

Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw

Joanna Górska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie problemów wynikających z obowiązku przesyłania plików JPK_VAT dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Metodologia badania – W opracowaniu zastosowano klasyczne metody badawcze, takie jak analiza literatury przedmiotu oraz metody dedukcji i indukcji, a także wywiad ankietowy skierowany do 30 przedsiębiorstw.

Wynik – Większość ankietowanych kierowników jednostek gospodarczych z sektora małych i średnich przedsiębiorstw ma problemy z określeniem swojego statusu jako przedsiębiorcy i posiada niewielką wiedzę na temat jednolitych plików kontrolnych.

Oryginalność/wartość – W artykule podjęto problematykę klasyfikacji przedsiębiorstw według ustawy o swobodzie gospodarczej oraz problemów związanych z wdrożeniem jednolitych plików kontrolnych w jednostce gospodarczej.

Słowa kluczowe: jednolity plik kontrolny, status przedsiębiorcy, Ordynacja podatkowa

Wprowadzenie

Od stycznia 2017 roku nowym obowiązkiem dla małych i średnich przedsiębiorstw, z którym przedsiębiorcy musieli się zapoznać i wdrożyć do wysyłania w formie elektronicznej organom skarbowym, jest ewidencja zakupów i sprzedaży VAT w postaci jednolitych plików kontrolnych (JPK_VAT). Kilka miesięcy wcześniej obowiązkiem raportowania JPK_VAT zostały objęte duże przedsiębiorstwa. Według Ministerstwa Finansów taka forma e-kontroli posiada tylko pozytywne aspekty, ponieważ skraca kontrolę w podmiotach gospodarczych, a także przyczynia się do uszczelnienia systemu podatkowego. Pomimo że małe i średnie przedsiębiorstwa zyskały więcej czasu w stosunku do dużych jednostek gospodarczych, aby zapoznać się z nowym obowiązkiem, to część przedsiębiorców nie uniknęła problemów związanych z określeniem statusu przedsiębiorcy na potrzeby jednolitych plików kontrolnych oraz przystosowaniem systemów informatycznych. Artykuł przedstawia problematykę związaną z ustaleniem statusu przedsiębiorstwa oraz przygotowaniem jednostek gospodarczych do wysyłania JPK_VAT. Na potrzeby artykułu przeprowadzono wywiad ankietowy.

* mgr Joanna Górska, doktorantka, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: joannamalgorzata2012@gmail.com.

1. Jednolity plik kontrolny

Jednolity plik kontrolny (JPK) jest zbiorem danych, tworzonym z systemów informatycznych podmiotu gospodarczego poprzez bezpośredni eksport danych wysyłanych organom podatkowym. Jest to elektroniczna postać ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych o określonej strukturze logicznej, dlatego obowiązkiem tym są objęte jednostki prowadzące swoje księgi podatkowe w formie elektronicznej. Ministerstwo Finansów opublikowało na swoich stronach siedem struktur logicznych dotyczących plików zawierających dane z ksiąg rachunkowych (*Jednolity Plik Kontrolny*, 2016), a jedną z nich jest struktura JPK_VAT.

Początkowo w oparciu o postanowienie artykułu Ordynacji podatkowej (Ustawa, 1997, art. 193a, §1) podatnicy byli zobowiązani do przekazywania organowi podatkowemu pliki w formacie JPK tylko na żądanie organu podatkowego. W maju 2016 roku na mocy ustawy (Ustawa, 2016) dokonano zmiany w Ordynacji podatkowej, która nałożyła obowiązek przekazywania plików JPK zawierających ewidencję zakupu i sprzedaży VAT bez takiego żądania ze strony organów podatkowych za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia następującego po każdym kolejnym okresie, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy. W przypadku sektora małych i średnich przedsiębiorstw, obowiązujące daty plików JPK_VAT dotyczą okresu:

- od 1 stycznia 2017 roku – przekazanie do 27.02.2017 roku, dla małych i średnich przedsiębiorstw,
- od 1 stycznia 2018 roku – przekazanie do 25.02.2018 roku dla mikro przedsiębiorstw.

