonali test proporcjonalności w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. c RODO. Analiza osadzona jest również w duchu literatury z zakresu teorii gier, a szczególną uwagę poświęcono asymetrycznej grze koordynacyjnej, która wyjaśnia chęć dobrowolnego zachowania transparentności okazywaną przez platformy (przewaga pierwszego gracza). W końcowej części artykułu sformułowano pięć propozycji *de lege ferenda* będących syntezą ustaleń poczynionych we wcześniejszych rozdziałach, uzupełnionych refleksją nad przyszłą trajektorią zmian w prawie UE.

Anatomia oszustwa flotowego – od aplikacji do „słupa”

Trzypoziomowa struktura zamawiania przejazdów

Typowa transakcja przebiega na trzech poziomach: platformy, partnera flotowego i kierowcy. Do klasyfikacji platformy odniósł się TSUE w sprawie *Elite Taxi* (TSUE, 2017), w której Trybunał orzekł, że w rozumieniu prawa unijnego Uber świadczy usługi w dziedzinie transportu. Z kolei w sprawie *Star Taxi App* (TSUE, 2020) Trybunał sklasyfikował platformę, która nie kontroluje ani cen, ani wyboru kierowcy jako usługę społeczeństwa informacyjnego.

Partner flotowy jest pośrednikiem charakterystycznym dla praktyki czeskiej i środkowo-europejskiej. Jest to spółka handlowa (zazwyczaj spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – *společnost s ručením omezeným*, „s.r.o.”), która podpisuje umowę z platformą jako „partner biznesowy” i angażuje do realizacji zadań indywidualnych kierowców jako pracowników lub jako osoby samozatrudnione (OSVČ) – układ, który sam w sobie może stanowić oszustwo podatkowe, jeśli działalność w istocie spełnia kryteria zatrudnienia zależnego. Sytuację taką zwykle określa się mianem *švarcsystem*. Partner flotowy formalnie przyjmuje na siebie odpowiedzialność za odprawianie podatku VAT od opłat za przejazd, jednak nie wywiązuje się z tego obowiązku. Jeśli chodzi o *švarcsystem*, na uwagę zasługuje niedawne orzeczenie czeskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego (sprawa nr 22 Ads 168/2025-51). Sąd oddalił skargę kasacyjną spółki VELKÁ PECKA s.r.o. (operatora internetowego sklepu spożywczego znanego pod marką ROHLÍK.cz) i podtrzymał decyzję praskiego Sądu Miejskiego. Inspekcja kurierów firmy Rohlík ujawniła pięć przestępstw w zakresie bezpieczeństwa pracy, jedno dotyczące czasu pracy, inne – wynagrodzeń, a także *švarcsystem* w odniesieniu do ośmiu skontrolowanych kurierów. Firma została ukarana grzywną w wysokości 2,5 mln CZK (a kolejne 2 mln CZK nałożono na jej spółkę zależną Autoexpert, gdzie inspektorat również dopatrzył się procederu *švarcsystem*). Sąd orzekł, że „w opinii władz administracyjnych poziom kontroli nad pracą, jaką posiadała strona wnosząca odwołanie, przekroczył poziom zwyczajowy w stosunkach gospodarczych” (NSS, 2025). Niezależnie od formalnego nazewnictwa, stosunki analizowanych podmiotów wykazywały cechy pracy zależnej – wniosek ten jest również istotny w kontekście ochrony i praw pracowników.

Mechanizm uchylania się od opodatkowania – „osoba zidentyfikowana” a płatnik VAT

Głównym mechanizmem uchylania się od płacenia podatków w modelu flotowym jest nadużycie

w obszarze rozróżnienia między „osobą zidentyfikowaną” (§ 6g–6i czeskiej ustawy o VAT) oraz zarejestrowanym płatnikiem VAT (§ 6 i nast. czeskiej ustawy o VAT). „Osoba zidentyfikowana” rozlicza VAT tylko od nabycia transgranicznego, a nie w przypadku krajowych dostaw transportowych. Partner flotowy zarejestrowany wyłącznie jako „osoba zidentyfikowana” nie deklaruje podatku VAT od przejazdów krajowych, formalnie argumentując, że „nie pobiera” opłat krajowych.

W momencie, gdy partner flotowy przekroczy próg obrotu w wysokości 2 mln CZK (§ 6 ust. 1 czeskiej ustawy o VAT – próg obowiązkowej rejestracji dla celów podatku VAT), powinien stać się zarejestrowanym płatnikiem VAT. Model flotowy obchodzi ten próg dzięki rotacji – istniejąca firma zamyka się przed jego osiągnięciem i powstaje nowy podmiot. Przeciętna flota s.r.o. działa przez około 6–18 miesięcy, a następnie ogłasza bankructwo lub przenosi swoją działalność na następcę (GFŘ, 2025).

Sztuczka ze „słupem” – zorganizowany charakter oszustwa

Cechą charakterystyczną modelu flotowego jest korzystanie z tzw. słupów (w j. czeskim *bílí koně*) – są to osoby, które za opłatą formalnie obejmują stanowisko dyrektora firmy, lecz nie mają żadnych rzeczywistych związków z podstawową działalnością gospodarczą tego podmiotu. Orzecznictwo czeskiego Sądu Najwyższego (NS) w sprawach karnych wielokrotnie stwierdzało, że model ten spełnia przesłanki przestępstwa obniżenia podatku zgodnie z § 240 kodeksu karnego (NS, 2024a; NS, 2024b). W kwestii kary administracyjnej czeski Naczelný Sąd Administracyjny podkreśla, że nie ma konieczności bezpośredniego wykazania wiedzy klienta o oszustwie dokonywanym w ramach łańcucha – wystarczy dowieść istnienie obiektywnych przesłanek (Procházka, Kupčík, Brychta, 2022).

Systemowe wady prawa spółek – dlaczego rotacja podmiotów jest tak łatwa

Oszustw flotowych nie można by popełniać na taką skalę, gdyby czeskie prawo spółek i przepisy w zakresie licencji handlowych stawiały bardziej restrykcyjne bariery dla zakładania i prowadzenia spółek s.r.o. Ustawa nr 90/2012 Sb. o podmiotach gospodarczych (ZOK) ustaliła minimalny kapitał zakładowy spółki s.r.o. na symbolicznym poziomie 1 CZK od 2014 r. w ramach celowych działań na rzecz liberalizacji mającej ułatwić startupom wejście na rynek. Efektem ubocznym jest to, że oszukańczy partner flotowy może założyć spółkę s.r.o., nie ponosząc przy tym praktycznie żadnych kosztów, prowadzić ją przez 12–18 miesięcy, a następnie rozwiązać przy minimalnym nakładzie finansowym.

Drugą wadą strukturalną jest brak prewencyjnego testu dopasowania dyrektorów firm. Uznanie niezdolności członka organu statutowego do pełnienia swojej funkcji w myśl § 63 i nast. ZOK stosuje się wyłącznie *ex post* – po stwierdzeniu upadłości lub naruszenia obowiązku zachowania należytej staranności. W związku z tym „słup” może zostać zarejestrowany jako dyrektor nowej spółki s.r.o., nawet jeśli widnieje w rejestrze upadłościowym lub wielokrotnie podjęto wobec niego działania egzekucyjne, ponieważ Sąd ds. Rejestru Spółek zazwyczaj nie weryfikuje takich kwestii w momencie samej rejestracji.

