

# JPK\_MAG: Czy posiadasz magazyny podlegające raportowaniu?

## Brak definicji magazynu rodzi wątpliwości co do zakresu informacji raportowanych w JPK\_MAG

Przepisy dotyczące JPK nie definiują, czym jest magazyn. W związku z tym, wielu podatników nie wie, czy organy podatkowe mogą zażądać od nich przygotowania pliku JPK\_MAG. Wątpliwości budzi też ilość posiadanych magazynów oraz ruchy, jakie trzeba wykazać.

- 

Dużo przedsiębiorcy muszą być przygotowani, że organy podatkowe zażądają od nich przekazania struktury JPK\_MAG, w której wykażą ruchy magazynowe. Obowiązek ten obejmie pozostałe firmy dopiero 1 lipca 2018 r. Mali, średni i mikroprzedsiębiorcy mają więc jeszcze przeszło rok na dostosowanie swoich systemów księgowych do nowego raportowania. Jednak już teraz warto zadać sobie podstawowe pytanie: czy firma posiada magazyny, a jeśli tak, to ile ich jest?

Pytanie o istnienie magazynu tylko na pierwszy rzut oka wydaje się łatwe. Ani przepisy [dotyczące JPK](#), ani żadne inne akty prawne, które mogłyby znaleźć zastosowanie w przypadku raportowania podatkowego, nie definiują pojęcia magazynu. To samo dotyczy ruchów magazynowych, które podlegają wykazaniu w pliku JPK\_MAG.

### Intuicja podatnika a podejście organów

Większość przedsiębiorców zapytanych, czy posiadają magazyn, udzieli jednoznacznej odpowiedzi: tak lub nie. Nie zawsze jednak intuicja okaże się zgodna z tym, jak pojęcie magazynu będą interpretowały organy podatkowe. Podatnicy mogą nie podejmować żadnych działań i mieć nadzieję, że organ podatkowy nie wezwie ich do złożenia pliku JPK\_MAG. W momencie rozpoczęcia kontroli może jednak być już za późno na wdrożenie odpowiedniego rozwiązania informatycznego. Program powinien gromadzić wszystkie ruchy magazynowe i wprowadzać je do struktury JPK\_MAG. A niektóre z ruchów podlegających raportowaniu mogą nie być klasyfikowane w systemach księgowych jako magazynowe.

Nawet przedsiębiorcy, którzy jeszcze nie muszą być gotowi na przygotowanie pliku JPK\_MAG, powinni przyjrzeć się swoim aktywom i zastanowić się, czy organy podatkowe mogą uznać, że stanowią one magazyn.

### Sprawdź, czy posiadasz magazyn

Szukając odpowiedzi na pytanie o istnienie magazynu, możemy oprzeć swoje wnioskowanie na dwóch różnych podstawach.

- W języku potocznym magazyn to miejsce wydzielone z przestrzeni, budynek lub pomieszczenie do składowania rzeczy.
- W języku rachunkowości magazyn to ewidencja aktywów obrotowych.

Definicja magazynu oparta na dyrektywach języka potocznego nie jest właściwa dla potrzeb raportowania podatkowego. Plik JPK to nic innego, jak tylko nowy sposób przekazywania całości lub części ksiąg podatkowych i dowodów księgowych (których definicje są określone w Ordynacji podatkowej i ustawie o rachunkowości). Ponadto, informacje dotyczące ruchów magazynowych podlegających raportowaniu w pliku JPK\_MAG odpowiadają danym z systemów księgowych. Są to w szczególności numer, data dokumentu czy data przemieszczenia towaru. Fakt ten przemawia za traktowaniem magazynu na potrzeby pliku JPK\_MAG zgodnie ze standardami stosowanymi w rachunkowości.

Będąc odzwierciedleniem obrazu ksiąg podatkowych, plik JPK nie może kreować nowej rzeczywistości i tworzyć magazynu, który nie funkcjonuje w księgach. Również brak fizycznie wydzielonego magazynu (budynku lub pomieszczenia) nie musi oznaczać, że magazyn w ujęciu księgowym nie istnieje.

