

# Ewolucja analizy danych nadsyłanych przez podatników organom w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych

## Evolution of the analysis of data sent by taxpayers to the tax on goods and services and income taxes

dr Paweł Szymanek

Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek, ORCID: 0000-0002-7590-7016

### Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest ocena zmian ustawowych dotyczących prowadzenia przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) bieżącej analizy danych nadsyłanych przez podatników. W artykule przedstawiono historię stosowanych metod analizy danych podatkowych przez organy – od sprawdzania papierowych deklaracji podatkowych, przez częściowe zastąpienie ich obowiązkiem wysyłania jednolitego pliku kontrolnego (JPK) oraz elektronicznej wersji deklaracji VAT-7, aż po ich całkowitą likwidację i wprowadzenie JPK\_VAT. Ponadto omówiono plany wprowadzenia w Polsce Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), będącego odpowiednikiem Centralnego Rejestru Faktur. W artykule potwierdzono fakt zmniejszenia nadzoru nad podatnikami w okresie między likwidacją deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych a wprowadzeniem JPK i JPK\_VAT.

Słowa kluczowe: JPK, JPK\_VAT, KSeF, VAT-7, SAF-T.

### Abstract

The purpose of this study was to assess the statutory changes regarding the ongoing analysis of data sent by taxpayers by KAS authorities. The article presents the history of the methods used to analyze tax data by the authorities – from checking paper tax declarations, partially replacing them with the obligation to send JPK files and the electronic version of VAT-7 declarations, to their complete elimination and introduction of JPK\_VAT files. Moreover, plans were presented to introduce KSeF in Poland, the Polish equivalent of the Central Register of Invoices. The article confirms the fact that the supervision over taxpayers has been reduced in the period between the liquidation of advance declarations in income taxes and the introduction of JPK and JPK\_VAT files.

Keywords: JPK, JPK\_VAT, KSeF, VAT-7, SAF-T.

## 1. WSTĘP

W związku z intensyfikacją działań mających doprowadzić do uszczelnienia systemu podatkowego oraz zlikwidowania luki podatkowej organy KAS przedsięwzięły różnorodne kroki o charakterze organizacyjnym i prawnym<sup>1</sup>. Celem artykułu jest przedstawienie historii związanej z bieżącą analizą danych nadsyłanych przez podatników do organów.

System ten ewoluował od papierowych deklaracji podatkowych składanych przez podatników, przez częściowe zastąpienie ich obowiązkiem wysyłania JPK oraz elektronicznej wersji deklaracji VAT-7, aż po całkowitą likwidację wymogu wysyłania deklaracji VAT-7 i wprowadzenie w to miejsce JPK\_VAT<sup>2</sup>. Dodatkowo od dnia 1 października 2021 r. planowane jest wprowadzenie KSeF – odpowiednika Centralnego Rejestru Faktur, zastępującego z kolei JPK\_VAT.

W artykule przedstawiono wszystkie zarówno pozytywne, jak i ujemne skutki obecnych regulacji, a także ich planowane

zmiany<sup>3</sup>. Autor stawia tezę, że likwidacja obowiązku składania papierowych deklaracji na zaliczki w podatkach dochodowych, na wiele lat przed wprowadzeniem obowiązku wysyłania JPK\_VAT, zmniejszyła bieżący nadzór nad podatnikami na skutek nieotrzymywania przez organy jakichkolwiek informacji o aktualnej sytuacji podatników.

W artykule zastosowano dogmatyczną metodę badawczą.

## 2. DEFINICJA JPK\_VAT

JPK to polski odpowiednik SAF-T (ang. *Standard Audit File for Tax*)<sup>4</sup> opracowanego przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju<sup>5</sup>. Po raz pierwszy został zastosowany przez Portugalię, następnie przez Francję, Niemcy, Luksemburg i Austrię<sup>6</sup>.

JPK\_VAT jest zbiorem danych tworzonym z systemów informatycznych podatnika. Dane te są bezpośrednio przesyłane organom KAS w jednolitej, elektronicznej formie.

JPK\_VAT jest elektroniczną postacią ksiąg podatkowych oraz zebranych przez podatnika dowodów księgowych w ściśle określonej strukturze logicznej.

