

E-KONTROLA PODATKOWA I JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

Adam Bartosiewicz, Monika Smaga

PRAWO W PRAKTYCE

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

PRAWO W PRAKTYCE

Stan prawny na 15 kwietnia 2018 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne i łamanie
Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących 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.

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-591-3

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
---------------------	---

Rozdział 1

Jednolity plik kontrolny – informacje wprowadzające	9
1. Zagadnienia wstępne	9
2. Regulacje prawa podatkowego dotyczące jednolitych plików kontrolnych	9
3. Podmioty zobowiązane do sporządzania i przekazywania jednolitych plików kontrolnych	14
4. Obowiązek przekazywania jednolitych plików kontrolnych ze względu na okoliczności i wielkość podatnika	32

Rozdział 2

Rodzaje struktur JPK	36
1. Informacje ogólne	36
2. Księgi rachunkowe (JPK_KR)	47
3. Wyciąg bankowy (JPK_WB)	60
4. Magazyny (JPK_MAG)	66
5. Ewidencja zakupu i sprzedaży VAT (JPK_VAT)	78
6. Faktury VAT (JPK_FA)	125
7. Podatkowa księga przychodów i rozchodów (JPK_PKPIR)	160
8. Ewidencja przychodów (JPK_EWP)	167

Rozdział 3

E-kontrolne przeprowadzane przez organy podatkowe oraz komunikacja z organami podatkowymi	172
1. Postępowanie podatkowe	172
2. Czynności sprawdzające	178
3. Kontrola podatkowa	181

4. „Kontrola krzyżowa”	182
5. Postępowanie w przedmiocie wydania zaświadczenia	184
6. Nowe środki komunikacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi	185

Rozdział 4

Sposoby wykorzystywania jednolitych plików kontrolnych przez organy podatkowe	189
--	------------

Rozdział 5

Sposoby przekazywania jednolitych plików kontrolnych	200
1. Jednolity plik kontrolny przekazywany periodycznie, obligatoryjnie i bez wezwania	201
2. Jednolite pliki kontrolne przekazywane na żądanie	211

Rozdział 6

Sankcje za nieprzekazanie jednolitych plików kontrolnych oraz za podanie nieprawidłowych danych w jednolitych plikach kontrolnych	215
1. Sankcje za nieprzekazanie jednolitych plików kontrolnych	216
1.1. JPK_VAT	216
1.2. Jednolite pliki kontrolne na żądanie	222
2. Sankcje za nieprawidłowe dane w jednolitych plikach kontrolnych	226
3. Sprawca czynu zabronionego	227

Rozdział 7

Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w firmie	231
---	------------

Rozdział 8

Sposoby wykorzystania jednolitych plików kontrolnych przez podatników dla potrzeb wewnętrznych firmy	240
---	------------

Rozdział 9

Jednolite pliki kontrolne w innych krajach europejskich	258
--	------------

Rozdział 10

Kierunki rozwoju jednolitych plików kontrolnych	267
--	------------

Bibliografia	279
---------------------------	------------

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 2017 r. poz. 2204 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.)
- k.p. – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 108 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.)
- rozporządzenie 651/2014 – rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym z zastosowaniem 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)
- r.p.k.p.r. – rozporządzenie Ministra Finansów z 26.08.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2017 r. poz. 728)
- 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. poz. 932 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
- u.r. – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 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.)
- 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.)
- 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 2017 r. poz. 2157 ze zm.)

Inne

- MRS 21 – Międzynarodowy Standard Rachunkowości 21, *Skutki zmian kursów wymiany walut*
- MSR – Międzynarodowy Standard Rachunkowości
- MSSF/MSR – 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

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 nowy obowiązek raportowy dla podatników, związany z udostępnianiem organom podatkowym informacji zawartych w księgach, w sposób ujednolicony dla wszystkich objętych poniższymi regulacjami podmiotów. Dodatkowo, przy okazji wprowadzania kilku okresów przejściowych, ustawodawca dokonał podziału 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 przepisami dwóch ustaw zmieniających, tj.:

- ustawą z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.),
- ustawą 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 mają być przekazywane informacje przez podatników, 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., poprzez nowelizację art. 274c § 1 o.p.⁴, wskazano

¹ „Art. 193a. § 1. 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 „§ 2. 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 <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/struktury-jpk> (dostęp: 3.02.2018 r.).

