

Redakcja naukowa: Witold Modzelewski

**Autorzy: Jacek Pyssa, Mariusz Kuśmierczyk, Rafał Johaniuk,
Katarzyna Wawrzonkiewicz, Aleksandra Zawisza,
Mirosław Lewandowski, Bartłomiej Sztendur**

PRAWNE ZASADY PROWADZENIA EWIDENCJI PODATKOWEJ

Wydanie III rozszerzone

Warszawa 2024

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

e-ISBN 978-83-67172-50-9

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wykaz skrótów.....	5
Wstęp	9
Rozdział 1. Prawny status ewidencji podatkowej w prawie podatkowym i w prawie karnoskarbowym	11
Rozdział 2. Prawne zasady prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku od towarów i usług	19
2.1. Wstęp	19
2.2. Ewidencja uproszczona.....	19
2.3. Określenie wartości sprzedaży w drodze oszacowania.....	20
2.4. Ewidencja pełna	20
2.5. Ewidencja grup VAT	26
2.6. Ewidencja prowadzona przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje	29
2.7. Ujęcie w ewidencji faktur dotyczących sprzedaży ewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej....	32
2.8. Ewidencja VAT i deklaracje VAT	32
2.9. Szczegółowy zakres danych zawartych w ewidencji	33
2.10. Ewidencja czynności prowadzona przez operatora interfejsu elektronicznego	43
2.11. Nieprowadzenie ewidencji, błędy w przesłanej ewidencji oraz sankcja.....	44
2.12. Ewidencja sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej	44
2.13. Sposób wykazywania w deklaracji i ewidencji dostaw gazu w systemie gazowym, dostaw energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.....	45
2.14. Obowiązek udostępnienia płatności bezgotówkowej	46
2.15. Obowiązek przechowywania ewidencji.....	47
Rozdział 3. Prawne zasady prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych	49
Rozdział 4. Prawne zasady prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych.....	58
4.1. Księga przychodów i rozchodów.....	58

4.2.	Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w przypadku osób prowadzących księgę przychodów i rozchodów.....	75
4.3.	Prowadzenie ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych na potrzeby zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne	80
Rozdział 5.	Prawne zasady prowadzenia ewidencji podatkowej na potrzeby podatku akcyzowego	88
5.1.	Podmioty obowiązane do prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku akcyzowego.....	88
5.2.	Sposób prowadzenia ewidencji i innych dokumentacji. Ogólne uwagi o dokumentacji na potrzeby podatku akcyzowego.....	89
5.3.	Poszczególne rodzaje ewidencji i innych dokumentacji na potrzeby podatku akcyzowego	93
Bibliografia	116

Wykaz skrótów

- BISP** – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”
- CN** – ang. *Combined Nomenclature* – Nomenklatura scalona obowiązująca na mocy rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382)
- Dyrektor KIS** – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
- JPK** – jednolity plik kontrolny
- Kodeks karny skarbowy** albo **k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
- KŚT** – Klasyfikacja Środków Trwałych wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864)
- NBP** – Narodowy Bank Polski
- NIP** – numer identyfikacji podatkowej
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- Ordynacja podatkowa** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
- PKWiU** – Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.)
- Prawo energetyczne** – ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1385 ze zm.)
- Prawo przedsiębiorców** – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
- rozporządzenie z dnia 11 czerwca 2021 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 11 czerwca 2021 r. w sprawie ewidencji i innych dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy (Dz.U. poz. 1150 ze zm.)
- rozporządzenie z dnia 15 października 2019 r.** – 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.)
- rozporządzenie z dnia 17 grudnia 2021 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i

- wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. poz. 2414)
- rozporządzenie z dnia 22 grudnia 2022 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2810)
- rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. poz. 2544)
- rozporządzenie z dnia 24 kwietnia 2023 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 kwietnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 794)
- rozporządzenie z dnia 30 marca 2023 r.** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2023 r. w sprawie ewidencji prowadzonej przez członków grupy VAT (Dz.U. poz. 727)
- RP** – Rzeczpospolita Polska
SN – Sąd Najwyższy
UE – Unia Europejska
- ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.** – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
- ustawa z dnia 6 lipca 2016 r.** – ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1704)
- ustawa z dnia 6 marca 2018 r.** – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 470)
- ustawa z dnia 11 marca 2004 r.** – 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 12 czerwca 2015 r.** – ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 589)
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
- ustawa z dnia 16 listopada 2016 r.** – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
- ustawa z dnia 20 listopada 1998 r.** – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.)