Trzecią wadą jest luka w deklaracji kontrolnej VAT (*kontrolní hlášení*). Obowiązek złożenia deklaracji kontrolnej (§ 101c i nast. czeskiej ustawy o VAT) dotyczy zarejestrowanych płatników VAT, a nie „osób zidentyfikowanych”. Zatem partner flotowy zarejestrowany jako „osoba zidentyfikowana” nie składa żadnej deklaracji kontrolnej, pozbawiając FS jednego z kluczowych instrumentów kontroli w łańcuchu VAT, a podmiot może generować przychody z opłat bez pozostawiania żadnego śladu elektronicznego porównywalnego z tym, jaki zostawia zarejestrowany płatnik VAT.

Ponadto obowiązujące przepisy nie nakładają na podmioty obowiązku gromadzenia środków

na poczet przyszłej likwidacji. Spółka s.r.o. działająca w modelu flotowym może zakończyć działalność wskutek upadłości lub wykreślenia z rejestru spółek bez rezerwy finansowej – a powstały dług podatkowy zostaje przeklasyfikowany jako nieściągalne roszczenie państwa. Wprowadzenie obowiązku prowadzenia rachunku powierniczego w związku z posiadaniem licencji na świadczenie usług taksówkarskich, który podlegałby zajęciu w razie zaległości podatkowych, znacznie zmniejszyłoby tę asymetrię bez szkody dla ogólnego systemu mającego zastosowanie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością.

Analiza prawno-podatkowa – nieskuteczność istniejących instrumentów

VAT – problem identyfikacji i poboru

Pobór podatku VAT w sektorze transportu flotowego staje w obliczu problemu strukturalnego, a mianowicie rozproszenia zobowiązań podatkowych wśród dużej liczby małych podmiotów zmieniających się w szybkim tempie w wyniku rotacji. Założenie w podatku VAT jest takie, że każde ogniwo w łańcuchu deklaruje i odprowadza podatek – jeśli jedno ogniwo systemu zawiedzie, system bazuje na mechanizmach wykrywania „brakujących podatków”, jakie wypracowano w orzecznictwie TSUE (2006).

FS przeprowadza trzyetapowy test opisany w orzecznictwie czeskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSS, 2019; Procházka, Kupčák, Brychta, 2022), wykonując następujące kroki:

- Identyfikacja brakującego podatku – FS musi wykazać, że partner flotowy nie odprowadził podatku VAT w wyniku umyślnego działania (oszustwa), a nie jedynie upadłości.
- Dowód wiedzy klienta – platforma lub inny klient musi lub powinien mieć świadomość, że bierze udział w oszustwie. Na podstawie sprawy *KONREO* (TSUE, 2025) FS może jednocześnie odmówić odliczenia VAT i powo-

łąć się na solidarną odpowiedzialność na podstawie § 109 czeskiej ustawy o VAT.

- Podjęte środki – podatnik musi wykazać, że wykonał uzasadnione kroki, aby uniknąć udziału w oszustwie.
- Konieczne jest doprecyzowanie dogmatyczne w zakresie różnicy między oszustwami związanymi z podatkiem VAT (*Kittel*, par. 56–61) a nadużyciem prawa (*Halifax*, par. 74–75). Test *Halifax* jest dwutorowy: korzyść podatkowa jest formalnie zgodna z przepisami VAT, ale za to sprzeczna z ich sensem, przy czym zachodzą obiektywne przesłanki, że zasadniczym celem transakcji było uzyskanie takiej korzyści. Sprawa *Kittel* natomiast odnosi się do zagadnień nieuiszczania podatku oraz konstruktywnej wiedzy uczestników łańcucha dostaw. TSUE potwierdza, że zakaz dokonywania zarówno oszustw, jak i nadużyć stanowi ogólną zasadę prawa UE mającą zastosowanie niezależnie od krajowych przepisów wykonawczych (*Cussens*, par. 32; *Italmoda*). W czeskim modelu flotowym te dwie doktryny działają sekwencyjnie. Rotację podmiotów s.r.o. dokonywaną przez tych samych beneficjentów rzeczywistych – realizowaną w czasie pozwalającym pozostać poniżej progu obrotu wynoszącego 2 mln CZK i utrzymać status „osoby zidentyfikowanej” – można najlepiej scharakteryzować mianem strukturalnego nadużycia prawa w rozumieniu przyjętym w sprawie *Halifax*: formalnie proceder jest zgodny z przepisami, ale jego zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przeznaczeniem takich progów. Późniejsze nieuiszczenie podatku VAT, po którym następuje zniknięcie podmiotu, jest z kolei klasycznym oszustwem znikającego podatnika w rozumieniu zaprezentowanym w sprawie *Kittel*. Obie doktryny przewidują inne główne środki zaradcze – ponowna charakterystyka transakcji (treść ponad formą) w przypadku nadużycia i zastosowanie § 109 ZDPH o solidarnej odpowiedzialności oraz nakazów zabezpieczenia w przypadku

oszustwa – jednak, jak potwierdza sprawa *KONREO*, nie wykluczają się one wzajemnie i mogą być stosowane łącznie w ramach jednego łańcucha dostaw.

Główna trudność pojawia się przy kroku pierwszym – aby wykazać celowe oszustwo, FS musi porównać dane transakcyjne zarejestrowane przez platformę z zeznaniami podatkowymi partnera flotowego. Do października 2025 roku FS nie miało dostępu do takich danych lub otrzymywało je z rocznym opóźnieniem wynikającym z DAC7.

Mechanizm nierzetelnego płatnika VAT i jego ograniczenia

Nowelizacją z 2013 roku ustawa nr 235/2004 Sb. wprowadziła status nierzetelnego płatnika VAT (§ 106a czeskiej ustawy o VAT), czego praktycznym skutkiem jest nałożenie na klientów solidarnej odpowiedzialności za VAT nieuiszczony przez płatnika (§ 109 ust. 3 czeskiej ustawy o VAT). W przypadku partnerów flotowych instrument ten ma ograniczoną skuteczność:

- a) opóźnienie czasowe – nadanie takiego statusu następuje dopiero po udokumentowaniu przez administrację podatkową poważnego naruszenia, a do tego momentu partner flotowy zazwyczaj już zamyka działalność;
- b) „osoba zidentyfikowana” nie jest płatnikiem VAT – § 106a czeskiej ustawy o VAT ma zastosowanie tylko do zarejestrowanych podatników VAT, a nie do „osób zidentyfikowanych” – takie podmioty *de facto* pozostają poza zasięgiem tych przepisów;
- c) rotacja podmiotów – nawet jeśli jeden podmiot zostanie uznany za nierzetelny, działalność przechodzi na następcę, który na tę chwilę jest „rzetelny”.

Czeski Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że administracja podatkowa obchodzi te ograniczenia, wydając nakazy zabezpieczenia (*zajišťovací příkaz*) zgodnie z § 167 kodeksu podatkowego (NSS, 2017). Do ich wydania wystarczy większe prawdopodobieństwo – a nie pewność –

że pobór podatku jest zagrożony (NSS, 2022; NSS, 2023).