⁴ „Art. 274c. § 1. 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”.

również procedury, w ramach których podatnicy są zobowiązani udostępniać pliki JPK organom podatkowym. Zaliczamy do nich postępowanie kontrolne, kontrolę podatkową oraz czynności sprawdzające oraz postępowanie w przedmiocie wydawania zaświadczeń.

Dodatkowo w art. 287 § 1 pkt 3 o.p.⁵ wskazano osoby (kontrolowany, pracownik kontrolowanego oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym), które są zobligowane do umożliwienia przedstawicielom organów podatkowych wykonywania czynności kontrolnych, właśnie poprzez udostępnianie funkcjonariuszom (pracownikom) organów plików JPK. Analizując omawiane regulacje, należy również mieć na względzie przepisy przejściowe art. 29⁶ i 31 pkt 2⁷ ustawy zmieniającej z 2015 r. Są one o tyle istotne, że wprowadzają grupowanie podatników ze względu na wielkość ich przedsiębiorstwa oraz określają

⁵ „Art. 287. § 1. 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”.

⁶ „Art. 29. 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. poprzez dodanie mikroprzedsiębiorców, jako podmiotów korzystających z powyższego okresu przejściowego.

⁷ „Art. 31. 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.

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 gospodarczej, 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., PK4.8012.55.2016⁸ (zob. szerzej rozdział 1 pkt 3).


N! Druga ustawa zmieniająca z 2016 r. wprowadza odrębne regulacje prawne dotyczące jednej ze struktur – JPK_VAT, poprzez dodanie do Ordynacji podatkowej art. 82 § 1b⁹, 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. 3¹⁰

⁸ LEX nr 314719.

⁹ „§ 1b. 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.

¹⁰ „3. 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

i 8a¹¹, 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.¹²). I tak, zgodnie z art. 9 pkt 2 omawianej 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 podatku VAT zostali objęci obowiązkiem prowadzenia tej ewidencji w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych (art. 109 ust. 8a u.p.t.u.).

 Podsumowując, wymienione powyżej obie ustawy zmieniające są jedynymi normami prawnymi regulującymi kwestie jednolitych plików kontrolnych. Ze względu na ich niezbyt precyzyjne brzmienie, wzbudzają one szereg 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

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”.

¹¹ „8a. Ewidencja, o której mowa w ust. 3, prowadzona jest w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych”.

¹² „Art. 6. 1. 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.

2. 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, z późn. 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”.

wypełniania tych struktur. Jedynym wsparciem ze strony MF była publikacja w 2016 r. odpowiedzi na pytania podatników oraz wyjaśnień co do sposobu i rodzaju danych, jakie powinny się znaleźć w poszczególnych strukturach, które wraz ze zmianą adresu strony internetowej dnia 2.10.2017 r. zostały usunięte. Potwierdza to, co już od prawie dwóch lat jest powtarzane przez praktyków prawa podatkowego, że publikowane przez MF wyjaśnienia dotyczące JPK w formie komunikatów bądź odpowiedzi na zapytania e-mailowe nie mają mocy prawnej, stąd nie są wiążące dla podatników. W konsekwencji podatnicy mogą mieć problemy z prawidłowym wypełnieniem JPK, nie znając wewnętrznych wytycznych otrzymywanych przez organy podatkowe z Ministerstwa Finansów, mając za jedyną wskazówkę komunikaty MF¹³. Opublikowanie struktur w formie rozporządzenia wiązać się powinno z publikacją instrukcji wypełniania poszczególnych struktur, jak ma to obecnie miejsce w przypadku wzoru deklaracji VAT.