- ustawa z dnia 20 lutego 2015 r.** – ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1378 ze zm.)
- ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r.** – ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
- ustawa z dnia 29 października 2021 r.** – ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
- ustawa z dnia 29 września 1994 r.** – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
- VAT** – ang. *value-added tax* (podatek od wartości dodanej)
- WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Niniejszym oddajemy do rąk Czytelników kolejne, zaktualizowane wydanie książki poświęconej prawnym zasadom prowadzenia ewidencji podatkowej (ksiąg podatkowych) obowiązującym w prawie polskim. Prawa i obowiązki podmiotów prawa podatkowego (zwłaszcza podatników i płatników) dotyczą ewidencjonowania i dokumentowania zdarzeń na potrzeby sporządzania deklaracji i informacji podatkowych albo bezpośredniego określenia zobowiązania podatkowego (w przypadku braku obowiązku składania deklaracji podatkowych); stanowią jeden z najważniejszych od strony funkcjonalnej i praktycznej fakultatywnych elementów kontynuacji podatków. Współczesny prawodawca poświęca coraz więcej uwagi tym problemom. Przy czym w prawie polskim wykształcono trzy modele regulacji tych zagadnień:

- 1) w przypadku gdy w danym podatku obowiązuje w sensie prawnym szczegółowy wzór deklaracji składanych przez podatników lub płatników, przepisy prawa ogólnie określają obowiązki ewidencyjne podatników, tj. ewidencja ma być prowadzona w ten sposób, aby była prawidłowo sporządzana deklaracja podatkowa (ewidencja jest niejako podporządkowana deklaracjom podatkowym);
- 2) w przypadku podmiotów niebędących podatnikami lub płatnikami obowiązki ewidencyjne są uregulowane zazwyczaj bardzo szczegółowo, niezależnie od tego, czy podmioty te są obowiązane do składania jakichkolwiek informacji do organu podatkowego, gdyż wówczas ewidencja nie ma charakteru służebnego względem obowiązku złożenia deklaracji, lecz służy do monitorowania zdarzeń nierodzących obowiązku podatkowego;
- 3) podatnik jest obowiązany ewidencjonować tylko niektóre zdarzenia na potrzeby podatkowe, a ewidencja podatkowa jest częścią składową innych, bardziej rozbudowanych urzędzeń ewidencyjnych, prowadzonych dla innych celów.

W niniejszej książce omówiono obowiązujące w Polsce prawne zasady prowadzenia ewidencji podatkowych według stanu prawnego na dzień **1 kwietnia 2024 r.** Jest to pierwsza publikacja prawnicza, która dotyczy tej tematyki. Jej autorami są pracownicy Instytutu Studiów Podatkowych zajmujący się problematyką podatków i prawa podatkowego.

W stosunku do pierwszego wydania w obecnym uwzględniono zmiany wynikające z następujących aktów prawnych:

- 1) ustawy z dnia 29 października 2021 r. (zwanej Polskim Ładem),

- 2) ustawy z dnia 9 grudnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹,
- 3) ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw²,
- 4) ustawy z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw³,
- 5) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2022 r. – zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2810)
- 6) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 marca 2023 r. – w sprawie ewidencji prowadzonej przez członków grupy VAT (Dz.U. poz. 727)
- 7) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 kwietnia 2023 r. – zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 794)

¹ Dz.U. poz. 2427 ze zm.

² Dz.U. poz. 2707.

³ Dz.U. z 2023 r. poz. 1852.

Prawny status ewidencji podatkowej w prawie podatkowym i w prawie karnoskarbowym

Przedmiotem niniejszego rozdziału jest analiza przedmiotowa statusu ewidencji podatkowej w prawie podatkowym i w prawie karnoskarbowym.

Na wstępie należy przyjąć, że w obowiązującym stanie prawnym brak jest ogólnego unormowania pojęcia ewidencji podatkowej. Istnieje natomiast definicja w znaczeniu wąskim, która wiążąco ustala znaczenie tego terminu na potrzeby konkretnego aktu prawnego oraz określa ogólne ramy prowadzenia ewidencji podatkowej. Trzeba jednak podkreślić, że pojęcie ewidencji podatkowej nie zostało zdefiniowane wprost.

