

JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

redakcja naukowa

Marcin Sidelnik, Przemysław Grzanka

Tomasz Bzymek, Jacek Drzazga

Maciej Dybaś, Przemysław Grzanka

Daniel Iwiński, Mateusz Korbias

Aleksandra Michalska, Aleksandra Plichta

Marcin Sidelnik, Mateusz Szczepańczyk

PRAWO W PRAKTYCE

PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy
książki i ułatwiają
ich odnalezienie



Przykłady



Podstawa prawna
Kontekst prawny

JEDNOLITY PLIK KONTROLNY

redakcja naukowa

Marcin Sidelnik, Przemysław Grzanka

Tomasz Bzymek, Jacek Drzazga

Maciej Dybaś, Przemysław Grzanka

Daniel Iwiński, Mateusz Korbas

Aleksandra Michalska, Aleksandra Plichta

Marcin Sidelnik, Mateusz Szczepańczyk

PRAWO W PRAKTYCE



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2017

Stan prawny na 1 stycznia 2017 r.

*z uwzględnieniem przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej
(Dz. U. poz. 1947) wchodzących w życie z dniem 1 marca 2017 r.*

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Maciej Troć

Łamanie

JustLuk

Poszczególne części książki napisali:

Tomasz Bzymek, Daniel Iwiński – rozdział 8 pkt 8.4

Tomasz Bzymek, Daniel Iwiński, Aleksandra Michalska – rozdział 8 pkt 8.2

Jacek Drzazga, Przemysław Grzanka – rozdział 2 pkt 2.5.7, rozdział 5

Jacek Drzazga, Przemysław Grzanka, Aleksandra Michalska – rozdział 8 pkt 8.3.3

Maciej Dybaś, Przemysław Grzanka – rozdział 3 pkt 3.6, 3.7

Maciej Dybaś, Przemysław Grzanka, Aleksandra Plichta – rozdział 3 pkt 3.3, 3.5

Maciej Dybaś, Aleksandra Plichta – rozdział 3 pkt 3.1, 3.2, 3.4, rozdział 8 pkt 8.5, 8.6

Przemysław Grzanka – rozdział 2 (z wyjątkiem pkt 2.5.7)

Przemysław Grzanka, Marcin Sidelnik – rozdział 1

Mateusz Korbas – rozdział 4, 6

Aleksandra Michalska – rozdział 8 pkt 8.1, rozdział 8 pkt 8.3.1, 8.3.2, 8.3.4–8.3.6, rozdział 9

Mateusz Szczepańczyk – rozdział 7

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-233-5

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Słowo wstępne	17
Rozdział 1	
Jak wyglądała e-kontrola bez Jednolitego Pliku Kontrolnego	19
1.1. Wprowadzenie	19
1.2. Regulacje prawa podatkowego w zakresie kontroli elektronicznej przed wprowadzeniem Jednolitego Pliku Kontrolnego	21
1.2.1. Uwagi ogólne	21
1.2.2. E-kontrola przeprowadzana przez naczelników US przed wprowadzeniem Jednolitego Pliku Kontrolnego	22
1.2.3. E-kontrola przeprowadzana przez dyrektorów UKS przed wprowadzeniem Jednolitego Pliku Kontrolnego	26
Rozdział 2	
Wprowadzenie obowiązku przekazywania Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie w trakcie e-kontroli	30
2.1. Wprowadzenie	30
2.2. Kto i kiedy ma obowiązek raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie	37
2.3. Dane za okresy sprzed wejścia w życie przepisów dotyczących Jednolitego Pliku Kontrolnego	50

2.4. Jak można przekazać Jednolity Plik Kontrolny na żądanie ...	51
2.5. Jednolity Plik Kontrolny w trakcie czynności kontrolnych organów podatkowych i kontroli skarbowej	52
2.5.1. Uwagi ogólne	52
2.5.2. Jednolity Plik Kontrolny a czynności sprawdzające uregulowane w ordynacji podatkowej	53
2.5.3. Jednolity Plik Kontrolny a kontrola podatkowa	55
2.5.4. Jednolity Plik Kontrolny a postępowania podatkowe	56
2.5.5. Jednolity Plik Kontrolny a postępowania kontrolne ..	57
2.5.6. Jednolity Plik Kontrolny a czynności sprawdzające uregulowane w ustawie o kontroli skarbowej	58
2.5.7. Jednolity Plik Kontrolny a Krajowa Administracja Skarbowa	59
2.5.7.1. Nowa administracja podatkowa, czyli kilka słów o Krajowej Administracji Skarbowej ...	59
2.5.7.2. Nowa procedura kontroli celno-skarbowej – zarys podstaw	63
2.5.7.3. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w ramach kontroli celno-skarbowej	65

