

# JEDNOLITY PLIK KONTROLNY JAKO FORMA UDOSTĘPNIANIA INFORMACJI PODATKOWYCH

Przemysław Krawczyk

## 1. Wprowadzenie

Wdrożenie w Polsce rozwiązań odwołujących się do zastosowania struktur logicznych dokumentów księgowych stanowi istotny moment w kształtowaniu relacji określających sposób komunikacji między podatnikami a organami podatkowymi. Wygenerowanie pliku o określonej strukturze logicznej, do czego zobowiązuje ustawodawca, oznacza po pierwsze konieczność przeprowadzenia określonych zmian w funkcjonowaniu systemów księgowych i baz danych podatnika. Po drugie, oznacza to także pogłębienie procesu ujednoczenia treści przekazywanych danych. Po trzecie, proces ten zwiększa zakres zastosowania form elektronicznych przekazywania informacji. W rezultacie zwiększenie znaczenia rozwiązań technicznych w relacjach podatek – administracja podatkowa w dużej mierze przyczyni się do wzmocnienia postawy związanej z dobrowolnym wypełnianiem obowiązków podatkowych jak również podniesie skuteczność działań kontrolnych administracji podatkowej.

## **2. Pojęcie Jednolitego Pliku Kontrolnego**

Już w toku prac legislacyjnych posługiwano się pojęciem jednolitego pliku kontrolnego. Jednolity plik kontrolny określa się jako elektroniczny zapis zawierający dane z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, zbudowany w oparciu o jedną ze struktur logicznych. W treści art. 193a o.p. posłużono się pojęciem struktury logicznej, nie definiując jej nazwy ani rodzaju. Natomiast opublikowane struktury logiczne opierają się na zalecanym w dokumencie OECD formacie XML<sup>1</sup>. Wybór ten podyktowany jest potrzebą zastosowania najprostszego rozwiązania, co powinno ułatwić jego wdrożenie. Uważa się jednak, iż docelowo format ten ulegnie zmianie na rzecz XBRL. Wybór ten pozwoli na zastosowanie właściwych reguł walidacyjnych służących zweryfikowaniu poprawności dokumentu elektronicznego. Takiej funkcjonalności nie posiada aktualne rozwiązanie oparte na formacie XML. XML pozwala w środowisku elektronicznym dokładnie opisać poszczególne rodzaje informacji, takie jak liczba, tekst, data i wartość logiczna.

Celem wprowadzenia JPK jest usunięcie bariery poboru danych elektronicznych, umożliwienie automatycznej analizy danych, a także centralizacja procesów analizy podatkowej. Aktualnie spotykane formy udostępnianych przez podatników danych są bardzo zróżnicowane, poczynając od dokumentacji papierowej, arkuszy kalkulacyjnych, po dokumenty edytorów tekstowych (doc, rtf), pliki raportów (txt, pdf, html) albo zdjęcia. Przekształcenie tych formatów danych w jeden format w celu przeprowadzenia analizy jest działaniem bardzo czasochłonnym, co w rezultacie wydłuża czas trwania postępowań.

## **3. Ramy prawne**

Na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> dodano w Ordynacji podatkowej art. 193a zgodnie z którym „W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ po-

---

1 W maju 2005 r. OECD opublikowała pierwszą wersję przewodnika Standard Audit File-Tax – SAF-T, a w 2010 r. drugą wersję SAF-T.

2 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.

datkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.”<sup>3</sup> W myśl tego rozwiązania obowiązek stosowania struktury logicznej dokumentów księgowych stał się częścią normy proceduralnej, a nie częścią norm regulujących zasady prowadzenia ksiąg i ewidencji podatkowych i zasad przechowywania informacji podatkowych. Wydaje się jednak, iż wdrożenie JPK w efekcie spowoduje potrzebę zmian przepisów prawa regulujących zasady dokumentowania stanu faktycznego włącznie z zasadami prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych.

Przystępując do analizy treści art. 193a Ordynacji podatkowej, wskazać należy, iż zastosowanie tego przepisu warunkowane jest „prowadzeniem ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych”. Pod pojęciem programu komputerowego należy rozumieć także sytuacje, w której księgowość jest prowadzona w dostępnych pakietach biurowych, np. Excel. Jednocześnie dla analizy wymienionego fragmentu przepisu prawa istotne jest to, iż przepis pozostawia poza zakresem normowania kwestię tego, czy podatnik prowadzi księgowość sam, czy powierzył jej prowadzenie podmiotowi trzeciemu.