Obowiązek przekazania na żądanie organu podatkowego pozostałych plików JPK nastąpi dla przedsiębiorstw z sektora MSP od 1 lipca 2018 roku.

Wprowadzenie JPK w Polsce było wzorowane na doświadczeniach rozwiązań skutecznie wprowadzonych do systemów prawnych wielu państw Unii Europejskiej. Zastosowanie określonego standardu kontroli plików podatków stosowane już przez niektóre państwa członkowskie powinno być zgodne z wytycznymi OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) i ma na celu pomoc w realizacji bardziej ukierunkowanych kontroli, a także wskazanie nowych technik kontroli (*Law Square*, 2016). Jednolity plik kontrolny wzorowany na wytycznych OECD oparty jest o aktualną wersję specyfikacji schematu pliku SAF-T w wersji 2.0, opublikowanej w 2010 roku (*Forum on Tax Administration*, 2010). Wobec tego część przedsiębiorców tylko dla potrzeb przesyłania JPK_VAT musiało dokonać aktualizacji programów do bieżących wersji i przystosować system do przesyłania plików. Według Ministerstwa Finansów koszt przystosowania systemów informatycznych do przesyłania jednolitych plików kontrolnych to kwota między 200 a 600 złotych. Wartość ta wydaje jednak się mocno zaniżona, bowiem koszt dostosowania systemów informatycznych zależy od dostawcy oprogramowania (Skwirowski, 2016). Podstawową czynnością, którą powinni byli wykonać przedsiębiorcy, jest ustalenie statusu jednostki gospodarczej na potrzeby jednolitych plików kontrolnych.

2. Ustalenie statusu przedsiębiorcy na potrzeby jednolitych plików kontrolnych

Status przedsiębiorcy na potrzeby jednolitych plików kontrolnych należy ustalić w oparciu o przepisy ustawy o swobodzie gospodarczej (Ustawa, 2004), która w rozdziale 7 określa zasady i kryteria zakwalifikowania prowadzonej działalności gospodarczej do sektora mikro, małego i średniego przedsiębiorcy. Zasadą jest przyjęcie dwuletniego okresu rozpatrywania kryteriów, co oznacza, że przedsiębiorstwo musi wziąć pod uwagę dwa ostatnie lata obrotowe. W większości przedsiębiorstw lata obrotowe pokrywają się z latami kalendarzowymi. Jeśli nie są one zbieżne, należy określić je stosując przepisy ustawy o rachunkowości (Ustawa, 1994, art. 3, ust. 1, pkt 9). Następnie należy ustalić kryteria ilościowe związane z zatrudnieniem oraz finansowe (wyrażone w euro) związane z rocznym obrotem netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat, które są brane pod uwagę. W tabeli 1 zestawiono wartości graniczne, które określają kategorię, do której należy przedsiębiorstwo.

Tabela 1

Klasyfikacja mikro, małego i średniego przedsiębiorcy według ustawy o swobodzie gospodarczej

Typ przedsiębiorcy	Średnioroczne zatrudnienie	Roczny obrót	Suma aktywów bilansu
Mikro	< 10	< 2 000 000	< 2 000 000
Małe	< 50	< 10 000 000	< 10 000 000
Średnie	< 250	< 50 000 000	< 43 000 000

Źródło: Ustawa (2004), art. 104, 105, 106.

