

E-KONTROLA PODATKOWA I JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

Adam Bartosiewicz, Monika Smaga

2. WYDANIE

PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy
książki i ułatwiają
ich odnalezienie



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna
Kontekst prawny



Pytania
Zadania



Rozwiązania
Odpowiedzi



Stanowisko stron
Pogląd



Orzecznictwo



Literatura



Historia



Nowe przepisy

E-KONTROLA PODATKOWA I JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

Adam Bartosiewicz, Monika Smaga

2. WYDANIE

Stan prawny na 1 stycznia 2021 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegat przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-596-8
2. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Rozdział 1	
Jednolity plik kontrolny – informacje wprowadzające	13
1. Zagadnienia wstępne	13
2. Regulacje prawa podatkowego dotyczące jednolitych plików kontrolnych ...	14
3. Podmioty zobowiązane do sporządzania i przekazywania jednolitych plików kontrolnych	20
4. Obowiązek przekazywania jednolitych plików kontrolnych ze względu na okoliczności i wielkość podatnika	34
Rozdział 2	
Rodzaje struktur JPK	39
1. Informacje ogólne	39
2. Księgi rachunkowe (JPK_KR)	49
3. Wyciąg bankowy (JPK_WB)	61
4. Magazyny (JPK_MAG)	67
5. Ewidencja zakupu i sprzedaży VAT (do 30.09.2020 r. oraz od 1.10.2020 r.) ...	78
5.1. Ewidencja zakupu i sprzedaży VAT (JPK_VAT)	78
5.2. Ewidencja zakupu i sprzedaży VAT z deklaracją podatkową (JPK_V7M i JPK_V7K)	108
5.2.1. Informacje ogólne	108
5.2.2. Część ewidencyjna	120
5.2.2.1. Informacje ogólne	120
5.2.2.2. Prezentacja NIP oraz oznaczenia dokumentów	123
5.2.2.3. Oznaczenia dostaw towarów i świadczonych usług (kody GTU)	134
5.2.2.4. Oznaczenie procedur	175
5.2.3. Część deklaracyjna	198
6. Faktury VAT (JPK_FA)	204

7. Faktury VAT RR (JPK_FA_RR)	233
8. Podatkowa księga przychodów i rozchodów (JPK_PKPIR)	245
9. Ewidencja przychodów (JPK_EWP)	251

Rozdział 3

E-kontrole przeprowadzane przez organy podatkowe oraz komunikacja

z organami podatkowymi	255
1. Postępowanie podatkowe	255
2. Czynności sprawdzające	259
3. Kontrola podatkowa	261
4. Kontrola celno-skarbowa	263
5. „Kontrola krzyżowa”	263
6. Postępowanie w przedmiocie wydania zaświadczenia	265
7. Nowe środki komunikacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi	266

Rozdział 4

Sposoby wykorzystywania jednolitych plików kontrolnych

przez organy podatkowe	270
-------------------------------------	-----

Rozdział 5

Sposoby przekazywania jednolitych plików kontrolnych

1. Jednolity plik kontrolny przekazywany periodycznie, obligatoryjnie i bez wezwania	282
2. Jednolite pliki kontrolne przekazywane na żądanie	289

Rozdział 6

Sankcje za nieprzekazanie jednolitych plików kontrolnych oraz za podanie

nieprawidłowych danych w jednolitych plikach kontrolnych

1. Sankcje za nieprzekazanie jednolitych plików kontrolnych	292
1.1. JPK_VAT i JPK_V7	292
1.1.1. JPK_VAT	293
1.1.2. JPK_V7	297
1.2. Jednolite pliki kontrolne na żądanie	301
2. Sankcje za nieprawidłowe dane w jednolitych plikach kontrolnych	303
3. Sprawca czynu zabronionego	306

Rozdział 7

Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w firmie

1. Faza przygotowawcza	309
2. Faza wdrożeniowa	314
3. Faza testowa	317
4. Wysyłka plików	318

Rozdział 8

**Sposoby wykorzystania jednolitych plików kontrolnych przez podatników
na wewnętrzne potrzeby firmy 320**

Rozdział 9

Kierunki rozwoju jednolitych plików kontrolnych 337

Bibliografia 345

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.)
pr. farm.	– ustawa z 6.09.2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 944 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.)
rozporządzenie 282/2011	– rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L Nr 77, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie 651/2014	– rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187, s. 1, ze zm.)
r.p.e.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 701 ze zm.)
r.p.k.p.r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544)
r.s.p.k.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 24.06.2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane (Dz.U. z 2020 r. poz. 175)

r.s.z.d.	– rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1988 ze zm.)
u.k.a.s.	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) – uchylona
ustawa zmieniająca z 2015 r.	– ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
ustawa zmieniająca z 2016 r.	– ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)
ustawa zmieniająca z 2019 r.	– ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.)
u.z.p.d.p.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1905 ze zm.)

Inne

IFRS	– International Financial Reporting Standards (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej)
JPK	– jednolity plik kontrolny
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
MF	– Ministerstwo Finansów
MPP	– mechanizm podzielonej płatności
MRS 21	– Międzynarodowy Standard Rachunkowości 21, Skutki zmian kursów wymiany walut
MSR	– Międzynarodowy Standard Rachunkowości
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

OECD	– Organizacja Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (Organization for Economic Cooperation and Development)
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
PK	– Polecenie księgowania
US GAAP	– Generally Accepted Accounting Principles (amerykańskie standardy rachunkowości)
WIS	– wiążąca informacja stawkowa

Rozdział 1

JEDNOLITY PLIK KONTROLNY – INFORMACJE WPROWADZAJĄCE

1. Zagadnienia wstępne

W niniejszym rozdziale zostaną przedstawione regulacje prawne dotyczące jednolitych plików kontrolnych. Przepisy, które zostały poniżej omówione, wykreowały obowiązek raportowy dla podatników związany z udostępnianiem organom podatkowym informacji zawartych w księgach w sposób ujednolicony dla wszystkich podmiotów objętych poniższymi regulacjami. W związku z faktem, że począwszy od 1.10.2020 r. podatnicy są zobligowani do równoległego stosowania dwóch struktur dotyczących ewidencji VAT:

- JPK_VAT (korekty rozliczeń VAT za okresy do 30.09.2020 r.) oraz
 - JPK_V7M i JPK_V7K (rozliczenia VAT i ich korekty za okresy od 1.10.2020 r.),
- poniżej zostaną wskazane zarówno regulacje prawne dotyczące JPK_VAT, jak i JPK_V7M oraz JPK_V7K. Te dotyczące JPK_VAT – mimo że już nie obowiązują – nadal będą stosowane przez podatników przy korektach rozliczeń za okresy sprzed 1.10.2020 r.

Dodatkowo, przy okazji wprowadzania okresów przejściowych dla poszczególnych plików JPK, ustawodawca podzielił podatników mających obowiązek składania informacji w formacie JPK na grupy, co wprowadziło spore zamieszanie w połowie 2016 r. i na początku 2017 r. Równocześnie dokonano kategoryzacji jednolitych plików kontrolnych na pliki (okresowo) przekazywane bez wezwania organów podatkowych oraz na te udostępniane wyłącznie na ich wezwanie (żądanie).

2. Regulacje prawa podatkowego dotyczące jednolitych plików kontrolnych

§ Obowiązek przekazywania organom podatkowym części lub całości ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej został wprowadzony po raz pierwszy przepisami dwóch ustaw zmieniających, tj.:

- ustawy z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.),
- ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.).

N! Pierwsza z wymienionych ustaw, dodając art. 193a § 1 o.p.¹, wprowadziła w życie regulacje dotyczące przekazywania przez określone grono podatników całości lub części ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej udostępnionej przez MF. Natomiast w dodanym art. 193a § 2 o.p.² ustawodawca wskazał, że struktury logiczne postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, według których podatnicy mają przekazywać informacje, zwane potocznie jednolitymi plikami kontrolnymi, są dostępne w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych³.

Ponadto w ustawie zmieniającej z 2015 r. za pomocą nowelizacji art. 274c § 1 o.p.⁴ wskazano również procedury, w ramach których podatnicy są zobowiązani udostępniać pliki JPK organom podatkowym. Zaliczamy do nich postępowanie kontrolne, kontrolę podatkową, czynności sprawdzające oraz postępowanie w przedmiocie wydawania zaświadczeń. Z dniem 2.01.2019 r. umożliwiono organom podatkowym

¹ Art. 193a § 1 o.p.: „W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą”.

² Art. 193a § 2 o.p.: „Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych”.

³ Zob. <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk> (dostęp: 16.01.2020 r.).

⁴ Art. 274c § 1 o.p.: „Organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

- 1) przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- 2) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio”.

wykorzystywanie jednolitych plików kontrolnych również w ramach kontroli celno-skarbowej⁵ (art. 64 ust. 8 u.k.a.s.⁶ w zw. z art. 64 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.⁷).

Dodatkowo w art. 287 § 1 pkt 3 o.p.⁸ wskazano osoby (kontrolowany, pracownik kontrolowanego oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym), które są zobligowane do umożliwienia przedstawicielom organów podatkowych wykonywania czynności kontrolnych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, właśnie przez udostępnianie funkcjonariuszom (pracownikom) organów plików JPK. Grono osób, od których osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej mają prawo żądać przekazania całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w postaci plików JPK, zostało dodatkowo poszerzone o podmiot prowadzący lub przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty oraz osobę wykonującą czynności podlegające kontroli celno-skarbowej (art. 72 ust. 1 pkt 1a u.k.a.s.⁹).

Ponadto również kontrahenci kontrolowanego mogą zostać poproszeni przez funkcjonariuszy organów o udostępnienie danych w formacie jednolitych plików kon-

⁵ Przepisy umożliwiające wykorzystanie jednolitych plików kontrolnych wprowadzono ustawą z 9.11.2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2354).

⁶ Art. 64 ust. 8 u.k.a.s.: „W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, kontrolujący może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą”.

⁷ Art. 64 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.: „W ramach kontroli celno-skarbowej przysługuje uprawnienie do żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli celno-skarbowej oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej oraz do żądania przekazania w postaci elektronicznej całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych”.

⁸ Art. 287 § 1 o.p.: „Kontrolowany, jego pracownik oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym są obowiązani umożliwić wykonywanie czynności, o których mowa w art. 286, w szczególności: (...)

3) przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio”.

⁹ Art. 72 ust. 1 pkt 1a u.k.a.s.: „Kontrolowany, jego pracownik, osoba współdziałająca z kontrolowanym, podmiot prowadzący lub przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty oraz osoba wykonująca czynności podlegające kontroli celno-skarbowej są obowiązani (...) w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, przekazać w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, całość lub część ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, objętych zakresem kontroli celno-skarbowej, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą”.

trolnych w ramach przeprowadzanej kontroli krzyżowej (art. 79 ust. 1 pkt 2 u.k.a.s.¹⁰ oraz art. 274c § 1 pkt 2 o.p.¹¹).

Analizując omawiane regulacje, należy również mieć na względzie przepisy przejściowe art. 29¹² i 31 pkt 2¹³ ustawy zmieniającej z 2015 r. Są one o tyle istotne, że wprowadzają grupowanie podatników ze względu na wielkość ich przedsiębiorstwa oraz określają terminy zastosowania ww. obowiązków przekazywania JPK na wezwanie w odniesieniu do tych poszczególnych grup podatników. Należy przy tym podkreślić, że te przepisy nie były do końca precyzyjne, ponieważ odwoływały się do przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej¹⁴, przez co wzbudzały spore wątpliwości interpretacyjne zarówno u podatników, jak i praktyków, w tym doradców podatkowych. Dlatego też zostały częściowo doprecyzowane kolejną ustawą zmieniającą z 2016 r. Ponadto w zakresie uściślenia podmiotów zobowiązanych do przekazywania JPK oraz okresów przejściowych, jakie dla nich obowiązują, MF wydawał dodatkowe dokumenty wyjaśniające i doprecyzowujące intencje ustawodawcy, np. pismo z 20.06.2016 r., PK4.8012.55.2016¹⁵ (zob. szerzej rozdział 1 pkt 3).

¹⁰ Art. 79 ust. 1 pkt 2 u.k.a.s.: „Kontrolujący może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o (...) przekazanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych”.

¹¹ Art. 274c § 1 pkt 2 o.p.: „Organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą (...) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; przepis art. 168 § 3a pkt 1 stosuje się odpowiednio”.

¹² Art. 29 ustawy zmieniającej z 2015 r.: „Mali i średni przedsiębiorcy, w rozumieniu ustawy zmienianej w art. 12, w okresie od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 30 czerwca 2018 r. mogą przekazywać dane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, na żądanie skierowane na podstawie art. 193a, art. 274c § 1 pkt 2 i art. 287 § 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 287 § 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w związku z art. 31 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 4, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, a także art. 13b ust. 1 pkt 2 ustawy, o której mowa w art. 4, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą” – brzmienie pierwotne. Obecnie obowiązujące brzmienie tego przepisu zostało zmienione art. 4 ustawy zmieniającej z 2016 r. przez dodanie mikroprzedsiębiorców jako podmiotów korzystających z powyższego okresu przejściowego.

¹³ Art. 31 ustawy zmieniającej z 2015 r.: „Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., z wyjątkiem: (...)

2) art. 1 pkt 98 – w zakresie art. 138d, art. 138i § 1, art. 138j § 1 pkt 1 i art. 138k, pkt 104, pkt 130, pkt 151 – w zakresie art. 274c § 1 pkt 2 i § 1b, pkt 161 lit. a tiret drugie, art. 4 pkt 3 lit. a – w zakresie art. 13b ust. 1 pkt 2 oraz lit. b – w zakresie art. 13b ust. 1a, art. 14 oraz art. 29, które wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2016 r.” – dotyczy wszystkich przedsiębiorców niebędących małymi bądź średnimi przedsiębiorcami w myśl przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

¹⁴ Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej została uchylona z dniem 30.04.2018 r. przez art. 192 ustawy z 6.03.2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. poz. 650). Od 1.02.2019 r. definicje mikroprzedsiębiorcy, małego oraz średniego przedsiębiorcy znajdują się w ustawie – Prawo przedsiębiorców.

¹⁵ LEX nr 314719.

N! Druga ustawa zmieniająca z 2016 r. wprowadziła odrębne regulacje prawne dotyczące jednej z ówczesnych struktur – JPK_VAT przez dodanie do Ordynacji podatkowej art. 82 § 1b¹⁶, nakładającego na podatników obowiązek przesyłania ww. struktury do 25. dnia każdego miesiąca bez wezwania ze strony organów podatkowych. Ponadto doprecyzowano przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie art. 109 ust. 3¹⁷ i 8a¹⁸, dotyczące informacji, jakie powinna zawierać ewidencja zakupów i sprzedaży VAT, oraz narzędzi, jakie powinny być wykorzystane do jej prowadzenia. Także w niniejszej ustawie zmieniającej z 2016 r. zamieszczono regulacje określające terminy wejścia w życie opisanych zmian wraz z wprowadzeniem okresów przejściowych dla poszczególnych grup podatników związanych z obowiązkiem przekazywania przez nich JPK_VAT (art. 6 ustawy zmieniającej z 2016 r.¹⁹). I tak, zgodnie z art. 9 pkt 2 ustawy zmieniającej z 2016 r., rozszerzony zakres informacji podawanych w ewidencji VAT (art. 109 ust. 3 u.p.t.u.) obowiązuje od 1.01.2017 r. Natomiast z dniem 1.01.2018 r. wszyscy podatnicy zobowiązani do rozliczania VAT

¹⁶ Art. 82 § 1b o.p.: „Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy” – brzmienie obowiązujące od 1.03.2017 r. Artykuł 82 § 1b o.p. został uchylony z dniem 1.10.2020 r.

¹⁷ W brzmieniu obowiązującym do 30.09.2020 r. Zmiana treści tego przepisu wynika z wprowadzenia JPK_V7M/JPK_V7K.

Art. 109 ust. 3 u.p.t.u.: „Podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja powinna zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej”.

¹⁸ Art. 109 ust. 8a u.p.t.u.: „Ewidencja, o której mowa w ust. 3, prowadzona jest w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych”.

¹⁹ Art. 6 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2016 r.: „Informację, o której mowa w art. 82 § 1b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, składa się za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r.”

Art. 6 ust. 2 ustawy zmieniającej z 2016 r.: „Do przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą:

- 1) za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., nie są obowiązani mali i średni przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2015 r. poz. 584, ze zm.);
- 2) za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 31 grudnia 2017 r., nie są obowiązani mikroprzedsiębiorcy w rozumieniu ustawy, o której mowa w pkt 1”.

zostali objęci obowiązkiem prowadzenia tej ewidencji w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych (art. 109 ust. 8a u.p.t.u.).

N! Kolejne regulacje, tym razem dotyczące JPK_V7M i JPK_V7K (jednolity plik kontrolny łączący część ewidencyjną z deklaracją VAT, zob. szerzej rozdział 2.5.2.), zostały wprowadzone przepisami ustawy z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520). Wdrożenie nowego pliku JPK w zakresie rozliczeń VAT wymagało:

- dodania nowych przepisów dotyczących deklaracji podatkowych (art. 99 ust. 7c, 11c, 13a, 13b u.p.t.u.);
- dodania nowych przepisów (w tym przepisów wykonawczych) dotyczących ewidencji VAT (art. 109 ust. 3b–3k oraz 14 u.p.t.u.);
- zmiany przepisów dotyczących ewidencji VAT (art. 109 ust. 3 u.p.t.u.);
- uchylecia przepisów dotyczących JPK_VAT (art. 82 § 1b i 2d o.p.).

Dodatkowo, na podstawie art. 99 ust. 13b u.p.t.u.²⁰ oraz art. 109 ust. 14 u.p.t.u.²¹, wydano rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1988 ze zm.), w którym został wskazany zakres danych udostępnianych w ramach JPK_V7M i JPK_V7K. Rozporządzenie to było już dwukrotnie zmieniane w związku z trwającym w 2020 r. stanem epidemii COVID-19:


- rozporządzeniem Ministra Finansów z 1.04.2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 576)²²;
- rozporządzeniem Ministra Finansów z 25.06.2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1127)²³.

²⁰ Art. 99 ust. 13b u.p.t.u.: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, o których mowa w ust. 7c, wraz z objaśnieniami co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji podatkowych, o których mowa w ust. 1–3, oraz niezbędnymi pouczeniami, uwzględniając konieczność prawidłowego rozliczenia podatku oraz kontroli tego obowiązku przez organ podatkowy”.

²¹ Art. 109 ust. 14 u.p.t.u.: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, o których mowa w ust. 3, oraz sposób wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z ust. 3b i 3c, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczeń podatników oraz kontroli obowiązków podatników przez organ podatkowy, identyfikowania obszarów, w których występują nadużycia w podatku lub narażonych na te nadużycia, oraz możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ewidencji”.


²² Rozporządzenie wprowadziło regulacje dotyczące raportowania paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone (rozdział 3a) oraz przesunęło termin obowiązywania JPK_V7M i JPK_V7K z 1.04.2020 r. na 1.07.2020 r.

²³ Rozporządzenie ponownie przesunęło termin obowiązywania JPK_V7M i JPK_V7K, tym razem z 1.07.2020 r. na 1.10.2020 r. Dwukrotne przesunięcie terminów było spowodowane trwającym stanem epidemii COVID-19 (rozporządzenie Ministra Zdrowia z 20.03.2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze

 Podsumowując, należy stwierdzić, że ustawy zmieniające z 2015 r. i 2016 r. są jedynymi normami prawnymi regulującymi kwestie jednolitych plików kontrolnych na żądanie i JPK_VAT. Ze względu na ich niezbyt precyzyjne brzmienie wzbudzają one wiele wątpliwości interpretacyjnych, które zostaną opisane poniżej. Dodatkowo okoliczność, że poszczególne struktury logiczne JPK nie są określane w formie aktów prawnych (rozporządzeń wykonawczych), a jedynie są ogłaszane w BIP Ministerstwa Finansów, wywołuje dodatkowe pytania ze strony podatników – co do zasadności podawania wymaganych przez MF informacji oraz prawidłowego wypełniania tych struktur.

Pierwszymi strukturami określonymi w formie rozporządzenia są JPK_V7M i JPK_V7K. Obowiązek wskazania danych wymaganych do zaraportowania w ramach tych struktur w akcie wykonawczym wynika m.in. z przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 3b § 1 pkt 1 o.p. wzór deklaracji powinien zostać określony w odrębnych przepisach, a JPK_V7M oraz JPK_V7K zawierają deklarację podatkową.

Jednak mimo istnienia rozporządzenia prawidłowy sposób wypełniania poszczególnych pól, podobnie jak w przypadku wcześniejszych struktur, wzbudza wśród podatników wiele wątpliwości.

 Jedynym wparciem ze strony MF w latach 2016 i 2017 była publikacja odpowiedzi na pytania podatników oraz wyjaśnień co do sposobu i rodzaju danych, jakie powinny się znaleźć w poszczególnych strukturach²⁴. Dopiero w 2018 r. MF udostępniło broszury dotyczące poszczególnych struktur²⁵ oraz przykłady wypełnienia pliku JPK_VAT²⁶. Uruchomienie w ramach Krajowej Informacji Skarbowej odrębnej infolinii przeznaczonej dla jednolitych plików kontrolnych²⁷ stanowi pewne ułatwienie dla podatników, jednak uzyskiwane przez nich informacje powielają jedynie to,

Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz.U. poz. 491 ze zm.). Równocześnie kolejne ustawy zmieniające przesuwały termin wejścia w życie przepisów u.p.t.u. w zakresie JPK_V7M i JPK_V7K:

- z 1.04.2020 r. na 1.07.2020 r. – art. 58 pkt 4 ustawy z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.);
- z 1.07.2020 r. na 1.10.2020 r. – art. 72 pkt 2 ustawy z 19.06.2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. poz. 1086 ze zm.).

²⁴ Link do pytań i odpowiedzi: <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/> (dostęp: 20.09.2020 r.).

²⁵ Link do broszur: <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk> (dostęp: 19.12.2020 r.), przy czym wersja anglojęzyczna broszury dot. JPK_VAT znajduje się pod linkiem: https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/pliki-do-pobrania/ (dostęp: 13.09.2020 r.), a do JPK_V7M i JPK_V7K – pod linkiem: <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-vat-z-deklaracja/pliki-do-pobrania-jpk-vat-z-deklaracja/> (dostęp: 20.09.2020 r.).



²⁶ Zob. https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/pliki-do-pobrania/ (dostęp: 19.12.2020 r.).

²⁷ Zob. <https://www.kis.gov.pl/zalatwanie-spraw/udzielanie-informacji> (dostęp: 19.12.2020 r.).

co wcześniej opublikował MF, bądź potwierdzają, że dana kwestia nie została jeszcze przez MF rozstrzygnięta (informacja telefoniczna). Więcej informacji można uzyskać, kontaktując się drogą elektroniczną, ale w tym przypadku, aby uzyskać odpowiedź na pytanie poruszające skomplikowane kwestie, podatnik czeka do kilku tygodni lub w ogóle nie uzyskuje żadnej odpowiedzi, co na etapie wdrażania nowych struktur lub modyfikacji wprowadzonych do dotychczas obowiązujących plików JPK jest dość problematyczne.

Powyższe potwierdza to, co już od wielu lat jest powtarzane przez praktyków prawa podatkowego, że publikowane przez MF wyjaśnienia dotyczące JPK w formie komunikatów bądź odpowiedzi na zapytania e-mailowe²⁸ nie mają mocy prawnej, stąd nie są wiążące dla podatników. W konsekwencji podatnicy mogą mieć problemy z prawidłowym wypełnieniem JPK, jeśli nie znają wewnętrznych wytycznych otrzymywanych przez organy podatkowe z Ministerstwa Finansów, mając za jedyną wskazówkę odpowiedzi, broszury oraz komunikaty MF²⁹. Opublikowanie struktur w formie rozporządzenia powinno się wiązać z publikacją instrukcji wypełniania poszczególnych struktur, jak ma to obecnie miejsce w przypadku wzoru deklaracji VAT. Jednak rozporządzenie dotyczące JPK_V7M i JPK_V7K nie zawiera takich informacji, a MF nadal jedynie publikuje odpowiedzi na zadawane pytania oraz broszury.

3. Podmioty zobowiązane do sporządzania i przekazywania jednolitych plików kontrolnych

  Jak wspomniano na wstępie, podmioty zobowiązane do sporządzania i przekazywania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej, czyli jednolitych plików kontrolnych, zostały wskazane w przepisach art. 193a § 1 o.p. W myśl tego przepisu wszyscy podatnicy prowadzący swoje księgi

²⁸ Otrzymanie odpowiedzi e-mailowej z Krajowej Informacji Skarbowej również nie jest wiążące, co potwierdza adnotacja każdorazowo dodawana do korespondencji:

„Niniejsza informacja nie stanowi:

- indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w rozumieniu przepisów rozdziału 1a działu II ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa;
- informacji pozostającej w związku z przedmiotem postępowania podatkowego (w rozumieniu art. 121 § 2 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa) lub postępowania celnego (w rozumieniu unijnych i krajowych przepisów prawa celnego);
- wiążącej informacji akcyzowej – w rozumieniu działu IA ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym;
- wiążącej informacji taryfowej ani wiążącej informacji o pochodzeniu towarów – w rozumieniu art. 33 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny”.

²⁹ W tym miejscu warto zaznaczyć, że MF w kilku wątpliwych kwestiach, głównie dotyczących JPK_VAT, kilkakrotnie zmieniał swoje podejście przy okazji przenoszenia lub zmieniania strony internetowej oraz usuwania plików. Jednak z powodu braku innych źródeł w niniejszej publikacji będziemy się nimi wspierać (zarówno tymi dostępnymi na dzień oddania książki do druku, jak i tymi usuniętymi przez MF), szczególnie w kwestiach nieuregulowanych w przepisach prawa.

podatkowe przy użyciu programów komputerowych są zobowiązani do przekazywania na żądanie organów podatkowych całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych. Przez programy komputerowe należy rozumieć nie tylko specjalistyczne programy do prowadzenia ksiąg rachunkowych, lecz także powszechnie stosowane narzędzia, dostarczane chociażby przez Microsoft Office, Apache OpenOffice oraz innych producentów oprogramowania. Księga prowadzona przy użyciu programu komputerowego to taka, w przypadku której zapisy księgowe wprowadzane są przy użyciu komputera do pamięci komputera. Podsumowując, trzeba powiedzieć, że jedynie podmioty prowadzące swoje księgi podatkowe odręcznie, w formie papierowej, przy użyciu np. druków księgowych, są zwolnione z tego obowiązku. Mogą się jednak zdarzyć sytuacje, w których dany podmiot prowadzi swoje księgi podatkowe częściowo przy użyciu programów komputerowych, a częściowo odręcznie. W takim przypadku organy podatkowe mogą żądać przekazania JPK jedynie w odniesieniu do tej części ksiąg, względem której ewidencja odbywa się przy użyciu narzędzi elektronicznych. Należy przy tym pamiętać, że omawiane przepisy nie narzucają podmiotom sposobu prowadzenia ksiąg oraz środków, jakie powinny być do tego przez nich stosowane.


S W Ordynacji podatkowej, poza wyżej wspomnianym art. 193a § 1 i 2, znajdował się również art. 82 § 1b³⁰, dotyczący obowiązku przekazywania przez podatników w formie elektronicznej ewidencji VAT zawierającej, zgodnie z art. 109 ust. 3 u.p.t.u. (w brzmieniu do 30.09.2020 r.), dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT oraz informacji podsumowującej w obrocie krajowym (VAT-27), jak i zagranicznym (VAT-UE), pod warunkiem że ewidencja ta, tak jak w przypadku pozostałych struktur, jest prowadzona przez podatnika przy użyciu programów księgowych. Co istotne, w przypadku rejestrów VAT wszyscy podatnicy mający obowiązek prowadzenia pełnej ewidencji VAT (tj. ewidencji sprzedaży oraz ewidencji zakupów) zostali zobligowani do ich prowadzenia przy użyciu programów komputerowych, począwszy od rozliczenia za styczeń 2018 r. (deklaracja VAT-7) lub pierwszy kwartał 2018 r. (deklaracja VAT-7K). Obowiązek ten wprowadził art. 109 ust. 8a u.p.t.u., który stanowi, że ewidencja, o której mowa, prowadzona jest w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych.

Poza powyżej wymienionymi przepisami należało mieć również na względzie przepisy przejściowe uwzględnione w ustawach zmieniających Ordynację podatkową oraz ustawę o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim dotyczą one jednolitych plików kontrolnych.


Jak wspomniano powyżej, w przepisach przejściowych art. 29 i 31 pkt 2 ustawy zmieniającej z 2015 r. oraz art. 4 i 6 ustawy zmieniającej z 2016 r. zamieszczono informacje dotyczące klucza podziału przedsiębiorców na cztery grupy. Przeporządkowanie

³⁰ Przepis ten został uchylony z dniem 1.10.2020 r. w związku z wprowadzeniem odrębnych regulacji dotyczących JPK_V7M i JPK_VK.

podmiotu do właściwej grupy jest istotne z punktu widzenia wyznaczenia terminu (rozdział 1 pkt 4), od którego dany podmiot jest zobligowany do przekazywania poszczególnych jednolitych plików kontrolnych.

 Ustawodawca nie stworzył własnej klasyfikacji podmiotów, lecz posłużył się definicjami z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (obecnie Prawo przedsiębiorców). Pierwszym pojęciem, którym posługuje się ta ustawa, jest „przedsiębiorca”. Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.s.d.g. (obecnie art. 4 ust. 1 pr. przeds.) przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Z kolei przez działalność gospodarczą należy rozumieć zorganizowaną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły (art. 3 pr. przeds.)³¹.

W związku z odwołaniem się przez ustawodawcę do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (w przypadku JPK_V7M i JPK_V7K – do Prawa przedsiębiorców) pojawiły się w pierwszym okresie obowiązywania jednolitych plików kontrolnych, czyli w latach 2016–2017, wątpliwości co do kręgu podmiotów, które powinny przekazywać dane elektronicznie w formie określonej przez MF, gdyż nie wszyscy przedsiębiorcy są zobligowani przepisami innych ustaw (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o rachunkowości) do ewidencji zdarzeń gospodarczych raportowanych w poszczególnych JPK.

 Najwięcej pytań pojawiło się jednak na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podmiotów, które są zobowiązane do przesyłania JPK_VAT oraz terminów ich obligatoryjnego przekazywania, do czego przyczyniło się nie tylko odwołanie do definicji przedsiębiorcy z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, lecz także chaotyczne i szybkie wprowadzanie regulacji prawnych dotyczących jednolitego pliku kontrolnego. W przypadku przywołanej w tym akapicie ustawy mogło dojść do sytuacji, w której część podmiotów będących podatnikami VAT, a niebędących przedsiębiorcami na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (np. fundacje, jednostki samorządu terytorialnego), nie składałaby plików JPK_VAT, względnie składałaby pliki JPK_VAT od samego początku, niezależnie od swojej wielkości. Wątpliwość ta, jak i te dotyczące pozostałych struktur JPK, została rozstrzygnięta pośrednio przez MF w piśmie z 20.06.2016 r., PK4.8012.55.2016. Wynika z niego, że: „(...) do podmiotów niemających statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, należy odpowiednio zastosować okres przejściowy, jaki został przewidziany w art. 29 ustawy nowelizującej z 10.09.2015 r. dla mi-

³¹ Artykuł 2 u.s.d.g. definiował działalność gospodarczą jako działalność zarobkową, działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły.

kro-, małych i średnich przedsiębiorców”. Powyższe oznacza, że MF opowiedziało się za tym, aby traktować podatników VAT niebędących przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej tak, jakby byli przedsiębiorcami (tzn. oceniać poziom ich zatrudnienia oraz wielkość przychodów).

Podsumowując powyższe, należy pamiętać, że definicja przedsiębiorcy przedstawiona w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, czy też w Prawie przedsiębiorców, nie jest tożsama z definicją podatników na gruncie ustaw podatkowych. W związku z tym do przekazywania poszczególnych jednolitych plików kontrolnych są zobligowane wyłącznie te podmioty, które są zobowiązane przepisami innych ustaw do prowadzenia ewidencji poszczególnych zdarzeń gospodarczych. Dotyczyć to może w szczególności podatników dochodowych, gdzie przykładowo spółki osobowe prawa handlowego – chociaż są przedsiębiorcami – nie są podatnikami.

! Jak wynika zarówno z omawianych przepisów, jak i cytowanego fragmentu pisma MF, ustawodawca wprowadził dla podmiotów pewne okresy przejściowe, odrębne dla poszczególnych struktur JPK (JPK_VAT i JPK na żądanie) na podstawie dokonanej kwalifikacji podatników na mikro-, małych, średnich i dużych przedsiębiorców.

§ W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, jak i w prawie przedsiębiorców³² znajdziemy tylko definicję mikro- (art. 104 u.s.d.g. – obecnie art. 7 ust. 1 pkt 1 pr. przeds.³³), małego (art. 105 u.s.d.g. – obecnie art. 7 ust. 1 pkt 2 pr. przeds.³⁴) i średniego przedsiębiorcy (art. 106 u.s.d.g. – obecnie art. 7 ust. 1 pkt 3 pr. przeds.³⁵). Stąd na początku 2016 r. pojawił się problem z właściwym określeniem parametrów,

³² Definicje wskazane w Prawie przedsiębiorców mają to samo brzmienie jak te w u.s.d.g.; to samo dotyczy definicji średniorocznego zatrudnienia.

³³ Art. 7 ust. 1 pkt 1 pr. przeds.: „Mikroprzedsiębiorca oznacza przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

- a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro”.

³⁴ Art. 7 ust. 1 pkt 2 pr. przeds.: „Mały przedsiębiorca oznacza przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

- a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
- b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro

– i który nie jest mikroprzedsiębiorcą”.

³⁵ Art. 7 ust. 1 pkt 3 pr. przeds.: „Średni przedsiębiorca oznacza przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

- a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
- b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro


– i który nie jest mikroprzedsiębiorcą ani małym przedsiębiorcą”.

które powinny znaleźć zastosowanie w stosunku do dużego przedsiębiorcy. Dlatego też w tabeli 1 zebrano warunki, jakie powinni spełnić poszczególni podatnicy, aby zostać zakwalifikowani do właściwej grupy.

Tabela 1. Podział przedsiębiorców na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

	Średnioroczne zatrudnienie		Roczny obrót netto euro		Suma aktywów euro
Mikro przedsiębiorca	< 10	i jednocześnie	≤ 2 000 000	lub	≤ 2 000 000
Mały przedsiębiorca	< 50		≤ 10 000 000		≤ 10 000 000
Średni przedsiębiorca	< 250		≤ 50 000 000		≤ 43 000 000
Duży przedsiębiorca	≥ 250	lub	> 50 000 000	i jednocześnie	> 43 000 000

Źródło: opracowanie własne.

 Definicje mikro-, małego i średniego przedsiębiorcy zawarte w Prawie przedsiębiorców są tożsame z definicjami wskazanymi w art. 2³⁶ załącznika I do rozporządzenia 651/2014. Dodatkowo należy podkreślić, że przepisy Prawa przedsiębiorców (podobnie jak u.s.d.g.) nie regulują w sposób wyczerpujący wszystkich zagadnień dotyczących ustalania wielkości przedsiębiorcy. W związku z tym w celu doprecyzowania przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej należy sięgnąć do innych ustaw oraz wspólnotowych aktów prawnych.

Jak wynika z powyższego zestawienia, w pierwszej kolejności trzeba doprecyzować pojęcie roku obrotowego. W tym celu warto sięgnąć do przepisów art. 3 ust. 1 pkt 9 u.r., z którego wynika, że przez rok obrotowy należy rozumieć rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Stąd w celu weryfikacji statusu wielkości podatnika trzeba posłużyć się informacjami zawartymi w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych³⁷ za 2 lata obrotowe poprzedzające rok, na który jest dokonywana ta weryfikacja.

³⁶ Art. 2 załącznika I do rozporządzenia 651/2014: „1. Do kategorii mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw («MŚP») należą przedsiębiorstwa, które zatrudniają mniej niż 250 pracowników i których roczny obrót nie przekracza 50 milionów EUR, lub roczna suma bilansowa nie przekracza 43 milionów EUR.

2. W kategorii MŚP małe przedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 milionów EUR.

3. W kategorii MŚP mikroprzedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 milionów EUR”.

³⁷ Zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 załącznika I do rozporządzenia 651/2014: „Do określania liczby personelu i kwot finansowych wykorzystuje się dane odnoszące się do ostatniego zatwierdzonego okresu obrachunkowego i obliczane w skali rocznej. Uwzględnia się je począwszy od dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. Kwota wybrana jako obrót jest obliczana z pominięciem podatku VAT i innych podatków pośrednich”.

Np. Przykładowo, weryfikując swój status na 2020 r., trzeba wziąć pod uwagę wartości wskazane w sprawozdaniu finansowym za lata 2018 i 2019. Natomiast zgodnie z art. 4 ust. 3 załącznika I do rozporządzenia 651/2014³⁸ nowo powstałe podmioty nieposiadające zatwierdzonych sprawozdań finansowych powinny oszacować w dobrej wierze dane dla liczby zatrudnionych oraz wysokości obrotu i aktywów w trakcie roku obrotowego.

S W drugiej kolejności należy skupić się na określeniu **średniorocznego zatrudnienia**, które ustala się na podstawie art. 7 ust. 3 i 4 pr. przeds.³⁹ (w latach 2016–2017 na podstawie art. 109 u.s.d.g.), biorąc pod uwagę liczbę pełnych etatów. Liczbę pełnych etatów stanowi liczba pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy w ciągu danego roku oraz suma części ułamkowych etatów kalkulowana na podstawie liczby pełnych etatów pracowników pracujących krócej niż cały rok, w tym pracowników sezonowych i osób zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy. W liczbie zatrudnionych nie uwzględnia się pracowników przebywających na urloпах macierzyńskich, urloпах na warunkach urlopu macierzyńskiego, urloпах ojcowskich, urloпах rodzicielskich i urloпах wychowawczych, a także zatrudnionych na podstawie art. 194 k.p.⁴⁰ w celu przygotowania zawodowego, np. praktykantów lub studentów odbywających szkolenie zawodowe na podstawie umowy o praktyce lub szkoleniu zawodowym⁴¹. Kwestią dyskusyjną jest, czy w omawianej kalkulacji powinno uwzględnić się także osoby zatrudnione na podstawie umów cywilnoprawnych (umowa-zlecenie, umowa o dzieło). Takie umowy należy przeanalizować, czy przypadkiem nie ma do nich zastosowania art. 22 § 1 k.p.⁴² Jeżeli tak, to wówczas takie etaty również należałoby uwzględnić w kalkulacji liczby pracowników. Przepisy stanowią wyraźnie o pracownikach. Nie należy zatem liczyć do limitu zatrudnienia samego przedsiębiorcy w przypadku prowadzenia danej działalności jako jednoosobowej działalności osoby fizycznej (niezależnie od faktu, że jest on zgłaszany do ubezpieczenia społecznego).

³⁸ Art. 4 ust. 3 załącznika I do rozporządzenia 651/2014: „W przypadku nowo utworzonych przedsiębiorstw, których księgi rachunkowe nie zostały jeszcze zatwierdzone, odpowiednie dane pochodzą z szacunków dokonanych w dobrej wierze w trakcie roku obrotowego”.

³⁹ Art. 7 ust. 3 pr. przeds.: „Średnioroczne zatrudnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1–3, określa się w przeliczeniu na pełne etaty, nie uwzględniając pracowników przebywających na urloпах macierzyńskich, urloпах na warunkach urlopu macierzyńskiego, urloпах ojcowskich, urloпах rodzicielskich i urloпах wychowawczych, a także zatrudnionych w celu przygotowania zawodowego”.

Art. 7 ust. 4 pr. przeds.: „W przypadku gdy przedsiębiorca wykonuje działalność gospodarczą krócej niż rok, jego przewidywany obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych, a także średnioroczne zatrudnienie, o których mowa w ust. 1 pkt 1–3, określa się na podstawie danych za ostatni okres udokumentowany przez przedsiębiorcę”.

⁴⁰ Art. 194 k.p.: „Do zawierania i rozwiązywania z młodocianymi umów o pracę w celu przygotowania zawodowego mają zastosowanie przepisy kodeksu dotyczące umów o pracę na czas nieokreślony ze zmianami przewidzianymi w art. 195 i 196”.

⁴¹ Zgodnie z treścią art. 5 *in fine* załącznika I do rozporządzenia 651/2014: „Praktykanci lub studenci odbywający szkolenie zawodowe na podstawie umowy o praktyce lub szkoleniu zawodowym nie wchodzi w skład personelu. Nie wlicza się okresu trwania urlopu macierzyńskiego ani wychowawczego”.

⁴² Art. 22 § 1 k.p.: „Przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca – do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem”.

Kolejną kwestią jest przyjęcie metody wyliczania średniorocznego zatrudnienia.

Wobec braku regulacji prawnej w tym zakresie można spotkać się z różnym podejściem do sposobu wyliczania średniorocznego zatrudnienia. Przyjmuje się raczej powszechnie, że punktem wyjścia powinno być określenie przeciętnego zatrudnienia w miesiącu i wyciągnięcie średniej arytmetycznej (ilorazu sumy etatów w poszczególnych miesiącach i liczby 12).

Trzeba jednak zauważyć, że jest kilka różnych metod określania przeciętnego zatrudnienia w poszczególnych miesiącach.

Wskazuje się przykładowo, że gdy w danym miesiącu zatrudnienie charakteryzuje się dużą zmiennością, wówczas zasadne wydaje się zastosowanie metody średniej arytmetycznej w nawiązaniu do liczby wszystkich dni w miesiącu, w której sumuje się stany zatrudnienia z każdego dnia w danym miesiącu (łącznie z niedzielami i świętami, przyjmując dla nich stan z dnia poprzedniego), a następnie dzieli przez liczbę dni w miesiącu.

Jednocześnie zauważa się, że przy względnej stabilności zatrudnienia możliwe jest natomiast użycie metody uproszczonej, obliczanej np. jako połowa sumy stanów zatrudnienia w pierwszym i ostatnim dniu miesiąca.

Możliwe są też różne kombinacje tych metod, np. metody średniej chronologicznej, gdzie liczona jest suma połowy stanu zatrudnienia w pierwszym i ostatnim dniu miesiąca oraz stan zatrudnienia w 15. dniu miesiąca i następnie suma ta dzielona jest przez dwa.

Uważa się, że podatnik może zdecydować, który sposób wyliczania przeciętnego i średniego zatrudnienia przyjmie za właściwy i oddający najdokładniej faktyczny poziom zatrudnienia w ciągu roku. Powinien to jednak uzasadnić i w miarę możliwości powinien móc wykazać spójność stosowanej metody z innymi dokumentami bądź zasadami przyjętymi w jednostce.


Metoda ta powinna być także jednolicie stosowana dla innych celów raportowych, np. sprawozdań finansowych czy sprawozdań statystycznych GUS.

Na końcu należy zastanowić się nad zagadnieniem zaokrąglania uzyskanego wyniku średniorocznego zatrudnienia, np. z 9,7 do 10, co może mieć istotny wpływ na zakwalifikowanie podatnika do określonej grupy przedsiębiorców, takich jak mikro- lub duzi przedsiębiorcy. Trzeba przyjąć, że średnioroczne zatrudnienie nie podlega zaokrągleniu do pełnych etatów. Określenie, że średnioroczne zatrudnienie określa się w przeliczeniu na pełne etaty, wskazuje na konieczność określania zatrudnienia nie według liczby osób zatrudnionych, tylko według pełnych etatów (gdzie dwie osoby zatrudnione w wymiarze 4 godzin dziennie, to $2 \times \text{pół etatu}$, czyli łącznie


1 etat). W tej kwestii wypowiedziało się także Ministerstwo Finansów, które w komunikacie z 30.12.2016 r.⁴³ wyraźnie stwierdziło, że w przypadku obliczania średniorocznego zatrudnienia pracowników nie zaokrąglą się wyniku do pełnej osoby, co zostało potwierdzone w terminie późniejszym przez redakcję Wydawnictwa Gofin⁴⁴.

Po ustaleniu średniorocznego zatrudnienia zasadne jest zdefiniowanie **obrotu netto** i **sumy aktywów**. Podobnie jak w przypadku średniorocznego zatrudnienia, dane te powinny odzwierciedlać wartości wykazane w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, przy uwzględnieniu polityki rachunkowości stosowanej przez dany podmiot. Przez chwilę należy pochylić się nad obrotem netto. Jest on definiowany jako wszystkie przychody brutto, które stanowią zapłatę za sprzedaż towarów i wyrobów, usług oraz operacji finansowych (np. różnice kursowe, wycena bilansowa, odsetki, otrzymane dywidendy, rezerwy mieszczące się w kategorii przychodów finansowych) pomniejszone o podatek należny fiskusowi (VAT oraz inne podatki pośrednie).

Przepisy nie precyzują sposobu obliczania (ustalania) rocznego obrotu netto.

 Przepis art. 7 ust. 2 pr. przedś. (odpowiednik art. 107 u.s.d.g.) stanowi jedynie, że wyrażone w euro wielkości, o których mowa w definicji mikro-, małego i średniego przedsiębiorcy, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku obrotowego wybranego do określenia statusu przedsiębiorcy.

Natomiast art. 7 ust. 4 pr. przedś. (odpowiednik art. 109 ust. 3 u.s.d.g.) zastrzega, że w przypadku przedsiębiorcy działającego krócej niż rok jego przewidywany obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych, a także średnioroczne zatrudnienie oszacowuje się na podstawie danych za ostatni okres udokumentowany przez przedsiębiorcę.

 W literaturze przedmiotu można się spotkać z dość kontrowersyjnym poglądem, że: „Obliczenie skali rocznego obrotu netto następuje na warunkach ustawy o VAT, zgodnie z którą za obrót uznaje się kwotę należną z tytułu sprzedaży pomniejszoną o kwotę należnego po-

⁴³ Informacja została zamieszczona 30.12.2016 r. pod poniższym adresem: http://www.warszawa.apodatkowa.gov.pl/izba-skarbowa-w-warszawie/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/m30J/content/jak-ustalic-status-przedsiębiorcy?redirect=http%3A%2F%2Fwww.warszawa.apodatkowa.gov.pl%2Fizba-skarbowa-w-warszawie%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_m30J%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_m30J. Obecnie jest usunięta ze strony ministerialnej.

⁴⁴ „W związku z istotnością ww. problemu nasze Wydawnictwo wystąpiło do MF o potwierdzenie, czy aktualne pozostaje stanowisko zaprezentowane w poprzednich komunikatach dotyczących JPK, zgodnie z którym: «(...) W przypadku obliczania średniorocznego zatrudnienia pracowników nie zaokrąglą się wyniku do pełnej osoby (...)»”. Obecnie zapis usunięty ze strony wydawnictwa; <http://www.serwisbudzetowy.pl/arttykul,1964,13455,nowy-komunikat-ministerstwa-finansow-dotyczacy-jpk.html> (dostęp: 3.02.2018 r.).

datku (czyli podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych), przy czym kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług⁴⁵.



Wskazuje się również, że: „pojęcie obrotu należy interpretować zgodnie z znaczeniem tego pojęcia obowiązującym na gruncie prawa finansowego. W szczególności wielkość rocznego obrotu będzie obliczana na podstawie ustawy o VAT. Na mocy art. 29 ust. 1 u. o VAT za obrót należy uznać kwotę należną z tytułu sprzedaży pomniejszoną o kwotę należnego podatku, przy czym kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług⁴⁶.”

Po pierwsze przepisy o podatku od towarów i usług nie posługują się już pojęciem obrotu, po drugie – odwoływanie się do tych przepisów, zwłaszcza w kontekście tego, że mówi się tutaj również o operacjach finansowych (które przedmiotem opodatkowania nie są), jest niezasadne.

Należy tutaj odwołać się do powołanego już wcześniej art. 4 ust. 1 załącznika I do rozporządzenia 651/2014. Z kolei art. 6 ust. 1 załącznika I do rozporządzenia 651/2014 stanowi, że w przypadku przedsiębiorstwa samodzielnego dane, w tym dane dotyczące liczby personelu, ustalane są wyłącznie na podstawie jego ksiąg rachunkowych.

Z jednej strony zatem przepisy stanowią o danych z „zatwierdzonego okresu obrachunkowego”, z drugiej zaś – stanowi się o danych z ksiąg rachunkowych.

Wydaje się, że biorąc pod uwagę konieczność „zatwierdzenia” ksiąg, należałoby się jednak posługiwać danymi ze sprawozdania finansowego.



Po ustaleniu już wszystkich wartości potrzebnych do określenia wielkości podatnika (liczba zatrudnionych, obrót netto, suma aktywów), podmioty stają często przed problemem, w jaki sposób dokonywać prawidłowej kwalifikacji, bazując na przepisach Prawa przedsiębiorców (w latach 2016–2018 na przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Odpowiedź w tym zakresie można było znaleźć m.in. w odpowiedzi Ministra Gospodarki udzielonej na interpelację poselską nr 22281 z 15.04.2011 r.⁴⁷, z której wynika, że klasyfikacja przedsiębiorcy do właściwej kategorii jest objęta koniunkcją. Oznacza to, że w przypadku mikro-, małych

⁴⁵ M. Pawełczyk [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, red. A. Powałowski, LEX 2007, komentarz do art. 104 u.s.d.g.

⁴⁶ S. Szuster [w:] M. Brożyna [i in.], *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX 2005, komentarz do art. 104 u.s.d.g.

⁴⁷ Zob. <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/39464306> (dostęp: 19.12.2020 r.).

i średnich przedsiębiorców należy spełnić w jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych warunk:

- zatrudnienia wraz z obrotem netto

lub

- zatrudnienia wraz z sumą aktywów.

Przedsiębiorstwo nie musi więc spełniać obydwu warunków finansowych (obrot netto i suma aktywów) i może przekroczyć jeden z tych pułapów, nie tracąc jednocześnie swojego statusu mniejszego podatnika.

Dodatkowo przekroczenie wszystkich progów w jednym z dwóch lat nie dyskwalifikuje danego podmiotu jako mikro-, małego lub średniego przedsiębiorcy.



Na początku 2017 r. Ministerstwo Finansów opublikowało instrukcję pt. *Jak ustalić status przedsiębiorcy*⁴⁸. Można było w niej przeczytać m.in., że zdaniem MF, aby przedsiębiorca miał status mikroprzedsiębiorcy i tym samym nie musiał przysyłać JPK od 1.01.2017 r., nie może w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniać średniorocznie 10 i więcej pracowników oraz
- przekroczyć równowartości w złotych 2 milionów euro w odniesieniu do jednego ze wskaźników finansowych (tj. roczny obrót netto lub suma aktywów bilansu).

Pogląd ten budził wątpliwości. Zdaniem MF, jeśli w jednym z dwóch ostatnich lat (np. w 2015 r.) podmiot spełniał warunki dla mikroprzedsiębiorcy, w drugim zaś (np. w 2016 r.) już ich nie spełniał, to nie jest mikroprzedsiębiorcą.

Ten pogląd był błędny. Ignorował on bowiem definicję mikroprzedsiębiorcy, a opierał się na wnioskowaniu *a contrario* z definicji małego przedsiębiorcy.

Należy uznać, że jeśli w jednym z dwóch ostatnich lat podmiot spełniał przesłanki do bycia mikroprzedsiębiorcą, natomiast w drugim z tych ostatnich lat spełniał warunki do uznania za małego przedsiębiorcę, to pozostaje on mikroprzedsiębiorcą. Nie może być bowiem jednocześnie w jednym roku (dla potrzeb jednego roku) mikroprzedsiębiorcą oraz małym przedsiębiorcą. W związku z tym taką wykładnię trzeba odrzucić, uznając, iż w sytuacji tego rodzaju należy przyjąć, że:

- małym przedsiębiorcą jest ten, który nie jest mikroprzedsiębiorcą;
- średnim przedsiębiorcą jest ten, który nie jest małym przedsiębiorcą.

Biorąc zaś pod uwagę, że *prima facie* wydaje się, iż każdy mikroprzedsiębiorca jest i małym przedsiębiorcą, i średnim przedsiębiorcą (ma bowiem i zatrudnienie, i przy-

⁴⁸ Zob. <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Jak+ustali%C4%87+status+przedsi%C4%99biorcy.pdf> (dostęp: 19.12.2020 r.).

chody poniżej limitów dla tych kategorii przedsiębiorców), stosowną analizę statusu przedsiębiorcy należy prowadzić od dołu, a nie od góry, tzn. najpierw trzeba zbadać, czy podmiot – na podstawie danych dotyczących choćby jednego z dwóch ostatnich lat – jest mikroprzedsiębiorcą. Jeżeli nim jest – to nie może być małym przedsiębiorcą, choćby na podstawie danych dotyczących drugiego roku z dwóch ostatnich lat wydawać by się mogło, że podmiot jest małym przedsiębiorcą.

Innymi słowy – trzeba przyjąć, że bardziej szczególnie jest przepis przyznający przedsiębiorcy „mniejszy”, „drobniejszy” status. W innym bowiem przypadku nie miałyby sensu ta część definicji, która wskazywałaby na to, iż spełnienie warunków dla bycia przedsiębiorcą określonego rodzaju jest wystarczające w ramach co najmniej jednego roku obrotowego.

Dlatego też, jeśli w jednym z dwóch ostatnich lat (np. w 2018 r.) podmiot spełniał warunki do bycia mikroprzedsiębiorcą, w drugim z tych lat zaś (np. w 2019 r.) już ich nie spełniał, to pozostaje on (dla potrzeb 2020 r.) mikroprzedsiębiorcą.

Przedstawiono to także w przykładach 1, 2 i 3.



Przykład 1

Rok	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót netto euro	Suma aktywów euro
2018	0,00	3,2 mln	10,3 mln
2019	9,50	1,8 mln	10,8 mln
Status podatnika na 2020 r.: mikroprzedsiębiorca			

W przykładzie 1 podatnik ma status mikroprzedsiębiorcy, gdyż w 2019 r. spełnił warunki z art. 7 ust. 1 pkt 1 pr. przeds. – jego średnioroczne zatrudnienie nie przekroczyło liczby 10 oraz jego roczny obrót netto nie przekroczył kwoty 2 mln euro. Zakwalifikowanie tego podatnika w 2018 r. jako małego przedsiębiorcy (średnioroczne zatrudnienie poniżej 50 oraz roczny obrót poniżej 10 mln, ale powyżej 2 mln euro), nie ma wpływu na status podatnika jako mikroprzedsiębiorcy w 2020 r., gdyż wystarczy spełnić warunki z art. 7 ust. 1 pkt 1 pr. przeds. tylko w jednym z dwóch badanych lat obrotowych.



Przykład 2

Rok	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót netto euro	Suma aktywów euro
2018	23,56	10,8 mln	5,8 mln
2019	9,00	4,2 mln	10,3 mln
Status podatnika na 2020 r.: mały przedsiębiorca			

W przykładzie 2 podatnik ma status małego przedsiębiorcy, gdyż w latach 2018 i 2019 spełnił warunki z art. 7 ust. 1 pkt 2 pr. przeds. W 2018 r. jego średnioroczne zatrudnienie nie przekroczyło liczby 50 osób oraz jego suma aktywów nie przekroczyła kwoty 10 mln euro. Natomiast w 2019 r. jego średnioroczne zatrudnienie również nie przekroczyło liczby 50 oraz jego roczny obrót netto nie przekroczył kwoty 10 mln euro.



Przykład 3

Rok	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót netto euro	Suma aktywów euro
2018	180,00	53,1 mln	43,1 mln
2019	254,20	nie dotyczy	nie dotyczy
Status podatnika na 2020 r.: duży przedsiębiorca			

W przykładzie 3 podatnik ma status dużego przedsiębiorcy, gdyż w żadnym z dwóch badanych lat nie spełnił warunków przewidzianych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej dla mikro-, małego bądź średniego przedsiębiorcy. Wynika to z faktu, że w 2018 r. jego roczny obrót netto przekroczył wartość 50 mln euro, przy równoczesnym przekroczeniu kwoty 43 mln euro dla sumy aktywów. Ponadto w 2019 r. średnioroczne zatrudnienie przekroczyło liczbę 250, dlatego też nie ma potrzeby w tym przypadku badania wartości dla rocznego obrotu lub sumy aktywów.

Potwierdzenie przedstawionego powyżej stanowiska można znaleźć w następujących interpretacjach indywidualnych:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18.07.2016 r., IBPB-1-2/4518-7/16/MM⁴⁹;
- Izby Skarbowej w Katowicach z 15.09.2016 r., IBPP1/4512-511/16-1/AL⁵⁰.



Osobną, bardziej skomplikowaną kwestią jest dokonanie powyższej klasyfikacji przez zagranicznych podatników zarejestrowanych w Polsce tylko dla potrzeb rozliczania VAT. W tej kwestii wypowiedziało się Ministerstwo Finansów, udzielając podatnikom następującej odpowiedzi na pytanie w tym zakresie⁵¹:

„Wskazane w ustawie o działalności gospodarczej kryterium podziału na mikro-przedsiębiorców, małych oraz średnich przedsiębiorców (art. 104–106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), dotyczy przedsiębiorców w rozumieniu art. 4 tej ustawy. Art. 4 w ust. 1 i 2 ww. ustawy stanowi, że przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą

⁴⁹ LEX nr 317934.

⁵⁰ LEX nr 340403.

⁵¹ Odpowiedzi na pytania dotyczące JPK, cz. 2, pytanie nr 23, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Odpowiedzi+na+pytania+dot.+JPK+cz.+2> (dostęp: 19.12.2020 r.).

prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

Zatem stosowanie wskazanych powyżej przepisów art. 104–106 ustawy ma miejsce do podmiotów zagranicznych spełniających przesłanki definicji przedsiębiorcy zawarte w ustawie.

Progi określone w art. 104–106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej odnoszą się do całej działalności gospodarczej przedsiębiorcy, a nie do określonego obszaru w kraju lub za granicą, na którym ten przedsiębiorca prowadzi część swojej działalności (przepisy te nie zawierają żadnego ograniczenia w tym względzie, które uzasadniałoby odmienne twierdzenie).⁵²

Stanowisko to MF potwierdziło w udzielonych odpowiedziach na najczęściej zadawane pytania⁵²:



„Czy JPK_VAT dotyczy także podmiotów zarejestrowanych w VAT na terytorium Polski, które nie mają w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności?”



„Tak, z wykonywaniem na terytorium kraju czynności podlegających opodatkowaniu VAT, z tytułu których podatnik zobowiązany jest do rozliczenia podatku należnego, bezpośrednio wiąże się obowiązek prowadzenia ewidencji zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, co rodzi obowiązek składania JPK_VAT”.



Ten sam pogląd, jednak w szerszym kontekście, został przedstawiony w odpowiedzi udzielonej przez Centrum Kompetencyjne Usług Elektronicznych w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi w wiadomości elektronicznej z 12.12.2017 r.: „Centrum Kompetencyjne Usług Elektronicznych uprzejmie informuje, że na dzień udzielenia niniejszej odpowiedzi, podmioty zagraniczne, zarejestrowane w Polsce na potrzeby podatku VAT, nieposiadające stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce oraz nieposiadające zakładu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podlegają obowiązkowi składania tylko JPK_VAT i JPK_FA. Jeśli natomiast firmy te prowadzą rozliczenia VAT na podstawie ksiąg rachunkowych i stosują polską ustawę o rachunkowości objęte są obowiązkiem raportowania, na żądanie organów skarbowych, struktur JPK_KR, JPK_WB oraz JPK_MAG (w przypadku prowadzenia gospodarki magazynowej podlegającej wycenie). Przesądzające jest oczywiście prowadzenie ksiąg rachunkowych w formie elektronicznej”.

⁵² *Jednolity Plik Kontrolny (JPK_VAT) – Pytania i odpowiedzi*, temat *Obrót zagraniczny*, <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/pytania-i-odpowiedzi/> (dostęp: 19.12.2020 r.) – w dalszej części publikacji pytania i odpowiedzi z tej strony wskazywane będą bez powtarzania jej adresu.

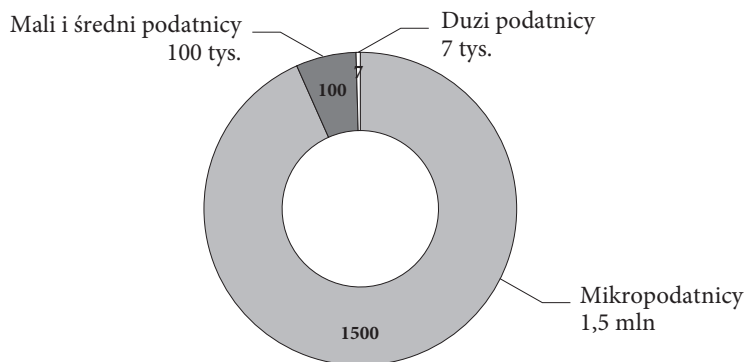
Ponadto wątpliwości pojawiły się także w przypadku określania wielkości podmiotu dla podatkowych grup kapitałowych (PGK). W wyjaśnieniu tego zagadnienia pomocne były pojawiające się objaśnienia MF⁵³:

➔ „W kontekście powyższego, uwzględniając postanowienia art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej, wydaje się, iż podmiotem zobowiązanym do przekazania ksiąg podatkowych w formie JPK będzie nie podatkowa grupa kapitałowa, lecz poszczególne spółki wchodzące w jej skład. Podatkowa grupa kapitałowa, jak wskazano wyżej, nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, a czynności wykonywane przez spółkę reprezentującą podatkową grupę kapitałową mają jedynie charakter techniczny polegający na wyliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych dla PGK”.

Przydatne były również wydane interpretacje indywidualne, np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9.09.2016 r., IBPP1/4512-480/16-1/AL⁵⁴. Wynika z niej, że przynależność do podatkowej grupy kapitałowej na gruncie podatku dochodowego nie powoduje, że podmiot (spółka będąca członkiem PGK) przestaje być odrębnym przedsiębiorcą.

Na poniższym wykresie przedstawiono dane statystyczne dotyczące liczebności poszczególnych grup podatników⁵⁵.

Wykres 1. Liczba podatników VAT z podziałem na grupy wg ustawy o swobodzie działalności gospodarczej



Źródło: opracowanie własne.

⁵³ Odpowiedzi na pytania dotyczące JPK, cz. 3, pytanie nr 17, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Odpowiedzi+na+pytania+dot.+JPK+cz.+3> (dostęp: 19.12.2020 r.).

⁵⁴ LEX nr 321924.

⁵⁵ Zob. <https://www.polskieradio.pl/42/1699/Artykul/1871834,Jednolity-Plik-Kontrolny-od-1-lutego-obojmie-15-mln-najmniejszych-firm> (dostęp: 19.12.2020 r.).

Powyżej podane dane szacunkowe nie różnią się znacząco od liczby podmiotów, które faktycznie przekazały JPK_VAT za:

- lipiec 2016 r. – 6724,
- styczeń 2017 r. – 118 128,
- styczeń 2018 r. – 1 589 842⁵⁶.

4. Obowiązek przekazywania jednolitych plików kontrolnych ze względu na okoliczności i wielkość podatnika

! Jak wspomniano przy okazji omawiania podstawy prawnej, jednolite pliki kontrolne można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej z nich zalicza się JPK_VAT oraz JPK_V7M i JPK_V7K, czyli struktury przesyłane przez podatników obligatoremnie co miesiąc. Do drugiej grupy są klasyfikowane wszystkie pozostałe struktury JPK przekazywane przez podatników na wezwanie organów podatkowych.

W obrębie obu tych grup wprowadzono okresy przejściowe, w których poszczególni podatnicy prowadzący swoje księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych, w zależności od wielkości przedsiębiorstwa, nie są zobligowani do udostępniania poszczególnych jednolitych plików kontrolnych organom podatkowym.

Poniższa tabela prezentuje zestawienie okresów rozliczeniowych dla poszczególnych grup podatników, za które są oni zobowiązani przekazać JPK po raz pierwszy, przy uwzględnieniu rodzaju jednolitego pliku kontrolnego.

Tabela 2. Okresy rozliczeniowe dla poszczególnych grup podatników

	JPK_VAT	JPK_V7M / JPK_V7K	JPK na żądanie organów podatkowych
Mikroprzedsiębiorcy	styczeń 2018 r.	październik 2020 r.	lipiec 2018 r.
Mali i średni przedsiębiorcy	styczeń 2017 r.		
Duży przedsiębiorcy	lipiec 2016 r.		lipiec 2016 r.

Źródło: opracowanie własne.

§ Ze względu na szybkie wprowadzenie regulacji prawnych i związany z tym krótki okres na wdrożenie stosownych rozwiązań ustawodawca wprowadził dodatkowy okres przejściowy dla podmiotów użyteczności publicznej oraz organów władzy państwowej w rozporządzeniu Ministra Finansów z 24.08.2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordy-

⁵⁶ Raport NIK dotyczący wykorzystania jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych, s. 18; <https://www.nik.gov.pl/najnowsze-informacje-o-wynikach-kontroli/jpk-jednolity-plik-kontrolny.html> (dostęp: 19.12.2020 r.).

nacji podatkowej (Dz.U. poz. 1337)⁵⁷. Wskazani w powyższym rozporządzeniu podatnicy zakwalifikowani jako duzi przedsiębiorcy termin na przekazanie JPK_VAT mieli przedłużony do 31.01.2017 r. Interesującą kwestią jest przy tym fakt, że powyższe rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw z 25.08.2016 r. około godziny 14.00, a dla niektórych podmiotów odroczyło ono termin wysłania m.in. JPK_VAT za lipiec 2016 r., którego pierwotnie określony termin upływał właśnie 25.08.2016 r.

Należy podkreślić, że również w przypadku JPK_V7M i JPK_V7K Ministerstwo Finansów przewidziało pierwotnie dwa różne terminy, począwszy od których poszczególne grupy podatników miały być zobligowane do przesyłania rozliczeń VAT przy użyciu nowej struktury. Były one następujące:

- duzi przedsiębiorcy – począwszy od rozliczenia za kwiecień 2020 r.;
- mikroprzedsiębiorcy, mali i średni przedsiębiorcy⁵⁸ – począwszy od rozliczenia za październik 2020 r.

⁵⁷ Rozporządzenie utraciło moc z dniem 31.01.2017 r.; dotyczyło przedłużenia terminu przekazywania JPK_VAT m.in. przez organy władzy państwowej oraz podmioty użyteczności publicznej, np. parki narodowe, szkoły, związki metropolitarne.

⁵⁸ W myśl art. 11 ustawy zmieniającej z 2019 r. termin październikowy dotyczył również:

- organów władzy publicznej, w tym organów administracji rządowej, organów kontroli państwowej i ochrony prawa, sądów i trybunałów oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie, w jakim są uznane za podatników podatku od towarów i usług na podstawie art. 15 ust. 1 i 6 u.p.t.u.;
- innych niż wymienione w pkt powyżej państwowych jednostek budżetowych;
- jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków;
- związków metropolitalnych;
- samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz urzędów obsługujących jednostkę samorządu terytorialnego działających w formie samorządowej jednostki budżetowej, jeżeli rozliczają się jako podatnicy podatku od towarów i usług odrębnie od jednostki samorządu terytorialnego;
- agencji wykonawczych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych;
- instytucji gospodarki budżetowej;
- Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowego Funduszu Zdrowia;
- podmiotów leczniczych w rozumieniu ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2020 r. poz. 295 ze zm.);
- szkół i placówek niepublicznych utworzonych na podstawie ustawy z 7.09.1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2020 r. poz. 1327) lub na podstawie ustawy z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 910 ze zm.);
- Polskiej Akademii Nauk i utworzonych przez nią jednostek organizacyjnych;
- instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z 30.04.2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1383);
- państwowych i samorządowych instytucji kultury;
- jednostek publicznej radiofonii i telewizji;
- parków narodowych;
- Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej;
- Narodowego Banku Polskiego;
- Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Artykuł 11 ustawy zmieniającej z 2019 r. został uchylony przez art. 58 pkt 2 ustawy z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.) z dniem 31.03.2020 r.