Głównym celem JPK\_VAT jest przyspieszenie przekazywania danych wynikających z ksiąg podatkowych, bez potrzeby udostępniania tych ksiąg w papierowej formie organom KAS<sup>7</sup>. W ten sposób organy mogą sprawnie przeprowadzać czynności sprawdzające i kontrole. Szybki dostęp do danych w formie elektronicznej, które regularnie napływają w miesięcznych okresach do organów KAS, pozwala na szybkie ustalenie wszelkich nieprawidłowości rachunkowych oraz automatyczne potwierdzenie prawidłowości dokonanych rozliczeń. Obowiązkowe i regularne przekazywanie danych w formie JPK\_VAT ma przeciwdziałać wszelkim próbom unikania opodatkowania, jak również otrzymywania bezpodstawnych zwrotów w podatku od towarów i usług<sup>8</sup>.

Od strony technicznej JPK\_VAT ma postać plików XML.

### 3. HISTORIA POWSTANIA JPK\_VAT

Obowiązek wysyłania JPK wprowadzono ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>9</sup>. Na początku podatnicy zobowiązani byli przysyłać JPK wyłącznie na żądanie organu podatkowego.

Obowiązek regularnego ich przekazywania został wprowadzony dopiero ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>10</sup>. Mali i średni przedsiębiorcy zostali objęci tym obowiązkiem od dnia 1 stycznia 2017 r., a mikroprzedsiębiorcy – od dnia 1 stycznia 2018 r.<sup>11</sup>

JPK funkcjonowały niezależnie od deklaracji VAT-7, co oznacza, że podatnicy mieli obowiązek w tym samym terminie wysłać JPK oraz deklarację VAT-7<sup>12</sup>.

W związku z wejściem w życie ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>13</sup> sytuacja uległa kolejnej zmianie, polegającej na likwidacji deklaracji VAT-7 i JPK oraz zastąpieniu ich JPK\_VAT. Dodatkowe regulacje dotyczące wysyłania nowych JPK\_VAT wprowadzono rozporządzeniem Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>14</sup>. Dużych podatników objęto obowiązkiem składania JPK\_VAT z dniem 1 kwietnia 2020 r., a małych podatników – z dniem 1 lipca 2020 r.

### 4. HISTORIA LIKWIDACJI DEKLARACJI PODATKOWYCH

Czas i sposób wdrożenia JPK\_VAT poprzedził długi proces likwidacji deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych oraz w podatku od towarów i usług. Niestety ten proces w podatkach dochodowych został zainicjowany wiele lat przed wprowadzeniem w życie obowiązku wysyłania JPK czy JPK\_VAT, co spowodowało zmniejszenie nadzoru nad podatnikami<sup>15</sup>.

W minionym okresie podstawowym problemem nadzoru organów nad podatnikami była znaczna liczba deklaracji podatkowych wysyłanych przez podatników. Przed likwidacją deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych do orga-

nów przekazywano rocznie ponad 42 mln deklaracji i zeznań podatkowych. Ich analiza odbywała się ręcznie, ponieważ stopień informatyzacji organów był niski. Skutkiem powyższego nadzór nad podatnikami nie przyczynił się do zmniejszenia szarej strefy, lecz sprowadzał się głównie do eliminowania pomyłek rachunkowych w nadsyłanych deklaracjach.

Niewydolny system zreformowano jednak błędnie, gdyż uchylono obowiązek składania deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych, co w efekcie uniemożliwiło organom podatkowym pozyskanie informacji na temat tych podatków<sup>16</sup>. Po reformie jedyną metodą pozyskania bieżącej informacji stała się kontrola, która z przyczyn organizacyjnych nie mogła być dokonywana u wszystkich podatników, a tylko u znikomej części. System niewydolnej analizy nadsyłanych deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych zastąpiono systemem opartym na braku jakiegokolwiek informacji. Konsekwencją tego był przez wiele lat utrzymujący się brak nadzoru nad bieżącymi wpłatami zaliczek na podatki dochodowe, przy czym sam fakt składania rocznych zeznań podatkowych nie kompensował tej luki, gdyż nie wpływał na bieżącą analizę danych podatkowych. Błąd ten naprawiono częściowo przez wprowadzenie obowiązku wysyłania JPK i JPK-VAT.

Elektroniczna analiza deklaracji podatkowych wykonywana była przez cały czas w zakresie podatku od towarów i usług. W przeciwieństwie do podatków dochodowych nigdy nie zlikwidowano obowiązku składania deklaracji VAT-7, zamieniono jedynie obowiązek wysyłania deklaracji papierowych na ich wersję elektroniczną<sup>17</sup>. Rozpoczęcie wysyłania deklaracji VAT-7 w formie elektronicznej stało się znaczącym ułatwieniem<sup>18</sup> dla organów<sup>19</sup>. Ostatecznie te deklaracje elektroniczne zastąpiono JPK\_VAT.