Według artykułu ustawy (Ustawa, 2004, art. 109, ust. 1) średnioroczne zatrudnienie określa się w przeliczeniu na pełne etaty, a pod uwagę należy wziąć pracowników przedsiębiorstwa wyłączając wymienione w ustawie przypadki (Ustawa, 2004, art. 109, ust. 2). W ustawie określono również sposób przeliczania wyrażonych wielkości euro na złote (Ustawa, 2004, art. 107). Należy zauważyć, że w omawianej ustawie artykuły dotyczące ustalania kryteriów są słabo sprecyzowane, a przy braku ogólnych interpretacji spowodowało to powstanie licznych wątpliwości związanych z ustaleniem statusu przedsiębiorstwa.

Podstawowe problemy związane z ustaleniem statusu przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczyły:

- określenia, do której kategorii należy zakwalifikować przedsiębiorstwo, jeżeli według zasady rozpatrywania określonych kryteriów na przestrzeni dwóch ostatnich lat obrotowych w jednym roku jednostka gospodarcza spełnia inne kryteria niż w drugim,
- określenia metod przeliczania średniorocznego zatrudnienia oraz jak należy rozumieć wyrażenie: „zatrudnia mniej niż”, ponieważ trudno znaleźć interpretacje dotyczące tego, jakie konkretne wartości ono określa. Czy zatrudnienie średniorocznie mniej niż 10; 50; 250 pracowników określają odpowiednio przedziały zatrudnienia:

od 0 do 9,99 dla mikroprzedsiębiorców; od 10 do 49,99 dla małego przedsiębiorcy i od 50 do 249,99 dla średniego przedsiębiorcy ?,

- określenia, co oznacza łącznik „lub” w przypadku określania kryteriów finansowych,
- określenia, kiedy jednostka gospodarcza spełnia podane w ustawie (Ustawa, 2004) kryteria związane z zatrudnieniem i rocznym obrotem netto lub sumą aktywów bilansu jednocześnie.

W związku z określonymi problemami w ciągu 2016 roku pojawiały się publikacje zawierające odpowiedzi na wątpliwości przedsiębiorców, jednak często przedstawiały tylko stanowisko autorów i nie były wiążące. Pod koniec i na przełomie roku w związku z licznymi wątpliwościami zaczęły się pojawiać komunikaty Ministerstwa Finansów na portalu administracji podatkowej¹ wyjaśniające, w jaki sposób należy ustalić status przedsiębiorcy na potrzeby jednolitych plików kontrolnych. Należy jednak zauważyć, że komunikaty zostały podane zbyt późno, ponieważ czas przygotowania systemów informatycznych do wysyłania jednolitych plików to czasami okres obejmujący kilka miesięcy. Ponadto nie rozwiązywały one wszystkich wątpliwych kwestii, przykładowo jakimi metodami obliczyć średnioroczne zatrudnienie.

3. Treść ankiety badawczej

W celu zbadania, w jaki sposób kierownicy jednostek ustalili status przedsiębiorstwa i jakie dodatkowo musieli wykonać działania w związku ze wdrożeniem obowiązku przesyłania jednolitych plików kontrolnych, przeprowadzono ankietę wśród przedsiębiorców z województwa zachodniopomorskiego. Kwestionariusz ankiety skierowano do 30 jednostek gospodarczych, które na początku zadeklarowały się, że są zobowiązane do przesyłania plików od stycznia 2017 roku. Większość ankiet była przeprowadzona metodą bezpośredniego wywiadu. Wszystkie prawidłowo wypełnione kwestionariusze ankiet zakwalifikowano do analizy. Badanie przeprowadzono w lutym 2017 roku. Respondenci mieli odpowiedzieć na następujące pytania:

1. Jaki jest podstawowy charakter działalności Pana/Pani przedsiębiorstwa?
2. Jaka forma ewidencji podatkowo-księgowej jest prowadzona w Pana/i przedsiębiorstwie?
3. Jaki funkcjonuje u Pana/Pani model prowadzenia księgowości?
4. Według Pana/Pani wiedzy według jakiego aktu prawnego ustala się status przedsiębiorstwa na potrzeby jednolitego pliku kontrolnego?
5. Kto uczestniczył w procesie ustalania statusu przedsiębiorstwa na potrzeby jednolitych plików kontrolnych?
6. Jakie kryterium zadecydowało o zakwalifikowaniu jednostki gospodarczej do małego bądź średniego przedsiębiorstwa zobowiązanego do przesyłania plików od 1.01.2017 roku według Pana/Pani wiedzy?
7. Czy w związku z obowiązkiem przesyłania jednolitych plików kontrolnych przedsiębiorstwo musiało ponieść koszty związane z dostosowaniem systemów informatycznych?