Głównym zadaniem ewidencji podatkowej jest prowadzenie rzetelnej dokumentacji, która w założeniu ma świadczyć o materialnej prawdziwości zdarzeń gospodarczych, składającej się z szeregu elementów ewidencjonowania przychodów i rozchodów przedsiębiorcy. Pod względem formalnym ewidencja podatkowa w rozumieniu przepisów ustaw podatkowych ma odzwierciedlać **rzeczywiste zdarzenia gospodarcze, co pozwala na ustalenie faktycznej wielkości obciążenia podatkowego**. W rezultacie nadrzędnym celem tego rodzaju dokumentacji jest bezpieczeństwo obrotu gospodarczego.

Ewidencja oraz podobne jej instrumenty rejestrujące zdarzenia prawne w sferze fiskalnej służą przede wszystkim do zbierania informacji z zakresu podatkowości, które w sprecyzowany sposób pozwalają na ocenę ogólnego stanu finansowego przedsiębiorstwa. Głównym zadaniem tego systemu jest prowadzenie dokumentacji podatkowej, która w założeniu ma świadczyć o materialnej prawdziwości zdarzeń gospodarczych, zawierającej szczegółowe dane dla celów wykonywanej działalności, składającej się z szeregu elementów uregulowanych w odrębnych ustawach podatkowych.

Próbie usystematyzowania pojęcia ewidencji podatkowej podjęto w orzecznictwie sądowym. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 15 września 2017 r. wskazał, że: „Zgodnie z art. 3 pkt 4 O.p.⁴ księgami podatkowymi są księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy. Ewidencje prowadzone na potrzeby podatku od towarów i

⁴ Tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.

usług stosownie do art. 109 ust. 3 u.p.t.u.⁵ (ewidencja zakupów, ewidencja sprzedaży) również stanowią księgi podatkowe. Innymi słowy, ewidencja sprzedaży jest jedną z ksiąg podatkowych, a podważenie jej rzetelności nie musi wiązać się z podważeniem rzetelności pozostałych ewidencji”⁶.

Biorąc pod uwagę wszelkie wytyczne w zakresie prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych, należy uznać, że to właśnie poszczególne ustawy normują status ewidencji na potrzeby określonych zdarzeń gospodarczych przez nałożenie obowiązku prowadzenia ewidencji przez zobowiązane do tego podmioty. Z kolei przepisy wykonawcze, wydane na podstawie ustaw podatkowych, szczegółowo regulują prowadzenie ewidencji, m.in. wskazują osoby zobowiązane do jej prowadzenia, zasady jej prowadzenia, terminy na złożenie księgi. Przykładowo § 2 rozporządzenia z dnia 23 grudnia 2019 r. określa podmioty zobowiązane do prowadzenia księgi, a §10 – zasady rzetelnego prowadzenia księgi przychodów i rozchodów.

Ewidencje podatkowe można określić jako instrumenty służące ustalaniu podstawy opodatkowania lub samego zobowiązania podatkowego (ewentualnie ewidencje mogą służyć innym celom, np. określeniu kwot należności płatników). Oczywiście nie w każdym przypadku konieczne do tego jest prowadzenie ewidencji podatkowej. Obowiązek taki występuje w tych konstrukcjach podatkowych, w których przedmiotem opodatkowania są liczne i powtarzalne zdarzenia, a w konstrukcji podatku występuje okres podatkowy (ewentualnie w sytuacjach gdy nie istnieją inne niezależne od podatnika urządzenia ewidencyjne, na podstawie których można określić przedmiot, a zwłaszcza podstawę opodatkowania). Ewidencje podatkowe mogą występować jako:

- ewidencje wyodrębnione (autonomiczne), które prowadzone są przez zobowiązany podmiot niezależnie od innych ewentualnych ewidencji i wyłącznie lub głównie do celów podatkowych;
- ewidencje niewyodrębnione z innych ewidencji; ewidencje prowadzone do innych celów są wykorzystywane do celów podatkowych; dotyczy to w szczególności wykorzystywania na potrzeby podatkowe ksiąg rachunkowych.⁷

Obowiązki podatników **podatku od towarów i usług** w zakresie prowadzenia ewidencji dla celów tego podatku ustawodawca określił w art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Prowadzenie ewidencji podatkowej jest jednym z podstawowych obowiązków wszystkich podatników podatku od towarów i usług. Nadrzędnym celem jest zapewnienie, by przedsiębiorcy wypełniali obowiązki nałożone przez powyższą ustawę oraz wydane na jej podstawie akty wykonawcze, w szczególności w zakresie prawidłowego rozliczania się z tego podatku. Oprócz tego ewiden-

⁵ Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.

