

# Jednolity Plik Kontrolny

Obowiązki e-raportowania  
danych podatkowych w 2018 roku

redakcja naukowa  
**Marcin Sidelnik**  
**Przemysław Grzanka**

2. wydanie

# PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy  
książki i ułatwiają  
ich odnalezienie

---



Stanowisko stron  
Pogląd



Rozwiązania  
Odpowiedzi



Historia



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna  
Kontekst prawny

---

Tomasz Bzymek, Maciej Dybaś  
Przemysław Grzanka, Daniel Iwiński  
Mateusz Korbas, Aleksandra Michalska  
Aleksandra Plichta, Marcin Sidelnik  
Mateusz Szczepańczyk, Andrzej Zubik

# Jednolity Plik Kontrolny

Obowiązki e-raportowania  
danych podatkowych w 2018 roku

redakcja naukowa

**Marcin Sidelnik**  
**Przemysław Grzanka**

2. wydanie

*Stan prawny na 1 marca 2018 r.*

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Kinga Zając*

Opracowanie redakcyjne  
*Piotr Króliński – JustLuk*

Łamanie  
*JustLuk*

Poszczególne części książki napisali:

Tomasz Bzymek, Daniel Iwiński – rozdział 8 pkt 8.2, pkt 8.4

Maciej Dybaś, Przemysław Grzanka – rozdział 8 pkt 8.5.9.12

Przemysław Grzanka – rozdział 2, rozdział 3 pkt 3.9.1–3.9.4, rozdział 8 pkt 8.1, rozdział 9

Mateusz Korbas – rozdział 4

Mateusz Korbas, Mateusz Szczepańczyk – rozdział 6

Aleksandra Michalska – rozdział 8 pkt 8.3

Aleksandra Plichta, Maciej Dybaś – rozdział 3 pkt 3.1–3.6, pkt 3.8; rozdział 8 pkt 8.5.1–8.5.8,  
pkt 8.5.9.1–8.5.9.11, pkt 8.6

Aleksandra Plichta, Przemysław Grzanka – rozdział 3 pkt 3.7

Marcin Sidelnik, Przemysław Grzanka – rozdział 1

Mateusz Szczepańczyk – rozdział 7

Andrzej Zubik, Przemysław Grzanka – rozdział 3 pkt 3.9.5, rozdział 5

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-574-6

2. wydanie

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>13</b>
<b>Słowo wstępne .....</b>	<b>17</b>
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Jak wyglądała e-kontrola bez Jednolitego Pliku Kontrolnego ...</b>	<b>19</b>
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
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Wprowadzenie obowiązku przekazywania Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie w trakcie e-kontroli .....</b>	<b>30</b>
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 Krajowej Administracji Skarbowej .....	52
2.5.1. Uwagi ogólne .....	52
2.5.2. Jednolity Plik Kontrolny a czynności sprawdzające uregulowane w Ordynacji podatkowej .....	52
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. Procedura kontroli celno-skarbowej a JPK .....	59
2.5.8. Zastosowanie JPK na żądanie w postępowaniach podatkowych .....	64

### **Rozdział 3**

<b>Obowiązek raportowania comiesięcznego Jednolitego Pliku Kontrolnego dla ewidencji VAT .....</b>	<b>67</b>
3.1. Wprowadzenie .....	67
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 .....	72
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 .....	77
3.5. Obowiązek comiesięcznego raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego dla VAT a jednostki samorządu terytorialnego ..	79
3.6. Podatnicy zwolnieni od VAT składający VAT-8 i VAT-9M a obowiązki w zakresie JPK_VAT .....	86
3.7. Obowiązek korekty JPK_VAT .....	88
3.8. JPK_VAT a pełnomocnik .....	92
3.9. Jak administracja podatkowa korzysta z JPK_VAT .....	93
3.9.1. Uwagi wprowadzające .....	93
3.9.2. Narzędzia do analizy danych z JPK_VAT – JPK „Analizator” .....	94

3.9.3. Dane z JPK_VAT a analiza ryzyka .....	97
3.9.4. Wyniki analiz JPK_VAT a obniżone odsetki od zaległości podatkowych .....	99
3.9.5. JPK_VAT a egzekucja administracyjna .....	103

## **Rozdział 4**

### **Wymogi techniczne w zakresie przekazania Jednolitego**

<b>Pliku Kontrolnego fiskusowi .....</b>	<b>105</b>
4.1. Wprowadzenie .....	105
4.2. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – specyfikacja interfejsów usług Jednolitego Pliku Kontrolnego .....	109
4.3. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – środowisko testowe i produkcyjne .....	112
4.4. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – aplikacja kliencka Ministerstwa Finansów ...	114
4.5. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – urzędowe poświadczenie odbioru (UPO) ..	120
4.6. Przekazywanie Jednolitego Pliku Kontrolnego drogą elektroniczną – najczęstsze problemy .....	124
4.7. Narzędzie JPK_VAT dla mikroprzedsiębiorców .....	126