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 są zobowiązani podatnicy, płatnicy lub inkasenci. W efekcie zakresem omawianej regulacji objęte są nie tylko dowody księgowe, ale także szeroko rozumiane księgi podatkowe. Stąd też w dniu 9 marca 2015 r. Ministerstwo Finansów opublikowało 7 struktur logicznych<sup>4</sup> dla następujących dokumentów:

Struktura 1 – księgi rachunkowe – JPK\_KR

Struktura 2 – wyciągi bankowe – JPK\_WB

---

3 Wskazana nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa nadała nowy kształt art. 274c i art. 287 tej ustawy oraz art. 13b ustawy o kontroli skarbowej. Przepisy te mają charakter stricte proceduralny i dają uprawnienia organom podatkowym (kontroli skarbowej) do żądania udostępnienia JPK w toku procedury kontroli podatkowej lub w ramach tzw. kontroli krzyżowych.

4 Ministerstwo Finansów w dniu 23 grudnia 2015 r. opublikowało zestaw 7 struktur z możliwością zgłaszania uwag do 26 stycznia 2016 r.

Struktura 3 – magazyn JPK\_MAG

Struktura 4 – ewidencje zakupu i sprzedaży VAT – JPK\_VAT

Struktura 5 – faktury VAT – JPK\_FA

Struktura 6 – podatkowa księga przychodów i rozchodów – JPK\_PKPIR

Struktura 7 – ewidencja przychodów – JPK\_EWP

Określając ramy prawne obowiązku ustawodawca wskazał, iż „struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, (...) jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych”. Uważa się, iż publikowanie struktur logicznych w BIP jest rozwiązaniem wymagającym zmiany na rzecz uregulowania tej kwestii w drodze rozporządzenia. Podzielając tę opinię, należy uznać, iż dotychczasowe rozwiązanie jest bardziej operatywne i właściwie przyczyni się do jego rozwoju.

#### **4. Harmonogram implementowania JPK**

Ustawodawca w przepisach przejściowych ww. nowelizacji Ordynacji podatkowej opowiedział się za etapowym wdrażaniem JPK. Zasadniczo regulacje dotyczące JPK weszły w życie z dniem 1 lipca 2016 r. w stosunku od dużych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Natomiast mali, średni i mikroprzedsiębiorcy będą zobowiązani do stosowania tego rozwiązania od 1 lipca 2018 r. Następnie w wyniku nowelizacji art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r., na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>5</sup> wprowadzono wymóg, aby mali oraz średni przedsiębiorcy stosowali strukturę 4 – ewidencje zakupu i sprzedaży (JPK\_VAT) od dnia 1 stycznia 2017 r. W przypadku mikroprzedsiębiorców termin ten przypada na 1 stycznia 2018 r.

W treści art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. odwołano się do pojęć użytych na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, co spowodowało konieczność wyjaśnienia kwestii związanych

---

5 Dz.U. z 2016 r. poz. 846.

z momentem wejścia obowiązku dla nie przedsiębiorców. Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 20 czerwca 2016 r.<sup>6</sup> wyjaśnił, iż do podmiotów niemających statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, należy odpowiednio zastosować okres przejściowy, jaki został przewidziany dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorców. Słusznie wskazano, iż nie przedsiębiorcy powinni być traktowani w ten sam sposób co przedsiębiorcy. Dlatego też, realizując zasadę równości prawa, prawidłowo wskazano na potrzebę stosowania analogii. W rezultacie kryteria służące wyróżnieniu 4 grup przedsiębiorców, tj. liczba zatrudnionych osób, wielkość obrotu, a także suma aktywów będą determinowały moment, z którym nie przedsiębiorcy zostaną objęci omawianym obowiązkiem. Ten sposób określania momentu początkowego obowiązywania regulacji będzie miał zastosowanie m.in. do podmiotów prawa publicznego, w tym jednostek samorządu terytorialnego.