⁶ I FSK 2275/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/995B6BC8AA>, dostęp: 12.02.2022.

⁷ M. Supera-Markowska, „Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe”, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 379.

cja pozwala na skontrolowanie prawidłowości rozliczeń przez podmioty zewnętrzne oraz samych podatników. Jej podstawowym przeznaczeniem jest umożliwienie podatnikowi rzetelnego wypełnienia deklaracji dla podatku od towarów i usług. Prowadzenie ewidencji w sposób określony przepisami jest obowiązkowe. Niedopełnienie tego obowiązku w sytuacjach wskazanych w przywołanej ustawie podlega sankcjom.

Na potrzeby **podatku akcyzowego** prowadzi się ewidencje podatkowe i inną dokumentację dotyczącą wyrobów akcyzowych, a także czynności z udziałem tych wyrobów. Przepisy regulujące omawiane zagadnienie znajdują się przede wszystkim w rozdziale VIa ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., a także w wydanym na podstawie art. 138s tej ustawy rozporządzeniu z dnia 11 czerwca 2021 r. W świetle zapisów teje ustawy można uznać, że ewidencja podatkowa ma charakter dokumentacji prowadzonej w formie pisemnej lub elektronicznej, której głównym celem jest identyfikacja podmiotu zobowiązanego do jej prowadzenia, przekazanie odpowiednich danych niezbędnych do określenia przedmiotu i miejsca prowadzenia działalności, której ta dokumentacja dotyczy.

W **podatku dochodowym od osób prawnych** ewidencja ma charakter instrumentalny. Jej funkcją jest pomoc w określeniu wysokości dochodu (bądź straty), podstawy opodatkowania oraz w konsekwencji wysokości należnego podatku za rok podatkowy. W przypadkach wymienionych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. ewidencja służy dodatkowo do wydzielenia przychodów i związanych z nimi kosztów przypisanych do poszczególnych rodzajów działalności podlegającej opodatkowaniu odrębnymi podatkami oraz odpowiednio odgraniczenia kosztów ponoszonych w ramach działalności objętej ulgą podatkową. Z uwagi na wskazane zadania ewidencja powinna być prowadzona nie tylko zgodnie z wymogami przywołanej ustawy, ale również z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. oraz wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych.

Dla celów **podatku dochodowego od osób fizycznych** zasady prowadzenia księgi przychodów i rozchodów określa rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019 r. Wyróżnia ono dwa sposoby prowadzenia takiej księgi:

- 1) ogólny – dla wszystkich podmiotów obowiązanych do jej prowadzenia oraz
- 2) szczególny (uproszczony sposób prowadzenia ewidencji) dla jednej kategorii podmiotów, czyli rolników.

Zakres podmiotowy obowiązku prowadzenia księgi przychodów i rozchodów reguluje art. 24a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zakres przedmiotowy określa natomiast rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019 r. Wskazuje ono sposób prowadzenia księgi, a przede wszystkim szczegółowe warunki, które powinna spełniać, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem.

W podatku dochodowym od osób fizycznych wyróżnia się cztery zasadnicze rodzaje ewidencji:

- 1) księgę przychodów i rozchodów – obowiązek jej prowadzenia jest nałożony na każdego podatnika tego podatku;
- 2) ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – tę ewidencję również musi prowadzić każdy podatnik tego podatku;
- 3) ewidencję kupna i sprzedaży wartości dewizowych – tę ewidencję prowadzą jedynie podatnicy wykonujący działalność kantorową;
- 4) ewidencję sprzedaży – do jej prowadzenia są zobowiązani podatnicy, którzy powierzyli prowadzenie księgi przychodów i rozchodów biuru rachunkowemu.