## **Rozdział 5**

### **Potencjalne sankcje za nieprzekazanie danych w formie**

<b>Jednolitego Pliku Kontrolnego .....</b>	<b>130</b>
5.1. Ustalenie charakteru prawnego JPK i JPK_VAT .....	130
5.2. Potencjalne sankcje za nieprzekazanie danych w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie .....	131
5.3. Potencjalne sankcje za brak JPK dla ewidencji VAT bez żądania (JPK_VAT) .....	136

## **Rozdział 6**

### **Struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego**

<b>– zarys architektury wybranych struktur .....</b>	<b>145</b>
6.1. Wprowadzenie .....	145
6.2. Jak czytać pliki XML .....	147

6.3. Architektura struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego .....	160
6.4. Zmiany struktury JPK_VAT od 2018 r. ....	166

## **Rozdział 7**

<b>Zestawienie zakresu danych wymaganych przez wybrane struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego .....</b>	<b>168</b>
7.1. Struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego – szczegółowe zestawienie wymaganych danych .....	168
7.2. Struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego obowiązujące na dzień 1.02.2018 r. ....	171
7.2.1. Ewidencja zakupów i sprzedaży VAT – JPK_VAT (3) ..	171
7.2.2. Struktury wymagane na żądanie .....	185
7.2.2.1. Części wspólne – Nagłówek JPK .....	185
7.2.2.2. Części wspólne – Identyfikacja podmiotu ...	188
7.2.2.3. Faktury – JPK_FA (1) .....	191
7.2.2.4. Księgi rachunkowe – JPK_KR (1) .....	210
7.2.2.5. Magazyn – JPK_MAG (1) .....	219
7.2.2.6. Wyciągi bankowe – JPK_WB (1) .....	230
7.3. Wybrane struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego obowiązujące przed 1.02.2018 r. ....	234
7.3.1. Ewidencja zakupów i sprzedaży VAT – JPK_VAT (2) ...	234
7.3.2. Ewidencja zakupów i sprzedaży VAT – JPK_VAT (1) ...	248

## **Rozdział 8**

<b>Podstawowe problemy podatników związane z przygotowaniem się do raportowania wybranych struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego .....</b>	<b>257</b>
8.1. Uwagi ogólne .....	257
8.2. Struktura 1 – księgi rachunkowe .....	258
8.2.1. Uwagi ogólne .....	258
8.2.2. Zależności pomiędzy poszczególnymi częściami JPK_KR .....	260
8.2.3. Sposób raportowania w ramach JPK_KR .....	262
8.2.4. Główne problemy przy wypełnianiu struktury JPK_KR .....	267
8.2.4.1. Uwagi wprowadzające .....	267



8.2.4.2.	Prezentacja zakładowego planu kont w sekcji ZOiS JPK_KR .....	267
8.2.4.3.	Dane pochodzące z różnych źródeł .....	268
8.2.4.4.	Identyfikacja zespołu, kategorii oraz podkategorii kont .....	269
8.2.4.5.	Identyfikacja informacji łączącej zapis ujęty w „Dzienniku” z odzwierciedleniem zapisu na koncie księgi głównej lub ksiąg pomocniczych .....	270
8.2.4.6.	Wskazywanie kodu operatora .....	271
8.2.4.7.	Sposób prezentowania wartości w polach „DziennikKwotaOperacji” oraz „SumaKwotOperacji” .....	271
8.2.4.8.	Identyfikacja „łącznika” systemowego pomiędzy kontami przeciwstawnymi .....	272
8.3.	Struktura 2 – wyciąg bankowy .....	274
8.3.1.	Uwagi ogólne .....	274
8.3.2.	Zakres raportowania w ramach JPK_WB .....	275
8.3.3.	Raportowanie klienckich rachunków bankowych przez banki .....	277
8.3.3.1.	Zasady raportowania w pierwszym okresie obowiązania JPK_WB .....	277
8.3.3.2.	Zmiany w zakresie raportowania JPK_WB po 1.03.2017 r. ....	281
8.3.3.3.	Zasady raportowania JPK_WB po 13.01.2018 r. ....	283
8.3.4.	Raportowanie własnych rachunków bankowych przez banki .....	288
8.3.5.	Raportowanie rachunków płatniczych wskazanych w ustawie o usługach płatniczych .....	289
8.3.6.	Główne problemy przy uzupełnianiu struktury JPK_WB .....	291
	Wskazywanie salda dla poszczególnych operacji .....	292
8.4.	Struktura 3 – magazyn .....	293
8.4.1.	Uwagi ogólne .....	293
8.4.2.	Zależności pomiędzy poszczególnymi częściami JPK_MAG .....	295