Ograniczenia proceduralne – DAC7 i asymetria informacji

Kluczowym problemem systemowym jest asymetria informacji między administracją podatkową a platformami. Platforma w czasie rzeczywistym ma dostęp do danych o każdym przejeździe i każdym przepływie płatności, natomiast administracja podatkowa uzyskuje te dane za pośrednictwem żądań *ad hoc* (§ 57 kodeksu podatkowego) lub w ramach corocznych raportów zgodnie z DAC7 (§ 14i i nast. ustawy nr 164/2013 Sb.).

Dyrektywa Rady 2021/514/UE (DAC7) rzeczywiście wprowadziła obowiązek zgłaszania przez platformy dochodów sprzedawców, ale sprawozdania sporządzane są co roku – do dnia 31 stycznia roku następującego po okresie rozliczeniowym. W przypadku gdy partner flotowy celowo zamyka działalność przed końcem roku, dane wymagane w świetle DAC7 docierają do administracji zbyt późno, aby możliwa była skuteczna reakcja proceduralna.

Orzecznictwo UE dotyczące odpowiedzialności platform

Ogólne orzecznictwo TSUE w sprawach dotyczących podatku VAT ustanawia kluczowy standard wiedzy (Kittel, TSUE, 2006) – można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia, jeśli wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez swój zakup uczestniczy w oszustwie związanym z VAT. Sprawa *KONREO* (TSUE, 2025) potwierdziła, że odmowa odliczenia może się wiązać z nałożeniem solidarnej odpowiedzialności za ten sam podatek. Platforma, która jako zleceniodawca zapewnia sobie zdolność przewozową, korzystając z usług partnera flotowego, a przy tym wie lub powinna wiedzieć o oszustwie podatkowym, może ponieść odpowiedzialność za niezapłacony podatek VAT zgodnie z § 109 czeskiej ustawy o VAT.

W praktyce brytyjskiej równoległa ścieżka – krajowe prawo licencyjne zamiast bezpośred-

niego przyjęcia doktryny TSUE zaprezentowanej w związku ze sprawą *Elite Taxi* – wywołała podobne konsekwencje na rynku londyńskim w zakresie stosunku zleceniodawca–dostawa. W sprawie *R* (United Trade Action Group Ltd) przeciwko *Transport for London* (Sąd wydzielony, 2021) Males i Fraser orzekli, że zgodnie z ustawą z 1998 r. o wynajmie pojazdów prywatnych (Londyn) licencjonowany operator akceptujący rezerwację musi zawrzeć umowę z pasażerem jako zleceniodawca. W następstwie spółka Uber London Ltd zmieniła swój model działania ze skutkiem od dnia 14 marca 2022 roku, a w październiku 2022 roku uregulowała z HMRC około 615 mln GBP należności z tytułu podatku VAT za poprzedni okres funkcjonowania w ramach modelu agencyjnego. Od marca 2022 roku Uber rozlicza podatki VAT w ramach Tour Operators Margin Scheme (TOMS) – HMRC kwestionuje tę klasyfikację, a kolejne około 386 mln GBP pozostaje przedmiotem odwołania [Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa (Admin.), 2021]. W lipcu 2025 roku w sprawie *D.E.L.T.A. Merseyside Ltd* i innej przeciwko *Uber Britannia Ltd* [2025] UKSC 31 Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa jednogłośnie stwierdził, że art. 56 ust. 1 ustawy z 1976 roku o samorządzie lokalnym (postanowienia różne) – równoległy statut poza Londynem – odnosi się do fikcji prawnej, w ramach której nie wymaga się od prywatnych wynajmujących zawierania umów jako zleceniodawcy, co czyni modele agencyjne zgodne z prawem w przypadku operatorów spoza Londynu (Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa, 2025).

Związek między czeskim modelem flotowym a dychotomią unijną zleceniodawcy i pośrednika wymaga uściślenia doktrynalnego. W wyroku *Elite Taxi* (par. 38–39) TSUE sklasyfikował przedsiębiorstwo Uber jako dostawcę usług transportowych, uwzględniając łącznie trzy kryteria: a) umożliwienie i organizacja przez platformę dostaw transportu miejskiego; b) poleganie na nieprofesjonalnych kierowcach korzystających z własnych pojazdów; c) decydujący wpływ na opłaty i ich pobieranie oraz zachowanie kierowców (w tym prawo do wykluczania kierowców

z platformy). Sprawa *Star Taxi App* (par. 53) z kolei potwierdziła, że w odwrotnej sytuacji braku tych elementów – w szczególności ustalania cen, pobierania płatności i kontroli jakości – platforma pozostaje jedynie usługą społeczeństwa informacyjnego. Inna równoległa ścieżka do pociągnięcia platform do odpowiedzialności opiera się na zasadzie „nieujawnionego agenta” w myśl art. 14 ust. 2 lit. c i art. 28 dyrektywy 2006/112/WE: jeśli platforma (lub partner flotowy) bierze udział w dostawie we własnym imieniu, ale na rzecz innej osoby, uznaje się, że sama uzyskała i dostarczyła usługę niezależnie od formalnej struktury zawartej umowy (Zechner, 2022). Zatem umieszczenie partnera flotowego między platformą a kierowcą samo w sobie nie wyklucza kwalifikacji jako zleceniodawcy – jeśli platforma zachowuje skuteczną kontrolę nad cenami, kierowcami i przepływami płatności, partner flotowy może zostać uznany za dodane ogniwo formalne (treść ponad formą). Czeski Naczelny Sąd Administracyjny nie orzekł jeszcze, czy taki dodatkowy element łańcucha decydujących wpływów *Elite Taxi* stanowi w nim wyrwę – pozostaje to krytycznym otwartym pytaniem doktrynalnym dla przyszłego zastosowania § 109 czeskiej ustawy o VAT wobec platform w przypadku udowodnionej wiedzy o oszustwie.

RODO jako miecz obosieczny – udostępnianie danych na bieżąco i ryzyko platformy

Opisany powyżej standard wiedzy stwarza paradoksalną strukturę zachęt dla platform – im więcej danych platforma gromadzi i udostępnia na bieżąco, tym łatwiej administracji podatkowej wykazać, że wiedziała lub mogła wiedzieć o zachowaniu partnerów flotowych w zakresie podatków. Innymi słowy dobrowolna transparentność realizowana na podstawie Memorandum potencjalnie dostarcza FS dodatkowych argumentów przemawiających za stosowaniem § 109 czeskiej ustawy o VAT wobec samej platformy.