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 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, ale również powszechnie stosowane narzędzia dostarczane


¹³ W tym miejscu warto zaznaczyć, że MF w kilku wątpliwych kwestiach, głównie dotyczących JPK_VAT, kilkakrotnie zmieniało swoje podejście, przy okazji przenoszenia lub zmieniania strony internetowej oraz usuwając pliki. 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.

choćby przez Microsoft Office, Apache OpenOffice oraz innych producentów. Księga prowadzona przy użyciu programu komputerowego to taka, w przypadku której zapisy księgowo wprowadzane są przy użyciu komputera do pamięci komputera. Podsumowując, 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 takiej sytuacji 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.


§ W Ordynacji podatkowej, poza wyżej wspomnianym art. 193a § 1 i 2, znajduje się również art. 82 § 1b dotyczący obowiązku przekazywania przez podatników w formie elektronicznej ewidencji VAT zawierającej, zgodnie z art. 109 ust. 3 u.p.t.u., 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) są 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 wprowadza 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, należy 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. Przyporządkowanie 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. Pierwszym pojęciem, którym posługuje się ta ustawa, jest „przedsiębiorca”. Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.s.d.g. 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 zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły (art. 2 u.s.d.g.).

W związku z odwołaniem się przez ustawodawcę do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, pojawiły się w pierwszym okresie obowiązywania jednolitego pliku kontrolnego 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 i 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, ale też 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 będąca podatnikami VAT, a niebędąca przedsiębiorcami na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (np.: fundacje, jednostki samorządu terytorialnego), nie składałyby plików JPK_VAT, względnie składałyby 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 dnia 10 września 2015 r. dla mikro-, 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 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 podatków 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 znajdziemy tylko definicję mikro- (art. 104¹⁴), małego (art. 105¹⁵) i średniego przedsiębiorcy (art. 106¹⁶). Stąd na początku 2016 r. pojawił się problem z właściwym określeniem parametrów, które powinny znaleźć zastosowanie w stosunku do dużego przedsiębiorcy. Dlatego też w poniższej tabeli zebrano warunki, jakie powinni spełnić poszczególni podatnicy, aby zostać zakwalifikowani do właściwej grupy.

Tabela 1. Podział przedsiębiorców w oparciu o przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

	Średnio- roczne zatrudnienie		Roczny obrót netto euro		Suma aktywów euro
Mikro przedsiębiorca	< 10	i jedno- cześnie	≤ 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 jedno- cześnie	> 43 000 000

Źródło: opracowanie własne.

¹⁴ „Art. 104. Za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:


- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz 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”.

¹⁵ „Art. 105. Za małego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
- 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz 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”.

¹⁶ „Art. 106. Za średniego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz

 Definicje mikro-, małego i średniego przedsiębiorcy zawarte w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej są tożsame z definicjami wskazanymi w art. 2¹⁷ załącznika I do rozporządzenia 651/2014. Dodatkowo należy podkreślić, że rozdział 7 u.s.d.g. nie reguluje 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 należy 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 należy posłużyć się informacjami zawartymi w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych¹⁸ za dwa lata obrotowe poprzedzające rok, na który jest dokonywana ta weryfikacja.

2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz 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”.

¹⁷ „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”.

¹⁸ 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”.



Przykładowo, weryfikując swój status na 2018 r., należy wziąć pod uwagę wartości wskazane w sprawozdaniu finansowym za 2016 i 2017 r. Natomiast zgodnie z art. 4 ust. 3 załącznika I do rozporządzenia 651/2014¹⁹ 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.

W drugiej kolejności należy skupić się na określeniu **średniorocznego zatrudnienia**, które ustala się w oparciu o art. 109 u.s.d.g.²⁰, 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.²¹ w celu przygotowania zawodowego, np. praktykantów lub studentów odbywających szkolenie zawodowe na podstawie umowy o praktyce lub szkoleniu zawodowym²². Kwestią

¹⁹ „3. 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”.

²⁰ „Art. 109. 1. Średnioroczne zatrudnienie określa się w przeliczeniu na pełne etaty.

2. Przy obliczaniu średniorocznego zatrudnienia nie uwzględnia się pracowników przebywających na urloпах macierzyńskich, urloпах na warunkach urlopu macierzyńskiego, urloпах ojcowskich, urloпах rodzicielskich i urloпах wychowawczych, a także zatrudnionych w celu przygotowania zawodowego.

3. 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”.

²¹ „Art. 194. 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”.

²² Zgodnie z treścią art. 5 *in fine* załącznika I do rozporządzenia 651/2014: „Praktykanci lub studenci odbywający szkolenie zawodowe na podstawie umowy o praktyce

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 zastosowanie art. 22 § 1 k.p.²³ 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).

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).

Należy jednak zauważyć, że wyróżnia się 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.

lub szkoleniu zawodowym nie wchodzi w skład personelu. Nie wlicza się okresu trwania urlopu macierzyńskiego ani wychowawczego”.

²³ „Art. 22. 1. 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 zatrudnienia pracownika za wynagrodzeniem”.

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 piętnastym 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. Przyjąć należy, iż 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 x pół etatu, czyli łącznie 1 etat). W tej kwestii wypowiedziało się także Ministerstwo Finansów, które w komunikacie z 30.12.2016 r.²⁴ wyraźnie stwierdziło, że w przypadku obliczania

²⁴ Informacja została zamieszczona 30.12.2016 r. pod poniższym adresem. Obecnie usunięta ze strony ministerialnej; http://www.warszawa.apodatkowa.gov.pl/izba-skarbowa-w-warszawie/wiadomosci/aktualnosc/-/asset_publisher/

średniorocznego zatrudnienia pracowników nie zaokrągliła się wyniku do pełnej osoby, co zostało potwierdzone w terminie późniejszym przez redakcję Wydawnictwa Gofin²⁵.

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. Obrót netto jest 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 (podatek VAT oraz inne podatki pośrednie).

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

S Przepis art. 107 u.s.d.g. stanowi jedynie, że wyrażone w euro wielkości, o których mowa w art. 104–106 u.s.d.g., przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku obrotowego wybranego do określenia statusu przedsiębiorcy.

m30J/content/jak-ustalic-status-przedsiębiorcy?redirect=http%3A%2F%2Fwww.warszawa.apodatkowa.gov.pl%2Ffizba-skarbowa-w-warszawie%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_p_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_

²⁵ „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 zaokrągliła się wyniku do pełnej osoby (...)» <http://www.serwisbudzetowy.pl/arttykul,1964,13455,nowy-komunikat-ministerstwa-finansow-dotyczacy-jpk.html> (dostęp: 3.02.2018 r.).

Natomiast 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 podatku (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 usług”²⁶.



Wskazuje się także, 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 usług”²⁷.

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

Odwołać się tutaj należy do powołanego już wcześniej art. 4 ust. 1 załącznika I do rozporządzenia 651/2014. Z kolei art. 6 ust. 1 załącznika

²⁶ M. Pawełczyk, komentarz do art. 104 u.s.d.g. [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, red. A. Powałowski, LEX 2007.

²⁷ S. Szuster, komentarz do art. 104 u.s.d.g. [w:] M. Brożyna [et al.], *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX 2005.

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”, zaś z drugiej 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 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Podpowiedź w tym zakresie można znaleźć m.in. w odpowiedzi Ministra Gospodarki udzielonej na interpelację poselską nr 22281 z 15.04.2011 r.²⁸, z której wynika, że klasyfikacja przedsiębiorcy do właściwej kategorii jest objęta koniunkcją. Oznacza to, że w przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorców należy spełnić w jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych warunek:

- zatrudnienia wraz z obrotem netto,
- lub
- zatrudnienia wraz z sumą aktywów.

Przedsiębiorstwo nie musi więc spełniać obydwu warunków finansowych (obrotu netto i sumy 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.

²⁸ <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/39464306> (dostęp: 3.02.2018 r.).

 Swego czasu Ministerstwo Finansów opublikowało instrukcję pt. *Jak ustalić status przedsiębiorcy*²⁹. W instrukcji tej przeczytać można było 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 budzi wątpliwości. Zdaniem MF, jeśli w jednym z dwóch ostatnich lat (np. w 2015 r.) podmiot spełniał warunki dla mikroprzedsiębiorcy, zaś w drugim (np. w 2016 r.) – już ich nie spełniał, to nie jest mikroprzedsiębiorcą.

Ten pogląd jest błędny. Ignoruje on bowiem definicję mikroprzedsiębiorcy, zaś opiera się na wnioskowaniu *a contrario* z definicji małego przedsiębiorcy.

Uznać należy, 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 należy odrzucić, uznając, iż w sytuacji tego rodzaju przyjąć należy, 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, że każdy mikroprzedsiębiorca jest i małym przedsiębiorcą i średnim przedsiębiorcą

²⁹ <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Jak+ustali%C4%87+status+przedsi%C4%99biorcy.pdf> (dostęp: 25.02.2018 r.).

(bowiem ma i zatrudnienie, i przychody poniżej limitów dla tych kategorii przedsiębiorców), stosowną analizę statusu przedsiębiorcy prowadzić należy od dołu, a nie od góry, tzn. najpierw należy 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 przyjąć trzeba, że bardziej szczególny 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 2015 r.) podmiot spełniał warunki dla mikroprzedsiębiorcy, zaś w drugim z tych lat (np. w 2016 r.) już ich nie spełniał, to pozostaje on (dla potrzeb 2017 r.) mikroprzedsiębiorcą.

Przedstawiono to także w przykładach 1, 2 i 3.

Np. Przykład 1

Rok	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót netto euro	Suma aktywów euro
2015	0,00	3,2 mln	10,3 mln
2016	9,50	1,8 mln	10,8 mln
Status podatnika na 2017 r.: mikroprzedsiębiorca			

W przykładzie 1 podatnik ma status mikroprzedsiębiorcy, gdyż w 2016 r. spełnił warunki z art. 104 u.s.d.g. – jego średnioroczne zatrudnienie nie przekroczyło liczby 10 oraz jego roczny obrót netto nie przekroczył kwoty 2 mln euro. Zakwalifikowanie tego podatnika w 2015 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 2017 r., gdyż wystarczy spełnić warunki z art. 104 u.s.d.g. tylko w jednym z dwóch badanych lat obrotowych.

Np. Przykład 2

Rok	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót netto euro	Suma aktywów euro
2015	23,56	10,8 mln	5,8 mln
2016	9,00	4,2 mln	10,3 mln
Status podatnika na 2017 r.: mały przedsiębiorca			

W przykładzie 2 podatnik ma status małego przedsiębiorcy, gdyż w 2015 i 2016 r. spełnił warunki z art. 105 u.s.d.g. W 2015 r. jego średnioroczne zatrudnienie nie przekroczyło liczby 50 oraz jego suma aktywów nie przekroczyła kwoty 10 mln euro. Natomiast w 2016 r. jego średnioroczne zatrudnienie również nie przekroczyło liczby 50 oraz jego roczny obrót netto nie przekroczył kwoty 10 mln euro.

Np. Przykład 3

Rok	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót netto euro	Suma aktywów euro
2015	180,00	53,1 mln	43,1 mln
2016	254,20	nd.	nd.
Status podatnika na 2017 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, iż w 2015 r. jego roczny obrót netto przekroczył wartość 50 mln euro, przy równoczesnym przekroczeniu kwoty 43 mln euro dla sumy aktywów. Ponadto w 2016 r. średnioroczne zatrudnienie przekroczyło liczbę 250, dlatego też nie ma potrzeby w tym przypadku badania wartości dla rocznego obrotu lub sumy aktywów.