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 sierpnia 2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej<sup>7</sup>, niektórym podmiotom sektora finansów publicznych, które byłyby zobowiązane do przekazywania informacji za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r., przedłużono do dnia 31 stycznia 2017 r. termin przekazywania przedmiotowej informacji za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. Przedłużenie terminu na przekazanie informacji dotyczy m.in. jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków, samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz urzędów obsługujących jednostkę samorządu terytorialnego działające w formie samorządowej jednostki budżetowej, jeżeli rozliczają się jako podatnicy podatku od towarów i usług odrębnie od jednostki samorządu terytorialnego.

Odesłanie do stosowania ustawy o swobodzie działalności gospodarczej spowodowało także potrzebę wyjaśnienia statusu przedsiębiorców zagranicznych. Zgodnie z art. 5 pkt 3 ustawy o swobodzie

---

6 Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r., PK4.8012.55.2016.

7 Dz.U. z 2016 r. poz. 1337.

działalności gospodarczej przedsiębiorca zagraniczny oznacza osobę zagraniczną wykonującą działalność gospodarczą za granicą oraz obywatela polskiego wykonującego działalność gospodarczą za granicą. W myśl przywołanych przepisów przedsiębiorca zagraniczny uzyskał także status przedsiębiorcy.

Analizując przedstawioną kwestię, należy wskazać, iż w treści art. 193a par 1 o.p. odwołano się do dwóch warunków, których spełnienie powoduje aktualizację obowiązku przesyłania danych w strukturze logicznej. Jednym z nich jest wskazanie na rodzaj dokumentów, które, co istotne, mają znaczenie dla dokumentowania obowiązków podatkowych nakładanych ustawami podatkowymi. Jeżeli w myśl ustawy o podatku od towarów i usług przedsiębiorca tego rodzaju jest zobligowany do zarejestrowania się w Polsce wyłącznie na potrzeby podatku VAT, z czym wiąże się określone obowiązki ewidencyjne, to określenie struktury logicznej dla tych obowiązków determinuje obowiązek stosowania tej struktury także przez tego rodzaju podmiot wykonujący czynności opodatkowane w Polsce. W przypadku podmiotów, które są zarejestrowane w Polsce jedynie dla celów VAT, prowadzących ewidencje wyłącznie na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, będą miały zastosowanie następujące struktury JPK: ewidencje zakupu i sprzedaży VAT – JPK\_VAT oraz faktury VAT – JPK\_FA.

Podsumowując, odwołanie się do tego, jaki status na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej posiada przedsiębiorca zagraniczny, jest istotne jedynie dla określenia momentu objęcia tym obowiązkiem tego przedsiębiorcy. Określenie tego momentu powinno nastąpić przy uwzględnieniu globalnej działalności podmiotu zagranicznego, a nie wyłącznie w oparciu o działalność wykonywaną na terytorium kraju.

## **5. Dwa tryby udostępniania JPK**

Udostępnienie JPK będzie odbywało się w dwóch trybach, tj. obligatoryjnie miesięcznie oraz na żądanie organu prowadzącego postępowanie podatkowe (kontrolne), kontrolę krzyżową czy czynności sprawdzające.

Jak wyżej wskazano, na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. znowelizowano art. 82 o.p., dodając ust. 1b. Zakłada on przekazywanie informacji o prowadzonej ewidencji bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy. Obowiązek miesięcznego raportowania dotyczy każdego podatnika bez względu na stosowanie miesięcznego albo kwartalnego sposobu rozliczania podatku.

Jednocześnie zobowiązano podmioty do prowadzenia w formie elektronicznej ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług. Ewidencja ta powinna zawierać, oprócz danych dotychczas wymaganych, również: wysokości kwoty korekt podatku należnego, korekt podatku naliczonego, numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej<sup>8</sup>. Nowy zakres ewidencji wchodzi w życie od 1 stycznia 2017 r.

Na uwagę zasługuje to, iż informacja o prowadzonej ewidencji VAT może być składana wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Na podstawie delegacji ustawowej przyznanej w art. 193a § 3 o.p. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których księgi mogą być zapisane i przekazywane. Rozporządzenie określa sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej. Stosowanie tych rozwiązań oznacza, iż informacja o prowadzonej ewidencji VAT nie może być skutecznie złożona za pomocą innych środków technicznych, np. w drodze wysłania nośnika z danymi. Odnotowania wymaga także fakt, iż administratorem danych jest Minister Finansów, a nie urząd skarbowy albo izba skarbową.