8.4.3. Zakres raportowania .....	296
8.4.4. Sposób raportowania danych w strukturze JPK_MAG ..	298
8.4.5. Główne problemy .....	299
8.4.5.1. Definicja magazynu .....	299
8.4.5.2. Podział magazynów i jego szczegółowość ...	299
8.4.5.3. Rodzaje raportowanych dokumentów magazynowych .....	300
8.4.5.4. Związek z księgami rachunkowymi .....	302
8.4.5.5. Związek z polityką rachunkowości .....	302
8.4.5.6. Wartości ruchów magazynowych .....	303
8.4.5.7. Przesunięcia międzymagazynowe .....	304
8.4.5.8. Daty .....	304
8.4.5.9. Dane kontrahentów .....	304
8.4.5.10. Powiązanie z fakturami .....	305
8.4.5.11. Wolumen danych .....	305
8.5. Struktura 4 – ewidencja zakupów i sprzedaży VAT .....	306
8.5.1. Struktura JPK_VAT .....	306
8.5.2. Zmiany w strukturze JPK_VAT dla rozliczeń VAT od 2017 r. ....	309
8.5.3. Zmiany w ewidencjach VAT a JPK_VAT dla rozliczeń od 2017 r. ....	312
8.5.4. Zmiany w strukturze JPK_VAT dla rozliczeń VAT od 2018 r. ....	318
8.5.5. Cel JPK_VAT i zgodność struktury z deklaracją VAT ...	320
8.5.6. Raportowane dane w sytuacji zmiany wzorów deklaracji VAT .....	323
8.5.7. Korekty danych w sytuacji zmiany wersji schem JPK_VAT .....	323
8.5.8. „Zerowe” JPK_VAT .....	326
8.5.9. Główne problemy przy wypełnianiu struktury JPK_VAT .....	327
8.5.9.1. Uwagi wprowadzające .....	327
8.5.9.2. Dane adresowe podatników zagranicznych ..	327
8.5.9.3. Waluta danych .....	329
8.5.9.4. Zaokrąglenia .....	331
8.5.9.5. Numeracja wpisów .....	333
8.5.9.6. NIP wystawcy w transakcji z krajem trzecim ..	333

8.5.9.7. Data sprzedaży .....	334
8.5.9.8. Numer dokumentu .....	334
8.5.9.9. Szczegółowość danych sprzedaży i zakupu ..	335
8.5.9.10. WDT podmiotu z kraju trzeciego a NIP przedstawiciela podatkowego .....	336
8.5.9.11. Problematyczna data wpływu dokumentu zakupowego .....	337
8.5.9.12. Raportowanie danych dotyczących importu towarów a efektywność działania służb skarbowych .....	339
8.6. Struktura 5 – faktury .....	342
8.6.1. Struktura JPK_FA .....	342
8.6.2. Cel JPK_FA .....	344
8.6.3. Faktury zakupowe poza JPK_FA .....	345
8.6.4. Główne problemy przy wypełnianiu struktury JPK_FA .....	347
8.6.4.1. Uwagi wprowadzające .....	347
8.6.4.2. Parametr sterujący JPK_FA .....	348
8.6.4.3. Raportowanie faktur walutowych .....	351
8.6.4.4. Numer faktury .....	353
8.6.4.5. Raportowanie numeru VAT .....	354
8.6.4.6. Typy faktur .....	357
8.6.4.7. Faktury korygujące i zbiorcze faktury korygujące .....	358
8.6.4.8. Przypisywanie atrybutów .....	359
8.6.4.9. Więcej niż jedno zwolnienie na fakturze .....	360
8.6.4.10. Stawki .....	360
8.6.4.11. Odwrotne obciążenie i sprzedaż niepodlegająca opodatkowaniu .....	361
8.6.4.12. Data sprzedaży .....	362
8.6.4.13. Kto wskazuje na samofakturowanie? .....	363
8.6.4.14. Nietypowe jednostki miary .....	364
8.6.4.15. „P_10” nie zawsze z rabatem .....	364
8.6.4.16. Cena jednostkowa netto, brutto, a może obie? .....	365
8.6.4.17. Wartość netto czy wartość brutto, a może obie? .....	366

---

8.6.4.18. Zagraniczny podatnik zarejestrowany na VAT w Polsce – co z adresem? .....	366
8.6.4.19. Faktury wystawiane przez podatnika w innym reżymie podatkowym .....	366
<b>Rozdział 9</b>	
<b>Przyszłość Jednolitego Pliku Kontrolnego .....</b>	<b>368</b>
9.1. Uwagi ogólne .....	368
9.2. Dalszy rozwój struktur JPK innych niż JPK_VAT .....	368
9.3. JPK_VAT a centralny rejestr faktur .....	370
<b>Autorzy .....</b>	<b>377</b>

# WYKAZ SKRÓTÓW

## Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- nowelizacja ustawy VAT – ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024)
- nowelizacja z 10.09.2015 r. – ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
- nowelizacja z 13.05.2016 r. – ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.)
- projekt dotyczący kas rejestrujących – rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, VIII kadencja, [www.legislacja.rcl.gov.pl](http://www.legislacja.rcl.gov.pl)

---

rozporządzenie JST	– rozporządzenie Ministra Finansów z 24.08.2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej (Dz.U. poz. 1337) – utracił moc prawną
specustawa	– ustawa z 5.09.2016 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. z 2018 r. poz. 280)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.) – uchylona z dniem 1.03.2017 r.
u.o.d.o.	– ustawa z 29.08.1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 922 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)
ustawa CIT	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 508)
ustawa VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
ustawa wprowadzająca KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2003 ze zm.)