Jak zatem widać, ewolucja nadzoru nad przekazywanymi informacjami w przypadku podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług potoczyła się zupełnie odmiennie. Papierowe deklaracje zaliczkowe w podatkach dochodowych zamiast ulec likwidacji, powinny być zastąpione deklaracjami elektronicznymi, tak samo jak w podatku od towarów i usług. Ostatecznie deklaracje elektroniczne w podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług powinny być zlikwidowane z chwilą wejścia w życie JPK\_VAT. Udało się tak postąpić w przypadku deklaracji VAT-7. Niestety w podatkach dochodowych deklaracji papierowych nie zastąpiono elektronicznymi odpowiednikami, co skutkowało zmniejszeniem nadzoru nad tymi podatkami przez wiele lat, aż do chwili wprowadzenia JPK i JPK\_VAT, kiedy częściowo naprawiono problem braku przysyłania danych organom KAS.

### 5. ZALETY JPK\_VAT

Niewątpliwą zaletą obecnych regulacji jest zastąpienie deklaracji VAT-7 i VAT-7K oraz JPK przysyłaniem jednego JPK\_VAT, zawierającego wszystkie dane z dotychczasowych dokumentów. Plik ten jest wysyłany w terminie właściwym dla deklaracji VAT-7<sup>20</sup>. Dodatkowo wyeliminowano dotychczasowe załączniki: VAT-ZZ, VAT-ZD i VAT-ZT, jak również dodatkowe wnioski w deklaracjach<sup>21</sup>. Zasadniczym celem nowych rozwiązań jest zatem maksymalne uproszczenie rozliczeń w podatku od towarów i usług<sup>22</sup>.

Inną korzyścią płynącą ze stosowania JPK\_VAT jest to, że nie odzwierciedla on tylko dotychczasowych danych prze-

syłanych w deklaracjach VAT i JPK, lecz zawiera także uzupełniające dane potrzebne do analizy. Podatnicy rozliczający podatek kwartalnie dodatkowo przekazują do organu podatkowego również dane za pierwszy i drugi miesiąc każdego kwartału zamiast dotychczasowego JPK zawierającego wyciąż z ewidencji. Zmianie ulegnie tylko forma przesyłanych danych<sup>23</sup>.

Do niewątpliwych zalet JPK\_VAT należą:

- 1) przesyłanie jednego JPK\_VAT zamiast odrębnych deklaracji VAT-7 lub VAT-7K;
- 2) brak potrzeby składania dwóch podpisów autoryzujących pod JPK oraz deklaracjami VAT-7;
- 3) wyeliminowanie podwójnej archiwizacji Urzędowych Poświadczeń Odbioru (UPO) za JPK oraz deklarację VAT-7;
- 4) zmniejszenie liczby dokumentów przetwarzanych w systemach informatycznych KAS;
- 5) ograniczenie liczby przypadkowych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających;
- 6) ograniczenie liczby postępowań celno-skarbowych oraz skrócenie czasu ich prowadzenia;
- 7) uszczelnienie systemu podatkowego<sup>24</sup>;
- 8) zmniejszenie kosztów prowadzenia kontroli podatkowych;
- 9) poprawa rzetelności i wiarygodności wysyłanych informacji podatkowych;
- 10) wzmocnienie wewnętrznej kontroli u podatnika<sup>25</sup>;
- 11) możliwość prowadzenia kontroli krzyżowych bez angażowania podatnika w te czynności;
- 12) szybka identyfikacja prób unikania opodatkowania<sup>26</sup>;
- 13) szybsze i skuteczniejsze śledzenie zdarzeń gospodarczych będących łańcuchem powiązanych transakcji;
- 14) zwiększenie ilości przesyłanych informacji w porównaniu do deklaracji VAT-7 lub zlikwidowanych deklaracji zaliczkowych w podatkach bezpośrednich;
- 15) ponowne otrzymywanie informacji utraconych wraz z likwidacją deklaracji zaliczkowych w podatkach bezpośrednich;
- 16) eliminowanie z rynku nieuczciwych podatników celem zwiększenia konkurencyjności rzetelnych przedsiębiorców;
- 17) poprawa jakości usług księgowych;
- 18) zmniejszenie liczby błędów rachunkowych w przekazywanych informacjach.