### **Magazyn czy magazyny?**

Plik JPK\_MAG jest przystosowany do tego, aby wykazać w nim ruchy występujące w jednym magazynie. Firmy, które prowadzą więcej magazynów, na żądanie organów podatkowych powinny złożyć tyle plików JPK\_MAG, ile posiadają magazynów. Problem ten może dotyczyć w szczególności firm, które prowadzą działalność w dziesiątkach, a nawet setkach lokalizacji, jak restauracje czy hotele. Każdy sklep, czy nawet automat do sprzedaży przekąsek może potencjalnie zostać uznany przez organy podatkowe za odrębny magazyn – co nie znaczy, że zawsze będzie to prawidłowy wniosek. Z drugiej strony, podatnik może w księgach rachunkowych wyróżniać podgrupy magazynów (np. osobno skład żywności i podręczna lodówka), chociaż z punktu widzenia księgowego będzie to jeden magazyn.

Odpowiedź na pytanie o ilość magazynów powinna więc uwzględniać zarówno model gospodarowania aktywami obrotowymi, stosowaną praktykę księgową, jak i politykę rachunkowości.

### **Co wykazać w pliku?**

Na wezwanie organów podatkowych podatnicy powinni wykazać w pliku JPK\_MAG ruchy magazynowe, które wystąpiły w okresie wskazanym przez organ. Nie oznacza to, że w pliku należy ująć wszystkie ruchy magazynowe. Raportowaniu podlegają tylko cztery typy ruchów magazynowych: przyjęcia zewnętrzne (PZ), wydania zewnętrzne (WZ), ruchy międzymagazynowe (MM) i rozchód wewnętrzny (RW).

Niektóre ruchy magazynowe, jak chociażby przyjęcia wewnętrzne, nie będą wykazane w pliku JPK\_MAG. To dodatkowo utrudnia przygotowanie pliku, do którego nie wystarczy

masowo przenieść wszystkie ruchy, które wystąpiły w danym okresie. Nie można automatycznie przyporządkować wszystkich ruchów do tych typów. Tym bardziej, że Ministerstwo Finansów oficjalnie zapowiedziało rozszerzenie struktury o dodatkowe ruchy magazynowe. Przypisanie wszystkich ruchów do jednej z 4 kategorii (PZ, WZ, MM lub RW) będzie skutkowało koniecznością ponownego przeglądu wszystkich ruchów kiedy struktura ulegnie rozszerzeniu.

### **Problem nie pierwszej świeżości**

Śledzenie ruchów magazynowych już w przeszłości stanowiło problem dla przedsiębiorców. Przepis art. 15b ustawy o CIT wymuszał na podatnikach śledzenie obiegu towarów w ramach cyklu produkcyjnego. Podatnicy często nie mieli możliwości monitorowania wszystkich ruchów, co było konieczne, aby zastosować wprost przepis o wyłączaniu z kosztów uzyskania przychodów kwot wynikających z nieopłaconych faktur. Musieli więc stosować pewne uproszczenia. W tamtym przypadku ustawodawca zmienił jednak przepisy i wydawało się, że problem ruchów magazynowych zniknął. Jak się jednak okazało, został on tylko odsunięty w czasie. Obecnie podatnicy muszą szczegółowo śledzić ruchy magazynowe na potrzeby JPK\_MAG.

### **Zbyt dużo plików JPK\_MAG to również błąd**

Mali, średni i mikroprzedsiębiorcy wciąż mają czas na przygotowanie swoich systemów księgowych do składania pliku JPK\_MAG. Przed wdrożeniem odpowiedniego oprogramowania warto przyjrzeć się dokładnie swojej sytuacji magazynowej. Jeżeli analiza polityki rachunkowości i praktyki księgowej doprowadzi do wniosku, że firma posiada wiele magazynów, nie musi to oznaczać konieczności składania dziesiątek plików JPK\_MAG. Może się okazać, że polityka rachunkowości albo praktyka nie są zgodne z rzeczywistą gospodarką magazynową. Czasami wystarczy dostosować je do stanu faktycznego, aby organy kontroli nie powzięły błędnego wyobrażenia o większej ilości magazynów w firmie.

Jeżeli jednak faktycznie w przedsiębiorstwie funkcjonuje wiele magazynów, warto odpowiednio wcześniej rozpocząć wdrażanie oprogramowania do przygotowania i wysyłki pliku JPK\_MAG. Dokładna analiza może zarówno przygotować podatnika na skomplikowane wdrożenie, jak i zaoszczędzić pracę. Należy pamiętać, że złożenie zbyt dużej ilości plików JPK\_MAG jest błędem, gdyż pokazuje nieprawdziwy obraz ruchów magazynowych, które stanowią istotę pliku JPK\_MAG.

### **Przygotowanie na wezwanie**

Pliki JPK podlegają dynamicznym zmianom. Część tych zmian stanowi odpowiedź na realne problemy podatników, które pojawiają się w trakcie raportowania. Na szersze doświadczenia z plikiem JPK\_MAG przyjdzie nam jeszcze poczekać. Jednak już teraz warto zastanowić się nad wyborem rozwiązania informatycznego, które będzie na tyle elastyczne, aby w razie zmiany regulacji, automatycznie dostosować się do nowych wymogów.

## Jednolity Plik Kontrolny: jeden czy wiele magazynów na potrzeby JPK

---

Michał Jezierski

Utożsamianie magazynu z budynkiem lub pomieszczeniem jest z założenia błędne. Na potrzeby raportów dla fiskusa należy go rozumieć jako ewidencję aktywów obrotowych, natomiast plik JPK\_MAG to jej obraz rozszerzony o pewne informacje.

Jednolity Plik Kontrolny (JPK) to siedem różnych struktur. Niektóre z nich zostały zbudowane na podstawie istniejących już raportów podatkowych (ewidencja VAT, podatkowa księga przychodów i rozchodów). Inne bazują na zestawieniach niewykorzystywanych dotychczas bezpośrednio do celów podatkowych (wyciągi bankowe, księgi rachunkowe). Istnieją wreszcie struktury, które wymagają od podatnika stworzenia zupełnie nowego zestawienia, jak np. JPK dla faktur i struktura magazynowa. Szczególnie ta ostatnia okazała się wyjątkowo niejasna dla podatników.

Struktura magazynowa, czyli JPK\_MAG, została wprowadzona jako jedna ze struktur, do przekazania których mogą zostać zobowiązani przedsiębiorcy. Wątpliwości budzi nie tylko sam charakter ruchów magazynowych raportowanych w pliku JPK. Problemатyczne okazało się również zagadnienie, które powinno być najbardziej oczywiste: istnienie bądź nieistnienie magazynu.

### Nie ma definicji

Przepisy wprowadzające obowiązek przygotowania JPK nigdzie nie zdefiniowały pojęcia magazynu. Co więcej, brak jest takiej definicji w jakimkolwiek innym akcie prawnym, który mógłby znaleźć zastosowanie w przypadku JPK. Nie ma również definicji poszczególnych ruchów magazynowych, co jest istotne z punktu widzenia ich kwalifikacji na potrzeby systemów księgowych.

W tak zarysowanym stanie prawnym podatnicy muszą odnaleźć punkt oparcia, który pozwoli im znaleźć odpowiedź na podstawowe pytanie, wynikające z obowiązku raportowania JPK: czy w ich przedsiębiorstwie istnieje magazyn?

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ruchy magazynowe już w przeszłości budziły wiele kontrowersji w podatkach. Problem ich śledzenia zaistniał chociażby na podstawie art. 15b ustawy o CIT, przy okazji wyłączania z kosztów uzyskania przychodów kwot wynikających z faktur nieopłaconych w ustawowym terminie. Część podatników tłumaczyła wówczas, że wobec braku możliwości prześledzenia obiegu towarów w trakcie cyklu produkcyjnego, byli oni zmuszeni do stosowania pewnych uproszczeń. W konsekwencji,

przepis został uchylony. Tymczasem prawodawca poszedł w nieco innym kierunku i nakazał podatnikom pokazywać w niezwykle szczegółowy sposób ruchy magazynowe w pliku JPK.

## **Nie chodzi o miejsce...**

Wielu podatników zaczęło się zastanawiać, jak należy rozumieć pojęcie „magazyn”. Mając na względzie autonomię prawa podatkowego wobec innych gałęzi prawa, w szczególności wobec rachunkowości, brak legalnej definicji w systemie prawa podatkowego powoduje duże problemy w zakresie definiowania magazynu.

Wykładnia językowa doprowadziła niektórych podatników do utożsamienia magazynu z wydzielonym z przestrzeni miejscem, w którym są składowane towary. Magazyn – pojęcie księgowo-podatkowe, zostało utożsamione z magazynem rozumianym jako budynek lub pomieszczenie. Tym samym część podatników wychodziła z założenia, że skoro nie posiadają takiego miejsca, to nie mają również magazynu.

## **... ale o księgi pomocnicze**

Takie rozumienie magazynu jest błędne w swoim założeniu. Należy zauważyć, że plik JPK, choć uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej (dalej: o.p.), jest niczym innym, jak nowym sposobem przekazywania całości lub części ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych. Definicja legalna ksiąg podatkowych stanowi, że należy przez nie rozumieć księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Natomiast dowody księgowe to pojęcie wywodzące się bezpośrednio z ustawy o rachunkowości (dalej: uor). Tym samym, art. 193a § 1 o.p. odsyła w zakresie JPK do innych ustaw, regulujących w szczególności prowadzenie ksiąg rachunkowych. Dlatego magazyn – w przypadku JPK – powinien być rozumiany w znaczeniu księgowym, czyli rachunkowym. Za takim podejściem przemawiają również dodatkowe argumenty.

1. Po pierwsze, zbiór danych wymaganych przez strukturę JPK\_MAG odpowiada danym księgowym, które są przechowywane w systemach źródłowych. Każdy rodzaj ruchu został sklasyfikowany w pliku JPK w oparciu o powszechnie przyjęty sposób ewidencjonowania towarów. Do każdego ruchu zostało przypisanych wiele atrybutów, takich jak numer czy data dokumentu, data przemieszczenia towaru i informacje szczegółowe. Te wszystkie dane są elementami ewidencji prowadzonej przez podatników w elektronicznych systemach księgowych.

2. Po drugie, istnienie magazynu jest atrybutem rachunkowości i jest związane z obowiązkiem prowadzenia księgi pomocniczej, w odniesieniu do poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę. Z tego wynika, że magazyn to de facto ewidencja aktywów obrotowych, natomiast plik JPK to obraz tej ewidencji, rozszerzony o dodatkowe informacje wynikające z przepływu poszczególnych towarów przez dane przedsiębiorstwo.

Innymi słowy, zawsze kiedy jest mowa o plikach JPK, należy mieć na względzie, że są one odzwierciedleniem obrazu ksiąg w danym momencie. Plik JPK nie może kreować nowej rzeczywistości, co oznacza, że nie można w nim w żaden sposób zmieniać danych w stosunku do tego, jak zostały ujęte w księgach podatkowych. Będąc „obrazem”, plik JPK musi odzwierciedlać rzeczywistość.

W związku z tym, należy oddzielić zakres znaczeniowy pojęcia samego magazynu, którym jest ewidencja, od budynku czy wydzielonego pomieszczenia. Często magazyn-ewidencja będzie zmaterializowany w postaci takiego miejsca, ale mogą się zdarzyć odmienne sytuacje. Brak fizycznej lokalizacji nie oznacza braku magazynu.

Warto pamiętać, że analizę mającą na celu ustalenie czy magazyn w ogóle istnieje, warto rozpocząć od odpowiedzi na pytanie, czy podatnik dysponuje aktywami obrotowymi. Istotne jest również zweryfikowanie w tym zakresie polityki rachunkowości. Można tam znaleźć przydatne wskazówki w zakresie gospodarowania zapasami czy odniesienia do rodzaju prowadzonej ewidencji.

## **Liczba pojedyncza czy mnoga...**

O ile problematyczne może być samo stwierdzenie, czy istnieje magazyn, o tyle często znacznie trudniej jest znaleźć odpowiedź na pytanie, czy mamy do czynienia z jednym, czy z wieloma magazynami.

W strukturze JPK\_MAG istnieje tak zwana część nagłówkowa. To ten obszar pliku JPK, w którym należy zamieścić informacje umożliwiające w szczególności identyfikację podatnika i okres, za który plik JPK jest wygenerowany. W tej części Ministerstwo Finansów umieściło pole „Magazyn”, w którym – jak wynika z opisu – należy wskazać „oznaczenie magazynu”. Oznacza to, że w jednym pliku JPK można zawrzeć dane dotyczące jednego magazynu, co z kolei prowadzi do dalszych komplikacji.

O ile posiadanie jednego magazynu wiąże się z obowiązkiem wygenerowania jednego pliku JPK, o tyle, w przypadku wyrażenia przez odpowiedni organ żądania przekazania plików JPK\_MAG za wszystkie magazyny, podatnik musi zdefiniować liczbę posiadanych magazynów.

Problem ten jest istotny zwłaszcza w przypadku tych podatników, którzy prowadzą swoją działalność nie w jednej czy dwóch lokalizacjach, ale w dziesiątkach lub setkach miejsc. Z punktu widzenia pliku JPK, każdy zidentyfikowany magazyn to osobny plik JPK. Może się okazać, że prowadzona dotychczas ewidencja powinna być w sposób sztuczny dzielona na grupy definiujące obszar poszczególnych magazynów. Co więcej, może zaistnieć również sytuacja przeciwna, w której podatnik dla celów księgowych wyróżnia w ramach magazynu pewnego rodzaju podgrupy, natomiast z punktu widzenia struktury JPK powinien raportować mniejszą liczbę magazynów.

## **... i skutki błędnego założenia**

Przyjęcie nieprawidłowego założenia może prowadzić do różnorodnych skutków.

## Przykład

Podatnik może przygotować zbiorczy plik JPK dla ograniczonej liczby magazynów, podczas gdy w rzeczywistości wyróżnionych magazynów powinno być więcej. Tym samym, w pliku JPK\_MAG zabraknie części ruchów międzymagazynowych (MM), które powinny być raportowane.

Z kolei, wygenerowanie zbyt dużej liczby plików JPK, będące konsekwencją przyjęcia istnienia zbyt wielu magazynów, w konsekwencji również będzie prowadzić do zaraportowania nieprawidłowego stanu faktycznego. Część ruchów wykazanych w pliku JPK\_MAG powinno być potraktowanych jako przesunięcia wewnętrzne, niepodlegające raportowaniu.

Powyższe rozważania nie są tylko teoretyczne. Takie przypadki zdarzają się w praktyce i zazwyczaj są efektem przyjęcia błędnych założeń do analizy poprzedzającej mapowanie (czyli dopasowanie) danych z systemu księgowego do pliku JPK. Z punktu widzenia poprawności takiego pliku, to właśnie od mapowania zależy efekt końcowy. Popęlnienie błędu na tym etapie może skutkować sztucznym zwiększeniem ilości pracy w przyszłości, bądź też przekazaniem organowi podatkowemu nieprawdziwych danych.

## Jest rozwiązanie

Aby uniknąć takich komplikacji, punktem wyjścia analizy powinno być zdefiniowanie podstawowych założeń związanych z polityką magazynową – począwszy od stwierdzenia, czy magazyn faktycznie istnieje, poprzez określenie liczby magazynów na podstawie faktycznych przesłanek, a nie założeń przyjętych na potrzeby kontrolingowe. Oparciem dla takiej analizy, oprócz przepływów aktywów obrotowych i charakteru tych przepływów, powinny być także rozwiązania przyjęte w polityce rachunkowości, jak również w samym podejściu księgowym.

## Ruchy magazynowe

Kolejnym, równie istotnym zagadnieniem, jest problem ruchów magazynowych. Struktura JPK obejmuje obecnie swoim zakresem cztery typy takich ruchów:

- przyjęcia zewnętrzne (PZ);
- wydania zewnętrzne (WZ);
- ruchy międzymagazynowe (MM);
- rozchód wewnętrzny (RW).

Brakuje wśród nich choćby przyjęć wewnętrznych, które również są dokumentowane w księgach.

Przy rozróżnianiu ruchów magazynowych istnieje możliwość popełnienia błędów w alokacji danego ruchu do odpowiedniego miejsca w strukturze JPK.

## Co za dużo, to niezdrowo

Najczęściej występującym błędem jest alokowanie wszystkich występujących u podatnika ruchów magazynowych do tych czterech typów. Niektórzy podatnicy wyszli z założenia, że umieszczenie tych czterech typów ruchów w strukturze magazynowej oznacza, że podatnik jest zobowiązany do przypisania do jednego z czterech typów każdego możliwego ruchu magazynowego (np. przyjęcia wewnętrznego).

Takie rozumowanie jest sprzeczne z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów, umieszczonymi w Biuletynie Informacji Publicznej. Zgodnie z tymi wyjaśnieniami, podatnicy są obecnie zobligowani do prezentacji tylko tych czterech, jasno wskazanych w strukturze JPK typów ruchów magazynowych. Oznacza to, że podatnicy nie powinni pokazywać w pliku JPK wszystkich ruchów magazynowych.

## Przyszłość pełna wątpliwości

**Michał Jezierski, menedżer w Zespole Tax Management Consulting Deloitte  
Doradztwo Podatkowe**

Pliki JPK są nową formą raportowania. Wciąż pojawiają się kolejne pytania, na które brakuje jednoznacznych odpowiedzi. Dlatego, niezależnie od przyjętego rozwiązania, podatnicy muszą mieć na względzie, że narzędzia stosowane do przygotowania plików JPK powinny być jak najbardziej elastyczne.

Wynika to z planów Ministerstwa Finansów, które zamierza w przyszłości modyfikować obecnie obowiązujące struktury. Poprzez modyfikację należy rozumieć ich rozszerzenie o kolejne dokumenty magazynowe, a co za tym idzie, o cały zestaw informacji powiązanych z takimi dokumentami. Nie można też wykluczyć rozszerzenia dotychczas raportowanych danych, jak również zmian technicznych w strukturze.

Takie zmiany mogą polegać na zmianie nazewnictwa pól, ich kolejności, czy samej koncepcji prezentacji danych, co pośrednio miało miejsce w przypadku struktury JPK\_VAT.

Jeżeli dojdzie do takich zmian, najpełniej odczują je ci podatnicy, którzy nie korzystają ze specjalistycznego oprogramowania i we własnym zakresie przygotowują pliki JPK. To po ich stronie będzie cała praca związana z przystosowaniem do zmian i tworzenie własnych rozwiązań w tym zakresie.

W kontekście dostosowywania się do obowiązującej struktury, szczególnie istotne jest uwzględnienie w swoich analizach rozwiązań zawartych w polityce rachunkowości. Podatnicy muszą pamiętać, że plik JPK\_MAG jest obrazem, którego ramy definiują również rozwiązania przyjęte przez przedsiębiorcę.

---