Standard nakreślony w sprawie *Kittel* w brzmieniu „wiedział lub powinien był wiedzieć” funkcjonuje jako test obiektywny i subiektywny,

a jego granice wyznaczają dwie decyzje TSUE. Sprawa *Mahagében* (par. 60–62) zapewnia tarczę ochronną – w przypadku braku obiektywnych sygnałów o nieprawidłowościach administracja podatkowa może wymagać od podatnika systematycznego sprawdzania, czy jego dostawca wypełnia swoje obowiązki podatkowe. Gdyby tak było, podatnik zostałby bezpodstawnie obciążony obowiązkami dochodzeniowymi organu. W sprawie *PPUH Stehcemp* (par. 47–50) zdjęto tę ochronę w momencie wystąpienia obiektywnych sygnałów ostrzegawczych – przedsiębiorca, który zachowuje ostrożność, musi w takim przypadku przeprowadzić dodatkowe weryfikacje, a jeżeli tego nie robi, naraża się na uznanie, że posiadał konstruktywną wiedzę. Natomiast w sprawie *Autodoprava K&K* (NSS, 2 Afs 162/2018-43, par. 50, 84) czeski Naczelny Sąd Administracyjny dodał, że administracja nie musi analizować wszystkich ogniów łańcucha, a jedynie przedstawić zbiór obiektywnych przesłanek, które wzbudziłyby podejrzenia u każdego ostrożnego operatora. W odniesieniu do zamawiania przejazdów na platformach cyfrowych przesłanki, które można dogmatycznie uzasadnić, opierają się na niniejszym orzecznictwie: a) brak ekonomicznego charakteru partnera flotowego – nieposiadanie pojazdów, pracowników czy też obiektów (*Stehcemp*, par. 47); b) systematyczna rotacja podmiotów s.r.o. dokonywana przez tych samych beneficjentów rzeczywistych i realizowana w czasie pozwalającym nie przekroczyć progu 2 mln CZK (NSS, *Autodoprava K&K*); c) rejestracja jako „osoba zidentyfikowana” przy dużym wolumenie transportu krajowego za pośrednictwem platformy (NSS, *Autodoprava K&K*, par. 84); oraz d) rozdzielone przepływy płatności – środki wypłacane przez platformę są natychmiast usuwane z kont partnerów. Memorandum Bolt-FS daje platformie ustrukturyzowany, ciągły dostęp właśnie do tych danych, które uwidaczniają te wskaźniki, co paradoksalnie dostarcza dodatkowych argumentów przemawiających za stosowaniem § 109 czeskiej ustawy o VAT wobec samej platformy, w przypadkach gdy nie zareaguje ona w odpowiedni sposób. Dlatego też dobrym posunięciem dla platform zawierają-

cych takie memoranda byłoby wdrożenie uzupełniających wewnętrznych procedur zapewniania zgodności (analogicznych do procedur KYC/AML) w celu dokonywania bieżącej oceny ryzyka, jakie stwarzają partnerzy flotowi.

Drugą stroną tego samego medalu jest ryzyko związane z RODO. Przekazywanie na bieżąco danych osobowych kierowców i partnerów flotowych administracji podatkowej – w szczególności w ilościach przekraczających ustawowy obowiązek wynikający z DAC7 – musi mieć odpowiednie podstawy prawne i nie może prowadzić do nieograniczonego przepływu danych poza UE. Właśnie ta kwestia wymagała podjęcia pilnych działań w przypadku Ubera i Autoriteit Persoonsgegevens (dalej „AP”), tzn. holenderskiego organu ds. ochrony danych. Decyzją z dnia 26 sierpnia 2024 roku AP nałożyła na Ubera grzywnę w wysokości 290 mln EUR – jedną z najwyższych w historii egzekwowania przepisów RODO – na podstawie faktu, że Uber na przestrzeni dwóch lat (2021–2023) przesłał dane osobowe europejskich kierowców (w tym dane o lokalizacji, raporty ratingowe i dokumenty tożsamości) na swoje serwery w Stanach Zjednoczonych przy braku odpowiednich zabezpieczeń wymaganych na mocy art. 46 Rozporządzenia (UE) 2016/679 (Autoriteit Persoonsgegevens, 2024).

Ten przypadek ma decydujące znaczenie dla analizy Memorandum Bolt-FS z dwóch powodów. Po pierwsze, pokazuje, że nawet operacje na danych, których charakter jest pozornie wewnętrzny lub komercyjny, mogą stanowić poważne naruszenie RODO, gdy dotyczą danych osobowych partnerów kontraktowych platformy (tutaj kierowców). Po drugie, uświadamia, że ryzyko regulacyjne spoczywa nie tylko na państwie jako odbiorcy, ale przede wszystkim na platformie jako administratorze danych (lub podmiocie przetwarzającym dane). Memorandum Bolt-FS nie można zatem postrzegać jako zwykłego „przekazania danych organowi podatkowemu”, ponieważ z punktu widzenia RODO jest to przetwarzanie danych osobowych, które musi się odbywać zgodnie z przepisami prawa oraz spełniać zasady minimalizacji i celowości, a przy tym nie może

skutkować transferem poza EOG bez odpowiednich zabezpieczeń.

Tarcia między RODO a efektywnością podatkową sprawozdawczości realizowanej na bieżąco usunęłaby podstawę ustawową dla przekazywania danych za okresy krótsze niż rok, co jednocześnie kwalifikowałoby się jako obowiązek prawny w rozumieniu art. 6 ust. 1 lit. c RODO. Bez istnienia takiej podstawy Memorandum ma charakter półlegalny, co naraża platformę na podwójne ryzyko – podatkowe (standard wiedzy → odpowiedzialność VAT) oraz z obszaru ochrony danych (nadmierne przetwarzanie → grzywna AP). Ta symetria ryzyka stanowi dla platform silny bodziec do szukania jak najszybszego umocownia prawnego i dokładnie taka logika kryje się za wnioskiem *de lege ferenda* nr 1 zamieszczonym w sekcji VIII.2.

Memorandum Bolt-FS – miękkie prawo jako przeciwwaga dla opóźnień legislacyjnych

Treść i charakter prawny Memorandum

W październiku 2025 roku FS i platforma Bolt zawarły Memorandum o współpracy, w którym Bolt zobowiązał się do udostępniania FS danych o transakcjach i partnerach flotowych w odstępach miesięcznych – poza realizacją obowiązków nałożonych przez DAC7 (GFR, 2025). Memorandum jest typowym instrumentem prawa miękkiego – nie ma charakteru wiążącego i nie można go egzekwować poprzez sankcje administracyjne. Jest to dżentelmeńska umowa między podmiotem prawa prywatnego a organem publicznym.

Wykorzystanie Memorandum do gromadzenia informacji i zacieśnienia współpracy to nie nowość. Podobne porozumienie zawarto także w przypadku platform oferujących usługi zakwaterowania już w 2018 roku. Czeska administracja skarbową oraz Miasto Praga zawarły Memorandum w sprawie wzajemnej wymiany informacji mającej na celu

identyfikację właścicieli oddających nieruchomości do korzystania, którzy nie wywiązują się ze swoich zobowiązań podatkowych. Airbnb zaoferował Pradze współpracę oraz zgodził się udostępniać dane o zakwaterowanych gościach, ale początkowa propozycja ograniczała się do anonimowych statystyk zamiast danych, jakie posiada podmiot wynajmujący, na które władze liczyły (Miasto Praga, 2018). Szczegółowy opis podejścia do opodatkowania platform oferujących zakwaterowanie można znaleźć w publikacji Janoveca (2023).

Dane przekazywane w cyklu miesięcznym umożliwiają FS: a) identyfikację rozbieżności między transakcjami partnera flotowego a jego zachowaniem podatkowym w czasie rzeczywistym; b) inicjowanie działań weryfikacyjnych zgodnie z § 78 kodeksu podatkowego, zanim partner flotowy może zastąpić swój podmiot innym; c) wystawianie nakazów zabezpieczenia zgodnie z § 167 kodeksu podatkowego w momencie wystąpienia uzasadnionej obawy, że podatek może się stać nieściągalny.