Należy zaznaczyć, że sposób prowadzenia ewidencji podatkowych jest uzależniony od rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej. Rodzaj ewidencji jest zaś uwarunkowany formą opodatkowania działalności gospodarczej.

W myśl art. 17 ust. 1 Prawa przedsiębiorców podmioty są zobligowane do rejestracji podejmowanych określonych czynności prawnych. Podatnik – zgodnie z zasadami ogólnymi opodatkowania – wykonuje szereg złożonych czynności, w tym ma obowiązek prowadzenia szczegółowej dokumentacji. Zasady te mają umożliwić osiągnięcie celów założonych przez ustawodawcę i dostosowanie ciężaru podatkowego do indywidualnych cech danego podatnika. W związku z tym należy uznać, że ewidencja podatkowa to pewna forma księgowości mającej pomóc w ustaleniu rzeczywistej wielkości obciążenia podatkowego.

W szerokim rozumieniu zagadnienie ewidencji księgowych można podzielić na dwie podstawowe kategorie.

Pierwsza z nich obejmuje podatników, którzy są zobowiązani do prowadzenia jednej z ewidencji w zależności od rodzaju prowadzonej działalności i formy jej opodatkowania. Wyróżnia się:

- 1) księgi rachunkowe,
- 2) księgę przychodów i rozchodów,
- 3) ewidencję przychodów na potrzeby ryczału od przychodów ewidencjonowanych,
- 4) bark ewidencji ale obowiązek przechowywania wystawionych rachunków w przypadku opodatkowania kartą podatkową,
- 5) ewidencję na potrzeby korzystania z tzw. ulgi IP Box.

Przy czym zasadniczo każdy podatnik musi prowadzić którąś z powyższych ewidencji.

Druga kategoria obejmuje podatników, którzy uczestniczą w konkretnych transakcjach albo wykonują określoną działalność (ewidencja u mikro- i małych przedsiębiorców). Prowadzą oni szczególne ewidencje, takie jak:

- 1) ewidencje dla celów podatku od towarów i usług,
- 2) ewidencje dla celów podatku akcyzowego,
- 3) ewidencje dewizowe,
- 4) ewidencje celne,

- 5) ewidencje wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów,
- 6) ewidencje środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 7) ewidencje przebiegu pojazdów i kosztów eksploatacji.

W związku z powyższym należy uznać, że **ewidencje w rozumieniu prawa podatkowego – w ujęciu przedmiotowym – oznaczają wszelkiego rodzaju zapisy przedstawiające wszystkie zdarzenia gospodarcze u przedsiębiorcy**. Odgrywają one szczególną rolę w toku czynności kontrolnych lub postępowania wymiarowego, ponieważ są dokumentami źródłowymi, czyli **stanowią jeden z podstawowych materiałów dowodowych, mających kluczowe znaczenie dla weryfikacji poprawności rozliczeń w postępowaniu podatkowym**.

Zagadnienie ewidencji podatkowej zostało również uregulowane w Kodeksie karnym skarbowym. Art. 53 § 21 te same ustawy wymienia formy prowadzenia dokumentacji. Zgodnie z tym przepisem księgami są:

- 1) księgi rachunkowe,
- 2) podatkowa księga przychodów i rozchodów,
- 3) ewidencja,
- 4) rejestr,
- 5) inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

W rozumieniu art. 53 § 21 k.k.s. ewidencja podatkowa to jeden z rodzajów dokumentacji – ksiąg, w których na bieżąco są ujmowane zdarzenia gospodarcze dotyczące przedsiębiorcy i do których prowadzenia zobowiązują konkretne ustawy podatkowe.

Obowiązek i sposób prowadzenia urządzeń ewidencyjnych wynikają z Ordynacji podatkowej oraz wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych. Zgodnie z art. 85 tej ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, **grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji oraz ustalać zakres danych zawartych w tych dokumentach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone**.

Ustawodawca – w celu zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego – w art. 53 § 22 i § 23 k.k.s. nałożył na **podmioty uczestniczące w obrocie gospodarczym obowiązek prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz zgodnie ze stanem rzeczywistym**. Nie ulega wątpliwości, że jeżeli podmiot naruszy wspomniane przepisy, poniesie odpowiedzialność karną. Istotne jest jednak to, że obowiązek prowadzenia ksiąg musi wynikać z przepisu ustawowego.