Rozdział 3

Obowiązek raportowania comiesięcznego Jednolitego Pliku Kontrolnego dla ewidencji VAT	68
3.1. Wprowadzenie	68
3.2. Jednolity Plik Kontrolny na żądanie a nowy obowiązek comiesięcznego Jednolitego Pliku Kontrolnego dla VAT	69
3.3. Jak i komu przekazywać dane w przypadku comiesięcznego raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego dla VAT	71
3.4. Rozliczenia kwartalne VAT a obowiązek comiesięcznego raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego dla VAT	74
3.4.1. Uwagi ogólne	74
3.4.2. Nowelizacja ustawy VAT a podatnicy składający deklaracje VAT kwartalne	76

3.5. Obowiązek comiesięcznego raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego dla VAT a jednostki samorządu terytorialnego	78
3.6. Obowiązek korekty JPK_VAT	85
3.7. JPK_VAT a pełnomocnik	88

Rozdział 4

Wymogi techniczne w zakresie przekazania Jednolitego Pliku Kontrolnego fiskusowi	90
4.1. Wprowadzenie	90
4.2. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – specyfikacja interfejsów usług Jednolitego Pliku Kontrolnego	92
4.3. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – środowisko testowe i produkcyjne	95
4.4. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – aplikacja kliencka Ministerstwa Finansów	96
4.5. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – urzędowe poświadczenie odbioru (UPO) ...	99
4.6. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – najczęstsze problemy	102

Rozdział 5

Potencjalne sankcje za nieprzekazanie danych w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego	104
5.1. Potencjalne sankcje za nieprzekazanie danych w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie	104
5.2. Potencjalne sankcje za brak JPK dla ewidencji VAT bez żądania (JPK_VAT)	107

Rozdział 6

Struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego – zarys architektury wybranych struktur	112
6.1. Wprowadzenie	112
6.2. Architektura struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego	113
6.3. Zmiany struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego od 2017 r. ...	119

Rozdział 7

Zestawienie zakresu danych wymaganych przez wybrane struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego	121
7.1. Struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego – szczegółowe zestawienie wymaganych danych	121
7.2. Struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego w wersji (1) obowiązujące od 1 lipca 2016 r.	123
7.2.1. Uwagi ogólne	123
7.2.2. Części wspólne – Nagłówek JPK	124
7.2.3. Części wspólne – Identyfikacja Podmiotu	126
7.2.4. Ewidencja zakupów i sprzedaży VAT – JPK_VAT (1) – dla okresów rozliczeniowych przypadających przed 2017 r.	128
7.2.5. Faktury – JPK_FA (1)	139
7.2.6. Księgi rachunkowe – JPK_KR (1)	156
7.2.7. Magazyn – JPK_MAG (1)	165
7.2.8. Wyciągi bankowe – JPK_WB (1)	174
7.3. Wybrane struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego obowiązujące od 1 stycznia 2017 r. Ewidencja zakupów i sprzedaży VAT – JPK_VAT (2)	177

Rozdział 8

Podstawowe problemy podatników związane z przygotowaniem się do raportowania wybranych struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego	194
8.1. Uwagi ogólne	194
8.2. Struktura 1 – księgi rachunkowe	195
8.2.1. Uwagi ogólne	195
8.2.2. Zależności pomiędzy poszczególnymi częściami JPK_KR	197
8.2.3. Sposób raportowania w ramach JPK_KR	198
8.2.4. Główne problemy przy wypełnianiu struktury JPK_KR	202
8.2.4.1. Identyfikacja zespołu, kategorii oraz podkategorii kont	203

8.2.4.2.	Identyfikacja informacji łączącej zapis ujęty w <i>Dzienniku</i> z odzwierciedleniem zapisu na koncie księgi głównej lub ksiąg pomocniczych	204
8.2.4.3.	Wskazywanie kodu operatora	204
8.2.4.4.	Sposób prezentowania wartości w polach „DziennikKwotaOperacji” oraz „SumaKwotOperacji”	205
8.2.4.5.	Identyfikacja „łącznika” systemowego pomiędzy kontami przeciwnymi	206
8.3.	Struktura 2 – wyciąg bankowy	207
8.3.1.	Uwagi ogólne	207
8.3.2.	Zakres raportowania w ramach JPK_WB	209
8.3.3.	Raportowanie klienckich rachunków bankowych przez banki	211
8.3.4.	Raportowanie własnych rachunków bankowych przez banki	216
8.3.5.	Raportowanie rachunków płatniczych wskazanych w ustawie o usługach płatniczych	217
8.3.6.	Główne problemy przy uzupełnianiu struktury JPK_WB	219
8.3.6.1.	Uprawnienie organów podatkowych do przetwarzania danych osobowych	220
8.3.6.2.	Uprawnienie organów kontroli skarbowej do przetwarzania danych osobowych	221
8.3.6.3.	Wskazywanie salda dla poszczególnych operacji	223
8.4.	Struktura 3 – magazyn	224
8.4.1.	Uwagi ogólne	224
8.4.2.	Zależności pomiędzy poszczególnymi częściami JPK_MAG	226
8.4.3.	Zakres raportowania	227
8.4.4.	Sposób raportowania danych w strukturze JPK_MAG	228
8.4.5.	Główne problemy	229
8.4.5.1.	Definicja magazynu	229
8.4.5.2.	Podział magazynów i jego szczegółowość	230

8.4.5.3. Rodzaje raportowanych dokumentów magazynowych	230
8.4.5.4. Związek z księgami rachunkowymi	232
8.4.5.5. Związek z polityką rachunkowości	232
8.4.5.6. Wartości ruchów magazynowych	233
8.4.5.7. Przesunięcia międzymagazynowe	233
8.4.5.8. Daty	233
8.4.5.9. Dane kontrahentów	234
8.4.5.10. Powiązanie z fakturami	234
8.4.5.11. Wolumen danych	235
8.5. Struktura 4 – ewidencja zakupów i sprzedaży VAT	235
8.5.1. Struktura JPK_VAT	235
8.5.2. Zmiany w strukturze JPK_VAT dla rozliczeń VAT od 2017 r.	238
8.5.3. Zmiany w ewidencjach VAT a JPK_VAT dla rozliczeń od 2017 r.	241
8.5.4. Cel JPK_VAT i zgodność struktury z deklaracją VAT	246
8.5.5. Raportowane dane w sytuacji zmiany wzorów deklaracji VAT	248
8.5.6. Korekty danych w sytuacji zmiany wersji schem JPK_VAT	249
8.5.7. „Zerowe” JPK_VAT	250
8.5.8. Główne problemy przy wypełnianiu struktury JPK_VAT	250
8.5.8.1. Dane adresowe podatników zagranicznych ...	251
8.5.8.2. Waluta danych	253
8.5.8.3. Zaokrąglenia	254
8.5.8.4. Numeracja wpisów	256
8.5.8.5. NIP wystawcy w transakcji z krajem trzecim	257
8.5.8.6. Data sprzedaży	257
8.5.8.7. Numer dokumentu	258
8.5.8.8. Szczegółowość danych sprzedaży i zakupu ..	259
8.6. Struktura 5 – faktury	260
8.6.1. Struktura JPK_FA	260
8.6.2. Cel JPK_FA	262

8.6.3. Faktury zakupowe poza JPK_FA	262
8.6.4. Główne problemy przy wypełnianiu struktury JPK_FA	265
8.6.4.1. Parametr sterujący JPK_FA	265
8.6.4.2. Raportowanie faktur walutowych	268
8.6.4.3. Numer faktury	270
8.6.4.4. Raportowanie numeru VAT	271
8.6.4.5. Typy faktur	275
8.6.4.6. Faktury korygujące i zbiorcze faktury korygujące	276
8.6.4.7. Przypisywanie atrybutów	276
8.6.4.8. Więcej niż jedno zwolnienie na fakturze	277
8.6.4.9. Stawki	278
8.6.4.10. Odwrotne obciążenie i sprzedaż niepodlegająca opodatkowaniu	279
8.6.4.11. Data sprzedaży	280
8.6.4.12. Kto wskazuje na samofakturowanie?	281
8.6.4.13. Nietypowe jednostki miary	282
8.6.4.14. „P_10” nie zawsze z rabatem	282
8.6.4.15. Cena jednostkowa netto, brutto, a może obie?	283
8.6.4.16. Wartość netto czy wartość brutto? A może obie?	284
 Rozdział 9	
Przyszłość Jednolitego Pliku Kontrolnego	285
9.1. Uwagi ogólne	285
9.2. Spółka celowa do celów informatyzacji służb skarbowych a Jednolity Plik Kontrolny	286
9.3. Centralny Rejestr Faktur a Jednolity Plik Kontrolny	288
 Autorzy	291

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | |
|--|---|
| k.c. | – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.) |
| k.k.s. | – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.) |
| Konstytucja RP | – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) |
| nowelizacja ustawy VAT | – ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024) |
| nowelizacja z dnia 10 września 2015 r. | – ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.) |
| nowelizacja z dnia 13 maja 2016 r. | – ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.) |
| o.p. | – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) |
| pr. bank. | – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1988 z późn. zm.) |
| rozporządzenie JST | – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 sierpnia 2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej (Dz. U. poz. 1337) |

- specustawa – ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 1454 z późn. zm.)
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
- u.o.d.o. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 922)
- u.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.)
- ustawa CIT – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.)
- ustawa o KAS – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.)
- ustawa wprowadzająca KAS – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948 z późn. zm.)
- ustawa VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
- u.u.p. – ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1572 z późn. zm.)

Inne

- Dz. Urz. NBP – Dziennik Urzędowy Narodowego Banku Polskiego

interpretacja ogólna	– 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 (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 49)
JPK	– Jednolity Plik Kontrolny
JST	– jednostka samorządu terytorialnego
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
NBP	– Narodowy Bank Polski
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PS	– Przegląd Sądowy
SN	– Sąd Najwyższy
struktury JPK	– struktury logiczne dostępne w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczącej Jednolitego Pliku Kontrolnego
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UKS	– urząd kontroli skarbowej
US	– urząd skarbowy
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Czytelnicy,

Jednolity Plik Kontrolny stanowić ma zbiór danych tworzonych z systemów informatycznych podatników zawierający kompletne informacje o operacjach gospodarczych za dany okres, posiadającym ustandaryzowany układ i format (schemat XML) umożliwiający jego łatwe przetwarzanie.

Przepisy o Jednolitym Pliku Kontrolnym obowiązują, co prawda dopiero od kilku miesięcy i nie dotyczą jeszcze wszystkich podatników, niemniej jednak już teraz można pokusić się o stwierdzenie, że ich obecność w polskim porządku prawnym powoli przenosi nas w zupełnie inną erę raportowania podatkowego, opartą w pełni o elektroniczną komunikację z administracją podatkową.

Jednolity Plik Kontrolny zdążył już wzbudzić wiele kontrowersji i problemów praktycznych wśród przedsiębiorców. Jednocześnie, z uwagi na fakt, iż w chwili obecnej jedynie część z nich została w pełni objęta nowymi regulacjami, pokuszenie się o stwierdzenie, że lista problematycznych kwestii została już wyczerpana, byłoby z pewnością myśleniem życzeniowym.

Mam jednak nadzieję, że publikacja, która oddajemy w Państwa ręce, okaże się cenną pozycją w codziennych przygotowaniach do raportowania podatkowego, czy też w ramach wsparcia Państwa klientów w takim procesie.

Ambicją, która towarzyszyła autorom w ramach przygotowania niniejszej publikacji, było nie tylko omówienie poszczególnych struktur JPK w przystępny sposób, ale też przeprowadzenie Państwa przez pół roku naszych doświadczeń w procesach wdrażania i raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego. Wierzymy, że dzięki niniejszej lekturze będziecie Państwo mogli z tych doświadczeń skorzystać. Nie pozostaje mi zatem nic innego, jak życzyć Państwu owocnej lektury.

Marcin Sidelnik

Dyrektor w Dziale Prawno-Podatkowym PwC
zarządzający projektami dotyczącymi wdrożenia
i przygotowania podatników do Jednolitego Pliku Kontrolnego

Rozdział 1

JAK WYGLĄDAŁA E-KONTROLA BEZ JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO

1.1. Wprowadzenie

Postęp techniczny wpływa na sposób prowadzenia typowych urzędzeń księgowych wykorzystywanych na potrzeby wypełniania obowiązków podatników wynikających z przepisów prawa podatkowego. Ustawodawca, przewidując ten postęp, jeszcze przed wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego regulacji dotyczących Jednolitego Pliku Kontrolnego umożliwił podatnikom, na podstawie art. 13 ust. 2 u.r.¹, prowadzenie ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera. Zgodnie z tym przepisem za równoważne z księgami rachunkowymi prowadzonymi w formie tradycyjnej uznaje się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych ich części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania.

Natomiast zgodnie z art. 13 ust. 3 u.r. warunkiem utrzymywania zasobów informacyjnych systemu rachunkowości w formie elektronicznej było posiadanie oprogramowania umożliwiającego uzyskiwanie czytelnych informacji w odniesieniu do zapisów dokonanych w księgach rachunkowych przez ich wydrukowanie lub przeniesienie na informatyczny nośnik danych.

¹ Stanowiących księgi podatkowe na mocy art. 3 pkt 4 o.p.

W rezultacie przed wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego regulacji w zakresie JPK podatnicy byli uprawnieni do prowadzenia ksiąg rachunkowych, obejmujących także inne ewidencje oraz rejestry dla celów podatkowych, w formie elektronicznej bez szczególnych obowiązków dotyczących sprawozdawczości na potrzeby aparatu skarbowego. Co więcej, przepisy prawa podatkowego nie regulowały szczegółowych wymogów w zakresie używanych przez podatników programów finansowo-księgowych, w szczególności dotyczących eksportu zapisów informacyjnych rachunkowości w celu przeprowadzenia działań kontrolnych.

Mimo braku systemowych regulacji prawnych dotyczących elektronicznych kontroli podatkowych w celu dostosowania do postępującego procesu cyfryzacji urządzeń księgowych podatników Ministerstwo Finansów podejmowało działania mające na celu usprawnienie kontroli wobec podatników stosujących elektroniczne urządzenia księgowe na potrzeby podatkowe. W ramach programu PHARE 2002/000-196.01.05² przeprowadzono audyt zadań administracji podatkowych pod kątem możliwości zastosowania odpowiednich rozwiązań techniczno-informatycznych, w tym wprowadzenia informatycznych technik kontroli podatników. Kolejnym krokiem w stronę stworzenia technicznych podstaw przeprowadzania kontroli elektronicznych był pilotażowy zakup przez Ministerstwo Finansów, w ramach programu Phare 2002³, 16 licencji na program IDEA⁴. Natomiast w styczniu 2006 r. Ministerstwo Finansów zakupiło 200 aplikacji ACL⁵. Ponadto w związku z zakupem przedmiotowych aplikacji zostały przeprowadzone stosowne szkolenia pracowników administracji skarbowej ukierunkowane na skuteczne wykorzystanie tych narzędzi w działaniach kontrolnych. Zakupione programy miały umożliwić służbom skarbowym przeprowadzanie kontroli elektronicznych, tj. pobrania danych księgowych podatnika zasadniczo z każdego systemu księgowo-finanso-

² *Modernization of the system of tax collection and taxpayers control*, 2002/000-196.01.05.

³ Phare 2002 project – TaxAdministration (PL02/IB/FI-01).

⁴ *Interactive Data Exploration and Analysis*.

⁵ *Audit Command Language*.

wego i następnie przeprowadzanie ich analiz według ustalonych parametrów⁶.

Nabycie przedmiotowych programów miało również zwiększać wydajność przeprowadzanych działań kontrolnych służb skarbowych oraz zredukować czas przeprowadzania tych działań. Wyposażenie administracji skarbowej w tego rodzaju narzędzia informatyczne miało umożliwiać również skuteczniejsze dokonywanie przetwarzania i analizy pobranych danych księgowych od podatników z różnego rodzaju informatycznych systemów finansowo-księgowych. Działania dotyczące informatyzacji zadań kontrolnych administracji skarbowej stanowiły również wyraz dostosowywania konkretnych rozwiązań technicznych do regulacji prawnych, w szczególności na gruncie podatku od wartości dodanej (i VAT) w zakresie faktur elektronicznych⁷.

1.2. Regulacje prawa podatkowego w zakresie kontroli elektronicznej przed wprowadzeniem Jednolitego Pliku Kontrolnego

1.2.1. Uwagi ogólne

Przepisy prawa podatkowego przed wprowadzeniem regulacji w zakresie JPK nie regulowały w specyficzny sposób kontroli podatników, od których pobierane były dane w formie elektronicznej. Nie określały również choćby pośrednio, które organy podatkowe lub kontroli skarbowej były upoważnione do przeprowadzania tego rodzaju badania danych pobieranych od podatników. W tego rodzaju kontrolach miały zastosowanie przede wszystkim regulacje ordynacji podatkowej oraz ustawy o kontroli skarbowej. Wyciągając wnioski praktyczne z przeprowadzonych działań kontrolnych organów podat-

⁶ *Advanced training for tax auditors in the field of computer audit*. CRIS Number: 2006/018-180.01-03 Twinning No: PL/06/IB/FI/01/TL.

⁷ Dyrektywa Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunków fakturowania w zakresie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. WE L 15 z 17.01.2002, s. 24).

kowych i skarbowych, należy stwierdzić, że kontrola elektroniczna była przeprowadzana zasadniczo przez naczelników US oraz dyrektorów UKS. Natomiast kontrolę elektroniczną podatnika definiowano jako poprawne wykonanie trzech czynności:

- 1) pobranie danych podlegających sprawdzeniu w postaci elektronicznej od podmiotu kontrolowanego,
- 2) sprawdzenie poprawności i kompletności otrzymanych danych,
- 3) analiza danych pod kątem nieprawidłowości z użyciem dostępnych w ACL funkcji⁸,

albo też jako kontrolę, w trakcie której do analizy danych pozyskanych w formie elektronicznej z systemów informatycznych wykorzystano program ACL lub IDEA oraz co najmniej gdy:

- 1) ustalono sumy ksiąg podatkowych w formie elektronicznej pozwalające na porównanie ich z danymi z ksiąg w formie papierowej, lub z danymi wykazanymi w deklaracji za badany okres;
- 2) wykonano test luk lub powtórzeń;
- 3) dokonano sprawdzenia poprawności NIP kontrahentów lub wystąpienia kontrahentów w dostępnych bazach niezintegrowanych z systemem POLTAX (system ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach)⁹.

1.2.2. E-kontrola przeprowadzana przez naczelników US przed wprowadzeniem Jednolitego Pliku Kontrolnego

Uprawnienie do pobierania danych w formie elektronicznej od podatników może znacząco ingerować w ich prawa do ochrony pewnych informacji dotyczących m.in. tajemnicy handlowej. Ze względu na ryzyko znaczącej ingerencji w uprawnienia podatnika do ochrony

⁸ Protokół kontroli problemowej przeprowadzonej przez Departament Administracji Podatkowej nr AP7/0813-17/HMA/12 z dnia 26 października 2012 r. w Urzędzie Skarbowym w Bytomiu, źródło: Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Izby Skarbowej w Katowicach.

⁹ Opracowano na podstawie wystąpienia pokontrolnego Ministra Finansów z dnia 11 października 2012 r. nr AP7/0813/7-3/AMW/12/4153, źródło: Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna.

pewnych prawnie chronionych informacji ustawodawca przed wprowadzeniem regulacji w zakresie JPK ograniczał możliwość pobierania danych w formie elektronicznej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej zasadniczo wyłącznie do przypadków, w których wobec danego podatnika prowadzona była kontrola podatkowa.

Zgodnie z działem VI o.p. naczelnicy US byli uprawnieni do przeprowadzania kontroli podatkowych. Na podstawie art. 286 § 1 pkt 4 o.p. kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia do przeprowadzania kontroli podatkowej wydawanego przez naczelników US, byli w szczególności uprawnieni do udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej¹⁰. Jednocześnie należy zaznaczyć, że ustawodawca nie wskazywał zakresu danych, które mogły zostać pobrane w formie elektronicznej. W związku z tym należy uznać, że zakres danych pobieranych w formie elektronicznej mógł obejmować nie tylko księgi podatkowe prowadzone w tej formie, ale również inne informacje czy dokumenty przechowywane w formie elektronicznej. Natomiast granicę dla ustalenia zakresu pobieranych danych powinien stanowić art. 180 o.p., wskazujący, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

W przypadku kontroli elektronicznej przeprowadzanej przez naczelników US zasadniczo obowiązywały pisemne wewnętrzne procedury w zakresie przeprowadzania tego rodzaju kontroli. W związku z tym, że podatnicy prowadzący księgi podatkowe w formie elektronicznej nie mieli obowiązku informowania organów podatkowych o tym fakcie¹¹,

¹⁰ Przedmiotowa regulacja mimo wejścia w życie od 1 lipca 2016 r. przepisów dotyczących Jednolitego Pliku Kontrolnego nie ulegała zmianie, co może świadczyć o dodatkowym uprawnieniu organów podatkowych lub kontroli skarbowej do pobierania danych w formie elektronicznej od podatników niezależnie od zakresu danych wymaganych przez strukturę Jednolitego Pliku Kontrolnego dostępne w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

¹¹ Zaznaczyć należy, że mimo wprowadzenia od 1 lipca 2016 r. regulacji w zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego podatnicy nie mają obowiązku informowania organów podatkowych lub kontroli skarbowej o prowadzeniu ksiąg podatkowych w formie elektronicznej przed wszczęciem wobec nich stosownych procedur postępowań podatkowych lub kontrolnych.

kontrolujący po wszczęciu kontroli podatkowej musieli uzyskać stosowną informację. Następnie po uzyskaniu informacji, że dokumentacja dotycząca okresu kontrolowanego była prowadzona w formie elektronicznej, kontrolujący doręczali podatnikowi pisemne żądanie udostępnienia danych w formie elektronicznej na płycie CD lub DVD, którego podstawą prawną jest art. 286 § 1 pkt 4 o.p. Ponadto w wezwaniach kontrolujący wskazywali formaty plików¹², w których zalecane było przekazanie danych, oraz termin ich przedłożenia. Kontrolujący żądali również udostępnienia informacji o rodzaju stosowanego przez podatnika programu finansowo-księgowego. W wezwaniach o udostępnienie danych w formie elektronicznej umieszczane było również pouczenie dotyczące sankcji w przypadku udaremnienia lub utrudnienia wykonywania czynności kontrolnych przewidzianych w art. 83 k.k.s.

Z pobrania danych w formie elektronicznej sporządzany był protokół stosownie do art. 172 w zw. z art. 292 o.p. Protokół ten zawierał w szczególności nazwę pobranego pliku, jego format oraz wielkość. Nośnik, na którym przekazywane były dane elektroniczne podatnika, był oznaczany stosownie do danych identyfikacyjnych akt danej kontroli podatkowej, tj. opakowanie nośnika było oznaczane sygnaturą akt kontroli podatkowej oraz podpisem kontrolującego. Zabezpieczenie przekazanego nośnika przed zniszczeniem, uszkodzeniem lub narażeniem na szkodliwe działanie środków chemicznych, mechanicznych, temperatury lub pola magnetycznego w sposób uniemożliwiający swobodny dostęp do niego odbywało się stosownie do przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej (Dz. U. Nr 166, poz. 1392).

Następnie dane z nośnika były przegrywane na zabezpieczone urządzenia informatyczne we właściwej siedzibie naczelnika US przeprowadzającego kontrolę podatkową w celu zaimportowania danych do danego programu analitycznego (ACL lub IDEA). Po przegraniu

¹² Zalecanymi formatami plików były: DBF (dbase), XLS (Excel), TXT (tekst), PRN (print), CSV (csv) i SKL (syłk).

danych kontrolujący nośnik opakowywali, oznaczali i zabezpieczali własnym podpisem, sporządzali kartę ewidencyjną dowodu i przekazywali kierownikom działu kontroli podatkowych. Po wpisaniu kontroli do ewidencji kontroli elektronicznych prowadzonych przez kierowników działu kontroli nośnik umieszczany był w odpowiednio zabezpieczonym miejscu, np. w szafie metalowej.

Kontrolujący przeszkolony w zakresie obsługi programu ACL lub IDEA w toku kontroli podatkowej wykonywał testy i analizy w celu sprawdzenia poprawności danych. Za pomocą programu ACL lub IDEA dokonywano analiz dla potrzeb kontroli obejmujących m.in. sprawdzenie poprawności NIP kontrahentów kontrolowanego, test luk lub powtórzeń w danych, konkretne zdarzenia, daty, konta itp. Po zakończeniu kontroli podatkowej dane źródłowe i wyniki analiz były usuwane z pamięci komputera, na którym dokonywano testów i analiz.

W protokole kontroli podatkowej zamieszczana była informacja o zakresie przeprowadzonej analizy, każde odtworzenie i wykorzystanie dowodu w postaci elektronicznego zapisu danych finansowo-księgowych było wpisywane do karty ewidencyjnej dowodu. Przeprowadzenie kontroli i wyniki podjętych czynności z użyciem programu ACL lub IDEA zasadniczo były opisane w treści protokołu kontroli. Natomiast w części protokołu dotyczącej metod kontroli sporządzana była adnotacja, że jedną z metod kontroli była e-kontrola. W przypadku niestwierdzenia nieprawidłowości w ramach e-kontroli w części protokołu dotyczącej stanu faktycznego opisywane były obszary i tematy objęte e-kontrolą z informacją co do każdego z nich, że nie stwierdzono nieprawidłowości. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w protokole kontroli opisywane były rodzaje nieprawidłowości oraz źródła dowodowe i tryb postępowania, który doprowadził do stwierdzenia nieprawidłowości. Ponadto wskazywane były określone dane elektroniczne stanowiące punkt wyjścia do analiz oraz innych czynności, jakie wykonano¹³.

¹³ Opracowano na podstawie „Protokołu kontroli problemowej” w zakresie wykorzystania informatycznego narzędzia analitycznego ACL w kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Departament Administracji Podatkowej Zespół Kontrolny

Po zakończeniu kontroli podatkowej, w której przeprowadzono e-kontrolę, akta kontroli były przekazywane do innych komórek US z oznaczeniem „kontrola przy użyciu ACL lub IDEA”. Dane finansowo-księgowe pobrane od podatnika na nośniku CD lub DVD pozostawały w siedzibie naczelnika US i były przechowywane w dziale kontroli w odpowiednio zabezpieczonym miejscu, np. w sejfie.

W zakresie dalszego postępowania wynikającego z ordynacji podatkowej ustawodawca nie wprowadził szczególnych regulacji dotyczących wyników kontroli podatkowej przeprowadzonej z zastosowaniem elementów e-kontroli. W związku z tym tego rodzaju ustalenia podlegały zwyczajnej procedurze wynikającej z ordynacji podatkowej.

1.2.3. E-kontrola przeprowadzana przez dyrektorów UKS przed wprowadzeniem Jednolitego Pliku Kontrolnego

Dyrektorzy UKS na podstawie art. 13 u.k.s. działania kontrolne względem podatników przeprowadzali w formie postępowania kontrolnego, w trakcie którego mogła zostać przeprowadzona kontrola podatkowa. Przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie regulowały wprost zasad gromadzenia materiału dowodowego w trakcie postępowania kontrolnego. Natomiast na podstawie art. 31 u.k.s. wskazywały, że w zakresie nieuregulowanym stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej. Ponadto w artykule tym wskazano, że na potrzeby odpowiedniego stosowania przepisów ordynacji podatkowej w zakresie postępowania kontrolnego przez pojęcie

Wydziału Kontroli Izb i Urzędów Skarbowych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Lublinie z dnia 7 grudnia 2012 r. nr AP7/8013-24/HMA/12, źródło: Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie, oraz „Protokołu kontroli problemowej” w zakresie prawidłowości prowadzenia kontroli podatkowej za pomocą narzędzi informatycznych ACL/IDEA przeprowadzonej przez pracownika Izby Skarbowej w Opolu w Opolskim Urzędzie Skarbowym z dnia 23 maja 2011 r., źródło: Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu.

postępowania kontrolnego należy rozumieć postępowanie podatkowe uregulowane w dziale IV o.p., oraz zaznaczono tożsamość znaczeniową kontroli podatkowej w rozumieniu ustawy o kontroli skarbowej i działu VI o.p.

Należy zatem uznać, że zakres uprawnień i obowiązków oraz procedura stosowana przez dyrektorów UKS w zakresie gromadzenia i oceny materiału dowodowego w trakcie kontroli podatkowych z zastosowaniem e-kontroli były tożsame z uprawnieniami naczelników US, z tym jednak wyjątkiem, że dyrektor UKS, prowadząc postępowanie kontrolne, mógł przeprowadzić kontrolę podatkową, ale nie był do tego zobowiązany.

Wskazany wyżej niuans prawny powodował problem praktyczny przy e-kontrolach prowadzonych przez dyrektorów UKS wynikający ze specyficznego trybu działań kontrolnych prowadzonych w formie postępowania kontrolnego, w trakcie którego mogła, ale nie musiała zostać przeprowadzona kontrola podatkowa¹⁴. W związku z tym konieczna jest analiza praktyki przeprowadzania e-kontroli przez dyrektorów UKS w stanie prawnym przed 1 lipca 2016 r.

Zgodnie z przytoczonymi regulacjami ustawy o kontroli skarbowej dotyczącymi postępowania kontrolnego zasady gromadzenia materiału dowodowego w trakcie tego postępowania były uregulowane odpowiednio w dziale IV „Postępowanie podatkowe” o.p. Zgodnie z art. 181 umiejscowionym w rozdziale 11 „Dowody” o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogły być w szczególności księgi podatkowe oraz deklaracje złożone przez stronę.

Należy zatem stwierdzić, że w trakcie prowadzonych postępowań kontrolnych dyrektorzy UKS byli uprawnieni do żądania od podatników przedłożenia w formie elektronicznej ksiąg podatkowych w ro-

¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2011 r., I FSK 849/11, LEX nr 847177, uchylający wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2011 r., I SA/Po 707/10, LEX nr 746218; wyrok NSA z dnia 5 marca 2013 r., I FSK 453/12, LEX nr 1305259, uchylający wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 lutego 2012 r., I SA/Po 688/11, LEX nr 1117201.

zumieniu ordynacji podatkowej, obejmujących księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani byli podatnicy, jak również dowodów księgowych, np. w postaci elektronicznych kopii faktur.

Natomiast podstawą prawną wystąpienia do podatnika o przedłożenie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej był art. 155 o.p. Przepis ten stanowił podstawę nałożenia na podatnika m.in. obowiązku dokonania innych czynności, które nie zostały wprost wymienione w przepisach ordynacji podatkowej, a których wykonanie było w ocenie organu konieczne do załatwienia sprawy. Należy stwierdzić, że katalog tych czynności był i nadal jest w zasadzie otwarty i obejmuje również żądanie przedłożenia przez podatnika ksiąg podatkowych w formie elektronicznej¹⁵. Zakres żądania musiał się jednak mieścić w ogólnych założeniach art. 180 o.p., tj. informacje uzyskane w wyniku odpowiedzi na żądanie miały się przyczynić do wyjaśnienia sprawy.

W związku z tym dyrektorzy UKS, prowadząc postępowania kontrolne w celu przeprowadzenia e-kontroli bez wszczynania formalnie kontroli podatkowej, w trakcie której byli upoważnieni już bezpośrednio do pobierania danych w formie elektronicznej od podatników, w pierwszej kolejności kierowali wezwania do przedłożenia danych w formie elektronicznej na podstawie art. 155 o.p. Natomiast podatnicy albo przekazywali żądane przez dyrektorów UKS dane w formie elektronicznej, albo domagali się wszczęcia procedury kontroli podatkowej w trakcie postępowania kontrolnego w celu przekazania żądanych danych w formie elektronicznej, wskazując, że tylko w tej procedurze na podstawie art. 286 § 1 pkt 4 o.p. dyrektorzy UKS byli uprawnieni do udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej, a podatnicy zobowiązani do przekazania tego rodzaju danych.

¹⁵ Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 lipca 2008 r., I SA/Bk 179/08, LEX nr 481289; postanowienie WSA w Gdańsku z dnia 22 lipca 2013 r., I SA/Gd 1327/12, LEX nr 1369581.

Odnosząc się do zakresu analizy i wykorzystania na potrzeby kontroli danych pobranych w formie elektronicznej w trakcie postępowań kontrolnych prowadzonych przez dyrektorów UKS, można stwierdzić, że proces analizy danych i dalszego postępowania z jego wynikami był zasadniczo tożsamy z procedurą stosowaną w trakcie kontroli podatkowych przez naczelników US.

Rozdział 2

WPROWADZENIE OBOWIĄZKU PRZEKAZYWANIA JEDNOLITEGO PLIKU KONTROLNEGO NA ŻĄDANIE W TRAKCIE E-KONTROLI

2.1. Wprowadzenie

E-kontrola pozwala na usprawnienie i automatyzację procesu weryfikacji poprawności rozliczeń podatników oraz znacząco zwiększa skuteczność tych działań. Postęp techniczny sprawia, że coraz większa liczba podatników prowadzi swoje urzędy finansowo-księgowe w formie elektronicznej. W stanie prawnym przed 1 lipca 2016 r. regulacje dotyczące działań kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej miały pozwolić na skuteczne wykorzystanie narzędzi umożliwiających e-kontrolę¹⁶.

¹⁶ Jednym z zadań UKS na 2014 r. było „zwiększanie efektywności kontroli poprzez stosowanie technik informatycznych, w tym pozwalających na elektroniczny pobór danych”, *Zadania Urzędów Kontroli Skarbowej na rok 2014 (WYCIĄG)*, KS2/8500/5/JRS/2013, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928259/Wyci%C4%85g+z+zada%C5%84+urz%C4%99d%C3%B3w+kontroli+skarbowej+na+rok+2014> (dostęp: 5.01.2017). Na efektywność wykorzystania dostępnych narzędzi informatycznych wskazano w *Zadaniach dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. oraz wytycznych do ich realizacji*, AP2/0120/5/TJS/11/12/13314, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928329/Zadania+dla+Dyrektor%C3%B3w+Izb+Skarbowych+i+Naczelnik%C3%B3w+Urz%C4%99d%C3%B3w+Skarbowych+na+2012+r..pdf> (dostęp: 5.01.2017).