Z analitycznego punktu widzenia Memorandum jest proceduralnym kluczem do pokonania bariery dowodowej wskazanej w wyroku NSS w sprawie *Autodoprava K&K* (NSS, 2019) – bez danych porównawczych udowodnienie, że podatek nie został opłacony w wyniku umyślnego oszustwa, było w praktyce niemożliwe. W porównaniu z istniejącym systemem – głównie szeroko pojęte działania weryfikacyjne, kontrole lokalne i wnioski o udzielenie informacji przez podmioty w łańcuchu dostawca–klient na podstawie ustawy nr 280/2009 Sb., kodeksu podatkowego – potrzebne są dane nie tylko w czasie rzeczywistym, ale także w formie pozwalającej na ich przetwarzanie maszynowe. Kodeks podatkowy tego nie przewiduje w sposób jednoznaczny. Choć administracja podatkowa może wejść w posiadanie informacji, uzyskując je – przy braku współpracy ze strony podatnika – na przykład od jego partnerów biznesowych, nic nie zobowiązuje tych partnerów do przekazywania ich drogą elektroniczną i w formie nadającym się do odczytu maszynowego, a tym bardziej przy zachowaniu określonej struktury danych.

Warto byłoby dodać podmioty takie jak platformy internetowe do § 57 kodeksu podatkowego i nałożyć na nie obowiązek udzielania pewnych informacji, tym samym stawiając je przynajmniej na równi z operatorami usług pocztowych i telefonicznych oraz bankami. Zdaniem autorów usługi te są zasadniczo najbardziej zbliżone do działalności wydawców czasopism – biorąc pod uwagę powody, dla których prawo nakłada dodatkowe obowiązki na te podmioty, ta część przepisu jest obecnie przestarzała (na przykład teraz, gdy subskrypcję przeniesiono do sfery online, nie ma już możliwości zlokalizowania podatnika pod fizycznym adresem).

Dowody empiryczne – analogia duńskiej wymiany danych

Empirycznych dowodów na skuteczność udostępniania danych dostarczają Duńczycy. W 2018 roku duńska agencja podatkowa zawarła umowę o wymianie danych z Airbnb. Posługując się metodą różnicy w różnicach, Garz i Schneider (2023) stwierdzili, że porozumienie doprowadziło do spadku podaży zakwaterowania o 14% (odeszli operatorzy, którzy nie chcieli zadeklarować dochodu), wzrostu cen o 11% i wymiernej poprawy w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych. Właśnie taki skutek – czyli selektywne karanie oszustów podatkowych przy jednoczesnym niezakłócaniu działań podmiotów przestrzegających przepisów – jest analogiczny do oczekiwanego efektu Memorandum Bolt-FS.

Estonia zawarła dobrowolne umowy z platformami funkcjonującymi w ramach gospodarki współdzielenia (Airbnb, Uber/Taxify) na przełomie dekady. Rezultatem był sześciokrotny wzrost deklarowanego dochodu platformy (cytowano w Garz, Schneider, 2023).

Zachęty dla platform – teoria gier i przewaga pierwszego gracza

Z perspektywy teorii gier jest to asymetryczna gra koordynacyjna – model flotowy oferuje krótkoterminową przewagę kosztową, ale w dłuższej

perspektywie generuje ryzyko reputacyjne i regulacyjne. Platforma, która jako pierwsza zawrze memorandum, zyskuje reputację w oczach organów regulacyjnych i w rzeczywistości kształtuje parametry, na jakich opierać się będzie późniejszy proces prawodawczy. Tę logikę – przewagę pierwszego gracza we współpracy regulacyjnej – potwierdzają również doświadczenia Estonii, gdzie pierwsza platforma, która zawarła umowę o wymianie danych, zapewniła sobie uprzywilejowaną pozycję partnerską w stosunkach z Radą ds. Ceł i Podatków (MTA).

RODO i ograniczenia udostępniania danych – interes fiskalny a ochrona danych

Dane osobowe w rejestrach partnerów flotowych

Informacje udostępniane FS przez przedsiębiorstwo Bolt bez wątpienia obejmują dane osobowe w rozumieniu art. 4 ust. 1 Rozporządzenia (UE) 2016/679 (RODO). Każda transakcja obejmująca przejazd wiąże się z koniecznością wskazania tożsamości kierowcy, partnera flotowego oraz pośrednio także danych lokalizacyjnych. Przetwarzanie tych danych jest zgodne z przepisami tylko wtedy, gdy ma zastosowanie jedna z podstaw prawnych wskazanych w art. 6 RODO. W przypadku Memorandum położenie podmiotu jest złożone pod względem prawnym – podstawa „obowiązku prawnego” (art. 6 ust. 1 lit. c RODO) obejmuje jedynie coroczną sprawozdawczość DAC7 – comiesięczne raportowanie wykracza poza jakikolwiek obowiązek ustawowy.

Decyzja Autoriteit Persoonsgegevens (2024) o nałożeniu na przedsiębiorstwo Uber grzywny w wysokości 290 mln EUR za przekazywanie danych kierowców poza UE bez odpowiednich zabezpieczeń ukazuje powagę ryzyka regulacyjnego w tym zakresie.

Test proporcjonalności

Zasada minimalizacji danych (art. 5 ust. 1 lit. c RODO) wymaga, aby dane były przetwarzane w sposób adekwatny i w zakresie ograniczonym do koniecznego. Argumentem przemawiającym za prowadzeniem sprawozdawczości miesięcznej jest ewidentna niedostateczność rocznego cyklu DAC7 oraz trudności administracyjne związane z wnioskami *ad hoc*, o których mowa w § 57 kodeksu podatkowego. Przeciwnie przemawia efekt sieciowy zbierania danych o kierowcach od partnerów przestrzegających przepisów oraz brak jakiegokolwiek podstawy prawnej dla cyklu raportowania trwającego mniej niż rok.

Zdaniem autorów z uwagi na kwestie zgodności z RODO oraz pewności prawa zachodzi potrzeba ustawowego uregulowania krótszego cyklu sprawozdawczego bezpośrednio w ustawie nr 164/2013 Sb. o współpracy międzynarodowej w administracji podatkowej lub w czeskiej ustawie o VAT.

Prawo porównawcze – Estonia, Wielka Brytania i model duński

Estonia – dobrowolna współpraca katalizatorem legislacyjnym

Estonia jest paradygmatycznym przykładem państwa, które nawiązało czynną współpracę z platformami przed wprowadzeniem zobowiązujących przepisów. Estońska MTA zawarła umowy o udostępnianiu danych z Airbnb i Uber/Taxify. Rezultatem był sześciokrotny wzrost deklarowanego dochodu platformy (zob. Garz, Schneider, 2023), co nie było efektem masowych kontroli, lecz odstraszania – wyższe subiektywne ryzyko wykrycia wywołało zapobiegawczą zmianę w zachowaniu. Droga, jaką Estonia przebyła od prawa miękkiego do twardego, jest dokładnie tą samą drogą, którą podążają Czechy.