## 6. PLANY WPROWADZENIA KSEF

Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt z dnia 1 lutego 2021 r. nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>27</sup>, zgodnie z którym z dniem 1 października 2021 r. ma zostać utworzony KSeF (odpowiednik Centralnego Rejestru Faktur)<sup>28</sup>.

Projektowana ustawa przewiduje wprowadzenie faktur elektronicznych, zwanych fakturami ustrukturyzowanymi. Faktury te będą funkcjonowały niezależnie w obrocie gospodarczym obok dotychczasowych faktur papierowych. Skutkiem tego KSeF będzie działał początkowo niezależnie od JPK\_VAT. Nowe faktury ustrukturyzowane będą wystawiane i przekazywane przez podatników za pośrednictwem KSeF. Zgodnie z projektem w nowym art. 106nc ustawy z dnia 11 marca 2004 r. będą uregulowane wszystkie funkcje i cele, jakie mają być osiągnięte za pośrednictwem KSeF. Będzie to system służący do:

- 1) uwierzytelniania i weryfikacji posiadanych przez podatnika faktur ustrukturyzowanych;
- 2) otrzymywania faktur ustrukturyzowanych;
- 3) stworzenia bazy danych celem przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF przez 10 lat;
- 4) nadawania fakturom numerów identyfikacyjnych;
- 5) ujednoczenia faktur ustrukturyzowanych;
- 6) analizy i kontroli faktur ustrukturyzowanych<sup>29</sup>.

Co najważniejsze, system ten nie będzie tylko miejscem wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur zgodnych z ustalonym wzorem, lecz także będzie służył do analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych.

Zgodnie z projektowanymi przepisami faktury ustrukturyzowane będą wysyłane przez platformę e-Urząd Skarbowy. Niestety od dnia 1 października 2021 r. podatnicy będą korzystać z KSeF wyłącznie dobrowolnie<sup>30</sup>. Według dalszych planów obowiązek wysyłania faktur ustrukturyzowanych obejmie najpierw podatników osiągających znaczne obroty, a ostatecznie wszystkich podatników. Plan wprowadzenia powszechnego rejestru faktur jest więc odległy i wieloetapowy. Dopiero za kilka lat powstanie baza danych ze wszystkimi wystawionymi fakturami ustrukturyzowanymi<sup>31</sup>.

W przyszłości, po ukończeniu budowy KSeF, organy KAS otrzymają dostęp do wszystkich faktur w czasie rzeczywistym. Faktury sprzedawców i kupujących będą parowane, co wyeliminuje obecną patologię polegającą na księgowaniu wyłącznie faktur zakupowych (w których wykazany jest podatek podlegający odliczeniu) bez jednoczesnego księgowania faktur z wykazaniem podatkiem od towarów i usług, co było nagminnym problemem w przypadku korzystania z faktur papierowych. Uproszczony zostanie system czynności sprawdzających i kontrolnych, co skutkować będzie zmniejszeniem liczby tych kontroli oraz większą ich skutecznością.

Z chwilą ostatecznego wprowadzenia w życie KSeF, gromadzącego informacje o wszystkich wystawionych fakturach przez wszystkich podatników, przestanie istnieć potrzeba niezależnego obowiązkowego wysyłania JPK\_VAT. Ponadto organy KAS będą wówczas otrzymywać pełną informację o zobowiązaniach podatkowych podatników w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych, co pozwoli na ostateczne wyeliminowanie błędu polegającego na likwidacji deklaracji papierowych w podatkach dochodowych bez jednoczesnego wprowadzenia jakiegokolwiek kontroli informatycznej.

Według obecnych planów jednak od dnia 1 października 2021 r. wysyłanie JPK\_VAT nadal będzie obowiązkowe, ponieważ korzystanie z KSeF będzie dobrowolne, a sam system będzie działał niezależnie od JPK\_VAT.

## 7. PODSUMOWANIE

Kiedy analizuje się ostatnie 30 lat funkcjonowania polskiej administracji podatkowej, dostrzegalny jest bardzo wyraźny postęp w zakresie informatyzacji<sup>32</sup>. Niestety wraz z jej rozwojem nie następował regularny wzrost poziomu nadzoru organów nad podatnikami. Po likwidacji obowiązku składania papierowych deklaracji podatkowych w podatkach dochodowych nie wprowadzono w ich miejsce żadnego innego środka mającego na celu pozyskanie bieżących informacji o podatnikach. Spowodowało to wieloletni okres zmniejszenia

nadzoru nad nimi. Zmiana ta była niesystemowa, ponieważ jednocześnie w tym samym czasie istniał obowiązek składania papierowych deklaracji VAT-7.

