

DOI: 10.5604/01.3001.0053.7246

Przesyłanie ksiąg podatkowych przez podatników podatku od towarów i usług – próba oceny¹

Capacity in the modern excise tax – basic reflections

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji UW, ORCID 0000-0002-6449-9897

Streszczeni:

Obowiązek prowadzenia i przechowywania ksiąg podatkowych przez podatników i podmioty prawa podatkowego to jeden z najważniejszych elementów współczesnego prawa podatkowego. Jego wykonywanie jest niezbędnym warunkiem prawidłowego określania zobowiązań podatkowych, zwrotów podatku, nadpłat oraz innych komponentów konstrukcji podatków. Za prawidłowość i rzetelność ksiąg odpowiada podmiot obowiązany, a właściwe ustawowe organy administracji skarbowej lub podatkowej mogą je pod tym względem kontrolować. Nie istnieje żadna obiektywna potrzeba, aby księgi te były na bieżąco przesyłane tym organom, które byłyby jednocześnie obowiązane również do przechowywania owych ksiąg, gdyż analiza tych dokumentów bez przeprowadzenia kontroli źródłowej z zasady nie może się przyczynić do wykrycia jakichkolwiek istotnych nieprawidłowości w deklarowanych zobowiązaniach podatkowych, kwotach zwrotów podatków lub nadpłat. Wdrażany stopniowo od 2016 r. i powszechnie od 2020 r. obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w formie elektronicznej przez podatników podatku od towarów i usług oraz przesyłania tych ksiąg organom podatkowym (ciążący na podatnikach VAT czynnych) nie może ze swej istoty poprawić efektywności fiskalnej tego podatku. Jednocześnie trwale zwiększa koszty jego obsługi ponoszone ze środków prywatnych i publicznych. Nie przyczynił się również do zwiększenia wykrywalności oszustw podatkowych, gdyż nie sposób odróżnić zapisów ewidencyjnych dotyczących rzetelnych i nierzetelnych faktur i innych dokumentów źródłowych. W możliwie najbliższej przyszłości obowiązek ten powinien być, i prawdopodobnie będzie, ograniczony, ponieważ w obecnej formie jest zbędny.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, księgi podatkowe, przesyłanie organom podatkowym ewidencji prowadzonych na potrzeby podatku od towarów i usług, efektywność fiskalna prawa podatkowego, wykrywanie oszustw podatkowych.

Abstract

The keeping and storage of accounting books as compulsory for taxpayers (persons taxable) and entities operating under the tax law ranks among the major items of contemporary tax law. Meeting this requirement is indispensable in view of properly determining the tax obligations, tax reimbursements, overpayments, and other structural elements of taxes. There is no objective need for such books to be forwarded on an ongoing basis to the tax authorities, and for the latter to be bound to keep the books, for analysing of such documents without source control would nowise help detect any material irregularities in the declared tax obligations, reimbursement amount, or overpayments. Introduced in Poland gradually since 2016, and universally since 2020, the duty to keep accounting books by registered active VAT payers and provide them to the tax authorities is not capable by itself of improving VAT's efficiency. Neither can it increase the efficiency of detecting tax frauds, since the records relating to reliable versus unreliable invoices and/or any other source documents are non-differentiable. The duty in question should be limited rather sooner than later—and it hopefully will, as its present form has proved irrelevant.

Keywords: VAT (value-added tax), books-of-account, submittal to tax authorities of the records kept for VAT purposes, fiscal efficiency of the tax law, tax fraud detection.

1. Obowiązek przesyłania przez podatników ksiąg podatkowych właściwym organom administracji skarbowej pojawił się dopiero niedawno w polskim prawie podatkowym. Stanowi on odstępstwo od ogólnych zasad rządzących szeroko rozumianym procesem rozliczania podatków i innych danin publicznych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Zasady te od kilku dziesięcioleci wynikają z treści przepisów prawa podatkowego. Proces ten składa się z czterech etapów:

- 1) dokumentowania zdarzeń lub stanów, które są istotne dla praw i obowiązków podatników i innych podmiotów prawa podatkowego. Dokumenty te są gromadzone i przechowywane przez podmioty obowiązane;

2) ewidencjonowania zdarzeń lub stanów, o których mowa w pkt 1, czyli wykonywania obowiązku prowadzenia szeroko rozumianych ksiąg podatkowych na potrzeby:

- a) bezpośredniego określenia zobowiązań podatkowych ciążących na podatnikach (płatnikach) lub realizacji uprawnień podatkowych tych podmiotów albo w celu złożenia deklaracji, lub
- b) przekazania właściwym organom określonych sformalizowanych informacji podatkowych.