## Inne

- Dz.Urz. NBP – Dziennik Urzędowy Narodowego Banku Polskiego  
interpretacja ogólna – interpretacja ogólna nr PK4.8012.55.2016 Ministra Finansów z 20.06.2016 r. w sprawie zakresu podmiotowego stosowania przepisów art. 6 ust. 2 ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw oraz art. 29 ustawy z 10.09.2015 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  
NIK – Najwyższa Izba Kontroli  
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny  
OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna  
PGK – podatkowa grupa kapitałowa  
PS – Przewrót Sądowy  
SN – Sąd Najwyższy  
struktury JPK – struktury logiczne dostępne w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczące Jednolitego Pliku Kontrolnego
- Szef KAS – Szef Krajowej Administracji Skarbowej  
TS – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej  
UCS – urząd celno-skarbowy  
UKS – urząd kontroli skarbowej  
US – urząd skarbowy  
WSA – wojewódzki sąd administracyjny





## SŁOWO WSTĘPNE

Szanowni Czytelnicy,

Jednolity Plik Kontrolny funkcjonuje w polskim systemie prawa podatkowego już blisko 2 lata. Pomimo początkowych kontrowersji oraz praktycznych problemów można stwierdzić, że stał się już standardem raportowania danych podatkowych do administracji skarbowej, przenosząc komunikację z fiskusem w erę cyfrową.

Dane z JPK pozwalają resortowi finansów wyznaczać priorytetowe obszary problemów i zadań w zakresie zwalczania oszustw podatkowych, wytycznych dotyczących zakresu wsparcia działań w obszarze kontroli podatkowej oraz monitorowania źródeł oszustw podatkowych.

Czy podatnicy posiadają już niezbędną wiedzę w zakresie JPK? Czy doceniają zawartość danych w JPK i optymalnie korzystają z narzędzi analitycznych wykorzystujących te dane?

Aby każdy z Czytelników mógł odpowiedzieć sobie na te pytania, chcielibyśmy oddać w Państwa ręce omówienie w przystępny sposób wybranych struktur JPK, ale też podsumowanie blisko 2-letniego okresu naszych doświadczeń w procesach wdrażania i raportowania JPK.

Wierzymy, że dzięki niniejszej publikacji będą Państwo mogli z tych doświadczeń skorzystać. Nie pozostaje mi zatem nic innego, jak życzyć Państwu owocnej lektury.

*Marcin Sidelnik*

Partner w Dziale Prawno-Podatkowym PwC  
zarządzający projektami dotyczącymi wdrożenia  
i przygotowania podatków 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.<sup>1</sup>, 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.

---

<sup>1</sup> 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 urzędzeń księgowych podatników Ministerstwo Finansów podejmowało działania mające na celu usprawnienie kontroli wobec podatników stosujących elektroniczne urządzenia księgowe na potrzeby podatkowe. W ramach programu PHARE 2002/000-196.01.05<sup>2</sup> 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 2002<sup>3</sup>, 16 licencji na program IDEA<sup>4</sup>. Natomiast w styczniu 2006 r. Ministerstwo Finansów zakupiło 200 aplikacji ACL<sup>5</sup>. 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-

---

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

<sup>3</sup> PHARE 2002 project – Tax Administration (PL02/IB/FI-01).

<sup>4</sup> *Interactive Data Exploration and Analysis.*

<sup>5</sup> *Audit Command Language.*

wego i następnie przeprowadzanie ich analiz według ustalonych parametrów<sup>6</sup>.

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 umożliwić 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 elektronicznych<sup>7</sup>.

## 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 kontrol-

---

<sup>6</sup> *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.

<sup>7</sup> Dyrektywa Rady 2001/115/WE z 20.12.2001 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 2002 r., s. 24).

nych organów podatkowych 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 funkcji<sup>8</sup>,

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)<sup>9</sup>.

### 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 pew-

---

<sup>8</sup> Protokół kontroli problemowej przeprowadzonej w Urzędzie Skarbowym w Bytomiu przez Departament Administracji Podatkowej nr AP7/0813-17/HMA/12 z 26.10.2012 r., Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Izby Skarbowej w Katowicach, [http://www.isnet.katowice.pl/bip/kontrol/poz3\\_%20ACL.pdf](http://www.isnet.katowice.pl/bip/kontrol/poz3_%20ACL.pdf) (dostęp: 9.03.2018 r.).