Dopiero z chwilą wdrożenia JPK i JPK\_VAT częściowo naprawiono powstały problem, bo organy KAS znów na bieżąco zaczęły otrzymywać część danych związanych z podatkami dochodowymi. Ostatecznie w przyszłości po wprowadzeniu obowiązkowego wysyłania faktur ustrukturyzowanych przez wszystkich podatników do KSeF organy KAS będą otrzymywać pełną informację o zobowiązaniach podatkowych w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych. Data wejścia w życie tego obowiązku jednak nie jest znana. Od dnia 1 października 2021 r. korzystanie z tego systemu będzie dobrowolne, oprócz tego będzie on funkcjonował niezależnie od obowiązkowego wysyłania JPK\_VAT.

Tym samym potwierdzono postawioną na wstępie tezę, że likwidacja obowiązku składania papierowych deklaracji na zaliczki w podatkach dochodowych na wiele lat przed wprowadzeniem obowiązku wysyłania JPK\_VAT zmniejszyła bieżący nadzór nad podatnikami na skutek nieotrzymywania przez organy jakichkolwiek informacji o aktualnej sytuacji podatników.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> A. Pałys, Ł. Daniek, *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK\_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11, s. 35: „Wprowadzając obowiązek w zakresie składania plików JPK w Polsce, MF jednocześnie wstępnie przedstawił koncepcję zastąpienia deklaracji VAT-7 plikiem JPK\_VAT. Po raz pierwszy taka koncepcja pojawiła się w Zawiadomieniu z 7 lipca 2017 r. po rozpoczęciu konsultacji w zakresie struktury JPK 4 rejestr VAT.”
- <sup>2</sup> J. Górska, *Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88), cz. 1, <https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/view/4090.pdf>, s. 264, dostęp: 20.04.2021: „Wprowadzenie JPK w Polsce było wzorowane na doświadczeniach rozwiązań skutecznie wprowadzonych do systemów prawnych wielu państw Unii Europejskiej. Zastosowanie określonego standardu kontroli plików podatków stosowane już przez niektóre państwa członkowskie powinno być zgodne z wytycznymi OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) [...]. Jednolity plik kontrolny wzorowany na wytycznych OECD oparty jest o aktualną wersję specyfikacji schematu pliku SAF-T w wersji 2.0, opublikowanej w 2010 roku (*Forum on the Tax Administration*, 2010)”.
- <sup>3</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lutego 2020 r., I SA/Wr 623/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50092436AE>, dostęp: 20.04.2021: „[...] ponadto zweryfikowano bazy danych utworzonych z systemów informatycznych przedsiębiorców zawierające informacje o ich operacjach gospodarczych (utworzone z plików JPK) i na tej podstawie stwierdzono brak kontrahentów Spółki”.
- <sup>4</sup> *Jednolity Plik Kontrolny*, w: *Wikipedia*, [https://pl.wikipedia.org/wiki/Jednolity\\_Plik\\_Kontrolny](https://pl.wikipedia.org/wiki/Jednolity_Plik_Kontrolny), dostęp: 20.04.2021.
- <sup>5</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.
- <sup>6</sup> G. Voss, *Jednolity Plik Kontrolny – koszty i korzyści cyfryzacji*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88), cz. 2, <https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/download/4285.pdf>, s. 187, dostęp: 20.04.2021: „1 lipca 2016 roku weszły w życie nowe przepisy Ordynacji podatkowej (art. 193a) wprowadzające reguły udostępniania organom podatkowym informacji wynikających z ksiąg rachunkowych i dowodów księgowych, nazwanych Jednolitym Plikiem Kontrolnym (Standard Audit File for Taxes – SAF-T). Wprowadzenie obowiązku raportowania JPK nie jest odosobnionym pomysłem polskich władz skarbowych [...]. Polska jako kolejny, piąty kraj Unii Europejskiej (po Wielkiej Brytanii, Niemczech, Litwie i Słowenii) [...] wprowadza JPK jako nowy sposób raportowania danych finansowo-księgowych oraz działanie prowadzące do uszczelniania systemu podatkowego”.