¹ Komunikaty z dni: 30.12.2016, 03.01.2017, 09.01.2017. Pobrano z: http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/id/5876720 (28.02.2017).

8. Czy w związku z wprowadzeniem obowiązku przesyłania jednolitych plików kontrolnych przedsiębiorstwo musiało ponieść dodatkowe koszty związane z procesem szkolenia pracowników służb księgowo-finansowych?
9. Jak ocenia Pan/Pani obowiązek przesyłania jednolitych plików kontrolnych?

4. Praktyczna wiedza dotycząca wprowadzenia JPK wśród badanych przedsiębiorstw

Przedstawione wyniki badań można podzielić na trzy części. Pytania od 1 do 3 należą do pytań związanych z charakterem prowadzonej działalności i formą organizacji rachunkowości. Pytania od 4 do 6 dotyczą procesu ustalenia statusu przedsiębiorstwa na potrzeby jednolitych plików kontrolnych, a pytania od 7 do 8 pokazują, czy jednostki gospodarcze musiały ponieść dodatkowe koszty w związku z raportowaniem JPK_VAT. Pytanie ostatnie jest oceną wprowadzonego obowiązku raportowania. W badanych przedsiębiorstwach dominuje charakter usługowy prowadzonej działalności (83,34%). W tabeli 2 przedstawiono strukturę charakteru działalności badanych firm.

Tabela 2

Charakter prowadzonej działalności w badanych przedsiębiorstwach

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Przedsiębiorstwa produkcyjne	5	16,66
Przedsiębiorstwa usługowe w tym:	25	83,34
– handlowe	12	40,00
– usługowe	13	43,34

Źródło: opracowanie własne.

Wśród badanych przedsiębiorstw podstawową formą ewidencji podatkowo-księgowej jest forma pełna (26 badanych przedsiębiorstw), co oznacza, że prowadzą one księgi rachunkowe, natomiast nieliczni badani (4 przedsiębiorstwa) prowadzili podatkową książkę przychodów i rozchodów, czyli formę uproszczoną. Z odpowiedzi na pytanie 3 wynika, że wśród ankietowanych dominuje tradycyjna forma organizacji księgowości w przedsiębiorstwie, co oznacza, że 63,34% z nich zatrudnia w przedsiębiorstwie księgowego, natomiast pozostali korzystają z outsourcingu księgowości (36,66%).

Analizując odpowiedzi na pytanie 4 wynika, że przeważająca większość kierowników jednostek (70%) nie posiada wiedzy, według jakiego aktu prawnego ustala się status przedsiębiorcy na potrzeby jednolitego pliku kontrolnego. W tabeli 3 przedstawiono odpowiedzi na pytanie dotyczące według jakiego aktu ustala się status przedsiębiorstwa.

Tabela 3

Wiedza kierowników jednostek dotycząca aktu prawnego określającego status przedsiębiorstwa na potrzeby jednolitego pliku kontrolnego

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Ustawy o rachunkowości	–	–
Ustawy o Vat	1	3,33
Ustawy o swobodzie gospodarczej	8	26,67
Nie wiem	21	70,00

Źródło: opracowanie własne.

Wśród odpowiadających jedna z osób odpowiedziała, że status przedsiębiorstwa na potrzeby jednolitych plików kontrolnych ustala się na podstawie ustawy o Vat, co może świadczyć, że pytana osoba również nie posiada wiedzy na ten temat, jednak kojarzy obowiązek raportowania plików JPK_VAT z ustawą o Vat.