W zakresie odpowiedzialności za nieprowadzenie ksiąg podatkowych nadrzędną rolę odgrywa art. 60 k.k.s., penalizujący zachowania podmiotu zobowią-

zanego a niewywiązującego się z obowiązku prowadzenia ksiąg. Zgodnie z art. 60 § 1 k.k.s. nieprowadzenie ksiąg oznacza sytuację, w której księgi nie są prowadzone w ogóle. Według tego przepisu nieprowadzenie ksiąg wbrew obowiązkowi stanowi czyn zabroniony, który w wypadkach mniejszej wagi (tj. gdy szkodliwość społeczna tego czynu jest niska) jest zagrożony karą grzywny za wykroczenie skarbowe. W innych sytuacjach nieprowadzenie ksiąg wbrew obowiązkowi stanowi natomiast przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny do 240 stawek dziennych.

W celu ochrony interesu fiskalnego Skarbu Państwa ustawodawca w art. 60 k.k.s. nakazał rzetelnie prowadzić księgi, przechowywać je w odpowiedni sposób, a także wywiązywać się z obowiązków informacyjnych we wskazanym terminie. Tak więc pojęcie „osoby zobowiązanej do prowadzenia ksiąg”, jak też pojęcie „obowiązku prowadzenia ksiąg”, mające znaczenie dla zobowiązania podatkowego, stanowią znamiona oznaczone ustawowo w Ordynacji podatkowej. Czyn zabroniony może być popełniony przez „każdą osobę zobowiązaną do prowadzenia ksiąg”, czyli osobę, która prowadzi księgi, jak również przez osoby, które zostały zobowiązane do prowadzenia ksiąg w danym miejscu, ale tego nie robiły, oraz przez osoby, które nie powiadomiły organu podatkowego o prowadzeniu ksiąg podatkowych przez inny upoważniony do tego podmiot.

Przez pojęcie „rzetelności” w ujęciu formalnoprawnym rozumie się natomiast prowadzenie ksiąg tak, aby odzwierciedlały stan rzeczywisty w danym okresie rozliczeniowym, czyli aby możliwe było przyporządkowanie zapisów w księgach do dowodów źródłowych. Księga musi być prowadzona w sposób należyty, jak bowiem wynika z art. 61 § 1 k.k.s., jeżeli osoba nierzetelnie prowadząca księgę działa umyślnie (tj. w sposób zawiniony), podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych, a w wypadkach mniejszej wagi sprawca takiego czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Jednocześnie, jak przyjął NSA oz. w Lublinie w wyroku z dnia 16 października 2003 r.: „Na podatniku prowadzącym działalność gospodarczą spoczywa obowiązek rzetelnego dokumentowania zdarzeń podatkowych mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, w tym rzetelnego sporządzenia remanentu w oparciu o istniejący stan rzeczywisty zapasów na dany dzień. Nierzetelne sporządzenie remanentu obciąża podatnika, tym bardziej że nie dysponuje on żadnymi wiarygodnymi dowodami podważającymi ustalenia organów podatkowych”⁸.

Jak wynika z art. 4 k.k.s., czyn zabroniony może być popełniony tylko z winy umyślnej. Oznacza to, że organ podatkowy musi skutecznie zarzucić sprawcy czynu zabronionego, że miał on na celu nieprowadzenie księgi. W przypadku gdy podmiot nie wiedział, że znalazł się w określonym podatkowym stanie faktycznym

⁸ I SA/Lu 227/03, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/i-sa-lu-227-03-wyrok-na-czelnego-sadu-administracyjnego-520202373>, dostęp: 12.02.2022.

(nieprowadzenie ksiąg), i nie miał, nawet przy dochowaniu należytej staranności, możliwości ustalenia tej okoliczności, organ odstąpi od wymierzenia kary.

Ponadto, jak wynika z art. 77 ustawy z dnia 29 września 1994 r., osoba, która dopuszcza do nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie. W związku z tym podatnikowi mogą zostać wymierzone dwie odrębne kary, tj. na podstawie art. 77 powyższej ustawy (grzywna albo kara pozbawienia wolności) oraz na podstawie art. 60 k.k.s. (grzywna). Zgodnie z art. 8 k.k.s. w przypadku nałożenia dwóch grzywnien wpłacie podlega tylko wyższa kara grzywny.