- <sup>7</sup> A. Cwiakała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity Plik Kontrolny i Centralny Rejestr Faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. 18, z. 7, cz. 2, <http://piz.san.edu.pl/docs/e-XVIII-7-2.pdf>, s. 86, dostęp: 20.04.2021: „Koncepcja Jednolitego Pliku Kontrolnego została opracowana przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w 2005 r. Jednym z celów tej organizacji jest uszczelnienie systemu podatkowego w krajach rozwiniętych i prowadzenie działań zmierzających do zwiększenia efektywności kontroli podatkowych. Organizacja zalecała stworzenie «eksportowania» danych w ustandaryzowanym formacie, elektronicznego składania deklaracji oraz tworzenia dokumentacji która pozwoli użytkownikom systemów informatycznych generować odpowiednie zestawienia”.
- <sup>8</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2020 r., I SA/Wr 829/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B4F94FDE3A>, dostęp: 20.04.2021: „Z ustaleń kontroli wynika, że zachodzą istotne różnice pomiędzy danymi deklarowanymi w plikach JPK przez «B» sp. z o.o., a danymi wykazywanymi w plikach JPK przykazywanymi przez jej kontrahentów. Ponadto w odniesieniu do części transakcji nabyć wskazanych w plikach JPK przekazanych przez «B» sp. z o.o., brak jest odpowiadających im danych odnośnie sprzedaży zadeklarowanych przez dostawców”.
- <sup>9</sup> Art. 1 pkt 130; Dz.U. poz. 1649 ze zm.
- <sup>10</sup> Art. 1 pkt 5; Dz.U. poz. 846 ze zm., dalej: ustawa z dnia 13 maja 2016 r.).
- <sup>11</sup> A. Cwiakała-Małys, I. Piotrowska, dz. cyt., s. 88: „Od 1 lipca 2016 r. systematycznie powiększany jest krąg przedsiębiorców i podatników zobowiązanych do comiesięcznego przekazywania pliku JPK\_VAT (ewidencja zakupu sprzedaży VAT) oraz do przekazywania plików JPK na żądanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Zaplanowano, iż od 1 lipca 2018 r. wszyscy podatnicy, którzy prowadzą księgowość w formie elektronicznej, przekazują pozostałe struktury JPK na żądanie organów podatkowych”. Zob. art. 6 ustawy z dnia 13 maja 2016 r.
- <sup>12</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2019 r., III SA/Wa 18/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5E6B9109DE>, dostęp: 20.04.2021: „[...] brak jest w przepisach ustaw podatkowych podstawy do [...] zwolnienia z miesięcznego doręczania plików JPK, a w zastępstwie dopuszczenie skutecznego doręczania do urzędu skarbowego kopii faktur wpływów i wydatków w formie papierowej i w formie PDF na płycie CD w trybie postępowania podatkowego, gdyż nie dopuszczono w ustawach podatkowych możliwości zmiany formy składania ww. informacji”.
- <sup>13</sup> Art. 1 pkt 17; Dz.U. poz. 1520 ze zm.
- <sup>14</sup> Dz.U. poz. 1988 ze zm.
- <sup>15</sup> P. Szymanek, *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2018, s. 56: „Do czasu likwidacji części deklaracji podatkowych podstawowym obowiązkiem organu podatkowego było sprawdzanie czy deklaracje wpływają w terminie, czy nie zawierają ewidentnych błędów związanych z samoobliczeniem podatku oraz czy deklarowane kwoty były wpłacane w odpowiednim czasie. W przypadku stwierdzenia zgodności tych trzech elementów, deklaracja podatkowa jako prawidłowa archiwizowana była w zgodny z prawem sposób, a zwykły nadzór podatkowy ulegał de facto zakończeniu”.
- <sup>16</sup> Tamże, s. 57: „W opisywanym okresie administracja podatkowa niejako przyznała się, że w zakresie zwykłego nadzoru nad podatnikami nie panuje nad lawinowo nadsyłanymi deklaracjami. W związku z tym nastąpiła likwidacja obowiązku składania wielu deklaracji w zakresie podatków dochodowych, związanych z zapłatą zaliczek na ten podatek. W efekcie zwykły nadzór podatkowy uległ dalszemu zmniejszeniu, ponieważ po dokonanych zmianach organy podatkowe nie miały nawet możliwości pozyskania informacji o nieprawidłowościach związanych z obliczeniem podatku, otrzymując tylko wpłatę zaliczki na podatek na właściwe konto”.
- <sup>17</sup> A. Cwiakała-Małys, I. Piotrowska, dz. cyt., s. 92: „Pozytywne aspekty wdrażania rozwiązań opartych na nowoczesnych i sprawdzonych narzędziach informatycznych przeważają nad obawami co do zagrożeń z nich wynikających. Za koniecznością ich wprowadzania przemawiają choćby pozytywne efekty w innych krajach w zakresie uszczelniania systemu podatkowego i skutecznej walki z oszustwami podatkowymi w podatku VAT, których efektem są zwiększone wpływy do budżetu”.