<sup>9</sup> Opracowano na podstawie wystąpienia pokontrolnego Ministra Finansów z 11.10.2012 r., nr AP7/0813/7-3/AMW/12/4153, Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna, [http://www.archbip.mf.gov.pl/arch\\_bip/arch\\_bip-10/1001/3412/index.html](http://www.archbip.mf.gov.pl/arch_bip/arch_bip-10/1001/3412/index.html) (dostęp: 9.03.2018 r.).

nych informacji dotyczących m.in. tajemnicy handlowej. Ze względu na ryzyko znaczącej ingerencji w uprawnienia podatnika do ochrony 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 elektronicznej<sup>10</sup>. 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 fak-

---

<sup>10</sup> Przedmiotowa regulacja mimo wejścia w życie od 1.07.2016 r. przepisów dotyczących Jednolitego Pliku Kontrolnego nie uległa 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.

cie<sup>11</sup>, 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 plików<sup>12</sup>, 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 26.08.2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Zaznaczyć należy, że mimo wprowadzenia od 1.07.2016 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 postępowania podatkowych lub kontrolnych.

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

<sup>13</sup> Dz.U. 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 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 wykonano<sup>14</sup>.

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-księgowo 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

---

<sup>14</sup> Opracowano na podstawie „Protokołu kontroli problemowej” w zakresie wykorzystania informatycznego narzędzia analitycznego ACL w kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Departament Administracji Podatkowej Zespół Kontrolny Wydziału Kontroli Izb i Urzędów Skarbowych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Lublinie z 7.12.2012 r., nr AP7/8013-24/HMA/12, Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie, [http://www.archbip.mf.gov.pl/arch\\_bip/arch\\_bip-06/0601/images/protokol\\_acl.pdf](http://www.archbip.mf.gov.pl/arch_bip/arch_bip-06/0601/images/protokol_acl.pdf) (dostęp: 9.03.2018 r.), 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 23.05.2011 r., Biuletyn Informacji Publicznej na stronie internetowej Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu, [http://www.archbip.mf.gov.pl/arch\\_bip/arch\\_bip-16/1671/www.static.bip.opolski-us.biuletyn.info.pl/download/attachment/260/Kontrola%20IS%20w%20Opolu%202011-03.pdf](http://www.archbip.mf.gov.pl/arch_bip/arch_bip-16/1671/www.static.bip.opolski-us.biuletyn.info.pl/download/attachment/260/Kontrola%20IS%20w%20Opolu%202011-03.pdf) (dostęp: 9.03.2018 r.).

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

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 podatkowa<sup>15</sup>. W związku z tym konieczna jest analiza praktyki przeprowadzania e-kontroli przez dyrektorów UKS w stanie prawnym przed 1.07.2016 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” Ordynacji po-

---

<sup>15</sup> Por. wyrok NSA z 15.07.2011 r., I FSK 849/11, LEX nr 847177, uchylający wyrok WSA w Poznaniu z 2.02.2011 r., I SA/Po 707/10, LEX nr 746218; wyrok NSA z 5.03.2013 r., I FSK 453/12, LEX nr 1305259, uchylający postanowienie WSA w Poznaniu z 22.02.2012 r., I SA/Po 688/11, LEX nr 1117201.

datkowej. Zgodnie z art. 181 umiejscowionym w rozdziale 11 „Dowody” Ordynacji podatkowej 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 rozumieniu 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 elektronicznej<sup>16</sup>. 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 for-

---

<sup>16</sup> Por. wyrok WSA w Białymstoku z 2.07.2008 r., I SA/Bk 179/08, LEX nr 481289; postanowienie WSA w Gdańsku z 22.07.2013 r., I SA/Gd 1327/12, LEX nr 1369581.

mie 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.

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 urządzenia finansowo-księgowo w formie elektronicznej. W stanie prawnym przed 1.07.2016 r. regulacje dotyczące działań kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej miały pozwolić na skuteczne wykorzystanie narzędzi umożliwiających e-kontrolę<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> 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, [www.mf.gov.pl/documents/764034/928259/Wyci%C4%85g+z+zada%C5%84+urz%C4%99d%C3%B3w+kontroli+skarbowej+na+rok+2014](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 r.). 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, [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](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 r.).

Natomiast w praktyce model e-kontroli *de facto* nie funkcjonował, mimo że Ministerstwo Finansów, organy podatkowe i kontroli skarbowej obligowały e-kontrolerów do przeprowadzania określonej liczby e-kontroli w każdym kwartale, wyznaczały minimum e-kontroli z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych ACL/IDEA w danym kwartale w przeliczeniu na jedną licencję tego oprogramowania, zwracały się o podjęcie stosownych czynności zmierzających do poprawy efektywności e-kontroli w zakresie liczby kontroli i stwierdzonych uszczupień.