Niską wiedzę kierowników jednostek gospodarczych w omawianym temacie potwierdzają odpowiedzi na pytanie 5. Tylko dwie osoby z badanych ustaliły status przedsiębiorstwa na potrzeby jednolitych plików kontrolnych samodzielnie. W pozostałych badanych przedsiębiorstwach (83,34%) status został ustalony przez księgowego bądź biuro rachunkowe, a w trzech przypadkach (10%) kierownictwo jednostki skorzystało z doradztwa zewnętrznego.

Wydaje się, że większość respondentów nie miała problemu z odpowiedzią na pytanie dotyczące, jakie kryterium zadecydowało o zakwalifikowaniu jednostki gospodarczej do małego bądź średniego przedsiębiorstwa, co może oznaczać, że zostali oni poinformowani przez księgowych bądź posiadają ogólną wiedzę, jakie kryteria powinno spełniać przedsiębiorstwo należące do danej kategorii. W tabeli 4 zestawiono odpowiedzi respondentów.

Tabela 4

Kryteria decydujące o zakwalifikowaniu badanych jednostek gospodarczych do małych bądź średnich przedsiębiorstw

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Średnioroczne zatrudnienie	14	46,67
Średnioroczne zatrudnienie oraz roczny obrót	3	10,00
Średnioroczne zatrudnienie i suma bilansowa	1	3,33
Roczny obrót	6	20,00
Suma bilansowa	1	3,33
Wszystkie kryteria	4	13,34
Nie wiem	1	3,33

Źródło: opracowanie własne.

W większości przedsiębiorstw głównym kryterium decydującym o zakwalifikowaniu się do kategorii małych i średnich przedsiębiorstw było kryterium związane ze średniorocznym zatrudnieniem. Z tego też powodu nieliczne przedsiębiorstwa usługowe prowadzące swoje księgi w postaci uproszczonej czyli o stosunkowo niedużych przychodach również zostały zobligowane do przesyłania plików JPK_VAT od 1.01.2017 roku.

W odpowiedzi na pytanie 7 siedmiu respondentów odpowiedziało, że nie poniosło żadnych kosztów, a pozostałe 23 przedsiębiorstwa potwierdziły, że poniosły koszty związane z przygotowaniem systemu informatycznego. W tabeli 5 zestawiono odpowiedzi na pytanie 7 oraz wyszczególnienie czego dotyczyły poniesione koszty.

Tabela 5

Koszty związane z dostosowaniem systemów informatycznych w celu przesyłania plików JPK_VAT

Wyszczególnienie	Osoby badane	
	liczba osób	udział (w %)
Związane z aktualizacją programu	3	10,00
Związane z zakupem nowych aplikacji	2	6,67
Związane z serwisem informatycznym	1	3,33
Związane z aktualizacją programu i serwisem	14	46,67
Związane z aktualizacją, zakupem nowych aplikacji i serwisem	3	10,00
Nie poniosło żadnych kosztów	7	23,33

Źródło: opracowanie własne.

Kolejne pytanie dotyczyło kosztów związanych ze szkoleniem personelu. Tylko w przypadku jednej trzeciej przedsiębiorstw pracownicy księgowości brali udział w płatnych szkoleniach. W pozostałych przypadkach pracownicy księgowości szkolili się sami (33,33%), bądź obowiązek związany ze szkoleniem przejęło biuro rachunkowe (33,33%). W odpowiedzi na ostatnie pytanie większość ankietowanych (53,33%) nie potrafi ocenić ani pozytywnie, ani negatywnie obowiązku przesyłania pliku JPK_VAT, a duża część pozostałych, to znaczy 12 respondentów (40%) oceniła go zdecydowanie negatywnie. Pojawiły się również dwie pozytywne oceny raportowania JPK_VAT.