- <sup>18</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lipca 2019 r., III SA/Wa 1503/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/17FE56F4D5>, dostęp: 20.04.2021: „Analiza przepływów na rachunkach bankowych strony wykazała, że zadeklarowane przez nią w plikach JPK nabycia od tego podmiotu nie znajdują odzwierciedlenia w przepływach finansowych skarżącej”.
- <sup>19</sup> A. Pałys, Ł. Daniek, dz. cyt., s. 37: „Należy zauważyć że organy podatkowe w plikach JPK utrzymują istotnie bardziej szczegółowe dane niż raportowane w deklaracjach VAT dotyczące transakcji sprzedaży oraz zakupów bez konieczności wszczynania odrębnych postępowań podatkowych i oczekiwania na udostępnienie rejestru VAT”.
- <sup>20</sup> K. Schneider, K. Schneider, *Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 2 (131), t. 1, <https://wnus.edu.pl/epu/file/article/download/15033.pdf>, s. 324, dostęp: 20.04.2021: „Celem zmian miało być zmniejszenie kosztów wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników i ich kontrahentów, zmniejszenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej oraz poprawa wyników kontroli”.
- <sup>21</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3500 (VIII kad.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B26D-7DA613F98D91C1258415004B4FBB/%24File/3500.pdf>, s. 1, dostęp: 20.04.2021: „Projekt ma na celu uproszczenie rozliczeń w podatku od towarów i usług. Ma stanowić proste, przejrzyste, a także przyjazne narzędzie dla podatników do rozliczania podatku od towarów i usług. Podatnicy w celu wypełnienia obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT nie będą musieli składać dwóch dokumentów: pliku JPK\_VAT oraz deklaracji VAT, tak jak dotychczas, ale wyślą jeden plik, zawierający dane odpowiednio z deklaracji oraz ewidencji VAT. Dodatkowym uproszczeniem będzie eliminacja załączników wymaganych przy składaniu tradycyjnego rozliczenia podatku VAT, tj. VAT-ZZ, VAT-ZD i VAT-ZT, a także dodatkowych wniosków występujących w standardowych deklaracjach”.  
Zob. też M. Jendraszczyk, *Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK\_VAT – skutki dla podatników*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 2 (282).
- <sup>22</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2019 r., III SA/Wa 18/19, dok. cyt.: „Kwestię przekazywania w formie elektronicznej plików JPK\_VAT reguluje art. 82 § 1b O.p. [tj. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. – przyp. red.], z którego wynika obowiązek comiesięcznego składania tylko i wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej informacji JPK\_VAT. [...] sposób składania plików JPK wynika wprost z ustawy i nie przewiduje ona wyjątków w tym zakresie”.
- <sup>23</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2019 r., III SA/Wa 18/19, dok. cyt.: „NUS [tj. naczelnik urzędu skarbowego – przyp. red.] prawidłowo wskazał, powołując się na art. 82 § 1b O.p., na obowiązek comiesięcznego składania tylko i wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej informacji JPK\_VAT. Zatem podatnicy bez wezwania organu podatkowego mają obowiązek przekazywania informacji, o których mowa w tym przepisie w terminie i formie w nim określonym”.
- <sup>24</sup> A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, dz. cyt., s. 93.
- <sup>25</sup> G. Voss, dz. cyt., s. 194.
- <sup>26</sup> A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, dz. cyt., s. 93.
- <sup>27</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- <sup>28</sup> Projekt z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202>, dostęp: 17.03.2021, dalej: projekt.
- <sup>29</sup> Tamże, art. 1 pkt 8. Zob. też Komisja Europejska, 5.4.1. *Weryfikacja sposobu poboru podatku VAT*, w: *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT*, Bruksela, dnia 1.12.2010, KOM(2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0695&from=PL>, s. 23-24, dostęp: 20.04.2021.
- <sup>30</sup> Art. 1 pkt 8 projektu.
- <sup>31</sup> A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, dz. cyt., s. 93.
- <sup>32</sup> A. Pałys, Ł. Danielek, dz. cyt., s. 40: „Digitalizacja środowiska podatkowego w Polsce jest już trwającym procesem. Należy spodziewać się, że w najbliższym czasie MF przedstawi kolejne propozycje mające na celu istotne zwiększenie kontroli nad rozliczeniami podatkowymi przy jednoczesnym zmniejszeniu obciążeń administracyjnych. Swego

rodzaju mapą drogową tych rozwiązań są dokumenty przygotowane przez OECD wskazujące na obszary możliwej automatyzacji”.