Wobec sprawców przestępstw lub wykroczeń skarbowych są stosowane dotkliwe sankcje karne. W pewnych ściśle określonych przez prawo sytuacjach popełniony delikt skarbowy nie musi jednak prowadzić do poniesienia odpowiedzialności. Takie odstępstwo jest umotywowane przekonaniem, że dla skuteczności ochrony dóbr istotnych dla ogólnego bezpieczeństwa nie jest wystarczające samo operowanie sankcjami karnymi, ale również jest potrzebne korzystanie z konstrukcji prawnych motywujących sprawców czynów zabronionych do zachowań zmierzających do odstąpienia od naruszania dóbr prawnych oraz naprawienia wyrządzonej już szkody⁹.

Reasumując: przestępstwo nieprowadzenia ksiąg lub nierzetelnego prowadzenia ksiąg należy do kategorii przestępstw skierowanych przeciwko zasadom prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych, a tym samym przeciwko zasadom dokumentowania zdarzeń gospodarczych, odgrywającym nadrzędną rolę przy ustalaniu zobowiązań podatkowych.

W świetle przedstawionej wykładni przepisów Kodeksu karnego skarbowego ewidencja podatkowa ma istotne znaczenie dowodowe. Choć ustawodawca w art. 181 Ordynacji podatkowej wprowadził otwarty katalog dowodów, to – jak wynika z praktyki – najważniejszą rolę w postępowaniu podatkowym odgrywają księgi podatkowe. Można zatem uznać, że w ujęciu przedmiotowym wszelkie ewidencje podatkowe nie tylko świadczą o majątku i płynności finansowej przedsiębiorstwa, ale również stanowią w trakcie kontroli podatkowej podstawowy dowód na prawidłowość rozliczeń podatkowych kontrolowanego podmiotu.

Należy zauważyć, że ustawa z dnia 29 października 2021 r. nałożyła na podatników podatku dochodowego od osób prawnych obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych (ewidencji podatkowych) przy użyciu programów komputerowych, a także obowiązek ich przesyłania w formie ustrukturyzowanej na zasadach przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej, w terminie do dnia upływu terminu na złożenie zeznania za rok podatkowy, określonego w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Analogiczne obowiązki jak w podatku dochodowym od osób prawnych wspomniana ustawa nowelizująca wprowadziła w ustawie z

⁹ Zob. K. Karaś, *Instytucja czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 636, 25 października 2021 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/instytucja-czynnego-zalu-w-kodeksie-karnym-skarbowym/>, dostęp: 5.07.2023.

dnia 26 lipca 1991 r. Oznacza to, że podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą, są obowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, jak również ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (księgi podatkowe) przy użyciu programów komputerowych.

Oprócz tego podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mają obowiązek przysyłać do urzędu skarbowego powyższe księgi i ewidencję w formie ustrukturyzowanej, na zasadach przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej:

- 1) w terminie do 20. dnia następnego miesiąca – jeżeli na podstawie tych ksiąg i ewidencji jest ustalany dochód, od którego są wpłacane zaliczki miesięczne;
- 2) w terminie do 20. dnia miesiąca następującego bezpośrednio po upływie kwartału – jeżeli na podstawie tych ksiąg i ewidencji jest ustalany dochód, od którego są wpłacane zaliczki kwartalne;
- 3) po zakończeniu roku podatkowego – w terminie do dnia upływu terminu na złożenie zeznania za rok podatkowy, określonego w art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Powyższym obowiązkiem zostały również objęte podmioty prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, dla których dochody są ustalane na podstawie prowadzonych ksiąg.

Ponadto na takich samych zasadach i w tych samych terminach jak określone w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. podatnicy będą przysyłać ewidencję przychodów, a także wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r.

Na podstawie ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁰ obowiązek ten obejmie:

- 1) od dnia 1 stycznia 2024 r. podatkowe grupy kapitałowe oraz podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro;
- 2) od dnia 1 stycznia 2025 r. pozostałych podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, będących również podatnikami podatku od towarów i usług;
- 3) od dnia 1 stycznia 2026 r. pozostałych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

¹⁰ Dz.U. poz. 1059.