Uwagi końcowe

Na podstawie przeprowadzonych bardzo fragmentarycznych badań można wyciągnąć następujące wnioski:

1. Kierownicy jednostek posiadają znikomą wiedzę dotyczącą podstaw wprowadzenia obowiązku przesyłania jednolitych plików kontrolnych, cedując tym samym odpowiedzialność ustalenia statusu przedsiębiorcy na służby finansowo-księgowe.

2. W badanych przedsiębiorstwach o zakwalifikowaniu ich do kategorii małych i średnich przedsiębiorstw w większości zdecydowało średnioroczne zatrudnienie.
3. Większość przedsiębiorstw poniosła koszty związane z aktualizacją programu i serwisem informatycznym, a w mniejszym stopniu ze szkoleniem personelu.

Pojawienie się pozytywnych ocen obowiązkowego przesyłania jednolitych plików kontrolnych wynika z tego, że część przedsiębiorstw oczekuje pozytywnych skutków przesyłania plików. Należy jednak nadmienić, że w tym momencie Ministerstwo Finansów koncentruje się na aspektach związanych z uszczelnieniem systemu podatkowego związanego z podatkiem VAT. Natomiast oczekiwane przez przedsiębiorców pozytywne skutki przesyłania jednolitych plików kontrolnych dotyczą wyeliminowania nieuczciwych praktyk rynkowych polegających między innymi na: sprzedaży części towarów poniżej ich cen zakupu bądź nieuzasadnionym stosowaniu preferencyjnych stawek podatku VAT. Niestety, najbardziej oczekiwane przez przedsiębiorców korzyści przesyłania jednolitych plików kontrolnych będą możliwe dopiero w momencie, gdy przedsiębiorstwa zaczną przysyłać pozostałe struktury plików, jednak należy pamiętać, że pliki te będą wysyłane tylko na żądanie.

Literatura

- Forum on Tax Administration, Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File-Tax Version 2.0* (2010). Paris: Centre For Tax Policy Administration, Organisation For Economic Co-Operation and Development.
- Jednolity Plik Kontrolny – najważniejsze informacje*. Pobrano z: <http://www.finanse.mf.gov.pl/web/wp/wyniki-wyszukiwania/?q=JPK> (13.11.2016).
- Law Square, Belgian Minister of Finance talks to Law Square about the SAF-T (Standard Audit File for Tax) and its implementation* (16.08.2016). Pobrano z: <http://www.lawsquare.be/belgian-minister-finance-talks-law-square-saf-t-standard-audit-file-tax-implementation> (1.11.2016).
- Skwirowki, P. (2016). *Fiskus cichcem rusza po VAT. Budżet ma zyskać 15 mld zł*. Pobrano z: <http://wyborcza.biz/biznes/1,147584,19615135,fiskus-cichcem-rusza-po-vat.html?disableRedirects=true> (14.02.2017).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 615.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2017, poz. 201.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 o swobodzie działalności gospodarczej. Dz.U. 2016, poz. 1829.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2016, poz. 846.

THE IMPLEMENTATION OF AN AUDIT FILE FOR TAX IN PRACTIS ECONOMIC ACTIVITY OF SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES

Abstract: *Purpose* – Aim of this article is to present the problems arising from the obligation to transfer files JPK_VAT for small and medium-sized enterprises.

Design/methodology/approach – The study used classical research methods, such as the analysis of literature and methods of deduction and induction, as well as an interview survey was sent to 30 companies.

Findings – Most of the surveyed managers of the business sector of small and medium-sized enterprises have trouble defining their status as entrepreneurs and have a small knowledge of uniform control files.

Originality/value – Article taken pertaining to the classification of enterprises according to the law on freedom of establishment and the problems associated with the implementation of uniform control files in the enterprise.

Keywords: Standard Audit File for Tax, status of the company, Tax Ordinance

Cytowanie

Górska, J. (2017). Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 263–271. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-25.