Zjednoczone Królestwo – przeklasyfikowanie platform oraz wymiar VAT

Trajektorię, jaką obrała Wielka Brytania, wyznacza ustawowa wykładnia krajowych przepisów licencyjnych, a nie bezpośrednie przyjęcie linii orzeczniczej TSUE zaprezentowanej w sprawie *Elite Taxi*. W sprawie *R (United Trade Action Group Ltd) przeciwko Transport for London* (Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa (Admin.), 2021) sąd wydzielony orzekł, że zgodnie z ustawą z 1998 r. o wynajmie pojazdów prywatnych (Londyn) licencjonowany operator w Londynie, który akceptuje rezerwację, musi zawrzeć umowę z pasażerem jako zleceniodawca. Przedsiębiorstwo Uber London Ltd zmieniło w związku z tym swój model działania w marcu 2022 roku i uregulowało około 615 mln GBP podatku VAT przed zmianą modelu, a następnie zastosowało Tours Operators Margin Scheme (TOMS) – klasyfikację tę jednak kwestionuje HMRC, a wymiar podatku, którego ustalanie jest w toku, wynosi obecnie około 386 mln GBP. W sprawie *D.E.L.T.A. Merseyside Ltd* i inne przeciwko *Uber Britannia Ltd* (2025) UKSC 31 Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa (2025) jednoznacznie orzekł, że art. 56 ust. 1 ustawy z 1976 roku o samorządzie lokalnym (postanowienia różne) – mający zastosowanie poza Londynem – odnosi się do fikcji prawnej i nie nakłada obowiązku zawierania umów jako zleceniodawca, co pozostawia operatorom spoza Londynu swobodę korzystania z modelu agencyjnego. Bezpośrednie zastosowanie brytyjskiego precedensu w realiach czeskich odwołuje się zatem do specyficznego reżimu ustawowego regulującego usługi taksówkarskie, a nie do ogólnej zasady doktrynalnej.

Dania – empiryczne podstawy podejścia bazującego na prawie miękkim

Duńskie porozumienie w sprawie wymiany danych z Airbnb (Garz, Schneider, 2023) pokazało, że dobrowolne udostępnianie danych zmniejsza uchylanie się od opodatkowania bez drastycz-

nej reformy legislacyjnej. Efekt był selektywny – odstraszył nieplacące podmioty, a spokój tych, które działały zgodnie z przepisami, pozostał niezamącony. Taki właśnie efekt byłby pożądany w warunkach transportu flotowego.

Perspektywy – ViDA i „uznany dostawca” jako rozwiązanie legislacyjne

Pakiet ViDA i platforma jako uznany dostawca

Pakiet „VAT w erze cyfrowej” (ang. *VAT in the Digital Age*, ViDA) – którego kluczowe założenia wchodzi w życie 1 lipca 2030 roku, z opcją odstąpienia (*opt-out*) do 1 stycznia 2028 roku (rozporządzenie Rady [UE] 2025/516) – wprowadza zasadę uznanego dostawcy. Platforma będzie z mocy prawa traktowana jako dostawca usługi transportowej dla celów VAT i będzie zobowiązana do zapłaty podatku VAT od pełnej wartości opłaty, niezależnie od postępowania partnera flotowego w zakresie opodatkowania.

Wobec tego platforma staje się ostatecznym i najbardziej wiarygodnym ogniwem w łańcuchu VAT – przechowuje dane, kieruje przepływami finansowymi i w jej bezpośrednim interesie leży przestrzeganie przepisów. Zasada „uznanych dostawców” skutecznie rozwiązuje problem rotacji floty – zamiast regulować setki partnerów flotowych, organ regulacyjny musi się zająć tylko jedną platformą (Merks, 2024).

Memorandum jako instrument przejściowy

Republika Czeska musi radzić sobie z luką polegającą na tym, że nowe ramy prawne nie będą istniały jeszcze przez najbliższe trzy do pięciu lat (2025–2028/2030). Memorandum Bolt-FS jest dokładnie tym, co ma tę lukę wypełnić, czyli tymczasowym, innowacyjnym i funkcjonalnie skutecznym instrumentem. Jednakże z perspektywy legislacyjnej pożądane są następujące działania:

1) zmiana § 14i ustawy nr 164/2013 Sb. – kwartalny cykl sprawozdawczy dla sektorów wysokiego ryzyka; 2) rozszerzenie zakresu podmiotowego § 106a czeskiej ustawy o VAT o „osoby zidentyfikowane”; 3) ustawowe ujęcie obowiązku współpracy platformy w zakresie egzekucji przepisów.

Wnioski i postulaty *de lege ferenda*

Główne ustalenia

W artykule przedstawiono trzy główne ustalenia analityczne:

Po pierwsze, model flotowy w sektorze zamykania przejazdów jest oszustwem systemowym funkcjonującym za pomocą specjalnie skonstruowanego pośrednika, który służy do rozpraszania zobowiązań podatkowych. Istniejące instrumenty ustawowe zawodzą nie dlatego, że są źle zaprojektowane, ale dlatego, że stanowią reakcję w obliczu czynnego dostosowywania się w celu uchylania się od opodatkowania. Dokonywanie oszustw dodatkowo ułatwiają łaskawe regulacje dotyczące zakładania i rozwiązywania spółek handlowych – z prawnego punktu widzenia ustanowienie pośrednika w formie s.r.o. to szybka i prosta sprawa (co samo w sobie jest pożądane z uwagi na panującą swobodę przedsiębiorczości, ale niesie za sobą wielorakie ryzyko), a z perspektywy ekonomicznej – niedroga.

Po drugie, Memorandum Bolt-FS stanowi przykład prawa miękkiego w administracji podatkowej – są to ustalenia dobrowolne, wychodzące naprzeciw potrzebom, zapewniające symetrię informacji oraz – jak pokazuje analogiczne doświadczenie zagraniczne – skuteczne w praktyce (Garz, Schneider, 2023). Jego słabą stroną jest brak podstawy prawnej do gromadzenia danych za okres krótszy niż rok oraz otwarta kwestia zgodności z RODO. Ograniczenia te może usunąć ustawodawstwo.

Po trzecie, pakiet ViDA (2028/2030) wprowadzi rozwiązanie strukturalne poprzez zastosowanie zasady „uznanego dostawcy”. Do tego czasu Republika Czeska musi polegać na połączeniu

instrumentów prawa miękkiego i wzmocnionych kompetencjach proceduralnych.

Pięć postulatów *de lege ferenda*

1) Dokonanie zmian w § 14i ustawy nr 164/2013 Sb. – wprowadzenie kwartalnego cyklu sprawozdawczego dla platform w sektorach wysokiego ryzyka. Efekt: podstawa ustawowa dla celów RODO oraz dane operacyjne dla administracji podatkowej.

2) Rozszerzenie zakresu podmiotowego § 106a czeskiej ustawy o VAT o „osoby zidentyfikowane”. Podmioty flotowe zarejestrowane tylko jako „osoby zidentyfikowane” są odporne na mechanizm „nierzetelnego podatnika VAT”. Zmiana usuwałaby tę lukę.

3) Wprowadzenie ustawowego obowiązku współpracy platform w zakresie egzekwowania przepisów – zmiana kodeksu podatkowego pozwalająca administracji podatkowej wymagać od platformy, jako „osoby trzeciej”, zatrzymania należności partnera flotowego po wydaniu nakazu zabezpieczenia.

4) Wyprzedzające wdrożenie zasady „uznanego dostawcy” w myśl ViDA – dobrowolne jej przyjęcie (*opt-in*) z zastosowaniem do platform jeszcze przed wiążącym terminem UE 2028/2030. Platforma, która zobowiązuje się odprowadzać VAT w imieniu partnerów flotowych, eliminuje wszelkie ryzyko związane z modelem flotowym.