## Bibliografia

### Literatura

- Biernacki K., *Krajowa Administracja Skarbowa 2018*, Warszawa 2018.
- Bitner M. i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Centralny Rejestr Faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczenia zjawiska „pustych faktur”*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2019, nr 513, [http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.desklight-b1119bfa-59b3-4f3c-a516-f52da66ea664/c/PN\\_513\\_Nowak\\_Rachunkowosc\\_Czesc9.pdf](http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.desklight-b1119bfa-59b3-4f3c-a516-f52da66ea664/c/PN_513_Nowak_Rachunkowosc_Czesc9.pdf), dostęp: 20.04.2021.
- Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Jednolity Plik Kontrolny i Centralny Rejestr Faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. 18, z. 7, cz. 2, <http://piz.san.edu.pl/docs/e-XVIII-7-2.pdf>, dostęp: 20.04.2021.
- Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*, Z. Drewniak i in. (red.), Toruń 2016.
- Fornalik J., Ziętek J., *Rewolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, t. 11, <https://krytykaprawa.pl/resources/html/article/details?id=192418>, dostęp: 20.04.2021.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Górska J., *Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88), <https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/view/4090.pdf>, dostęp: 20.04.2021.
- Jednolity Plik Kontrolny. Obowiązki e-raportowania danych podatkowych w 2018 roku*, P. Grzanka, M. Sidelnik (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Jendraszczyk M., *Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK\_VAT – skutki dla podatników*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 2 (282).
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, A. Melezini, K. Teszner (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Krawczak M., Zalewski D., *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, M. Krawczak (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *Myśli chore 2019-2020*, Warszawa 2019.
- Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Oleśniewicz J., *JPK – wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej*, „Rachunkowość” 2017, nr 8.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Eteł (red. nauk.), Warszawa 2017.
- Pałys A., Daniek Ł., *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK\_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11.
- Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Prawo podatkowe*, P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2019.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, H. Litwińczuk (red. nauk.), Warszawa 2017.
- Różycki K., *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz. Wzory, zestawienia i procedury kontrolne*, Warszawa 2018.
- Schneider K., Schneider K., *Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 2 (131), t. 1, <https://wnus.edu.pl/epu/file/article/download/15033.pdf>, dostęp: 20.04.2021.
- Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019.

*Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Warszawa 2018.

*Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, D. Gajewski (red. nauk.), Warszawa 2020.

Voss G., *Jednolity Plik Kontrolny – koszty i korzyści cyfryzacji*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88), cz. 2, <https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/download/4285.pdf>, dostęp: 20.04.2021.

Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020.

*Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wójtowicz (red. nauk.), Warszawa 2020.

#### Źródła internetowe

*Jednolity Plik Kontrolny*, w: *Wikipedia*, [https://pl.wikipedia.org/wiki/Jednolity\\_Plik\\_Kontrolny](https://pl.wikipedia.org/wiki/Jednolity_Plik_Kontrolny), dostęp: 20.04.2021.

#### Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług, Dz.U. poz. 1988 ze zm.

Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1649 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

#### Orzecznictwo

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lipca 2019 r., III SA/Wa 1503/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/17FE56F4D5>, dostęp: 20.04.2021.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2019 r., III SA/Wa 18/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5E6B9109DE>, dostęp: 20.04.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2020 r., I SA/Wr 829/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B4F94FDE3A>, dostęp: 20.04.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lutego 2020 r., I SA/Wr 623/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50092436AE>, dostęp: 20.04.2021.

#### Inne źródła

Komisja Europejska, 5.4.1. *Weryfikacja sposobu poboru podatku VAT*, w: *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT*, Bruksela, dnia 1.12.2010, KOM(2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0695&from=PL>, dostęp: 20.04.2021.

Projekt z dnia 1 lutego 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.gov.pl/projekt/12343202>, dostęp: 17.03.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3500 (VIII kad.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B26D-7DA613F98D91C1258415004B4FBB/%24File/3500.pdf>, dostęp: 20.04.2021.