Głównymi powodami braku skuteczności modelu e-kontroli w Polsce były w szczególności:

- 1) względy prawne, m.in.:
  - a) proceduralna możliwość przeprowadzania e-kontroli pozwalającej na analizę ksiąg podatkowych przy użyciu technik elektronicznych wyłącznie w toku kontroli podatkowej,
  - b) brak prawnego obowiązku przekazywania przez kontrolowanych danych zapisanych w formatach elektronicznych nadających się do automatycznej analizy i przekazywanie danych w formatach takich jak np. PDF, JPG, które stanowią raczej elektroniczny wydruk niż plik umożliwiający szybką analizę, np. jak w przypadku formatu XPS, w związku z czym import i analiza przekazanych danych były pracochłonne i nie mogły być odpowiednio zautomatyzowane, przez co nie mogły zostać osiągnięte podstawowe korzyści wynikające z kontroli elektronicznej (szybsza, bardziej zautomatyzowana, dokładniejsza, jak również mniej pracochłonna);
- 2) względy faktyczne, m.in.:
  - a) brak możliwości importu danych z uwagi na awarię systemu komputerowego u podatnika lub z uwagi na zmianę programu księgowego lub brak funkcjonalności eksportu danych z systemu księgowego,
  - b) brak możliwości pobrania danych za okres kontrolowany z uwagi na brak kontaktu z biurem rachunkowym prowadzącym księgi podatkowe kontrolowanego lub zmianę w ciągu roku biura rachunkowego przez podatnika;

- 3) niewłaściwe typowanie podmiotów, u których miała być przeprowadzona e-kontrola, m.in. z uwagi na:
- a) rozmiar działalności podmiotów kontrolowanych i małą ilość dokumentów księgowych, w związku z czym kontrole były przeprowadzane metodami tradycyjnymi,
  - b) likwidację działalności gospodarczej i związany z tym brak dostępu do ewidencji komputerowej,
  - c) brak transakcji u podmiotów kontrolowanych lub występowanie wyłącznie sprzedaży niepodlegającej opodatkowaniu w podatku od towarów i usług,
  - d) dysponowanie niewielką liczbą dni na przeprowadzenie kontroli podatkowej z uwagi na wpływający termin zwrotu podatku od towarów i usług.

Problem braku skuteczności modelu e-kontroli w Polsce został uznany za sytuację niekorzystną dla kontrolowanych i mającą negatywny wpływ na dobrowolne wypełnianie obowiązków podatkowych oraz postrzeganie organów podatkowych.

W celu zmiany tej sytuacji zaproponowano wprowadzenie ujednoczonej postaci elektronicznej odpowiadającej określonej strukturze logicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego.

Omawiane rozwiązanie miało umożliwić w sposób automatyczny, przy wykorzystaniu odpowiednich algorytmów informatycznych, wyodrębnienie niezbędnych danych merytorycznych. Intencją projektowanych rozwiązań było również wprowadzenie do systemów księgowych nowej funkcjonalności, tj. możliwości edycji ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych opartej na powszechnie stosowanym w komunikacji elektronicznej standardzie XML<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Opracowano na podstawie uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VII kadencja, druk sejm. nr 3462 – dalej: uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa.



**§** Zgodnie z uzasadnieniem rządowego projektu nowelizacji z 10.09.2015 r.:

„Powyższe uregulowanie powinno mieć zastosowanie w postępowaniu podatkowym, w kontroli podatkowej oraz w zakresie czynności sprawdzających, w tym w zakresie czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika (art. 193a § 1, art. 274c § 1 pkt 2 i § 2, art. 287 § 1 pkt 2 i § 2 Ordynacji podatkowej).

Prawo żądania przez organ podatkowy przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, powstanie, jeżeli podatnik lub kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych.

Przekazanie dowodów księgowych zapisanych w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, pozwoli na dokonanie wstępnej automatycznej weryfikacji zgodności tych dowodów z zapisami ksiąg podatkowych. Zmiana w tym zakresie zmierza do wprowadzenia koncepcji Jednolitego Pliku Kontrolnego opracowanej przez OECD. Proponowana zmiana funkcjonuje już w wielu innych krajach Unii Europejskiej (Holandia, Austria, Portugalia, Słowenia, Estonia, Luksemburg itd.). Znaczna większość tych krajów implementowała Jednolity Plik Kontrolny zgodny z rekomendacją OECD.

Proponowane w założeniach w zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego rozwiązania będą zgodne z jego aktualną wersją specyfikacji. Specyfikacja JPK będzie także respektowała dokumenty księgowe o strukturze ustalonej w oparciu o odrębne przepisy. Prace nad specyfikacją formatu elektronicznych dokumentów księgowych w zakresie JPA będą uwzględniać także pozostałe uwarunkowania, tj. faktury elektroniczne czy elektronizację zamówień publicznych.

Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia ich z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych zostanie udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów (art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej).

Sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych zapisanych 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, zostaną określone w rozporządzeniu Ministra Finansów (art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej).

Celem proponowanych zmian jest zmniejszenie kosztów wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników, kontrahentów podatnika, zmniejszenie kosztów funkcjonowania administracji podatkowej, poprawa wyników kontroli. Korzyści z proponowanej zmiany to dostęp do danych w formacie łatwym do analizy, ułatwienie dla wewnętrznych i zewnętrznych audytorów, brak wydruków papierowych, szybsza kontrola, znaczny stopień automatyzacji<sup>3</sup>.

Ponadto zgodnie z informacjami zawartymi w ocenach skutków regulacji do rządowego projektu nowelizacji z 10.09.2015 r., dla przedsiębiorców koszt wprowadzenia JPK miał zawrzeć się w kosztach aktualizacji oprogramowania finansowo-księgowego. Koszty związane z aktualizacją programów finansowo-księgowych miały wynieść około 30% kosztów całego oprogramowania, tj. dla oprogramowania ksiąg rachunkowych – około 600 zł, a dla pozostałych ksiąg i ewidencji – około 200 zł<sup>3</sup>.

Natomiast zaprojektowanie struktur JPK dla poszczególnych grup podatników, opracowanie aplikacji dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, która będzie obsługiwała pliki JPK dostarczone przez kontrolowanych, zapewnienie wsparcia technicznego oraz koszty szkoleń pracowników urzędów skarbowych, urzędów celnych i urzędów kontroli skarbowej szacowano na kwotę około 55 000 000 zł.

---

<sup>3</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, s. 142.

Ponadto założono, że wprowadzenie JPK zwiększy o 7,5% ustalenia uszczupień podatkowych, oraz przyjęto, iż szacowane dochody w związku z wprowadzeniem JPK mogą ukształtować się na następującym poziomie: za 2016 r. 100 000 000 – 200 000 000 zł, za 2017 r. 200 000 000 – 400 000 000 zł.

**§** W rezultacie prac legislacyjnych nowelizacja z 10.09.2015 r. wprowadziła od 1.07.2016 r. ogólny obowiązek przekazywania tzw. Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie organów podatkowych lub kontroli skarbowej w trakcie postępowań podatkowych i kontrolnych oraz czynności sprawdzających, a także kontroli podatkowych, wynikający z art. 193a § 1 o.p., zgodnie z którym:

„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 dotyczyą”.

**§** Natomiast zgodnie z art. 193a § 2 o.p.:  
„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”.

**§** Ponadto zgodnie z art. 193a § 3 o.p.:  
„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”.

Nie był to jednak koniec procesu wprowadzenia JPK do polskiego systemu prawa podatkowego. Po około 3 miesiącach od uchwalenia przepisów dotyczących JPK Minister Finansów 23.12.2015 r. na stronach Biuletynu Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Ministra Finansów w ramach konsultacji społecznych opublikował projekty struktur logicznych JPK, o których mowa w nowym art. 193a o.p. Projekty struktur logicznych JPK opublikowano w predefiniowanym formacie elektronicznym (pliku w formacie XML w uzgodnionej formie logicznej) w następującym zakresie:

- Struktura 1 – księgi rachunkowe,
- Struktura 2 – wyciągi bankowe,
- Struktura 3 – magazyn,
- Struktura 4 – ewidencja zakupów i sprzedaży VAT,
- Struktura 5 – faktury,
- Struktura 6 – podatkowa księga przychodów i rozchodów,
- Struktura 7 – ewidencja przychodów.

W wyniku przeprowadzonych konsultacji społecznych Ministerstwo Finansów dokonało pewnych niezbędnych zmian w projektowanych strukturach logicznych JPK i 9.03.2016 r. na stronach Biuletynu Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Ministra Finansów zostały opublikowane tzw. finalne struktury logiczne JPK, na podstawie których podatnicy mieli raportować dane podatkowe zasadniczo już od 1.07.2016 r. na żądanie organów podatkowych lub kontroli skarbowej.

W tym miejscu należy wskazać, że nowelizacją z 13.05.2016 r. zasadniczo od 1.07.2016 r. został wprowadzony obowiązek raportowania JPK dla ewidencji zakupów i sprzedaży VAT (JPK\_VAT) za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu<sup>4</sup> (został on opisany szerzej w następnym rozdziale). Zaznaczyć należy, że nowe obowiązki w zakresie comiesięcz-

---

<sup>4</sup> Ze względu na umieszczenie nowego obowiązku w zakresie comiesięcznego raportowania JPK dla ewidencji VAT bez wezwania w rozdziale 11 pt. „Informacje podatkowe” działu III w art. 82 o.p., dotyczącym obowiązku udzielania informacji podatkowej, przedmiotowy obowiązek można uznać za nowy obowiązek informacyjny nałożony na podatników na gruncie Ordynacji podatkowej, a nie innych szczególnych ustaw podatkowych.

nego raportowania JPK dla ewidencji VAT bez wezwania zasadniczo<sup>5</sup> nie zwalniają podatników z obowiązku przedłożenia struktur JPK na żądanie organów podatkowych.

Oznacza to, że organy te, prowadząc czynności kontrolne, będą mogły w dalszym ciągu żądać przedstawienia danych w predefiniowanym formacie elektronicznym (pliku w formacie XML w uzgodnionej formie logicznej) w postaci struktur JPK.

W tym miejscu należy wskazać, że każdorazowo żądanie przedłożenia danych w formacie JPK powinno być poprzedzone analizą przez kontrolujących, czy w ogóle i jakiego rodzaju struktury JPK mogą mieć zastosowania względem danego podatnika, wobec którego prowadzone są czynności w ramach procedur podatkowych. W związku z tym kontrolujący powinni ustalić, czy dany podatnik prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych oraz jakiego rodzaju są to księgi celem określenia w żądaniu struktur JPK, które mogą mieć zastosowania względem danego podatnika, uwzględniając przy tym zakres przedmiotowy i okres objęty czynnościami.

## 2.2. Kto i kiedy ma obowiązek raportowania Jednolitego Pliku Kontrolnego na żądanie

Ogólny obowiązek przekazywania przez podatników na żądanie organów podatkowych całości lub części ksiąg podatkowych<sup>6</sup> oraz dowodów księgowych<sup>7</sup> w formie JPK determinowany jest sposobem prowadzenia ksiąg podatkowych.

---

<sup>5</sup> Por. art. 45 ust. 2 ustawy o KAS, zgodnie z którym organ KAS nie może żądać dokumentów i informacji, do których ma dostęp.

<sup>6</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 4 o.p. przez księgi podatkowe rozumie się 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.

<sup>7</sup> Ze względu na brak w Ordynacji podatkowej definicji pojęcia dowodu księgowego można, posiłkując się regulacjami ustawy o rachunkowości, uznać, że dowody księgowe to dokumenty stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej stanowiącej podstawę zapisów w księgach podatkowych, np. faktura VAT.

Jeżeli podatnicy prowadzą swoje księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, to zgodnie z art. 193a § 1 o.p. będą mieli obowiązek przekazywania JPK na żądanie. Natomiast niekorzystanie z programów komputerowych przez podatników przy prowadzeniu ksiąg podatkowych powoduje brak obowiązku przedłożenia danych podatkowych w formie JPK mimo żądania ze strony organów<sup>8</sup>.

Jednocześnie w art. 29 nowelizacji z 10.09.2015 r.<sup>9</sup> przewidziano brak obowiązku przekazywania JPK na żądanie, a jedynie taką możliwość do 30.06.2018 r. w przypadku podatników prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych będących małymi i średnimi przedsiębiorcami<sup>10</sup> w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Zaznaczyć należy, że zgodnie z trzecią częścią odpowiedzi Ministerstwa Finansów na pytania, które pojawiły się w trakcie konsultacji dotyczących struktur JPK – dalej: Odpowiedzi na pytania dotyczące JPK, cz. 3: „Księgi podatkowe prowadzone z wykorzystaniem programów biurowych, w tym arkuszy kalkulacyjnych, należy uznać za prowadzone przy użyciu programów komputerowych. Tym samym podmioty prowadzące księgi podatkowe przy użyciu arkuszy kalkulacyjnych są obowiązane do comiesięcznego przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy VAT, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2<sup>3</sup>, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Odpowiedzi+na+pytania+dot.+JPK+cz.+3> (dostęp: 16.02.2018 r.).

<sup>9</sup> Zgodnie z art. 29 nowelizacji z 10.09.2015 r.: „Mali i średni przedsiębiorcy, w rozumieniu ustawy zmienianej w art. 12 [ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – przyp. aut.], w okresie od 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 [Ordynacji podatkowej – przyp. aut.], 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”.

<sup>10</sup> Por. broszura informacyjna Ministerstwa Finansów *Jak ustalić status przedsiębiorcy – Ustalenie statusu przedsiębiorcy dla potrzeb obowiązku JPK od 1.01.2017 r.*, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Jak+ustali%C4%87+status+przedsi%C4%99biorcy.pdf> (dostęp: 16.02.2018 r.) – dalej: broszura informacyjna dotycząca ustalania statusu przedsiębiorcy.

<sup>11</sup> Definicje mikroprzedsiębiorcy, małego i średniego przedsiębiorcy znajdują się odpowiednio w art. 104, 105 i 106 u.s.d.g. Przedmiotowa ustawa nie wskazuje, jak należy rozumieć pojęcie obrotu netto stanowiącego parametr pozwalający zakwalifikować przedsiębiorcę do danej grupy. W tym zakresie można posiłkować się pojęciem „obrotu” w rozumieniu daw-