

## **INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PK4.8012.55.2016**

### **MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 20 czerwca 2016 r.

**w sprawie zakresu podmiotowego stosowania przepisów art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw oraz art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw**

Na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) – w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów:

- art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846) w związku z art. 82 § 1b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) oraz art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710), w brzmieniu nadanym ww. ustawą nowelizującą z dnia 13 maja 2016 r.,
- art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649 oraz z 2016 r. poz. 846) w związku z art. 193a Ordynacji podatkowej,

– uprzejmie wyjaśniam, co następuje:

1. Na podstawie przepisu art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej *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, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych 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.*

Z powołanego przepisu wynika obowiązek przekazywania – bez wezwania organu podatkowego – przez osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, informacji o prowadzonej

ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2016 r.

Z kolei art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z dnia 13 maja 2016 r., stanowi, że *podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej. Ewidencja powinna zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.*

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. *informację, o której mowa w art. 82 § 1b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, składa się za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r.*

Przepis art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. stanowi, że *do przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej:*

- 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.*

Cytowany art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. przewiduje czasowe wyłączenie niektórych podmiotów spod obowiązku przekazywania informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, nałożonego przepisem art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

Brzmienie przepisu art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. odnosi się wprost wyłącznie do podmiotów mających status mikroprzedsiębiorców, małych lub średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, natomiast art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej dotyczy wszystkich podatników VAT (osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych) obowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Wątpliwości może budzić stosowanie przepisu art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. w odniesieniu do podatników VAT obowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, ale nie mających statusu przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Co za tym idzie, wątpliwości może budzić moment powstania obowiązku, o którym mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

Z treści art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. wynika, że celem przepisu jest stopniowe wprowadzanie obowiązku, o którym mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej, bazując na kryteriach wielkości danego podmiotu i rozmiaru jego działalności. To kryterium zostało określone

przez powiązanie z zatrudnieniem średniorocznym oraz rocznym obrotem netto, o których mowa w art. 104 – 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W zakresie wprowadzania obowiązku, o którym mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej istotny jest nie formalny status przedsiębiorcy, ale wielkość i rozmiar działalności podatnika VAT. Ponieważ obowiązek, o którym mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej nie ogranicza się tylko do podmiotów mających status przedsiębiorcy, to przepis przejściowy wdrażający ten obowiązek także nie powinien być odnoszony tylko do podmiotów mających status przedsiębiorcy. Nawiązanie w treści art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. do definicji mikro-, małego i średniego przedsiębiorcy ma tu jedynie pomocnicze znaczenie. Wykładnia celowościowa i systemowa przepisu art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. nakazuje odpowiednio stosować te same kryteria wdrożenia obowiązku także do tych podatników VAT, obowiązanych do prowadzenia ewidencji, którzy nie mają statusu przedsiębiorcy. Brak statusu przedsiębiorcy nie czyni niemożliwym lub bezprzedmiotowym ustalenie u podatnika VAT, obowiązanego do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, wielkości średniorocznego zatrudnienia oraz jego rocznego obrotu netto.

Przy dokonywaniu wykładni art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. konieczne jest uwzględnienie zasady proporcjonalności określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Istotą zasady proporcjonalności jest zestawienie celu regulacji z jej treścią, a więc ze środkami, przy użyciu których cel regulacji ma być osiągnięty. Proporcjonalność wymaga, aby podejmowane działania nadawały się do osiągnięcia zakładanego celu. Z tego powodu zasada proporcjonalności zakłada porównanie celu przepisu ze środkami, za pomocą których cel ten ma być osiągnięty oraz uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy środki przewidziane dla osiągnięcia danego celu odpowiadają doniosłości tego celu oraz czy są one konieczne dla jego osiągnięcia. Jeśli istnieje wybór pomiędzy środkami, które nadają się do osiągnięcia danego celu, należy wybierać środki najmniej restrykcyjne, niedogodności natomiast wynikające z ich zastosowania powinny pozostawać w odpowiedniej relacji do urzeczywistnianego celu. Przyjęcie wykładni art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r., dopuszczającej stosowanie kryteriów zatrudnienia średniorocznego oraz rocznego obrotu netto, o których mowa w art. 104 – 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, także do tych podatników VAT, obowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, którzy nie mają statusu przedsiębiorcy, uwzględnia zasadę proporcjonalności. Taka wykładnia pozwala na zrealizowanie celu zakładanego przy wprowadzaniu art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r., który sprowadza się do stopniowego wdrażania obowiązku, o którym mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej.

Reasumując, do podatników VAT obowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, nie mających statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, należy odpowiednio zastosować okresy przejściowe, jakie przewidziane są w art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorców.

2. Zgodnie z art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej *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.*

*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 (§ 2).*

*Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi, części tych ksiąg oraz dowody księgowe mogą być zapisane i przekazywane, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem (§ 3).*

Obowiązek nałożony na podstawie art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej dotyczy przesyłania, na żądanie organów podatkowych, całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych. Art. 193a Ordynacji podatkowej wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2016 r.

W odróżnieniu od art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej, zakres podmiotowy art. 193a nie jest ograniczony do podatników VAT, a realizacja obowiązku w nim określonego następuje jedynie na żądanie organu.

Na podstawie art. 29 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z dnia 13 maja 2016 r., *mikroprzedsiębiorcy, 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.*

Celem tego przepisu jest stopniowe przygotowanie do realizacji obowiązku, o którym mowa w art. 193a Ordynacji podatkowej.

Art. 29 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r. przewiduje w okresie przejściowym fakultatywność przesyłania ksiąg i dowodów przez niektóre podmioty. Krąg tych podmiotów został określony tak, jak w art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r., i obejmuje mikro-, małych i średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ze względu na istotne podobieństwo między tymi przepisami, art. 29 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r. należy interpretować w sposób analogiczny, jak art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r., tj. z uwzględnieniem wykładni dopuszczającej stosowanie kryteriów zatrudnienia średniorocznego oraz rocznego obrotu netto, o których mowa w art. 104 – 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, także do tych podmiotów, prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, które nie mają statusu przedsiębiorcy. Podane w pkt 1 niniejszej interpretacji argumenty przemawiające za wykładnią celowościową i systemową dotyczą

także art. 29 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r. w związku z art. 193a Ordynacji podatkowej.

Podsumowując, 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.

Minister Finansów: z up. M. Banaś