Księgi są prowadzone i przechowywane przez obowiązane do ich prowadzenia podmioty prawa podatkowego, a zwłaszcza podatników i płatników;

3) deklarowania podstaw opodatkowania, podatku należnego, zobowiązań podatkowych, nadpłat, zwrotów lub innych elementów konstrukcji podatku albo składania informacji podatkowych zawierających inne treści. Deklaracje i informacje są sporządzane przez podatników przede wszystkim na podstawie ksiąg, o których mowa w pkt 2, ale nie tylko;

4) uregulowania zobowiązań podatkowych przez podmioty prawa podatkowego albo uzyskiwania wypłat zwrotów i nadpłat od właściwych organów podatkowych.

Obowiązek przesyłania właściwym organom administracji skarbowej ksiąg podatkowych (pkt 3) jest nowym i bezspornie dyskusyjnym nakazem ustawowym, ciążącym od niedawna na podatnikach podatku od towarów i usług. Utrwaloną bowiem od lat zasadą jest, że etapy procesu, o których mowa w pkt 1 i 2, są wykonywane wewnątrz przez podmioty prawa podatkowego, dokumenty i księgi są przez nie przechowywane, organy skarbowe mogą natomiast przede wszystkim kontrolować wykonanie tych obowiązków oraz zażądać wydania tych dokumentów lub ksiąg.

Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie: czy powszechny obowiązek przesyłania ewidencji podatkowych może obiektywnie zwiększyć efektywność fiskalną podatku od towarów i usług?

2. Nowy obowiązek przesyłania właściwym organom skarbowym ksiąg podatkowych sporządzonych na potrzeby podatku od towarów i usług wprowadzono po raz pierwszy w 2016 r. Na podstawie ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw² z dniem 1 października 2020 r. dokonano natomiast dalej idących modyfikacji, mających na celu zastąpienie składanych dotychczas deklaracji w sprawie podatku od towarów i usług VAT-7 i VAT-7K nowymi dokumentami przesyłanymi w postaci JPK_V7M i JPK_V7K, które są połączeniem deklaracji podatkowych i ksiąg podatkowych. Powyższe obowiązki nałożono na wszystkich podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni³ za okresy miesięczne⁴.

Od tej daty uchylono również obowiązek przedstawienia naczelnikom urzędów celno-skarbowych dokumentów potwierdzających rozliczenie podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej⁵. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. 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 pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- 1) rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania,
- 2) kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego,
- 3) kontrahentów oraz dowodów sprzedaży i zakupów.

Podatnicy są obowiązani przysyłać ewidencję do właściwego organu podatkowego, a nie tylko informację o prowadzonych księgach.

Podmioty rozliczające się kwartalnie są obowiązane przysyłać ewidencję odrębnie za każdy miesiąc kwartału, tj.:

- 1) za pierwszy i drugi miesiąc kwartału przysyłają ewidencję w terminie do 25. dnia miesiąca następującego odpowiednio po każdym z tych miesięcy (wzór JPK_V7K obejmuje wyłącznie część ewidencyjną);
- 2) za ostatni miesiąc danego kwartału przysyłają ewidencję wraz z deklaracją kwartalną⁶.

Wystawione faktury potwierdzające sprzedaż zarejestrowaną przy użyciu kas rejestrujących są ujmowane w przesyłanej ewidencji za okres, w którym zostały wystawione, i nie zwiększają podstawy opodatkowania, ponieważ sprzedaż z tego tytułu została już zarejestrowana przy pomocy kasy rejestrującej i ujęta w raporcie dobowym lub miesięcznym w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy; podstawa opodatkowania i kwota podatku należnego zostały wykazane w raporcie dobowym i raporcie miesięcznym z kasy rejestrującej. Wykazanie takiej faktury w przesyłanej ewidencji⁷ jest natomiast uzasadnione celami analitycznymi.

Księga podatkowa jest składana według wzoru określonego na podstawie art. 99 ust. 13a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zawiera szczegółowy zakres danych określony w przepisach wykonawczych wydawanych na podstawie art. 109 ust. 14 tej ustawy.