5) Wprowadzenie depozytu specyficznego dla danego sektora oraz automatyczne powiązanie licencji handlowej z rejestracją podatkową. Opierając się na analogicznym depozycie zastosowanym w sektorze dystrybucji paliwa (ustawa nr 311/2006 Sb.) oraz w przypadku agencji pracy tymczasowej (ustawa nr 435/2004 Sb., depozyt 500 000 CZK), nowelizacją ustawy nr 111/1994 Sb. (ustawa o transporcie drogowym) można uzależnić przyznanie koncesji na transport pasażerski za pośrednictwem platform cyfrowych od wpłacenia depozytu w wysokości 100 000–300 000 CZK na rachunek powierniczy, który podlega przypadkowi na rzecz państwa w przypadku zaległości podatkowych przekraczających określony próg. Jednocześnie warto byłoby powiązać ze sobą

prawnie rejestr podatników (GFŘ) oraz rejestr licencji handlowych, tak aby posiadanie statusu nierzetelnego płatnika VAT lub zaległości podatkowych przekraczających określony próg skutkowałoby automatycznym i natychmiastowym zawieszeniem koncesji podmiotu – bez konieczności prowadzenia odrębnych postępowań *ad hoc* przed urzędem koncesjonującym handel. Usuwanie problematycznych partnerów flotowych z platform przebiegałoby szybciej i zniknęłaby konieczność oczekiwania na wynik kontroli podatkowej trwającej zazwyczaj 12–24 miesiące.

Propozycje *de lege ferenda* muszą być oceniane pod kątem testu proporcjonalności UE opisanego w sprawie *Gebhard* (par. 37) – dowolne ograniczenie swobody przedsiębiorczości (art. 49 TFUE) lub swobody świadczenia usług (art. 56 TFUE) musi być stosowane bez dyskryminacji, uzasadnione nadrzędnym interesem publicznym, odpowiednie do zadbania o ten interes oraz nie może wykraczać poza to, co jest konieczne. Depozyt sektorowy (propozycja 5) zasadniczo wpisuje się w te ramy, ponieważ zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania jest dobrze ugruntowanym nadrzędnym interesem publicznym. Należy jednak zadbać o to, by jego konstrukcja nie wykraczała poza granice konieczności wskazane w sprawie *X-Steuerberatungsgesellschaft* (C-342/14) – zryczałtowany depozyt stosowany jednolicie do operatorów będących właścicielami pojedynczych pojazdów oraz do flot składających się z licznych pojazdów działających w formie s.r.o. prawdopodobnie nie spełni warunku konieczności; preferowanym rozwiązaniem powinien być depozyt oparty na stopniowo wzrastającym ryzyku (skalibrowanym do wielkości floty lub przewidywanego obrotu). Automatyczne powiązanie między rejestrami podatkowymi i rejestrami licencji handlowych (również propozycja 5) koliduje z art. 22 RODO. W sprawie *SCHUFA Holding* (ocena) (C-634/21, par. 43, 73) Wielka Izba TSUE stwierdziła, że zautomatyzowana ocena prawdopodobieństwa, na podstawie której strona trzecia przesądza o zmianie stosunku prawnego, sama w sobie jest „zautomatyzowaną indywidualną decyzją” w rozumieniu art. 22 mającego bezpośrednie zastosowanie

do każdego systemu, w którym status „nierzetelnego płatnika VAT” nadany przez administrację podatkową powoduje automatyczne zawieszenie licencji przez organ, który jej udzielił. Czeski Trybunał Konstytucyjny, z podobnych względów, wielokrotnie znosił „sankcje likwidacyjne” (*likvidací sankce*) nałożone bez zindywidualizowanej oceny proporcjonalności (Pl. ÚS 52/13). Propozycje muszą wobec tego uwzględniać minimalne gwarancje proceduralne – musi przysługiwać prawo do bycia wysłuchanym przed wejściem w życie zawieszenia, odwołanie sądowe powinno wywoływać skutek zawieszający, a kryteria oceny ryzyka powinny być transparentne i powszechnie znane. Dzięki takim zabezpieczeniom proponowane instrumenty mają realną szansę przejść kontrolę proporcjonalności zarówno przed czeskim Trybunałem Konstytucyjnym, jak i TSUE.

Uwagi końcowe

Memorandum Bolt-FS stanowi bodziec do postawienia fundamentalnego pytania dotyczącego prawa podatkowego – do jakiego stopnia dobrowolna współpraca sektora prywatnego może zastąpić przymus legislacyjny? Doświadczenia duńskie i estońskie zdają się pokazywać, że na krótką metę dobrowolna współpraca może w rzeczywistości być skuteczniejsza. Optymalnym modelem nie jest „prawo miękkie kontra prawo twarde”, lecz podejście wielopoziomowe – prawo miękkie stosowane na szybko jako pierwszy instrument, regulacja ustawowa jako podstawa pewności prawnej oraz unijna zasada uznanego dostawcy jako ostateczne rozwiązanie strukturalne. Memorandum z Boltem to pierwsze ogniwo tego łańcucha.

Warto również zapytać, czy ta współpraca jest czysto dobrowolna. Już przy pierwszych wzmiankach o memorandumach w obszarze platform oferujących usługi zakwaterowania administracja podatkowa niejako przypomniała tym podmiotom zajmującym się handlem elektronicznym, że one również są podatnikami, którzy podlegają jej kompetencjom nadzorczym i że prędzej czy później uzyska dostęp do takich danych, ponieważ obejmuje je mandat administracji podatkowej –

odmowa współpracy mogłaby w znacznym stopniu utrudnić platformom działanie. W związku z tym, kierując się pragmatyzmem, platformy wybrały podjęcie współpracy, która jest przecież jedną z podstawowych zasad administracji podatkowej (§ 6 ust. 2 kodeksu podatkowego). Gdy podatnik należycie wywiązuje się ze swoich zobowiązań, nie ma powodu, aby z punktu widzenia prawa karnego obawiał się obciążenia samego siebie.

Należy podkreślić, że instrumenty takie jak dyrektywa DAC7 lub status nierzetelnego płat-

nika VAT nie zawodzą w tym kontekście *a priori*. Problemem jest raczej prawo handlowe – instytucja osobowości prawnej oraz rozdzielenie majątku przedsiębiorstwa od majątku przedsiębiorcy są nadużywane. Celem jest oczywiście zmniejszenie lub całkowite uniknięcie zobowiązań podatkowych, a tym samym uszczuplenie budżetu publicznego (zaniżenie podatków), ale jest to także – co być może jest jeszcze bardziej niebezpieczne w perspektywie długoterminowej – zachowanie niekonkurencyjne i zdobywanie nieuczciwej przewagi nad konkurencją na danym rynku.