Kwestią wymagającą osobnego omówienia jest zagadnienie sposobu przekazywania JPK w przypadku stosowania wspólnego rozlicza-

---

8 Art. 109 ust. 3 i 8a ustawy o podatku od towarów i usług.

nia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 3 ustawy 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<sup>9</sup>, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia wspólnego rozliczania podatku VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r. W efekcie do przesyłania informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z obowiązkiem wynikającym z art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej, będą zobowiązane – jako posiadające status podatnika VAT – jednostki samorządu terytorialnego.

## **6. Ewidencja dla podatku od towarów i usług**

Ponieważ kluczową rolę w drodze do ograniczania luki podatkowej w podatku VAT odgrywa struktura 4, stąd uzasadniona jest koncentracja uwagi na tej strukturze. Obowiązek prowadzenia ewidencji dla podatku od towarów i usług przewidziany jest w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatnicy są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą:

- kwoty określone w art. 90 ustawy, czyli kwoty podatku naliczonego związane z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;
- dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania;
- wysokość podatku należnego;
- kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej;

---

9 Dz.U. z 2016 r. poz. 1454.



- w przypadkach określonych w art. 120 ust. 15, art. 125, art. 130d, art. 13s4 oraz art. 138 – dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Struktura JPK\_VAT składa się z następujących tabeli: Nagłówek, Podmiot, w którym zawarte są dane dotyczące danych identyfikujących kontrolowany podmiot (NIP, REGON, nazwę podmiotu oraz dane adresowe). Tabela JPK\_VAT obejmuje także ewidencję sprzedaży VAT oraz nabycie towarów i usług dla których podmiot obowiązany jest naliczyć podatek należny oraz ewidencję zakupu VAT.

Struktura logiczna JPK ewidencja sprzedaży obejmuje część szczegółową zawierającą dla każdej pozycji m.in. następujące dane: datę sprzedaży, datę wystawienia, numer dokumentu, nazwę nabywcy, adres nabywcy, kwoty netto i kwoty podatku należnego w zależności od poszczególnych stawek. Podsumowanie zawiera dane dotyczące liczby wierszy oraz podatek należny według ewidencji sprzedaży, w okresie którego dotyczy JPK.

Podobnie ewidencja zakupu VAT w strukturze logicznej JPK obejmuje część szczegółową zawierającą dla każdej pozycji m.in. następujące dane: nazwę wystawcy, adres wystawcy, numer NIP lub inny numer służący identyfikacji podatkowej wystawcy, numer faktury, kwotę netto i kwotę podatku naliczonego. Ewidencja zakupu VAT opcjonalnie obejmuje także datę wpływu faktury oraz kwoty korekty podatku naliczonego. Podsumowanie ewidencji zakupu zawiera dane dotyczące liczby wierszy ewidencji zakupu, w okresie którego dotyczy JPK oraz kwotę podatku naliczonego do odliczenia.

Ewidencja zakupu i sprzedaży VAT w strukturze logicznej JPK powinna uzgadniać się z deklaracjami w podatku od towarów i usług. Zgodnie z założeniem algorytm badania danych powinien zakładać uzgadnianie się wartości pomiędzy ewidencją zakupu i sprzedaży a deklaracją VAT. Pola kwot netto oraz kwot podatku wskazane w strukturze JPK odpowiadają numeracji pól w deklaracji (np. pole nr 10 w deklaracji dotyczące podstawy opodatkowania w przypadku dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, zwolnionych od podatku – odpowiada polu K\_10).

## **7. Podsumowanie**

JPK stanowi istotny etap zmian sposobu komunikacji między podatnikiem a administracją podatkową, jak również między podatnikami. Powszechne wdrożenie rozwiązania stworzy przestrzeń do zbudowania skutecznej e-kontroli. Pozwoli także na wzmocnienie potencjału analitycznego administracji podatkowej, a w wymiarze pojedynczych kontroli na minimalizację czasu jej trwania. Wdrożenie JPK stanowi także ważny komponent w drodze do centralizacji procesów analizy i kontroli.