Wprowadzono również kary pieniężne za przestanie księgi zawierającej błędy, które uniemożliwiają weryfikację prawidłowości rozliczeń podatkowych. Jeśli naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi takie błędy uniemożliwiające analizę, wysłał podatnikowi wezwanie do skorygowania ewidencji (JPK_V7M albo JPK_V7K), w którym wskazuje te błędy. Jeżeli podatnik prześle w terminie 14 dni od dnia doręczenia tego wezwania korektę ewidencji, w której poprawi błędy, lub złoży wyjaśnienia wykazujące, że ewidencja została wypełniona prawidłowo, wówczas uniknie sankcji za błędy, które wyeliminował lub których brak wykazał. Kara pieniężna jest nakładana w formie decyzji w wysokości 500 zł za każdy błąd dopiero wtedy, gdy podatnik nie wywiąże się z obowiązku skorygowania lub wyjaśnienia tych błędów lub gdy – mimo złożonych wyjaśnień – księga zawiera błędy wskazane w wezwaniu. Wspomniana kara musi być nałożona z mocy prawa także w przypadku, gdy korekta księgi albo wyjaśnienia zostały złożone po terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania podatnikowi. Kara pieniężna nie może być *ex lege* wymierzona podatnikowi będącemu osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, który jako osoba fizyczna w związku ze złożeniem ewidencji zawierającej błędy, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji, za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe lub za przestępstwo skarbowe.

Zgodnie z art. 99 ust. 11c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Minister Finansów opublikował struktury logiczne postaci elektronicznej deklaracji i informacji o ewidencji⁸. Wzory dokumentów JPK_V7M i JPK_V7K mają zastosowanie tylko do rozliczeń podatku od towarów i usług dokonywanych poprzednio w formie deklaracji VAT-7 i VAT-7K.

W art. 109 ust. 3e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. uregulowano obowiązek przesłania skorygowanych ksiąg w przypadku stwierdzenia błędów w przesłanej wcześniej ewidencji lub zaksięgowania danych niezgodnych ze stanem faktycznym oraz w przypadku zmiany danych w tej ewidencji. Korekty w przesłanej ewidencji mogą nie mieć wpływu na część deklaracyjną JPK_V7M albo JPK_V7K. I odwrotnie – dokonanie korekty wyłącznie w części deklaracyjnej tych dokumentów może nie mieć wpływu na dane zawarte w części ewidencyjnej. Podatnik przesyła korektę w terminie 14 dni od dnia:

- 1) stwierdzenia przez niego, że przesłana księga zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym;
- 2) zmiany danych zawartych w przesłanej ewidencji.

Wprowadzony nakaz jest podyktowany prawdopodobnie przekonaniem, że zmobilizuje on podatników do większej staranności w prowadzeniu ewidencji.

Na podatników nałożono również nowy, nieznan wcześniej obowiązek szczegółowego oznaczenia ewidencjonowanych dostaw towarów i świadczenia usług symbolami GTU_01-GTU_13. Oznaczenia te nie mają zastosowania do zbiorczych informacji o sprzedaży ewidencjonowanej przy użyciu kas rejestrujących oraz zbiorczych informacji o sprzedaży nieudokumentowanej fakturami i nieobjętej obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej. Wspomnianych symboli nie stosuje się do oznaczania towarów i świadczenia usług na potrzeby ewidencjonowania zakupów w celu określenia podatku naliczonego.

Sprzedaż ewidencjonowaną przy użyciu kasy rejestrującej, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., oraz sprzedaż nieudokumentowaną fakturami i nieobjętą obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej należy wykazać zbiorczo w przesłanych księgach w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku.

Jeżeli w danym miesiącu (kwartale) podatnik nie dokonał żadnej czynności mającej wpływ na podatek od towarów i usług, jest on obowiązany do złożenia tzw. zerowego JPK_V7M albo zerowego JPK_V7K. Zasady wypełniania dokumentu w przypadku zerowej części deklaracyjnej i ewidencyjnej mają również zastosowanie w przypadku wysyłania korekty części deklaracyjnej czy ewidencyjnej do zera.

Do korekt deklaracji podatkowych oraz ewidencji złożonych do dnia 30 września 2020 r. stosuje się przepisy obowiązujące w momencie, w którym złożono pierwotną deklarację lub ewidencję.

Od dnia 1 października 2020 r. obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług⁹. Określono w nim szczegółowy zakres danych, które podatnicy są obowiązani umieścić w sporządzanej deklaracji podatkowej i ewidencji sprze-

daży¹⁰. Przed tą datą do odrębnego przesyłania ksiąg prowadzonych dla celów podatku od towarów i usług byli obowiązani tylko duzi podatnicy¹¹.

3. Wprowadzenie ustawowego obowiązku przesyłania organom podatkowym ewidencji prowadzonych na potrzeby podatku od towarów i usług według ujednoczonego wzoru rodzi sprzeczne opinie. Nałożono na podatników bardzo pracochłonne i kosztowne obowiązki, ciężące równolegle także na władzy publicznej, podczas gdy ich przydatność poznawcza i dowodowa z perspektywy ochrony interesu publicznego jest co najmniej wątpliwa¹². Eksperyment ten prawdopodobnie zakończy się w ten sposób, że bez zbędnego rozgłosu obowiązek ten będzie wygaszany i powróci odrębna deklaracja podatkowa w tym podatku, która jest dziś częścią owego JPK_V7M i JPK_V7K (dawne VAT-7 i VAT-7K).

Czy trzeba zastępować owo przesyłanie ksiąg jakimś innym nowym obowiązkiem (jakoby) „uszczelniającym podatek od towarów i usług”? Czy jest obiektywnie niezbędny do prawidłowego funkcjonowania nadzoru publicznego nad podatnikami tego podatku? Obiektywnie nie ma takiej potrzeby, bo organy skarbowe mogą zawsze odrębnie zażądać od podatnika przesłania całości lub części prowadzonej przez niego ewidencji, a przede wszystkim dokumentów źródłowych (głównie faktur). Bo one są tu najważniejsze; analiza treści ksiąg podatkowych ma bardzo ograniczone znaczenie poznawcze. Pod identycznie zaewidencjonowaną pozycją w księdze zarówno może się kryć rzetelnie wystawiony dokument, jak i zapis ten może być „pusty”. Podstawowe znaczenie w postępowaniu podatkowym mają w tym podatku głównie dokumenty źródłowe, a przede wszystkim faktury zakupu określające podatek naliczony i należny oraz inne dokumenty dotyczące wykonanych albo niewykonanych czynności przez podatnika albo jego dostawców (usługodawców).

Od ponad 10 lat postuluję utworzenie centralnego rejestru faktur wystawianych na potrzeby podatku od towarów i usług, ograniczonego jednak do części dokumentów. Tenże instrument mógłby być znacznie bardziej pomocny przy selekcji podmiotów, które mogłyby być formalnie kontrolowane przez organy podatkowe; nie musi obejmować oczywiście wszystkich wystawianych faktur. Rzecz jasna żaden tego rodzaju rejestr nie zastąpi bezpośredniej kontroli źródłowej stanu faktycznego, bo to organ podatkowy musi udowodnić, że podatnik nie miał prawa do odliczenia albo nie zadeklarował podatku należnego w prawidłowej wysokości lub nawet nie jest podatnikiem w danym przypadku. Aby to ustalić, samo pozyskanie wiedzy o tym, że dokonano zapisu w księdze podatkowej, nie ma istotnego znaczenia. Przecież nie wiadomo nawet, czy istnieje zaewidencjonowany dokument, bo najczęściej ma on wyłącznie wersję elektroniczną (czyli w sensie materialnym nie istnieje) i ktoś, kto działa w złej wierze, jest w stanie go w każdej chwili „odtworzyć” lub spreparować. Najważniejsze dla prowadzonych postępowań dowodowych jest udokumentowanie, czy:

- 1) istniał towar (albo była wykonana usługa), który następnie miał być wykorzystany przez podatnika do czynności dających prawo do odliczenia;
- 2) dostawca tego towaru (usługodawca) istniał w rzeczywistości, wykazał z tego tytułu w deklaracji podatkowej

podatek należny na podstawie faktury, którą otrzymał również podatnik (nabywca lub usługobiorca);

- 3) podatnik (nabywca lub usługobiorca) dokonał zapłaty bezgotówkowej za dostawę lub usługę lub zrobił to w jakiegokolwiek innej formie.

Istotną okolicznością jest również fakt, że dostawca (usługodawca) uregulował zobowiązanie podatkowe za okres, w którym wykonał daną czynność (jeżeli powstało), ale nie jest to warunek niezbędny (uwiarygadniający).

Organy podatkowe są w stanie przeprowadzić czynności dotyczące podatku od towarów i usług w co najwyżej kilkunastu tysiącach postępowań prowadzonych w danym roku, a liczba podmiotów kontrolowanych w tym okresie nigdy nie przekroczy w polskich realiach 15 tys. (obiektywnie górna granica możliwości). Po co więc zobowiązywać wszystkich podatników składających deklaracje (jest już ponad 1,8 mln) do przesyłania prowadzonych w tym czasie ksiąg? Zdecydowana większość (ponad 80%) ksiąg podatkowych oraz ewidencjonowanych w nich dokumentów nigdy nie będzie kontrolowana ani sprawdzana przez organy podatkowe i nie ma takiej potrzeby. Jeśli nawet się założy, że skala oszustw w tym podatku może powrócić do „wspólnotowej normy” i będzie powodować utratę jednej piątej dochodów budżetowych, to liczba podmiotów¹³, które będą sprawcami tych patologii, stanowi z zasady niewielki procent całej populacji podatników. Z dotychczasowych doświadczeń wynika, że istotne wyludzenia zwrotów występują tylko w dużych, międzynarodowych strukturach, a działalność ta wymaga „fachowej” obsługi i doradztwa. Z reguły ma również charakter transgraniczny. Zazwyczaj wiadomo także, które podmioty są propagatorami lub organizatorami tego procederu. Należy więc przede wszystkim ustalić listę ich kontrahentów i rozpocząć działania nie tylko kontrolne, ale również operacyjne. Wiadomo bowiem, że księgi prowadzone przez podmioty wyludzające zwroty podatków są pozornie perfekcyjne i muszą formalnie uchodzić za wiarygodne.

Także publikowane dane na temat funkcjonowania obowiązku przesyłania ksiąg podatkowych w podatku od towarów i usług w pełni potwierdzają ograniczony sens tego przedsięwzięcia. Informacje te są jednak fragmentaryczne i wysoce zagregowane z innymi, co częściowo utrudnia ich interpretację. W latach 2018-2020 złożono ponoć aż 103,9 mln JPK_VAT, czyli bardzo dużo, choć nie wiadomo, czy ta liczba obejmuje również korekty tych dokumentów. Na tej podstawie zidentyfikowano tylko 530 tzw. karuzeli podatkowych, a szacowana skala nieprawidłowości (nie jest to rzeczywisty przyrost wpływów do budżetu) wynosiła w tym podatku 3,5 mld zł. Wygląda to dość skromnie na tle uzyskanych w tym czasie dochodów (ponad 800,0 mld zł). Ostatnia opublikowana informacja jest wręcz zastanawiająca. Otóż na podstawie analiz porównawczych z wykorzystaniem m.in. JPK_VAT i Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej (STIR) wstrzymano zwroty podatku na kwotę (tylko) 266,0 mld zł, a z wykorzystaniem JPK_VAT zabezpieczono na poczet należności podatkowych ponad 2,2 mld zł¹⁴.

Skromne wyniki fiskalne przesyłania ksiąg podatkowych prowadzonych na potrzeby podatku od towarów i usług mają oczywiste przyczyny. Ograniczona jest bowiem przydatność przesyłanych organom podatkowym ewidencji. Dane, które

dzięki temu są dostępne dla organów podatkowych, w istotnej części nie mają żadnego znaczenia poznawczego. Dlaczego? Odpowiedź jest mimo wszystko dość prosta: są to również dane zbiorcze, obejmujące salda wartości setek lub nawet tysięcy czynności wykonanych przez podatników. Dotyczy to zwłaszcza podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu:

- 1) sprzedaży dokonanej przy użyciu kas rejestrujących,
- 2) ewidencji korekt sprzedaży, o których mowa w pkt 1,
- 3) nieodpłatnego świadczenia usług oraz nieodpłatnych dostaw podlegających opodatkowaniu,
- 4) korekt wartości sprzedaży, o której mowa w pkt 3,
- 5) niektórych uproszczonych form opodatkowania importu towarów,
- 6) wystawiania dokumentów zrównanych z fakturami (np. biletów).

W sposób zbiorczy (salda) są również ewidencjonowane skutki obowiązkowych i dobrowolnych korekt podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 2a oraz art. 90, 90a, 90b, 90c i 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., bo wysokość ewidencjonowanych kwot wynika z obliczeń dokonanych na podstawie danych zbiorczych za okresy dłuższe niż 1 miesiąc (nawet 10 lat).

To tylko najważniejsze przykłady, ale już one podważają sens systematycznego przesyłania tych ewidencji organom podatkowym. Zawierają one ogromną ilość informacji, których w większości nie da się zinterpretować pod względem potencjalnych naruszeń prawa podatkowego i ewentualnego kwestionowania prawidłowości sporządzanych na podstawie tych ksiąg deklaracji podatkowych. Bo przecież księgi mają wyłącznie charakter służebny. Na ich podstawie jest sporządzana deklaracja podatkowa i jej treść decyduje o wysokości (albo braku) zobowiązania podatkowego, kwocie zwrotu różnicy podatku oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Przesyłanie ksiąg organom podatkowym daje wyłącznie możliwość definitywnego stwierdzenia, czy kwoty podane w deklaracjach są zgodne z saldami, które wynikają z poszczególnych rejestrów. Tyle i tylko tyle. Jest to kontrola formalna, która dla podatnika z zasady kończy się wynikiem pozytywnym. Również sama analiza treści tych ksiąg ma minimalne znaczenie poznawcze z perspektywy postawienia potencjalnego zarzutu zawyżenia kwoty podatku naliczonego lub zaniżenia kwoty podatku należnego. W zbiorczych zapisach, które dominują w księgach prowadzonych na potrzeby podatku od towarów i usług, można ukryć dowolną kwotę wyludzeń. Bez zbadania stanu faktycznego, a zwłaszcza analizy dokumentów wewnętrznych, posiadanych, otrzymywanych lub wydawanych towarów oraz wykonywanych usług, czyli zdarzeń niewyjawionych w księgach podatkowych, i przesłuchania świadków nie da się tu czegokolwiek udowodnić.

Ustawowe zasady przesyłania ksiąg prowadzonych na potrzeby tego podatku narzuciły również podatnikom ograniczony model tych ksiąg, co wręcz zaciemniło czytelność tych informacji, a jednocześnie wprowadziły obowiązek odrębnego księgowania milionów dokumentów, które w większości nie mają żadnego znaczenia poznawczego. Nie trzeba nakazywać podatnikom odrębnego księgowania drugorzędnych dowodów, które z reguły nie są i nigdy nie będą wykorzysta-

ne do działań nielegalnych. Obowiązujący model tych ksiąg powoduje, że podatnicy muszą prowadzić także nieprzesyłaną organom podatkowym ewidencję, bo bez niej nie da się prowadzić zbiorczych ksiąg, które są wysyłane do organów podatkowych. Niestety twórcy tych przepisów chyba nie wiedzieli, że ewidencje prowadzone dla celów podatku od towarów i usług mają obiektywnie „piętrowy” charakter. Rejestr główny, na podstawie którego jest sporządzana deklaracja, był przez kilkadziesiąt lat prowadzony na podstawie wewnętrznych dokumentów zbiorczych, które sporządzano na podstawie ewidencji pomocniczych.

Dlaczego więc narzucono podatnikom w istocie wadliwy model tych ksiąg? Trudno znaleźć odpowiedź na to pytanie. Wiemy jednak, że anonimowi twórcy tego pomysłu początkowo wielokrotnie twierdzili, że przesyłane księgi zastąpią sporządzanie deklaracji podatkowych, które miały być zlikwidowane, co świadczyło tylko o – oględnie mówiąc – skromnej ich wiedzy na temat wymogów, które rządzą rozliczaniem podatku od towarów i usług.

Konkluzja z powyższych rozważań jest dość prosta: eksperyment w postaci powszechnego obowiązku przesyłania organom podatkowym ksiąg podatkowych przez podatników podatku od towarów i usług nie może z istoty zwiększyć efektywności fiskalnej tego podatku, a w 2023 r. nastąpi spadek dochodów budżetowych z tej daniny (mimo wysokiej inflacji). Koncepcja ta wymaga więc zasadniczych zmian: organy podatkowe nie powinny być obowiązane do gromadzenia tak ogromnych ilości zbędnych lub drugorzędnych informacji dotyczących tego podatku, bo to utrudnia, a nie ułatwia wykrycie ucieczki od opodatkowania, oszustw podatkowych i wyłudzeń nienależnych zwrotów tego podatku. Nawet nie ma potrzeby gromadzenia informacji o wszystkich wystawianych fakturach, bo ich istotna część nie ma wpływu na wysokość dochodów budżetowych.

Przypisy

- ¹ Artykuł ten powstał przy współpracy Jana Plewy i Rafała Johaniuka z Instytutem Studiów Podatkowych.
- ² Dz.U. poz. 1520, ze zmianami wynikającymi z ustawy z dnia 19 czerwca 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 (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2141).
- ³ Na mocy nowelizacji zlikwidowano załączniki do dotychczasowego rozliczenia podatku od towarów i usług, tj. VAT-ZZ, VAT-ZD i VAT-ZT, a także dodatkowe wnioski składane dotychczas w standardowych deklaracjach. Zostały one zastąpione polami wyboru zawartymi w strukturze nowego JPK_VAT. Wprowadzane zmiany nie mają zastosowania do skróconej deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (VAT-12), jak również do pozostałych deklaracji podatkowych, do których mają zastosowanie przepisy obowiązujące do dnia 30 września 2020 r. (VAT-8, VAT-9M, VAT-10, VAT-11, VAT-13, VAT-21, VAT-23, VAT-26, VAT-UE, VAT-UEK, VAT-R, VAT-Z oraz VIN-R, VIU-R, VIN-D, VIU-D).
- ⁴ Zgodnie z nowym art. 109 ust. 3b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.) podatnicy rozliczający się miesięcznie przesyłają ewidencję wraz z deklaracją podatkową w terminie właściwym dla złożenia tej deklaracji (do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym).
- ⁵ Art. 33a ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁶ Art. 109 ust. 3c ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

- ⁷ W celu uniknięcia potrzeby wstecznego wykazywania takich faktur w przesyłanych plikach z ewidencją i dokonywania ich korekt należy ująć te faktury w części ewidencyjnej JPK_VAT wysyłanego za miesiąc, w którym wystawiono fakturę.
- ⁸ Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Struktury JPK*, <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk>, dostęp: 20.06.2023. W związku z art. 193a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) Minister Finansów wydał broszurę informacyjną *JPK_VAT z deklaracją [JPK_V7M(2), JPK_V7K(2)]*. Broszura informacyjna dot. struktury JPK_VAT z deklaracją [JPK_V7M(2), JPK_V7K(2)] (Warszawa, maj 2023 roku, <https://www.gov.pl/attachment/d503c474-e8e5-4b95-ac7a-60db69fd6374>, dostęp: 20.06.2023).
- ⁹ Dz.U. poz. 1988 ze zm., dalej: rozporządzenie z dnia 15 października 2019 r.
- ¹⁰ Do rozporządzenia z dnia 15 października 2019 r. załączono *Objaśnienia co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji oraz sposób wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z art. 109 ust. 3b i 3c ustawy*.
- ¹¹ Na podstawie ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221) za dużego przedsiębiorcę uznaje się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z 2 ostatnich lat obrotowych zatrudniał średniorocznie więcej niż 250 pracowników i którego roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych przekracza 50 mln euro lub roczna suma bilansowa aktywów sporządzana na koniec jednego z tych lat przekroczyła 43 mln euro.
- ¹² Zapis w księgach, pod którym kryje się fałszywa faktura, niczym nie różni się od zapisu dotyczącego rzetelnego dokumentu.
- ¹³ Nie są to tylko „podatnicy”; najważniejszą grupą są podmioty mistyfikujące swoją podmiotowość.
- ¹⁴ Dane za: Krajowa Administracja Skarbowa, gov.pl/kas, 2022.

Bibliografia

Literatura

- Głowacka B., *Kara pieniężna – błędy w nowym JPK*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 9.
- Gryziak B., *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- Jendraszczyk M., *Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej, rozbudowanej wersji JPK_VAT – skutki dla podatników*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 2.
- Karaś K., *Mechanizm przestępstwa karuzelowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 6.
- Kozakiewicz A., *Wybrane problemy związane ze stosowaniem kas rejestrujących od dnia 1 stycznia 2020 r. (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 1.
- Lipnicki A., *Złożenie korekty JPK_V7M a konieczność złożenia czynnego żalu*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 10.
- Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. nauk. W. Modzelewski, Warszawa 2020.
- Przybyło A., *Czynny żal składany odnośnie do błędów bądź danych niezgodnych ze stanem faktycznym w nowym JPK_VAT*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12.
- Szymanek P., *Analiza informacji z baz danych utworzonych na podstawie JPK_VAT oraz KSeF w procesie kształtowania zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Szymanek P., *Ewolucja analizy danych nadsyłanych przez podatników organom w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4.
- Szymanek P., *Przyczyny powstawania karuzel podatkowych oraz metody przeciwdziałania stosowane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 2.
- Szymanek P., *Sposoby bieżącego nadzoru nad podatnikami w podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług (lata 1992-2021)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.

- Szymanek P., *Stopień informatyzacji i wymiany danych o podatnikach w organach KAS w warunkach rozproszonej informacji o podatnikach, spowodowanej odrębnymi właściwościami miejscowymi i rzeczowymi tych organów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 1.
- Szymanek P., *Wpływ nowych narzędzi organów KAS (kasy rejestrujące i wirtualne online, SENT, STIR, JPK_VAT, KSeF) na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 8.
- Szymanek P., *Wpływ uruchomienia e-Urzędu Skarbowego na zwiększenie nadzoru nad podatnikami*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 3.
- Szymczyk P., Szymański W., *Analiza i ocena regulacji uszczelniających w zakresie podatku od towarów i usług wdrożonych na przestrzeni ostatnich lat*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 3.
- Źródła internetowe
- Głowacka B., *Jakie towary przypisać należy do grupy GTU_09 w nowym pliku JPK_VAT?*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 566, 22 czerwca 2020 r., https://isp-modzelewski.pl/serwis/jakie-towary-przypisac-nalezyc-do-grupy-gtu_09-w-nowym-pliku-jpk_vat/, dostęp: 4.10.2022.
- Głowacka B., *Kary pieniężne za błędy w JPK*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 575, 24 sierpnia 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/kary-pieniezne-za-bledy-w-jpk/>, dostęp: 4.10.2022.
- Głowacka B., *Konsekwencje związane z popełnieniem błędów w nowym JPK_V7M i JPK_V7K*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 565, 15 czerwca 2020 r., https://isp-modzelewski.pl/serwis/konsekwencje-zwiazane-z-popolnieniem-bledow-w-nowym-jpk_v7m-i-jpk_v7k/, dostęp: 4.10.2022.
- Głowacka B., *Nowy JPK a podmioty powiązane*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 566, 22 czerwca 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/nowy-jpk-a-podmioty-powiazane/>, dostęp: 4.10.2022.
- Krajowa Administracja Skarbowa, gov.pl/kas, 2022.
- Linka R., *Kara za błędy w nowym JPK*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 588, 23 listopada 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/kara-za-bledy-w-nowym-jpk/>, dostęp: 4.10.2022.
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Struktury JPK*, <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk>, dostęp: 20.06.2023.
- Modzelewski M., *Nowy JPK_VAT, czyli zawracanie głowy za duże pieniądze*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 584, 26 października 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/nowy-jpk-vat-czyli-zawracanie-glowy-za-duze-pieniadze/>, dostęp: 4.10.2022 r.
- Modzelewski M., *Podatnicy nie chcą nowego JPK_VAT*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 578, 14 września 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/podatnicy-chca-nowego-jpk-vat/>, dostęp: 4.10.2022.
- Przybyło A., *Czynny żal składany odnośnie do błędu bądź danych niezgodnych ze stanem faktycznym w nowym JPK_VAT*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 596, 18 stycznia 2021 r., https://isp-modzelewski.pl/serwis/czynny-zal-skladany-odnosnie-do-bledu-badz-danych-niezgodnych-ze-stanem-faktycznym-w-nowym-jpk_vat/, dostęp: 4.10.2022.
- Szczęśny A., *Adres w nowym JPK*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 582, 12 października 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/adres-w-nowym-jpk/>, dostęp: 4.10.2022.
- Akty prawne
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 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.
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 19 czerwca 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, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2141.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Inne źródła
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *JPK_VAT z deklaracją [JPK_V7M(2), JPK_V7K(2)]. Broszura informacyjna dot. struktury JPK_VAT z deklaracją [JPK_V7M(2), JPK_V7K(2)]* (Warszawa, maj 2023 roku, <https://www.gov.pl/attachment/d503c474-e8e5-4b95-ac7a-60db69fd6374>, dostęp: 20.06.2023.