Bibliografia

Orzecznictwo

- TSUE (2006). Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., połączone sprawy C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL*, ECLI:EU:C:2006:446.
- TSUE (2017). Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., sprawa C-434/15 *Asociación Profesional Elite Taxi*, ECLI:EU:C:2017:981.
- TSUE (2020). Wyrok z dnia 3 grudnia 2020 r., sprawa C-62/19 *Star Taxi App SRL*, ECLI:EU:C:2020:980.
- TSUE (2025). Wyrok z dnia 10 lipca 2025 r., sprawa C-276/24 *KONREO, v.o.s., w charakterze syndyka masy upadłościowej FAU s.r.o. przeciwko Appellate Financial Directorate*, ECLI:EU:C:2025:554.
- NSS (2017). Wyrok z dnia 1 lutego 2017 r., sprawa nr 6 Afs 160/2016-27.
- NSS (2019). Wyrok z dnia 12 czerwca 2019 r., sprawa nr 2 Afs 162/2018-43 (*AUTODOPRAVA K & K s.r.o.*).
- NSS (2022). Wyrok z dnia 24 października 2022 r., sprawa nr 10 Afs 324/2020-104.
- NSS (2023). Wyrok z dnia 17 sierpnia 2023 r., sprawa nr 6 Afs 212/2022-71. – Sąd Miejski w Pradze (2025). Wyrok z dnia 28 maja 2025 r., sprawa nr 18 Af 8/2024-72.
- NSS (2025). Wyrok z dnia 8 grudnia 2025 r., sprawa nr 22 Ads 168/2025-51 (*VELKÁ PECKA s.r.o. – Rohlík.cz*). Dostępne pod adresem: <https://www.nssoud.cz>.
- NS (2024a). Postanowienie z dnia 28 lutego 2024 r., sprawa nr 8 Tdo 1197/2023.
- NS (2024b). Postanowienie z dnia 28 lutego 2024 r., sprawa nr 8 Tdo 1198/2023.

Wielka Brytania

- Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa (2021). *Uber BV przeciwko Aslam i in.* [2021] UKSC 5, 19 lutego 2021 r.
- Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa (Admin.) (2021). *R (United Trade Action Group Ltd) przeciwko Transport for London* [2021] EWHC 3290 (Admin.);

[2022] 1 WLR 2043, 6 grudnia 2021 r. (Sąd wydzielony: Males LJ i Fraser J.).

Sąd Najwyższy Zjednoczonego Królestwa (2025). *D.E.L.T.A. Merseyside Limited i inne przeciwko Uber Britannia Limited* [2025] UKSC 31, 29 lipca 2025 r. (Lord Reed, Lord Briggs, Lord Leggatt, Lord Stephens, Lady Simler; Lord Briggs).

Akty prawne UE

- Rozporządzenie Rady (UE) 2025/516 z dnia 11 marca 2025 r. (ViDA – VAT in the Digital Age: VAT w epoce cyfrowej), Dz.U. L z 14 kwietnia 2025 r.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 (RODO), Dz.U. L 119/1 z 4 maja 2016 r.
- Dyrektywa Rady 2021/514/UE z dnia 22 marca 2021 r. (DAC7), Dz.U. L 104 z 25 marca 2021 r.

Czeskie akty prawne

- Ustawa nr 235/2004 Sb. o podatku od wartości dodanej (czeska ustawa o VAT, ZDPH), z późniejszymi zmianami.
- Ustawa nr 280/2009 Sb. kodeks podatkowy (*daňový řád*, DR), z późniejszymi zmianami.
- Ustawa nr 164/2013 Sb. o współpracy międzynarodowej w administracji podatkowej, z późniejszymi zmianami.

Prawo miękkie i inne źródła

- Autoriteit Persoonsgegevens (2024). *Grzywna w wysokości 290 mln EUR nałożona na przedsiębiorstwo Uber za przekazywanie danych kierowców do USA*, <https://www.autoriteitpersoonsgegevens.nl> (dostęp: 20.02.2026).
- GFŘ (2025). Bolt jako první digitální platforma uzavřela memorandum s Finanční správou ČR o sdílení dat [Bolt staje się pierwszą platformą cyfrową, która zawarła memorandum o wymianie danych z czeską administracją podatkową; komunikat prasowy,

16 października 2025 r.], <https://financnisprava.gov.cz> (dostęp: 20.02.2026).

Miasto Praga, czeska administracja podatkowa (2018). Memorandum on the mutual exchange of information concerning landlords renting via internet accommodation platforms (MHMP/GFR press release, 2018) [Memorandum w sprawie wzajemnej wymiany informacji dotyczących wynajmujących za pośrednictwem internetowych platform oferujących usługi zakwaterowania (komunikat prasowy MHMP/GFR, 2018 r.), <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2018/financni-sprava-uzavrela-s-magistratem> (dostęp: 20.03.2026).

Opracowania

Garz, M., Schneider, A. (2023). Data Sharing and Tax Enforcement: Evidence from Short-Term Rentals in Denmark [Udostępnianie danych i egzekwowanie przepisów podatkowych – dane dotyczące wynajmu krótkoterminowego w Danii], *Regional Science and Urban Economics*, 101, art. 103912, <https://doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2023.103912>.

Janovec, M. (2023). Airbnb as an Accommodation Platform and Tax Aspects [Airbnb jako platforma noclegowa i aspekty podatkowe], *Studia Iuridica Lublinensia*, 32(5), s. 163–180, <https://doi.org/10.17951/sil.2023.32.5.163-180>.

Merkx, M. (2024). Rendering Platforms Liable for VAT and Import Duties: Desperate Times Call for Desperate Measures, but What about Proper Checks and Balances? [Pociągnięcie platform do odpowiedzialności za VAT i cła przywozowe. Desperackie czasy wymagają desperackich środków, ale co z saldami i odpowiedzialnością kontrolą?], *EC Tax Review*, 33(5), s. 185–196.

Merkx, M. (2025). Making Digital Platforms Accountable for VAT and Import Duties [Rozliczanie platform cyfrowych z podatku VAT i cel przywozowych], *Revista Estudos Institucionais*, 11(2), s. 468–493.

Procházka, V., Kupčík, P., Brychta, K. (2022). Definiční znaky podvodu na DPH v judikatuře Nejvyššího správního soudu [Określenie cech oszustw związanych z VAT w orzecznictwie czeskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego], *Časopis pro právní vědu a praxi*, 30(1), s. 153–174, <https://doi.org/10.5817/CPVP2022-1-6>.

Zechner, L. (2022). Understanding VAT in Three-Party, Platform-Based Business Models [Zrozumienie podatku VAT w trójstronnych platformowych modelach biznesowych], *EC Tax Review*, 31(4), s. 171–183.

Abstract

Fleet Taxi Services as a VAT and Income Tax “Black Hole”: Is a Memorandum with Platforms a New Instrument for Tax Administration?

This article analyses tax evasion in the Czech ride-hailing sector through the so-called fleet model, in which intermediary companies (fleet partners) between the platform (Uber, Bolt) and drivers serve to disperse VAT liability. The authors identify the structural causes of the failure of existing instruments (DAC7, the unreliable-VAT-payer mechanism, securing orders) and evaluate the October 2025 Memorandum on Cooperation between the Czech Tax Administration and Bolt as a soft-law instrument. The article also examines the limits on data sharing under the GDPR, drawing on the EUR 290 million fine imposed on Uber by the Dutch data protection authority. It maps the trajectory toward the ViDA package (2028–2030) and advances five *de lege ferenda* proposals. The authors argue that voluntary cooperation memoranda can serve as legitimate transitional instruments, bridging the gap until the ViDA deemed-supplier rule enters into force.

Keywords: ride-hailing, fleet model, tax evasion, VAT, soft law, DAC7, ViDA, GDPR, missing-trader fraud, deemed supplier

JEL Classification: K34

Otrzymany: 28 kwietnia 2026 r.

Zaakceptowany: 15 maja 2026 r.

Opublikowany: 30 czerwca 2026 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl