



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Małgorzata Motylow

KBF.410.006.01.2019

Pan Tadeusz Kościński
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/011 – Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
NIK@NIK.gov.pl

Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

Kierownik jednostki kontrolowanej

Tadeusz Kościński – Minister Finansów od 15 listopada 2019 r.

W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki kontrolowanej pełnili:

- Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów w okresie od 30 sierpnia 2019 r. do 20 września 2019 r.
- Marian Banaś, Minister Finansów w okresie od 4 czerwca 2019 r. do 30 sierpnia 2019 r.
- Teresa Tatiana Czerwińska, Minister Finansów w okresie od 9 stycznia 2018 r. do 4 czerwca 2019 r.
- Mateusz Morawiecki, Minister Rozwoju i Finansów w okresie od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r.

Zakres przedmiotowy kontroli

- 1) Rozwiązania mające na celu ułatwienie prawidłowego i pewnego wykonywania przez podatników obowiązków podatkowych lub poprawę skuteczności i efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych
- 2) Zadania wyznaczone podległym jednostkom w sprawach przyjaznego dla podatników wykonywania przez nich obowiązków podatkowych lub weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz nadzór nad ich realizacją
- 3) Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych
- 4) Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych
- 5) Skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2018 r. do 31 sierpnia 2019 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze

Podstawa prawna podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy

1. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/106/2019 z 24 października 2019 r.
2. Agnieszka Krasowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/83/2019 z 1 października 2019 r.
3. Michał Daniłowski, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/107/2019 z 24 października 2019 r.

(akta kontroli str.1-6)

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 489, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna kontrolowanej działalności²

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia osiągnięcie przez administrację skarbową poprawy skuteczności i efektywności w poborze podatków. Ocenę uzasadnia przygotowanie oraz wdrożenie przez Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej szerokiego pakietu rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych, które wspomogły administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych lub ułatwiły prawidłowe i pewne wykonywanie przez podatników obowiązków podatkowych. Wzrósł poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji podatkowych. Nowe narzędzia informatyczne umożliwiły administracji skarbowej szybsze weryfikowanie prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz prowadzenie mniej uciążliwych dla podatników czynności weryfikacyjnych. Poprawiła się skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych. Dynamika wzrostu wpływów podatkowych była większa niż dynamika wzrostu wydatków na działalność administracji skarbowej.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) prawidłowo wyznaczył podległym jednostkom zadania i cele w badanym zakresie oraz rzetelnie monitorował ich realizację. Administracja skarbową osiągnęła większość wyznaczonych przez Szefa KAS celów, odnoszących się do kontrolowanych obszarów. Ministerstwo Finansów rzetelnie monitorowało osiągnięte przez administrację skarbową wyniki.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Minister Finansów oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej przygotowali szereg rozwiązań, w tym informatycznych i organizacyjnych, mających na celu ułatwienie prawidłowego i pewnego wykonywania przez podatników obowiązków podatkowych lub poprawę skuteczności i efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Wdrożone zostały narzędzia umożliwiające wykorzystanie przez urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe danych gromadzonych przez Krajową Administrację Skarbową. Zapewniony został dostęp jednostek administracji skarbowej do danych z JPK_VAT oraz zintensyfikowano ich zastosowanie do weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników. Stopniowo zwiększało się także zastosowanie danych gromadzonych w ramach systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej.

Szef KAS prawidłowo wyznaczył podległym jednostkom zadania i cele w badanym zakresie oraz monitorował ich realizację. Działania nadzorcze prowadzono systematycznie, a w przypadku zagrożenia realizacji celów podejmowano działania zaradcze. Administracja skarbową osiągnęła większość założonych na 2018 r. celów odnoszących się do kontrolowanych obszarów, a uzyskane w trakcie 2019 r. wyniki nie zagrażały osiągnięciu większości celów na koniec roku.

NIK pozytywnie ocenia uruchomienie w 2019 r. usługi Twój e-PIT, której wykorzystanie przyniosło pozytywne efekty w postaci ułatwienia podatnikom wykonywania przez nich obowiązków podatkowych oraz popularyzacji elektronicznego kanału składania zeznań. Niemniej jednak wystąpiły przypadki dokonywania podwójnych zwrotów nadpłat z tytułu rozliczeń PIT za 2018 r. czy automatycznego akceptowania zeznań podatkowych świadczeniobiorców Zakładu Ubezpieczeń Społecznych mieszkających za granicą i zwolnionych z rozliczania PIT w Polsce.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

Zwiększyła się relacja liczby deklaracji złożonych za pomocą środków komunikacji elektronicznej do liczby deklaracji możliwych do złożenia w taki sposób. Poprawił się poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT, mierzony relacją liczby deklaracji złożonych do liczby deklaracji do złożenia, a terminowość ich składania (mierzona relacją liczby deklaracji złożonych w terminie do liczby deklaracji do złożenia) utrzymała się na wysokim poziomie 97%.

Stopniowo wzrastał w trakcie 2018 r. poziom wywiązywania się podatników z obowiązku składania plików JPK_VAT. Działania przypominające i dyscyplinujące podatników podejmowane przez jednostki administracji skarbowej przyniosły efekty. Za grudzień 2018 r. oraz marzec i kwiecień 2019 r. (objęte badaniem wybrane okresy) ponad 99% czynnych podatników VAT przekazało pliki JPK_VAT.

Dzięki wprowadzeniu w 2019 r. usługi Twój e-PIT zmniejszył się odsetek zeznań podatkowych składanych po terminie. Równocześnie pogorszyła się terminowość wpłat podatku PIT mierzona relacją kwot wpłaconych w podstawowym terminie do kwot zadeklarowanych, na co wpływ mogły mieć przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych rozwiązania (automatyczna akceptacja wygenerowanych zeznań i odstąpienie od naliczania odsetek w przypadku zapłaty podatku w terminie siedmiu dni od otrzymania informacji z urzędu skarbowego o konieczności zapłaty podatku).

Poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem. Tak mierzona skuteczność dla kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe poprawiła się w 2018 r. w porównaniu do roku poprzedniego, natomiast obniżyła się w pierwszych trzech kwartałach 2019 r.

Liczba czynności sprawdzających oraz kwota ujawnionych w ich wyniku nieprawidłowości zwiększyła się zarówno w 2018 r., jak i trzech pierwszych kwartałach 2019 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich. NIK pozytywnie ocenia, że w związku z wprowadzeniem nowych narzędzi, takich jak JPK-VAT, większy nacisk położono na prowadzenie mniej uciążliwych dla podatników czynności sprawdzających.

W 2018 r. oraz pierwszych trzech kwartałach 2019 r. zmniejszyła się natomiast – zarówno w urzędach skarbowych, jak i urzędach celno-skarbowych – liczba przeprowadzonych kontroli rozliczeń podatkowych oraz efektywność kontroli mierzona liczbą kontroli przypadających średnio na jednego kontrolera. Obniżyła się także kwota ustaleń dokonywanych przez urzędy celno-skarbowe, zaś kwota nieprawidłowości stwierdzonych w toku kontroli przez urzędy skarbowe była wyższa niż w latach 2017 i 2015, a niższa niż w 2016 r. Jakość orzecznictwa organów podatkowych w 2018 r. nie odbiegała w istotny sposób od jakości orzeczeń wydawanych w latach wcześniejszych.

Systematycznie wzrastała skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych. Na osiągnięte rezultaty korzystny wpływ miało zastosowanie nowych narzędzi umożliwiających dostęp do informacji z JPK_VAT oraz STIR.

Ministerstwo Finansów rzetelnie monitorowało osiągnięte przez administrację skarbową wyniki.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Rozwiązania mające na celu ułatwienie prawidłowego i pewnego wykonywania przez podatników obowiązków podatkowych lub poprawę skuteczności i efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu faktycznego

1.1. Jednym z najważniejszych rozwiązań, którego celem była poprawa skuteczności i efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, było objęcie podatników VAT obowiązkiem przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, danych z ewidencji VAT za okresy miesięczne, w postaci jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT). Obowiązek wprowadzono ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁴. Od 1 stycznia 2018 r. wszyscy podatnicy VAT, zarejestrowani jako czynni, przekazują, bez wezwania organu podatkowego, dane z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Obowiązek raportowania objął od 1 lipca 2016 r. dużych przedsiębiorców prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, a od 1 stycznia 2017 r. małych i średnich⁵. Do przesyłania JPK_VAT z dniem 1 stycznia 2018 r. zostali zobligowani pozostali przedsiębiorcy, których obowiązek ten nie objął wcześniej, w szczególności mikroprzedsiębiorcy. JPK_VAT za poszczególne miesiące od stycznia 2018 r. do sierpnia 2019 r. złożyło, w okresie do końca miesiąca, w którym upływał termin do jego złożenia, prawie 96% podatników VAT.

(akta kontroli str. 954-957, 1698-1718, 1784, 1791-1805)

W oparciu o informacje z plików JPK_VAT w Ministerstwie Finansów generowano raporty za pomocą narzędzia Analizator_JPK i identyfikowano rozbieżności w rozliczeniach VAT podatników oraz ich kontrahentów, w szczególności identyfikowano:

- rozbieżności w kwotach podatku naliczonego i należnego pomiędzy plikiem JPK_VAT a deklaracją VAT podatnika;
- podatników, którzy w rejestrze zakupów wykazywali kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta;
- podatników, którzy w swoim rejestrze zakupów ujęli faktury od podmiotów, które nie miały otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury;
- rozbieżności w zakresie wartości transakcji wewnątrzspółnotowych uwzględnionych w pliku JPK_VAT podatnika oraz deklaracji VAT-UE.

(akta kontroli str. 1700-1704)

Niezgodności wynikające z raportów były weryfikowane i wyjaśniane przez właściwe dla podatników urzędy skarbowe. Podmioty, u których zidentyfikowano rozbieżności,

³ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁴ Dz.U. poz. 846, ze zm.

⁵ Przedsiębiorca duży, średni, mały oraz mikro w rozumieniu ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.), następnie ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.).

zwiększyły zadeklarowany za 2018 r. podatek do wpłaty o 743,7 mln zł, a za okres od stycznia do września 2019 r. o 273,4 mln zł (dane wstępne)⁶.

W celu swobodnego korzystania przez jednostki podległe z danych przekazywanych przez podatników w plikach JPK_VAT, Ministerstwo Finansów udostępniło urzędom skarbowym oraz urzędom celno-skarbowym w 2017 r., w ramach systemu informatycznego WRO-system, moduł Analizer. Umożliwia on generowanie danych z rejestrów kupna i sprzedaży. W 2017 r. została udostępniona aplikacja JPK Lunetka pozwalająca na pobór i przeglądanie źródłowego pliku JPK_VAT przesłanego przez podatnika.

(akta kontroli str. 1706,1707, 1875-1877)

Ministerstwo Finansów rzetelnie monitorowało wywiązywanie się podatników z obowiązku składania co miesiąc informacji JPK_VAT. Zastępca Szefa KAS⁷ zobowiązał urzędy skarbowe, aby w sytuacji zwłoki podatnika w złożeniu JPK_VAT wynoszącej ponad trzy miesiące (mimo wcześniejszego powiadomienia podatników o obowiązku złożenia JPK_VAT oraz pouczenia o odpowiedzialności karnej skarbowej), były wszczynane postępowania przygotowawcze i podejmowane czynności sprawdzające w zakresie podstaw do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT. Równocześnie Ministerstwo Finansów od maja 2018 r. przekazywało do jednostek podległych raporty obejmujące podmioty, które przez trzy kolejne miesiące nie złożyły pliku JPK_VAT. Na podstawie art. 80 § 1 i § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁸ urzędy skarbowe ukarały 1,7 tys. podatników (wykazanych w wymienionych raportach) na kwotę 1 012,2 tys. zł oraz wykreśliły w uzasadnionych przypadkach z rejestru podatników VAT, co najmniej 14,8 tys. podatników.

(akta kontroli str. 1700-1702, 1778-1784, 1789-1805)

W Ministerstwie Finansów prowadzono analizy transakcji wykazywanych w JPK_VAT, których celem była identyfikacja podmiotów podejrzewanych o udział w oszustwach karuzelowych. W efekcie prowadzonych od połowy 2016 r. 234 analiz i ustaleń urzędów skarbowych wstrzymano wypłatę zwrotów VAT w kwocie 277,9 mln zł⁹.

(akta kontroli str. 1707, 1719-1773, 1887, 1901, 1902)

Minister Finansów, mając w szczególności na celu uproszczenie wypełniania obowiązków sprawozdawczych przez podatników podatku od towarów i usług w badanym okresie, opracował projekt nowego JPK_VAT (z deklaracją), który zastąpi deklarację dla podatku od towarów i usług (VAT-7, VAT-7K) oraz informację o ewidencji VAT¹⁰. W efekcie tych działań od 1 kwietnia 2020 r. duzi przedsiębiorcy, a od 1 lipca 2020 r. pozostali podatnicy VAT, będą przysyłać nowy JPK VAT w wariantach JPK_VAT7M dla podatników rozliczających się miesięcznie lub JPK_VAT7K dla podatników rozliczających się kwartalnie. Szczegółowy zakres danych określono w Rozporządzeniu 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 usług¹¹.

⁶ Informacja za 2018 r. według danych na dzień 14 października 2019 r., a informacja za 2019 r. według danych na dzień 12 grudnia 2019 r.

⁷ Pismo Podsekretarza Stanu, Zastępcy Szefa KAS Pawła Cybulskiego z dnia 25 kwietnia 2018 r. nr DZP11.K723.73.2018.

⁸ Dz.U. z 2018 r. poz. 1958, ze zm.

⁹ Według stanu na 14 października 2019 r.

¹⁰ Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1520).

¹¹ Dz.U. poz. 1988.

Podatnicy rozliczający się kwartalnie za pierwsze dwa miesiące każdego kwartału prześlą JPK_VAT z wypełnioną częścią ewidencyjną, a za trzeci miesiąc każdego kwartału JPK_VAT z wypełnioną częścią ewidencyjną i deklaracyjną.

Nowy JPK_VAT (z deklaracją) będzie zawierał także nowe elementy, między innymi oznaczenia dotyczące niektórych dostaw, oznaczenia dotyczące świadczenia niektórych usług (w tym transportowych i gospodarki magazynowej, o charakterze niematerialnym oraz w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych), oznaczenia transakcji objętej obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności. Celem poszerzenia zakresu danych wykazywanych w JPK_VAT jest poprawa efektywności działań KAS poprzez szybszą identyfikację podejrzanych transakcji.

(akta kontroli str. 1716, 1782, 1783)

1.2. Rozwiązaniem umożliwiającym przede wszystkim poprawę efektywności kontroli podatkowych oraz zmniejszenie ich uciążliwości dla przedsiębiorców było wprowadzenie jednolitego pliku kontrolnego na żądanie¹². Od połowy 2018 r. wszyscy podatnicy prowadzący księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, byli obowiązani do przekazywania na żądanie organu podatkowego całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych. W okresie od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 30 czerwca 2018 r. obowiązek ten dotyczył wyłącznie dużych przedsiębiorców.

(akta kontroli str.153-155, 1501-1504, 1524, 1527, 1528, 1529)

Stopień wykorzystania plików na żądanie wzrastał. W zakończonych w 2018 r. 1,3 tys. postępowaniach, kontrolach podatkowych, kontrolach celno-skarbowych i czynnościach sprawdzających pobrano 2,0 tys. plików, a 6,4 tys. plików w okresie od stycznia do września 2019 r. w 4,5 tys. postępowaniach, kontrolach i czynnościach sprawdzających. W ich wyniku stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 98,5 mln zł w 2018 r. oraz na kwotę 317,2 mln zł w okresie od stycznia do września 2019 r.

W sierpniu 2018 r. Ministerstwo Finansów udostępniło jednostkom KAS aplikację GenJPK do przeglądania plików JPK na żądanie oraz sprawdzania poprawności i kompletności przedstawionych przez podatników danych. Wcześniej do przetwarzania plików JPK na żądanie korzystano z programu ACL lub programów OpenOffice.

(akta kontroli str.153-155, 1501, 1504, 1514-1517)

1.3. W celu zwiększenia skuteczności przeciwdziałania wykorzystywaniu systemu finansowego do wyłudzeń skarbowych, wprowadzono ustawą z dnia 24 listopada 2017 r.¹³ system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (dalej: STIR), tj. system analizy i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych¹⁴, a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków

¹² Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.).

¹³ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491). Poszczególne przepisy zaczęły wchodzić w życie stopniowo, począwszy od 13 stycznia 2018 r. Przepisy o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego weszły w życie z dniem 30 kwietnia 2018 r.

¹⁴ Podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu ustawy o STIR jest osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, osoba fizyczna prowadząca działalność zarobkową na własny rachunek niebędąca przedsiębiorcą, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

bankowych lub rachunków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (dalej: SKOK).

W styczniu 2018 r. rozpoczęto prace legislacyjne mające na celu udoskonalenie działania systemu STIR. W rezultacie ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁵ rozszerzony został zakres danych przesyłanych przez banki i SKOK-i o informacje o zajęciach wierzytelności oraz o pełnomocnikach do rachunku podmiotów kwalifikowanych, wskazanie powiązania numeru rachunku VAT z bankowym rachunkiem rozliczeniowym lub rachunkiem w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej oraz o innych blokadach (niż na podstawie regulacji o STIR). Nowelizacja rozszerzyła definicję rachunku podmiotu kwalifikowanego o rachunki VAT służące do zapłaty za towar lub usługę z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności oraz o rachunek lokaty terminowej. Przesyłanie informacji z rachunków VAT i rachunków lokat terminowych miało na celu właściwe ustalanie sald oraz uniemożliwienie transferu środków przez ten rachunek. Banki i SKOK-i przekazują informacje z rachunków VAT do Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A. od 8 sierpnia 2018 r., informacje z rachunków lokaty terminowej od 1 lipca 2019 r. banki (z wyjątkiem banków spółdzielczych), a od 1 stycznia 2020 r. banki spółdzielcze i SKOK-i.

(akta kontroli str.1392-1397, 1456-1458, 1459-1461)

W Ministerstwie Finansów przeprowadzono analizy ryzyka wykorzystywania działalności 620 banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (619 w 2018 r.) do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w oparciu o wskaźnik ryzyka oraz informacje i zestawienia otrzymane z Krajowej Izby Rozliczeniowej. W 2019 r., według stanu na dzień 13 grudnia 2019 r., zasoby informacyjne STIR przetwarzane w procesach analitycznych obejmowały 11 319,7 mln transakcji na 15,1 mln rachunkach. W 2018 r. było to odpowiednio 8 525,1 mln transakcji na 11,6 mln rachunkach. Ustalono w 2019 r. 58 tys. podmiotów z najwyższą kategorią ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, a 29 tys. w 2018 r. Rosła liczba zablokowanych rachunków bankowych oraz kwoty środków zabezpieczonych na zablokowanych rachunkach. W okresie lipiec-grudzień 2018 r. zablokowano 10,3 mln zł na 41 rachunkach bankowych. Rachunki należały do 23 podmiotów. W I półroczu 2019 r. liczba zablokowanych rachunków bankowych wzrosła ponad pięć razy, a kwota zabezpieczona na tych rachunkach prawie trzy razy. W tym okresie zabezpieczono 26,6 mln zł na 212 rachunkach należących do 43 podmiotów. Od lipca do września 2019 r. zablokowano kolejne 13,7 mln zł na 147 rachunkach należących do 36 podmiotów kwalifikowanych. We wszystkich 102 podmiotach, których rachunki zablokowano (i zabezpieczono na nich kwotę 52,0 mln zł), wszczęto, w związku z podejrzeniem uszczupień podatkowych (oszacowanych na kwotę 306,1 mln zł), kontrole. W rezultacie zakończenia (według danych na dzień 13 grudnia 2019 r.) siedmiu postępowań podatkowych, przeprowadzonych po kontrolach, wydano decyzje w sprawie uszczupień podatkowych na kwotę 99,1 mln zł.

(akta kontroli str. 153-155, 1501-1513, 1524-1527)

1.4. Informacje z plików JPK_VAT oraz dane STIR przyczyniły się do zwiększenia skuteczności egzekucji administracyjnej.

Wykorzystanie danych z JPK_VAT w celu egzekwowania należności podatkowych rozpoczęto w 2017 r.¹⁶ Ministerstwo Finansów (a wcześniej Dyrektor Izby

¹⁵ Dz.U. poz. 1499 ze zm.

¹⁶ Pierwsze dane dot. stycznia 2017 r. przesłane zostały przy piśmie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 9 marca 2017 r. nr 0201-CK2.4022.1.2017.

Administracji Skarbowej we Wrocławiu realizujący zadania Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej) przekazywało jednostkom KAS zestawienia zobowiązanych wraz z wykazem ich kontrahentów (nabywców towarów i usług) ujawnionych w plikach JPK_VAT w celu wykorzystania przez urzędy skarbowe. Niezależnie od przekazywanych zestawień, każdy urząd skarbowy, korzystając z udostępnionej przez Ministerstwo Finansów w czerwcu 2017 r. funkcjonalności modułu Wierzytelności w aplikacji WRO-system, mógł samodzielnie pobrać zestawienie kontrahentów oznaczonego zobowiązanego. Urzędy skarbowe zostały zobowiązane do raportowania do Ministerstwa Finansów efektów podjętych czynności wobec zobowiązanych, ujętych zarówno w przesyłanych przez Ministerstwo, jak i samodzielnie pobranych przez urzędy skarbowe zestawieniach.

(akta kontroli str. 1712,1807, 1811, 1812)

Urzędy skarbowe przy wykorzystaniu informacji z JPK_VAT, w rezultacie skutecznego zajęcia wierzytelności¹⁷, wygezekwowały lub zabezpieczyły w 2018 r. 527,9 mln zł, tj. o 171,3 mln zł więcej niż w 2017 r., a w 2019 r. (styczeń-październik) – 383,0 mln zł.

Ministerstwo Finansów przekazywało do urzędów skarbowych informacje od banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych o rachunkach bankowych i saldach na rachunkach bankowych podmiotów posiadających zaległości podatkowe. W efekcie zajęć rachunków bankowych urzędy skarbowe wygezekwowały od sierpnia do grudnia 2018 r. 57,1 mln zł oraz 218,7 mln zł od stycznia do września 2019 r. W celu swobodnego korzystania przez jednostki podległe z danych STIR, Ministerstwo Finansów udostępniło w grudniu 2018 r., w ramach systemu informatycznego WRO-system, moduł „STIR”, który zapewnia dostęp do danych o rachunkach przekazywanych do Szefa KAS przez Krajową Izbę Rozliczeniową S.A. oraz w maju 2019 r. moduł „STIR przepływy”, który umożliwia dostęp do danych o transakcjach finansowych oraz saldach na rachunkach bankowych podmiotów kwalifikowanych.

(akta kontroli str. 1712, 1713, 1806-1813)

Organy egzekucyjne, przed uruchomieniem aplikacji WRO-system, miały dostęp do aplikacji Ognivo. System teleinformatyczny umożliwia urzędom skarbowym od września 2016 r. dokonywanie elektronicznych zajęć rachunków bankowych. Poprzez aplikację Ognivo organy egzekucyjne mogą kierować zajęcia rachunków bankowych lub zapytania, czy zobowiązany posiada rachunki bankowe. Aplikacja WRO-system z udostępnionym modułem STIR wyszukuje zobowiązanych posiadających nie tylko rachunki bankowe, ale także środki na tych rachunkach. Moduł STIR zawiera informacje o rachunkach prowadzonych w SKOK-ach, czego nie zawierała aplikacja Ognivo.

(akta kontroli str. 1806, 1807, 1809)

1.5. Z dniem 1 lipca 2018 r. zaczęło obowiązywać przygotowane przez Ministra Finansów kolejne rozwiązanie mające ograniczyć związane z VAT oszustwa. W życie weszła ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁸ wprowadzająca w rozliczeniach VAT mechanizm podzielonej płatności (ang. *split payment*). Korzystanie z mechanizmu podzielonej płatności było początkowo dobrowolne dla nabywców towarów i usług. W okresie od 1 lipca 2018 r. do 31 października 2019 r. podatnicy przeprowadzili 24,7 mln transakcji z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, a kwota

¹⁷ Kwoty mogły wpłynąć na rachunek urzędu skarbowego w kolejnym roku.

¹⁸ Dz.U. z 2018 r. poz. 62, ze zm.

podatku od towarów i usług przekazana na specjalne rachunki do rozliczeń VAT wyniosła 96 123 mln zł.

Od 1 listopada 2019 r., kiedy weszła w życie przygotowana w badanym okresie przez Ministra Finansów ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁹, został wprowadzony obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami, których wartość brutto wynosi lub przekracza 15 tys. zł i w których wykazano transakcje w zakresie towarów lub usług wymienionych w dodanym do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁰ załączniku nr 15. Mechanizm podzielonej płatności objął w szczególności dostawy towarów i świadczenia usług, które były objęte do 31 października 2019 r. mechanizmem odwrotnego obciążenia lub odpowiedzialnością podatkową, wymienione w załączniku nr 11, 13 i 14 ustawy o podatku od towarów i usług. Ministerstwo szacowało, że wprowadzenie obowiązkowego mechanizmu płatności zwiększy dochody z VAT w skali roku o 1 mld zł. Wzrost ten będzie efektem uszczelnienia systemu podatkowego.

(akta kontroli str. 1473-1479)

1.6. W Ministerstwie Finansów były prowadzone prace nad uproszczeniem stawek VAT, w efekcie których opracowano nowy system identyfikowania towarów i usług na potrzeby podatku VAT oraz nową matrycę stawek tego podatku. Towary będą klasyfikowane według nomenklatury scalonej (CN) albo Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), a usługi według aktualnej Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)²¹. Jednakową stawką podatku będą objęte całe grupy towarów (takie same lub podobne towary/usługi). W zakresie nowych stawek VAT podatnicy mogą od 1 listopada 2019 r. występować o Wiążącą Informację Stawkową²², by prawidłowo przyporządkować stawkę VAT dla danego towaru lub usługi. Nowy system identyfikowania towarów i usług oraz matrycę stawek VAT wprowadzono ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, która będzie obowiązywać od 1 kwietnia 2020 r. (z wyjątkami²³).

(akta kontroli str. 1481-1483)

1.7. Kolejnym projektem przygotowanym przez Ministra Finansów mającym na celu uszczelnienie poboru podatków było wprowadzenie, ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach²⁴, od 1 maja 2019 r. możliwości ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej, na tzw. kasach online. W okresie od 1 maja do 30 listopada 2019 r. zaewidencjonowano na 81,1 tys. kasach online sprzedaż brutto w kwocie 19,9 mld zł. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży na kasach online jest wdrażany stopniowo. Z dniem 1 stycznia 2020 r. do stosowania kas online zostali zobowiązani przedsiębiorcy z branży paliwowej (prowadzący sprzedaż benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych) oraz świadczący usługi naprawy samochodów i motorowerów

¹⁹ Dz.U. poz.1751 ze zm.

²⁰ Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.

²¹ Odejście od Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług z 2008 r. (PKWiU 2008).

²² Decyzja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z opisem towaru lub usługi albo kilku towarów lub usług, ich identyfikację według odpowiedniej klasyfikacji i właściwą stawkę VAT; WIS będzie wiązać organ podatkowy wobec podatnika, dla którego została wydana - w zakresie towaru lub usługi, która jest jej przedmiotem.

²³ Z wyjątkiem stawek VAT dla wydawnictw książkowych i prasowych, w tym możliwość stosowania stawki 5% i 8% dla wydawnictw dostarczanych drogą elektroniczną, tj. e-booków i e-prasy, które obowiązują od 1 listopada 2019 r.

²⁴ Dz.U. poz. 675.

oraz wulkanizacji. Od 1 lipca 2020 r. obowiązek ten obejmie przedsiębiorców z branży gastronomicznej, świadczących usługi w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania, a także prowadzących sprzedaż węgla, brykietu i podobnych paliw przeznaczonych do celów opałowych, a od 1 stycznia 2021 r. – przedsiębiorców świadczących usługi prawnicze, fryzjerskie, kosmetyczne, budowlane oraz w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i dentystów. Obowiązek ten z dniem 1 stycznia 2023 r. obejmie wszystkich podatników prowadzących sprzedaż na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej. Rozwiązanie to wprowadzono, aby podatnicy rzetelnie ewidencjonowali sprzedaż. Dane rejestrowane przy ich użyciu o prowadzonej ewidencji oraz zdarzeniach istotnych dla pracy kasy są przekazywane w sposób ciągły i zautomatyzowany do systemu teleinformatycznego Centralnego Repozytorium Kas.

(akta kontroli str. 1481, 1497-1499)

1.8. Od 1 stycznia 2019 r. na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁵ osoby korzystające oraz inne osoby uczestniczące w projektowaniu i wprowadzeniu schematu przekazują informacje ujawniające schematy podatkowe²⁶. Przepisy ustawy dokonały częściowej implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych²⁷. Rozwiązanie to wprowadzono by zniechęcić podatników do uzyskiwania korzyści podatkowych w rezultacie stosowania agresywnego planowania podatkowego przy użyciu schematów podatkowych. W Ministerstwie Finansów przeprowadzana jest analiza i ocena raportowanych informacji, identyfikacja obszarów ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli. W okresie od 1 stycznia do dnia 13 grudnia 2019 r. do Ministerstwa Finansów wpłynęło 7,3 tys. informacji o schematach podatkowych, w tym najwięcej informacji o planowanym wykorzystaniu schematu podatkowego (4,4 tys. sztuk). Na podstawie otrzymanych informacji zidentyfikowano przypadki agresywnego unikania opodatkowania oraz działań optymalizacyjnych. Na dzień zakończenia czynności kontrolnych Ministerstwo Finansów skierowało wnioski do właściwych organów podatkowych o podjęcie działań weryfikacyjnych wobec sześciu podmiotów podejrzanych o działania mogące nosić znamiona niedozwolonej optymalizacji podatkowej.

(akta kontroli str. 1121-1123, 1454, 1531, 1532, 1542-1548, 1554-1605)

1.9. W Ministerstwie Finansów prowadzono prace nad rozwiązaniem, którego celem było zapewnienie dobrowolnego przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji²⁸ między organami podatkowymi a największymi podatnikami, których przychody w poprzednim roku podatkowym przekroczyły

²⁵ Dz.U. poz. 2193 ze zm.

²⁶ Ang. *Mandatory Disclosure Rules* to czynność planowana lub zespół powiązanych czynności w tym także planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.

²⁷ Dz. Urz. L 139 z 5.06.2018 r., str. 1.

²⁸ Stałą i bieżącą współpracę pomiędzy podatnikiem a Szefem KAS zapewniającą prawidłową realizację obowiązków podatkowych poprzez podejmowanie wspólnych działań mających na celu właściwe zarządzanie ryzykiem podatkowym, w tym ciągłe identyfikowanie ryzyk podatkowych i rozwiązywanie ewentualnych problemów prawno-podatkowych w czasie rzeczywistym lub zanim jeszcze się pojawią. Podatnik objęty umową o współdziałanie będzie zobowiązany do przekazywania aktualnych informacji o zmianach zachodzących w spółce i jej otoczeniu tak, aby na tej podstawie jak najtrafniej identyfikować potencjalne nowe zagrożenia podatkowe, uaktualniać dokonaną ocenę ryzyka podatkowego oraz zaplanowaną reakcję na ryzyko.

50 mln euro, według średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego w roku poprzedzającym złożenie wniosku. Szef Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie dodanego – ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych²⁹ – Działu II B do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa będzie mógł zawrzeć z podatnikiem od 1 lipca 2020 r., na jego wniosek, umowę o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej.

(akta kontroli str. 1530, 1538-1541, 1543-1551-1553)

1.10. W celu wsparcia podatników w rozliczaniu podatku dochodowego od osób fizycznych została uruchomiona nowa usługa – Twój e-PIT. Po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisów ustawy z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw³⁰ Krajowa Administracja Skarbowa przygotowała rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. (na formularzach PIT-37³¹, PIT-38³²), które udostępniła podatnikom w dniu 15 lutego 2019 r. na Portalu Podatkowym. Zeznania podatkowe zostały wypełnione, w szczególności na podstawie informacji o dochodach podatników przekazanych przez płatników do końca stycznia 2019 r. za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W zeznaniu podatkowym uwzględniono wykazaną w zeznaniu za rok poprzedni ulgę podatkową na dzieci oraz nr KRS organizacji pożytku publicznego.

Podatnicy po zalogowaniu się do usługi Twój e-PIT mogli zweryfikować i zaakceptować zeznanie bez zmian, dokonać wyboru formy opodatkowania wspólnie z małżonkiem lub jako osoba samotnie wychowująca dzieci, uzupełnić o dochody ze źródeł, które nie zostały zgłoszone do organów podatkowych, uwzględnić przysługujące ulgi podatkowe, poprawić wysokość kosztów uzyskania przychodów, wskazać nr KRS organizacji pożytku publicznego, której zamierzali przekazać 1% podatku lub odrzucić zeznanie i rozliczyć się samodzielnie.

Zeznania podatkowe podatników, którzy nie zaakceptowali udostępnionego na Portalu Podatkowym zeznania rocznego lub nie rozliczyli się w inny sposób, zostały automatycznie zaakceptowane z upływem terminu na ich złożenie, tj. z datą 30 kwietnia 2019 r., co było równoznaczne ze złożeniem rozliczenia rocznego PIT przez podatnika. Dotyczyło to 2,2 mln zeznań PIT-37 i PIT-38, tj. 32% rozliczeń rocznych PIT złożonych z wykorzystaniem usługi Twój e-PIT.

Urzędy skarbowe na podstawie wygenerowanego automatycznie zeznania podatkowego w ramach usługi Twój e-PIT oraz złożonego przez podatnika samodzielnie w innym urzędzie skarbowym zeznania podatkowego za 2018 r., dokonały 2,2 tys. podatnikom podwójnych zwrotów nadpłat. Z kwoty 1 362,1 tys. zł, która stanowiła 0,4% kwoty ogółem zwróconej z tytułu rozliczeń rocznych zaakceptowanych w ramach usługi Twój e-PIT, do końca października 2019 r. odzyskano prawie dwie trzecie nadpłaconych kwot.

(akta kontroli str. 586-589, 960-962, 1389, 1390, 2242-2243, 2257)

1.11. Wdrażane od kilku lat rozwiązania uszczelniające system podatkowy oraz narzędzia informatyczne umożliwiły organom administracji skarbowej sprawniejsze weryfikowanie zarówno na poziomie centralnym, jak i lokalnym, prawidłowości rozliczeń podatkowych, szczególnie VAT. W rezultacie od kilku lat wyraźnie

²⁹ Dz.U. poz. 2200.

³⁰ Dz.U. poz. 2126 ze zm.

³¹ Zeznanie roczne dla podatników nieprowadzących działalności gospodarczej.

³² Zeznanie roczne dla podatników, którzy uzyskali przychody ze sprzedaży udziałów lub akcji w spółce lub z tytułu objęcia udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny.

poprawiła się realizacja dochodów podatkowych. NIK zauważa równocześnie, że wydłużył się czas, jaki przedsiębiorca przeznacz na czynności związane z obowiązkami podatkowymi. Według raportów Doing Business, sygnowanych przez International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, w 2015 r. wyniósł on 98 godzin w zakresie VAT oraz 70 godzin w zakresie CIT (łącznie 168 godzin), a w 2018 r. odpowiednio 172 oraz 59 godzin (łącznie 231 godzin).

(akta kontroli str. 1138-1165, 1369-1375)

1.12. W latach 2018-2019 nie przeprowadzono audytu wewnętrznego w obszarze skuteczności i efektywności administracji skarbowej w poborze podatków. Przeprowadzona na etapie planowania audytu wewnętrznego ocena ryzyka nie wykazała istotnych ryzyk dla tego obszaru.

(akta kontroli str. 1606-1697)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

Urzędy skarbowe na podstawie wygenerowanego automatycznie zeznania podatkowego w ramach uruchomionej w 2019 r. usługi Twój e-PIT oraz złożonego przez podatnika samodzielnie w innym urzędzie skarbowym zeznania podatkowego za 2018 r. dokonały 2,2 tys. podatnikom podwójnych zwrotów nadpłat na kwotę 1 362,1 tys. zł, która stanowiła 0,4% kwoty ogółem zwróconej z tytułu rozliczeń rocznych zaakceptowanych w ramach usługi Twój e-PIT.

Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, z uwagi w szczególności na uwarunkowania techniczne, raporty dotyczące duplikatów deklaracji PIT średniorocznie odświeżane były co drugi dzień, a w okresie rozliczeń podatkowych codziennie.

W ramach prac nad centralizacją systemu POLTAX w Ministerstwie Finansów podjęto prace nad wprowadzeniem funkcjonalności umożliwiającej bieżącą analizę pod kątem duplikatów deklaracji, które mają być monitorowane już na etapie wprowadzania i przetwarzania dokumentu składanego przez podatnika.

W ramach usługi Twój e-PIT wystąpiły błędy. System automatycznie wypełniał za świadczeniobiorców Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) zeznania podatkowe, nie uwzględniając, że niektórzy z nich mieszkają za granicą i są zwolnieni z rozliczania PIT w Polsce. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków³³ wyjaśnił, że w ramach prac projektowych, w zakresie drugiego etapu wdrożenia usługi Twój e-PIT, są uzgadniane zmiany dotyczące informacji podatkowych przekazywanych przez organy emerytalno-rentowe w zakresie nierezydentów. Zmiany zostaną zaimplementowane do usługi oraz udostępnione podatnikom od 15 lutego 2020 r.

Generowało to dla budżetu państwa niepotrzebne koszty obsługi rozliczeń rocznych oraz powodowało skargi podatników.

(akta kontroli str. 593-603, 1389, 1390, 2242-2243)

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia, że Minister Finansów oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej wypracowali szereg ważnych rozwiązań mających na celu ułatwienie prawidłowego i pewnego wykonywania przez podatników obowiązków podatkowych lub poprawę skuteczności i efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Ich wdrożenie oraz wykorzystanie było na bieżąco monitorowane.

³³ Pismo z 10 grudnia 2019 r. znak: DPP3.0811.55.2019.

Wdrażane były narzędzia umożliwiające wykorzystanie przez urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe danych gromadzonych przez Krajową Administrację Skarbową. Zapewniony został dostęp do informacji z JPK_VAT oraz zintensyfikowane zostało ich zastosowanie do weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatników. Stopniowo zwiększało się także zastosowanie danych gromadzonych w ramach systemu STIR.

NIK pozytywnie ocenia wprowadzenie w 2019 r. usługi Twój e-PIT. Jej uruchomienie przyniosło pozytywne efekty w postaci ułatwienia podatnikom wykonywania przez nich obowiązków podatkowych oraz popularyzacji elektronicznego kanału składania zeznań podatkowych. Niemniej jednak wystąpiły w szczególności przypadki:

- dokonywania podwójnych zwrotów nadpłat z tytułu rozliczeń PIT za 2018 r.,
- automatycznego wypełniania i akceptowania zeznań podatkowych z kwotą podatku do zapłaty za świadczeniobiorców ZUS, nie uwzględniając, że niektórzy z nich mieszkają za granicą i są zwolnieni z rozliczania PIT w Polsce.

W Ministerstwie Finansów na bieżąco eliminowano błędy w systemie lub prowadzono prace nad wdrożeniem rozwiązań zapobiegających w przyszłości wystąpieniu takich nieprawidłowości, ale obecnie trudno przewidzieć, czy i na ile będą one skuteczne.

OBSZAR

2. Zadania wyznaczone podległym jednostkom w sprawach przyjaznego dla podatników wykonywania przez nich obowiązków podatkowych lub weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz nadzór nad ich realizacją

Opis stanu faktycznego

Minister Finansów, zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³⁴, w celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania, określił czteroletnie (na lata 2017-2020) kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej³⁵. W dokumencie tym zostały wskazane cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady monitorowania realizacji kierunków działania i rozwoju KAS na lata 2017-2020. Ministerstwo Finansów corocznie sporządzało raport ze stanu realizacji czteroletnich kierunków. W raporcie ze stanu realizacji celów i działań określonych w czteroletnich kierunkach KAS podjętych w roku 2018 wykazano stopień osiągniętych wartości mierników według stanu na koniec 2018 r., zidentyfikowane ryzyka towarzyszące realizacji celu oraz działania zaradcze w przypadku niezrealizowania celu.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu zapewnienia realizacji kierunków działania i rozwoju KAS na lata 2017-2020, corocznie określał kierunki działania i rozwoju KAS do realizacji w poszczególnych latach. Wskazywał w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z ich realizacji. Kierunki i cele wyznaczone na 2018 r. oraz 2019 r. były spójne z kierunkami czteroletnimi oraz z planami

³⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.

³⁵ Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 stanowią załącznik do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 21 maja 2019 r. zmieniającego zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz. Urz. Min. Fin. Z 2019 r., poz. 61); przed zmianą zarządzenia z dnia 25 lipca 2017 r. (Dz. Urz. poz. 144).

działalności Ministra Rozwoju i Finansów na rok 2018 oraz Ministra Finansów na rok 2019, dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe. Zadania KAS na 2018 r. i 2019 r. ukierunkowano między innymi na:

- wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych,
- pobór i egzekucję należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne,
- bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej i ochronę obszaru celnego UE,
- nowoczesne technologie informacyjne.

(akta kontroli str. 1125-1137, 1334-1344)

Cele i planowane mierniki ich realizacji były rekomendowane przez Zespół ekspertów z izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych oraz poszczególne Departamenty Ministerstwa Finansów (w tym Departament Poboru Podatków, Departament Analiz). W oparciu o rekomendowane cele, Dyrektorzy Departamentów/Biur KAS w Ministerstwie Finansów proponowali, w ramach przygotowania dokumentu określającego kierunki działania i rozwoju KAS na rok 2018 i na rok 2019, priorytetowe cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru, metodyki ich liczenia oraz wartości planowane do osiągnięcia na koniec roku i na koniec każdego kwartału. Planowane do osiągnięcia w 2018 r. lub w 2019 r. wartości mierników (w badanym zakresie) ustalono na takim samym poziomie lub poziomie dążącym do poprawy w stosunku do roku poprzedniego.

Na potrzeby opracowania zarządzenia Szefa KAS w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2018 i na rok 2019 nie korzystano z usług ekspertów zewnętrznych. Przy czym w trakcie prac związanych z opracowaniem na rok 2018 metodologii wyznaczania wartości liczbowych miernika: „odsetek ujawnionego przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych” dla celu: „Poprawa skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych oraz ochrony obszaru celnego UE”, została podjęta współpraca z Głównym Urzędem Statystycznym. Nie korzystano ze wsparcia ekspertów zewnętrznych przy opracowaniu Planu działalności Ministra Rozwoju i Finansów na rok 2018 i Planu działalności Ministra Finansów na rok 2019.

(akta kontroli str. 1128, 1138-1165, 1243-1269, 1308-1334, 1337, 1338, 1341)

Zadania i cele wyznaczone podległym jednostkom przez Szefa KAS były monitorowane prawidłowo. Realizacja celów i mierników zawartych w kierunkach rocznych była monitorowana kwartalnie poprzez składanie raportów przez izby administracji skarbowej, Krajową Informację Skarbową i Krajową Szkołę Skarbowości uwzględniających stopień realizacji celów określonych w rocznych kierunkach, poziom osiąganych wartości mierników w danym okresie sprawozdawczym oraz wyniki analizy ryzyka. Realizację mierników z kierunków czteroletnich monitorowano raz w roku.

(akta kontroli str. 1141, 1335, 1338, 1339, 1375)

W kierunkach działania i rozwoju KAS na 2018 r. przyjęto 23 mierniki realizacji celu, a na 2019 r. – 43. Administracja skarbową ogółem osiągnęła w 2018 r. wszystkie cele dotyczące przyjaznego dla podatników wykonywania przez nich obowiązków podatkowych, weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz egzekwowania należności podatkowych. W 2019 r. (styczeń-wrzesień) została osiągnięta na poziomie planowanym większość mierników realizacji celu. Na przykład miernik „Czas trwania postępowań podatkowych”, mierzący upływ czasu od daty wpływu wniosku strony do czasu zakończenia postępowań wszczętych na

żądanie strony, wyniósł 20 dni przy wartości planowanej nieprzekraczającej 24 dni (stan na koniec 2018 r. oraz na koniec września 2019 r.). Wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły wartość planowaną miernika, według stanu na koniec 2018 r. i według stanu na koniec września 2019 r. Pozostałe mierniki dotyczące przyjaznego dla podatników wykonywania przez nich obowiązków podatkowych, weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz egzekwowania należności podatkowych przedstawiono w dalszych częściach wystąpienia pokontrolnego (w obszarach 3-5). Odnoszą się one w szczególności do pomiaru: deklaracji złożonych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, kwot ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników, skuteczności kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, odsetka decyzji dyrektora izby administracji skarbowej (dalej: IAS) i naczelnika urzędu celno-skarbowego (dalej: UCS) uchylonych przez wojewódzki sąd administracyjny (dalej: WSA), terminowości rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS oraz naczelnika UCS.

W 2018 r. wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły oczekiwany poziom wypełniania obowiązku przekazywania jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT), 15 z 16 IAS osiągnęło cel „Efektywny proces czynności sprawdzających” (mierzony kwotą ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników), 11 z 16 IAS osiągnęło cel „Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej” (mierzony „Dodatkowymi wpływami budżetowymi”), 10 z 16 IAS osiągnęło cel „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych” (mierzony odsetkiem decyzji uchylonych), 16 IAS osiągnęło cel „Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej” (mierzony odsetkiem deklaracji złożonych elektronicznie, czasem trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika), 12 z 16 IAS osiągnęło cel „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych” (mierzony kwotą zrealizowanych należności publicznoprawnych), 15 z 16 IAS osiągnęło cel „Zwiększenie efektywności egzekucji” (mierzony relacją kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami wykonawczymi).

W 2019 r. na koniec trzeciego kwartału wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły cel „Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej” (mierzony odsetkiem deklaracji złożonych za pomocą środków komunikacji elektronicznej), 16 IAS osiągnęło cel „Efektywny proces czynności sprawdzających” (mierzony kwotą ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników), 13 z 16 IAS osiągnęło cel „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych” (mierzony kwotą zrealizowanych należności publicznoprawnych), prawie wszystkie IAS osiągnęły cel „Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych” (15 z 16 IAS zrealizowało na oczekiwanym poziomie miernik „Efektywność egzekucji” mierzący relację kwot wyegzekwowanych do kwot objętych tytułami wykonawczymi), 16 IAS osiągnęło miernik „Udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych” i 16 IAS osiągnęło miernik „Sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych”), 11 z 16 IAS osiągnęło cel „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych” (mierzony odsetkiem decyzji uchylonych), 9 z 16 IAS osiągnęło cel „Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej” (mierzony liczbą kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych), 12 z 16 IAS osiągnęło cel „Poprawa skuteczności

zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych” (mierzony skutecznością kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych), 15 z 16 IAS osiągnęło cel „Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych” (mierzony udziałem kontroli zakończonych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł), 16 IAS osiągnęło cel „Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych” (mierzony odsetkiem kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie, w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK). Częściowo został osiągnięty cel „Skrócenie czasu załatwiania spraw”: wszystkie IAS zrealizowały na oczekiwanym poziomie miernik „Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika”, a 4 z 16 IAS miernik „Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS oraz naczelnika UCS”.

(akta kontroli str. 1125, 1128-1134)

W ocenie NIK, na koniec 2019 r. było zagrożone osiągnięcie dwóch mierników:

- „Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego”³⁶ wyniosła 134 dni wobec wartości planowanej poniżej 100 dni (według stanu na koniec czerwca i września 2019 r.). Większość, tj. 12 z 16 izb administracji skarbowej według stanu na koniec września 2019 r. nie osiągnęła miernika na planowanym poziomie.

Według analiz Ministerstwa Finansów, miernik nie został zrealizowany między innymi z powodu skomplikowanego i złożonego charakteru spraw odwoławczych oraz nieadekwatnej obsady etatowej w stosunku do liczby wpływających spraw. W związku z ryzykiem nieosiągnięcia planowanej wartości na koniec 2019 r. prowadzono na bieżąco monitoring terminowości załatwianych postępowań odwoławczych oraz analizowano obciążenie pracą poszczególnych pracowników. Z ustaleń kontroli NIK przeprowadzonej w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie, Katowicach oraz Wrocławiu wynika, że wyraźnie wydłużył się w 2018 r. lub 2019 r. (I-III kwartał) średni czas rozpatrywania odwołań od decyzji organów I instancji.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że podjęte środki zaradcze mogą okazać się niewystarczające aby istotnie poprawić terminowość rozpatrywania odwołań w 2020 r.

- „Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych” wyniosła 74 na koniec czerwca 2019 r. (planowano przynajmniej 80) oraz 146 kontroli na koniec września 2019 r. (planowano przynajmniej 173 kontrole).

Analizy Ministerstwa Finansów przyczyn niezrealizowania miernika wskazują na długi czas trwania kontroli CIT w zakresie cen transferowych, wysoki poziom skomplikowania transakcji dokonywanych pomiędzy powiązаныmi podmiotami, konieczność zbadania i oceny racjonalności dokonywanych transakcji. Z ustaleń kontroli NIK w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach wynika, że na nieosiągnięcie planowanej wartości miernika wpływ mogło mieć także późne przekazanie podległym jednostkom informacji o kryteriach kwalifikowania kontrolowanych podatników jako podmiotów kluczowych. Dopiero w trakcie roku, pismem z dnia 13 maja 2019 r., skierowanym do dyrektorów izb administracji skarbowej, Dyrektor Departamentu Kluczowych Podmiotów

³⁶ Miernik mierzący liczbę dni od daty wpływu odwołania do naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego do dnia wydania decyzji odwoławczej.

doprecyzował kwestie dotyczące mierników w zakresie kontroli przeprowadzanych w kluczowych podmiotach, w tym definicję „kluczowego podmiotu”.

Wśród działań zaradczych podejmowanych przez Departament Kluczowych Podmiotów w związku z ryzykiem nieosiągnięcia planowanej wartości miernika na koniec 2019 r. wskazano gotowość do udzielania szkoleń oraz wsparcia zespołów kontrolnych w obszarze cen transferowych oraz rozpoczęcie w roku akademickim 2019/2020 trzeciej edycji studiów podyplomowych „Ceny transferowe” oraz „Przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu”. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, wskazane działania zaradcze nie mogły wpłynąć na realizację celów w 2019 r.

(akta kontroli str. 885-890, 1285-1323)

Uwagi NIK dotyczą następujących mierników:

- „Efektywność egzekucji”, miernik ustalany jako stosunek kwoty wyegzekwowanej w postępowaniach egzekucyjnych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, osiągnięto 40,27% na koniec 2018 r. (planowano $\geq 35,43\%$) oraz 31,83% na koniec września 2019 r. (planowano $>28,08\%$).

Zdaniem NIK, przyjęty przez Ministerstwo Finansów sposób wyliczania wskaźnika efektywności egzekucji nie w pełni oddaje rzeczywiste wyniki pracy organów egzekucyjnych. Kwota objęta tytułami wykonawczymi (czyli wartość mianownika ułamka) liczona jest jako suma kwot wyegzekwowanych i zadłużenia bieżącego głównego z niezakończonych na koniec okresu sprawozdawczego tytułów wykonawczych, tj. bez uwzględnienia kwot z tytułów wykonawczych zakończonych w sposób inny niż zapłata, np. poprzez umorzenie czy zwrot tytułu z informacją o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych. Oznacza to, że umorzenie postępowań egzekucyjnych dotyczących znaczących kwot zobowiązań w trakcie okresu sprawozdawczego spowoduje obniżenie mianownika ułamka i w efekcie wzrost wartości miernika, choć nie wystąpi rzeczywista poprawa egzekwowania należności podatkowych. Dlatego NIK pozytywnie ocenia fakt, że do pomiaru efektywności działań egzekucyjnych w 2019 r. wykorzystywano również dwa nowe mierniki: „Udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych” oraz „Sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych”.

(akta kontroli str. 1111, 1114, 1349, 1360, 1361)

- „Kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi”, miernik realizacji celu *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych* przyjęty w kierunkach działania i rozwoju KAS na lata 2017-2020. Planowano, że kwota zadłużenia bieżącego w zakresie niezakończonych na koniec okresu sprawozdawczego tytułów wykonawczych będzie systematycznie zmniejszać się. Miernik wyniósł 7 995 mln zł według stanu na koniec 2016 r., 7 796 mln zł na koniec 2017 r. oraz 9 394 mln zł na koniec 2018 r. W uzasadnieniu przyczyn niewykonania miernika w 2018 r. podano, że *pomimo podjętych przez organy egzekucyjne działań, wystąpiły okoliczności, na które organy egzekucyjne nie miały wpływu lub miały ograniczony wpływ*.

Zdaniem NIK, przy rosnących zaległościach podatkowych dążenie do zmniejszenia zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi w stosunku do roku poprzedniego może rodzić ryzyko umorzenia postępowania

egzekucyjnego z powodu bezskuteczności egzekucji w następstwie pospiesznie zbadanej sytuacji majątkowej dłużnika.

(akta kontroli str. 1110 -1114, 1146)

- „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)”. Zastrzeżenia NIK budzą kryteria przyjęte przy wyliczaniu wartości miernika. Jest ona obliczana jako stosunek liczby kontroli pozytywnych (z ustaleniami ≥ 1 tys. zł) w kluczowych podmiotach w zakresie CIT do ogólnej liczby takich kontroli. Zdaniem NIK, dokonanie ustaleń w kwocie 1 tys. złotych jest nieadekwatne do rozmiarów prowadzonej przez kluczowe podmioty działalności, tj. biorąc pod uwagę wielomilionowe przychody i koszty podatników zaliczanych do tej kategorii podmiotów³⁷ oraz potrzebę uwzględniania kosztów prowadzenia kontroli przez jednostki KAS. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości pozwalająca na zakwalifikowanie kontroli jako „pozytywnej” została ustalona na niskim poziomie. W rezultacie osiągnięta wysoka wartość miernika (85%) nie w pełni odzwierciedlała stopień realizacji celu, jakim była poprawa skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych. W przypadku uwzględnienia w liczniku miernika wyłącznie kontroli z kwotą ustaleń większą lub równą 100 tys. zł wartość miernika za pierwsze trzy kwartały 2019 r. wyniosłaby 66,9%.

(akta kontroli str. 881-890)

Równocześnie należy stwierdzić, że w badanym okresie:

- poprawiła się relacja wpływów podatkowych³⁸ do sumy tych wpływów i przyrostu należności pozostałych do zapłaty z tego tytułu: w 2018 r. wyniosła 97,8% i była o 2,3 punktu procentowego wyższa w porównaniu do 2017 r., a o 3,8 punktu procentowego w porównaniu do 2015 r. W okresie styczeń-wrzesień 2019 r., relacja ta wyniosła 98,8% i była wyższa w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. o 1,3 punktu procentowego;
- poprawiła się relacja wpływów podatkowych do PKB: w 2018 r. wyniosła 19,4% i była o 0,9 punktu procentowego wyższa niż w 2017 r. oraz o 2,5 punktu procentowego wyższa niż w 2015 r.;
- wpływy podatkowe w 2018 r. rosły szybciej niż wydatki³⁹ poniesione na działalność administracji skarbowej. Z każdej złotówki poniesionej na administrację skarbową uzyskano w 2018 r. 62,6 zł wpływów podatkowych, podczas gdy 55,8 zł w 2017 r., a 50,9 zł w 2015 r.

(akta kontroli str. 1124, 1377-1382, 2220)

³⁷ Pismem z dnia 13 maja 2019 r. Dyrektor Departamentu Kluczowych Podmiotów poinformował dyrektorów izb administracji skarbowej, że przez „kluczowe podmioty” rozumie się podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 37 ze zm.), tj. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

³⁸ Wpływy podatkowe to wpłaty minus zwroty z tytułu: podatków pośrednich, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz PIT i CIT łącznie z udziałami jednostek samorządu terytorialnego i związku metropolitalnego.

³⁹ Uwzględniono wydatki części *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* w rozdziałach: *Urzędy naczelnych i centralnych organów administracji rządowej, Działalność izb administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi, Działalność Krajowej Szkoły Skarbowości, Działalność Krajowej Informacji Skarbowej, Pozostała działalność* oraz analogiczne rozdziały funkcjonujące przed utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej. Do obliczeń przyjęto 100% wydatków w wymienionych rozdziałach ze względu na brak możliwości wyodrębnienia wydatków związanych z poborem podatków, tj. 5 984,8 mln zł w 2015 r., 6 298,9 mln zł w 2016 r., 6 609,9 mln zł w 2017 r., 6 558,6 mln zł w 2018 r.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia działalność Szefa KAS w zakresie wyznaczania podległym jednostkom zadań i celów oraz nadzór nad ich realizacją.

OBSZAR

3. Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych

Opis stanu
faktycznego

Ministerstwo Finansów monitorowało poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych poprzez cykliczne generowanie zestawień/raportów identyfikujących między innymi:

- podmioty, które nie złożyły deklaracji VAT, a występują jednocześnie w JPK_VAT złożonych przez inne podmioty jako dostawcy towarów i usług w zadanym okresie (wystawcy faktur),
- podmioty, które nie złożyły deklaracji VAT za sześć miesięcy lub dwa kwartały następujące po sobie,
- podatników, którzy nie przekazali pliku JPK_VAT za dany okres.

W Ministerstwie Finansów monitorowano także udział deklaracji składanych elektronicznie spośród tych, których złożenie w takiej formie było możliwe. Wskaźnik ten był jednym z mierników przyjętych w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na poszczególne lata do pomiaru stopnia realizacji celu „Budowanie przyjaznej administracji skarbowej”.

(akta kontroli str. 421, 426-428, 877-878, 946-949)

Za poszczególne miesiące 2018 r. do urzędów skarbowych wpłynęło (w terminie i po terminie) 99,8% oczekiwanych deklaracji VAT. W pierwszym półroczu 2019 r. procent złożonych deklaracji wyniósł 99,6%. W latach 2015-2016 procent ten był nieco niższy i wyniósł 99,2%, a w 2017 r. – 99,5%.

W 2018 r. podatnicy w obowiązującym terminie złożyli 97% deklaracji VAT oraz terminowo wpłacili 88% kwot podatku wykazanych w deklaracjach. Łącznie kwoty wpłacone terminowo oraz po terminie, w tym wyegzekwowane, stanowiły 99% zadeklarowanych należności. Wskaźniki terminowości składania deklaracji VAT i wpłacania wynikających z nich należności były podobne do wartości za lata 2015-2017 i na podobnym poziomie utrzymały się w pierwszym półroczu 2019 r.

(akta kontroli str. 429)

W 2019 r. 99,3% zeznań podatkowych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. zostało uznanych za złożone w terminie. W przypadku zeznań PIT-37 i PIT-38 wskaźnik terminowości złożonych zeznań osiągnął wartość 99,8%. Wpływ na wartość wymienionych wskaźników miało uruchomienie usługi Twój e-PIT. Przed wprowadzeniem tej usługi od 2,2% do 2,3% zeznań (za lata 2015-2017) było składanych po terminie. Udział nieterminowo złożonych deklaracji PIT-37 i PIT-38 za lata 2015-2017 wyniósł 1,4%. Obowiązująca od stycznia 2019 r. zmiana przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz wprowadzona usługa Twój e-PIT zapewniły automatyczną akceptację wygenerowanych zeznań podatkowych PIT-37 i PIT-38 za 2018 r. w ustawowym terminie ich składania, tj. do 30 kwietnia 2019 r. Powyższe uchroniło podatników przed ewentualnymi konsekwencjami wynikającymi z nieterminowego złożenia zeznania podatkowego. Po terminie złożono 0,7%, tj. 130 tys. zeznań

rocznych, w tym 23 tys. (0,2%) dokumentów PIT-37 i PIT-38. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił, że przyczyną wystąpienia takich przypadków mogło być niewygenerowanie zeznania PIT-37 lub PIT-38 z powodu braku odpowiedniego dokumentu źródłowego. Takimi dokumentami źródłowymi były informacje od płatników, tj. pracodawców, organów rentowych, instytucji finansowych, o wysokości osiągniętych przez podatnika dochodów i wysokości wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy. Nieprzekazanie takich informacji przez niektórych płatników lub przedłożenie informacji zawierających błędy i wymagających wyjaśnienia przez organy skarbowe spowodowało niewygenerowanie zeznania dla niektórych podatników.

(akta kontroli str. 430, 584-589)

Dane Ministerstwa Finansów wskazują na pogorszenie się terminowości wpłat podatku PIT za 2018 r. W rozliczeniu za 2018 wskaźnik mierzony jako stosunek kwot podatku wpłaconych w podstawowym terminie (odpowiednio 30 kwietnia) do kwot zadeklarowanych wyniósł 72,5% i był o 1,5 punktu procentowego niższy od wskaźnika obliczonego dla roku 2017 (74,0%). Dla rozliczeń za lata 2015-2016 wskaźnik ten kształtował się odpowiednio na poziomie 73,2% i 73,3%. Biorąc pod uwagę należności wynikające z samych zeznań PIT-37 i PIT-38, dla których uruchomiono usługę Twój e-PIT, podatnicy w takim terminie uregulowali 89,2% należności za 2018 r. Wskaźnik ten był o 1,8 punktu procentowego niższy od wskaźnika obliczonego dla roku 2017. Podobne obniżenie wystąpiło w rozliczeniach za 2016 r. w porównaniu do rozliczeń za 2015 r. (obniżenie wyniosło 1,7 punktu procentowego). W rozliczeniach z tytułu PIT-37 i PIT-38 za 2015 r. terminowo wpłacono 92,1%, za 2016 r. – 90,4%, a za 2017 r. – 91,0% zadeklarowanych kwot podatku.

(akta kontroli str. 430, 584-589, 2259-2261)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków przyznał, że pewien wpływ na pogorszenie się wskaźnika terminowości wpłat podatku PIT za 2018 r. mogły mieć nowe rozwiązania przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawie o PIT), ujęte w przepisach art. 45cd ust. 4 i art. 45cf tej ustawy. W myśl art. 45cd ust. 4 ustawy o PIT niedokonanie akceptacji lub odrzucenia udostępnionego zeznania przed upływem terminu na jego złożenie oznacza złożenie udostępnionego zeznania w ostatnim dniu tego terminu (automatyczna akceptacja).

W trybie automatycznej akceptacji złożonych zostało 2,2 mln zeznań PIT-37 i PIT-38, w tym 0,5 mln zeznań z wykazaną kwotą do wpłaty (403,3 mln zł łącznie). Pewna część podatników, których dotyczyły te zeznania, mogła nie zalogować się do systemu i nie uzyskać informacji o konieczności zapłaty podatku. Na skutek przekazania przez urząd skarbowy (dalej: US) informacji – w trybie art. 45cf ustawy o PIT – o konieczności zapłaty podatku w terminie siedmiu dni od dnia doręczenia przedmiotowej informacji podatnicy dokonywali wpłaty podatku po upływie podstawowego terminu (tj. po 30 kwietnia 2019 r.).

(akta kontroli str. 584-590, 2259-2261)

Według danych z października 2019 r. kwoty wpłacone terminowo oraz po terminie, w tym wyegzekwowane, stanowiły 92,4% zadeklarowanych należności na poczet zeznań za 2018 r. W przypadku zeznań rocznych za lata 2015-2017 uregulowano od 94,4% do 95,5% zadeklarowanych należności.

(akta kontroli str. 430)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił także, że niższy procent uregulowanych należności za 2018 r. może wynikać z faktu, że od terminu płatności podatku z zeznań PIT za 2018 r. upłynęło mniej czasu, natomiast od terminów zapłaty podatków za lata 2015-2017 minęło od półtora roku do kilku lat, w którym to okresie były dokonywane przez podatników wpłaty na zaległości z tego tytułu. Wskaźnik w zakresie wpłat podatku na poczet zeznań PIT za 2018 r. powinien systematycznie wzrastać z upływem czasu.

(akta kontroli str. 851-852)

W latach 2016-2018 systematycznie zwiększał się udział deklaracji złożonych elektronicznie w liczbie deklaracji możliwych do złożenia w ten sposób. W 2018 r. udział ten wyniósł 86,6% i był o 19,0 punktów procentowych wyższy niż w 2015 r. i o 6,1 punktów procentowych wyższy niż w 2017 r. W pierwszym półroczu 2019 r. wskaźnik uległ dalszej poprawie – o 7,6 punktu procentowego w stosunku do odnotowanego w pierwszym półroczu 2018 r.⁴⁰

(akta kontroli str. 427-428, 2232-2237)

Jednym z czynników, które wpłynęły na wzrost udziału deklaracji złożonych elektronicznie w 2019 r., było wprowadzenie usługi Twój e-PIT, w tym dokonanie automatycznej akceptacji zeznań. Popularyzacja elektronicznego kanału składania zeznań podatkowych przyniosła korzyści administracji skarbowej. Mniejsza liczba dokumentów składanych w formie papierowej przełożyła się na mniejsze nakłady pracy związane z ręcznym wprowadzaniem zeznań podatkowych do systemu Poltax. Dodatkowo systemy informatyczne, w związku z wprowadzonymi regułami walidacyjnymi, eliminowały błędy, które zdarzały się przy rozliczeniach w formie papierowej, co było ułatwieniem również dla podatników. Ministerstwo Finansów podejmowało szereg działań informacyjnych mających na celu zachęcanie do korzystania z elektronicznej formy rozliczeń. Informacje dotyczące usługi Twój e-PIT były zamieszczone na stronie internetowej⁴¹ i na portalach społecznościowych. Ponadto prowadzono kampanie informacyjne w telewizji, w Internecie, w kinach i w galeriach handlowych, a także podjęto współpracę z telewizją polegającą na lokowaniu produktu w serialach telewizyjnych.

(akta kontroli str. 584-588)

W 2018 r. osiągnięto zaplanowane wartości mierników służących do monitorowania poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, uwzględnionych w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018. Wartość miernika „Deklaracje złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej” wyniosła 86,6%⁴² (planowano $\geq 82\%$) a miernika „Składanie plików JPK_VAT” – 95,9%, (planowano $\geq 60\%$).

(akta kontroli str. 136, 428, 1326, 1333, 2232-2237)

Analiza wywiązywania się przez podatników VAT z obowiązku przekazywania elektronicznie ewidencji zakupu i sprzedaży VAT (JPK_VAT) wykazała, że w lutym 2018 r. pliki JPK_VAT za styczeń 2018 r. przekazało 94,3% podatników VAT. W kolejnych miesiącach udział podatników wywiązujących się z tego obowiązku zwiększał się i za grudzień 2018 r. do końca stycznia 2019 r. pliki przekazało 97,6%, a za czerwiec 2019 r. do końca kolejnego miesiąca – 96,2% obowiązanym do tego

⁴⁰ Dane przedstawione przez Departament Poboru Podatków, wygenerowane z Hurtowni WHTAX. Dane obejmują przede wszystkim deklaracje dla podatków VAT, PIT i CIT. Dane nie obejmują m.in. zgłoszeń celnych oraz deklaracji dla podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC), podatku od spadków i darowizn (SD) i podatku dochodowego rozliczanego w formie karty podatkowej (KP).

⁴¹Na stronie www.podatki.gov.pl/pit/twoj-e-pit/.

⁴²Według danych z hurtowni WHTAX.

podatników. W celu wyegzekwowania obowiązku przekazania plików JPK_VAT od pozostałych podatników administracja skarbową podejmowała działania polegające na wysyłaniu powiadomień centralnych (e-mail i SMS), następnie powiadomień z poziomu urzędu skarbowego, a w przypadku dalszej zwłoki – kierowaniu do podatnika wezwań oraz nakładaniu mandatów karnych. Po uwzględnieniu plików JPK_VAT złożonych po terminie, m.in. na skutek działań podejmowanych przez administrację skarbową, omawiany wskaźnik – według stanu na dzień 20.11.2019 r. – ukształtował się na wyższym poziomie, tj. od 97,3% (za styczeń 2018 r.) do 99,2% (za grudzień 2018 r.), a za czerwiec 2019 r. osiągnął wartość 99,1%.

(akta kontroli str. 427-428, 875-880, 946-949, 1774-1805)

W sprawie planowanej wartości miernika *składanie plików JPK_VAT* ($\geq 60\%$) Dyrektor Departamentu Analiz wyjaśnił⁴³ m.in., że *ustalając zakładaną do osiągnięcia w 2018 r. wartość miernika bazowano na doświadczeniach administracji skarbowych państw sąsiednich, które wdrożyły jednolite pliki kontrolne w zakresie podatku VAT, tj. Czech, gdzie na 500 tys. podmiotów zobowiązanych do złożenia plików kontrolnych, obowiązek ten zrealizowało 80%. Uwzględniono populację podatników objętych obowiązkiem JPK_VAT, tj. ok. 1,6 mln, gdzie 1,5 mln to mikroprzedsiębiorcy, z których część swoje rozliczenie w VAT (tj. ewidencję i deklaracje) w całości prowadziła do tej pory wyłącznie papierowo.*

(akta kontroli str. 1775, 1783, 1784)

Wartość miernika „Deklaracje złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej” za pierwsze trzy kwartały 2019 r. wyniosła 92,7%, (planowano co najmniej 84%).

Przy określaniu kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019 zrezygnowano z miernika „Składanie plików JPK_VAT”, ale nadal monitorowano poziom wywiązywania się z obowiązku składania plików JPK_VAT. W okresie styczeń-sierpień 2019 r. do końca każdego następnego miesiąca złożono 95,85% plików JPK_VAT.

(akta kontroli str. 136, 1249-1255, 1310, 1791-1797, 1884, 2232-2237)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia, że w okresie objętym kontrolą osiągnięto poprawę poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, w tym poprzez wykorzystywanie technik informatycznych mających wspomóc podatników w dobrowolnym ich wypełnianiu.

OBSZAR

4. Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu
faktycznego

Prawidłowość rozliczeń podatkowych była weryfikowana przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej w toku czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych i celno-skarbowych. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w rozliczeniach podatników istniała możliwość złożenia korekty deklaracji. W sytuacji nieskorzystania z tej możliwości przez podatnika były prowadzone postępowania podatkowe, kończące się wydaniem decyzji.

⁴³ Pismo z 18 listopada 2019 r. znak: DPAT4.0811.2.2019.

Pracownicy Ministerstwa Finansów monitorowali skuteczność i efektywność weryfikowania przez naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych prawidłowości rozliczeń podatkowych poprzez objęcie realizacji tych zadań sprawozdawczością⁴⁴, analizowanie danych sprawozdawczych oraz wyznaczanie celów i mierników dla tego obszaru w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na poszczególne lata.

(akta kontroli str. 148-372, 1243-1376)

W latach 2016-2019 systematycznie wzrastała liczba czynności sprawdzających z udziałem podatnika przeprowadzanych przez urzędy skarbowe w zakresie rozliczeń podatkowych. W 2018 r. liczba takich czynności wyniosła 2 620 tys. i była o 9,9% większa od liczby czynności zrealizowanych w 2017 r. i o 18,0% większa od liczby czynności wykonanych w 2015 r. W pierwszym półroczu 2019 r. przeprowadzono 1 320 tys. takich czynności, tj. o 6,4% więcej niż w pierwszym półroczu 2018 r. Wzrastała także kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających, z 1 052,6 mln zł w 2015 r. do 2 412,4 mln zł⁴⁵ w 2018 r. W pierwszym półroczu 2019 r. kwota nieprawidłowości była wyższa (o 56,7%) niż w analogicznym okresie 2018 r.⁴⁶

W ocenie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków na poprawę wyników w tym obszarze mogło wpłynąć wykorzystywanie przez pracowników urzędów skarbowych narzędzi, takich jak JPK LUNETKA, WRO-system, służących między innymi do pobierania plików JPK_VAT.

(akta kontroli str. 149)

Ustalenia kontroli NIK w 10 badanych urzędach skarbowych wykazały, że wzrósł stopień wykorzystania nowych narzędzi informatycznych mających wspomóc działalność analityczną i kontrolą KAS w trafnym i szybkim identyfikowaniu podmiotów nierzetelnych.

W latach 2016-2019 występował systematyczny spadek liczby kontroli podatkowych przeprowadzanych przez urzędy skarbowe w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa. W 2018 r. zakończono 23 036 kontroli, co stanowiło 84,6% liczby kontroli zakończonych w 2017 r. i 46,2% liczby kontroli zakończonych w 2015 r. Wraz ze spadkiem liczby przeprowadzanych kontroli zmniejszała się także liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (kontroli pozytywnych). W 2018 r. liczba kontroli pozytywnych wyniosła 20 486 i była o 12,6% niższa niż w 2017 r. i o 51,2% niższa niż w 2015 r. W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. liczba przeprowadzonych kontroli wyniosła 12 420, co stanowiło 76,0% liczby kontroli przeprowadzonych w analogicznym okresie roku 2018. Liczba kontroli

⁴⁴ W obszarze kontroli między innymi sporządzano sprawozdanie o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (MF-9Ps), sprawozdania z systemu KARTA2 dla kontroli realizowanych przez urzędy celno-skarbowe. W obszarze orzecznictwa sporządzano sprawozdania o liczbie prowadzonych postępowań podatkowych, z uwzględnieniem zobowiązań podatkowych, które przedawniają się z końcem roku, informacje o orzeczeniach WSA i NSA w sprawach dotyczących postępowań podatkowych, sprawozdania o liczbie wydanych przez organy podatkowe decyzjach, z uwzględnieniem spraw, które zostały uchylone przez organy II instancji oraz sądy administracyjne, w rozbiciu na poszczególne tytuły podatkowe, sprawozdania o zapadłych orzeczeniach sądów administracyjnych w sprawach prowadzonych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jako organ II instancji, informacje o skargach do sądów administracyjnych.

⁴⁵ Podana wartość za 2018 r. nie uwzględnia ustaleń dokonanych w toku jednych czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatnik w złożonym zeznaniu podatkowym PIT-37 za 2017 r. wpisał błędną kwotę zaliczek pobranych przez płatnika w wysokości 49,7 mld zł i wykazał nadpłatę w kwocie 49,7 mld zł. W wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających i złożenia korekty zeznania podatkowego wysokość nadpłaty uległa zmniejszeniu do kwoty 2,8 tys. zł.

⁴⁶ Po wyłączeniu kwoty ustaleń dokonanych w toku opisanych wyżej czynności sprawdzających.

pozytywnych zmniejszyła się o 20,5%. Z przytoczonych danych wynika, że w ciągu trzech lat (2016-2018) liczba kontroli przeprowadzanych przez urzędy skarbowe zmniejszyła się o połowę, a w pierwszych trzech kwartałach 2019 r. występował dalszy spadek (o 24,0%) liczby kontroli podatkowych przeprowadzanych przez urzędy skarbowe. Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w 2018 r. wyniosła 6 150,3 mln zł, i była wyższa od kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w 2017 r. (o 4,2%) i w 2015 r. (o 5,2%), ale niższa od kwoty ustaleń dokonanych w 2016 r. (o 25,6%). W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 2 981,7 mln zł i była o 39,1% niższa niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

(akta kontroli str. 150-151, 375)

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił, że wraz z utworzeniem w marcu 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej, powstałej z połączenia dotychczasowej administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej, zmieniło się podejście do zwalczania przestępczości ekonomicznej, w szczególności w obszarze podatku od towarów i usług. Uznano, że większy nacisk powinien być położony na czynności sprawdzające, które są tańsze w realizacji i bardziej przyjazne dla podatników niż kontrola podatkowa. W konsekwencji część funkcji kontrolnych rozliczeń podatkowych, szczególnie takich, w których uznano, że błędy w rozliczeniu podatnika nie mają charakteru umyślnego, a kontakt z podatnikiem nie jest utrudniony, wykonywanych jest w procedurze czynności sprawdzających.

(akta kontroli str. 377-379)

Podobny trend dotyczył kontroli prowadzonych przez urzędy celno-skarbowe. W latach 2016-2019 występował systematyczny spadek liczby kontroli rozliczeń podatkowych przeprowadzanych przez urzędy kontroli skarbowej, a po reformie z 2017 r. – przez urzędy celno-skarbowe. W 2015 r. przeprowadzono 5 956 kontroli, w 2017 r. – 4 271 kontroli, a w 2018 r. ich liczba obniżyła się do 3 066, co oznacza spadek o 28,2% w stosunku do liczby kontroli z 2017 r. i o 48,5% w stosunku do ich liczby z 2015 r. W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. zakończono 1 800 kontroli, tj. o 19,5% mniej niż w analogicznym okresie 2018 r.⁴⁷ Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe w 2018 r. wyniosła 11 291,3 mln zł, i była niższa od kwoty ustaleń dokonanych w 2017 r. (o 23,4%), w 2016 r. (o 49,1%) i w 2015 r. (o 39,1%). W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 6 179,0 mln zł i była o 24,2% niższa niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

(akta kontroli str. 150, 376)

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił, że zmiana podejścia do kontroli rozliczeń podatkowych dotyczyła także kontroli celno-skarbowych. Funkcjonujący przed wprowadzeniem KAS model zwalczania przestępczości podatkowej został zastąpiony modelem, w którym karuzele vatowskie są zwalczane w szczególności poprzez objęcie ich w pierwszej kolejności postępowaniem przygotowawczym (tzn. postępowaniami karnymi skarbowymi albo karnymi) prowadzonym również z wykorzystaniem czynności operacyjno-rozpoznawczych.

(akta kontroli str. 377-382)

⁴⁷ W analizie uwzględniono kontrole skarbowe prowadzone przez – funkcjonujące do końca lutego 2017 r. – urzędy kontroli skarbowej oraz kontrole w zakresie rozliczeń podatkowych prowadzone przez – funkcjonujące od marca 2017 r. – urzędy celno-skarbowe (tj. zarówno kontrole celno-skarbowe jak i kontrole prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej). Analogicznie w dalszych akapitach tego rozdziału wystąpienia pokontrolnego.

W 2018 r. wszczęto 558 postępowań przygotowawczych dotyczących karuzel podatkowych VAT. Liczba ta była blisko dwukrotnie wyższa od liczby postępowań przygotowawczych wszczętych w 2015 i o 30,4% wyższa od liczby takich spraw rozpoczętych w 2017 r. W 2018 r. wzrosła także liczba osób oskarżonych i skazanych za przestępstwa związane z udziałem w karuzelach VAT.

(akta kontroli str. 381)

Wzrosło zaangażowanie jednostek KAS w prowadzenie bardziej przyjaznych podatnikom czynności sprawdzających, a także zwiększenie wykorzystania nowych narzędzi analitycznych. Przełożyło się to w pewnym stopniu na zmniejszenie liczby kontroli oraz skoncentrowanie takich działań na podmiotach o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości.

W ocenie Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami rozwój nowoczesnych technik informatycznych miał wpływ na zwiększenie skuteczności weryfikacji rozliczeń podatkowych, ale trudno wskazać jedno konkretne narzędzie, które w największym stopniu się do tego przyczyniło. Dyrektor Departamentu podkreślił, że skuteczność nadzoru organów podatkowych nad prawidłowością rozliczeń podatkowych wynika z efektu synergii, wywołanego równoczesnym wprowadzeniem rozwiązań legislacyjnych, organizacyjnych i informatycznych. Rozwiązaniami informatycznymi o największym zasięgu i największym potencjale analitycznym są:

- JPK_VAT, który umożliwia elektroniczne sprawdzanie poprawności i rzetelności prowadzenia dokumentacji podatkowej podatnika;
- STIR, który umożliwia nadzór nad transakcjami dokonywanymi przez podatników i zapobieganie wyludzeniom skarbowym;
- JPK na żądanie, który daje możliwość analizy oraz porównywania dokumentów podatkowych podatnika i jego kontrahentów.

Ponadto istotne znaczenie miało wprowadzenie nowych zasad płatności VAT (*split payment*) oraz utworzenie wykazu podatników, w stosunku do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo których wykreślił z rejestru jako podatników VAT oraz podmiotów, którzy zarejestrowani są jako podatnicy VAT, w tym również których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona (*Biała lista*). Zdaniem Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, powyższe rozwiązania wpłynęły prewencyjnie na skalę dokonywania oszustw podatkowych.

(akta kontroli str. 153)

Systematycznie poprawiała się trafność typowania podmiotów do kontroli podatkowych w urzędach skarbowych. W 2018 r. kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości (kontrole pozytywne), stanowiły 88,9% liczby kontroli ogółem. W latach 2015-2017 udział kontroli pozytywnych wynosił od 84,2% do 86,1%. W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. wskaźnik uległ dalszej poprawie, do poziomu 93,3%.

W 2018 r. kontrole pozytywne stanowiły 85,7% kontroli rozliczeń podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, a w pierwszych trzech kwartałach 2019 r. – 82,9%. W 2017 r. nieprawidłowości stwierdzano w 84,2% kontroli rozliczeń podatkowych, a w 2015 r. – w 92,5% takich kontroli⁴⁸.

(akta kontroli str. 150)

⁴⁸ W analizie uwzględniono kontrole skarbowe prowadzone przez – funkcjonujące do końca lutego 2017 r. – urzędy kontroli skarbowej oraz kontrole w zakresie rozliczeń podatkowych prowadzone przez – funkcjonujące od marca 2017 r. – urzędy celno-skarbowe (tj. zarówno kontrole celno-skarbowe, jak i kontrole prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił, że obniżenie się wskaźnika skuteczności typowania do kontroli wynika z faktu, iż w latach 2015-2017 kontrole prowadzone przez urzędy kontroli skarbowej/urzędy celno-skarbowe w dużej części dotyczyły podmiotów uczestniczących w oszustwach podatkowych jako tzw. słupy lub znikający podatnicy, których rola ograniczała się do generowania faktur VAT, nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Podmioty te z reguły nie posiadały żadnego majątku umożliwiającego wyegzekwowanie ustaleń kontroli. Prowadzenie kontroli w takich przypadkach nie przynosiło faktycznie żadnych efektów i od 2017 r. ograniczano liczbę kontroli w tego typu podmiotach i wszczynano w to miejsce postępowania przygotowawcze. Kontrole prowadzone w podmiotach podejrzewanych o wystawianie tzw. pustych faktur, kończyły się wymierzeniem podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT⁴⁹, tj. w 100% ustaleniami, co miało wpływ na wysoką wartość wskaźnika skuteczności typowania do kontroli w latach 2015-2016. Po wyłączeniu kontroli prowadzonych w oparciu o art. 108 ustawy o VAT wskaźnik za lata 2015-2017 ukształtował się na poziomie od 75,4% do 78,7%. W 2018 r. wskaźnik ten uległ poprawie i wyniósł 80,3%.

(akta kontroli str. 378, 382)

W latach 2018-2019 nastąpiło zmniejszenie, w stosunku do lat wcześniejszych, liczby kontrolerów realizujących kontrole podatkowe, zarówno w urzędach skarbowych, jak i w urzędach celno-skarbowych. W 2018 r. kontrole podatkowe realizowało 3,2 tys. kontrolerów urzędów skarbowych i 2,2 tys. kontrolerów urzędów celno-skarbowych. W 2017 r. liczba kontrolerów wynosiła odpowiednio 3,3 tys. i 2,3 tys. W trakcie pierwszych trzech kwartałów 2019 r. nastąpiło dalsze zmniejszenie liczby pracowników i funkcjonariuszy realizujących kontrole rozliczeń podatkowych – odpowiednio o 7,9% (US) i o 3,5% (UCS). W ciągu trzech lat (2016-2018) ich liczba zmniejszyła się odpowiednio o 18,0% (w urzędach skarbowych) i o 39,6% (w urzędach celno-skarbowych, w porównaniu do liczby kontrolerów zatrudnionych w dawnych urzędach kontroli skarbowej).

(akta kontroli str. 373-376)

Zastępca Dyrektora Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że część pracowników wykonujących dotychczas zadania kontrolne została przeniesiona do wykonywania innych czynności. Po wprowadzeniu nowych rozwiązań organizacyjnych działania urzędów skarbowych miały skupiać się w znacznej mierze na czynnościach sprawdzających. Dzięki wprowadzeniu nowych narzędzi usprawniających proces analityczny (typu JPK_VAT, STIR) lepsze efekty uzyskuje się poprzez czynności sprawdzające, mniej uciążliwe dla podatników niż kontrola, a do kontroli typowane są tylko te podmioty, w przypadku których czynności sprawdzające są nieskuteczne i występuje potrzeba zebrania szerszego materiału dowodowego.

(akta kontroli str. 891-896)

W 2018 r. kontroler urzędu skarbowego przeprowadzał średnio 7,3 kontroli, gdy w 2017 r. 8,2 kontroli. W 2015 r. było to średnio – 12,9 kontroli, a w 2016 r. średnio 10,0 kontroli. W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. kontroler przeprowadził średnio 4,3 kontroli, a w analogicznym okresie 2018 r. – 5,2 kontroli.

⁴⁹ Przepis art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

W 2018 r. kontroler urzędu celno-skarbowego przeprowadził średnio 1,4 kontroli rozliczeń podatkowych, tj. mniej niż w roku 2017 (kiedy przeprowadził 1,9 kontroli⁵⁰) oraz w latach 2015-2016 (kiedy miernik wyniósł odpowiednio 1,7 oraz 2,0). W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. kontroler UCS przeprowadził średnio 0,9 kontroli, podobnie jak w analogicznym okresie 2018 r., kiedy przeprowadził średnio jedną kontrolę⁵¹.

Wymieniona wyżej zmiana modelu zwalczania nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, w tym zastępowanie najprostszych (krótkotrwałych) kontroli czynnościami sprawdzającymi, mogła wpłynąć na obniżenie się, w szczególności w porównaniu do 2015 r., efektywności pracy kontrolerów w urzędach skarbowych oraz urzędach celno-skarbowych, mierzonej liczbą kontroli przeprowadzonych średnio rocznie przez jednego kontrolera.

W 2018 r. średnia kwota nieprawidłowości stwierdzanych w wyniku kontroli podatkowych przez jednego kontrolera urzędu skarbowego wyniosła 1 947,5 tys. zł i była wyższa niż w 2015 r. (1 517,2 tys. zł) i 2017 r. (1 784,9 tys. zł), natomiast niższa niż w 2016 r. (kiedy wyniosła 2 150,3 tys. zł). W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. średnio jeden kontroler stwierdził nieprawidłowości w kwocie 1 025,2 tys. zł, tj. o 33,8% niższej niż w analogicznym okresie 2018 r.

W 2018 r. kontroler UCS średnio dokonał ustaleń w kwocie 5 249,3 tys. zł, tj. nieco wyższej niż w 2015 r. (5 208,0 tys. zł), natomiast niższej niż w latach 2016-2017, kiedy ustalenia sięgały odpowiednio 7 651,8 tys. zł i 6 441,0 tys. zł. W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. nastąpił spadek kwoty ustaleń przypadającej na jednego kontrolera UCS. Kwota tych ustaleń wyniosła 2 976,0 tys. zł i była o 21,4% niższa niż w analogicznym okresie 2018 r.⁵²

(akta kontroli str. 374-376)

Zdaniem Zastępcy dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, liczba przeprowadzonych kontroli na jednego kontrolującego nie może być uznawana za kluczową przesłankę oceny wydajności pracy kontrolerów. Jednostkowy czas trwania kontroli zależy od wielu czynników, w szczególności od zakresu kontroli, okresu rozliczeniowego objętego kontrolą, liczby badanych dokumentów, potrzeby wymiany informacji z innymi organami podatkowymi i administracjami podatkowymi innych państw. Po zmianie podejścia do relacji pomiędzy kontrolami i czynnościami sprawdzającymi, w wyniku którego najprostsze (najmniej pracochłonne) kontrole podatkowe stopniowo zastępowane były czynnościami sprawdzającymi, wydłużeniu uległ średni czas prowadzenia kontroli. Kontrola została ukierunkowana na tzw. „trudne przypadki”, wymagające prowadzenia czynności kontrolnych u podatnika i sprawdzania znacznej liczby transakcji wywołujących skutki podatkowe. Zastępca dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił, że spadek kwoty ustaleń wynikał także z opisanej wyżej zmiany podejścia polegającej na ograniczeniu liczby kontroli celno-skarbowych prowadzonych w oparciu o art. 108 ustawy o VAT. W 2015 r. ustalenia dokonane na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniosły

⁵⁰ Uwzględniono kontrole prowadzone przed 1 marca 2017 r. przez urzędy kontroli skarbowej.

⁵¹ W analizie uwzględniono kontrole skarbowe prowadzone przez – funkcjonujące do końca lutego 2017 r. – urzędy kontroli skarbowej oraz kontrole w zakresie rozliczeń podatkowych prowadzone przez – funkcjonujące od marca 2017 r. – urzędy celno-skarbowe (tj. zarówno kontrole celno-skarbowe jak i kontrole prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej).

⁵² W analizie uwzględniono kwoty ustaleń dokonanych w trakcie kontroli skarbowych prowadzonych przez – funkcjonujące do końca lutego 2017 r. – urzędy kontroli skarbowej oraz w trakcie kontroli w zakresie rozliczeń podatkowych prowadzonych przez – funkcjonujące od marca 2017 r. – urzędy celno-skarbowe (tj. zarówno kontrole celno-skarbowych, jak i kontroli prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej).

12,0 mld zł, zaś w 2018 r. – 3,7 mld zł, co miało wpływ na kształtowanie się omawianego wskaźnika.

(akta kontroli str. 389-395)

Mniejsza liczba kontroli podatkowych przełożyła się na mniejszą liczbę wydawanych decyzji pokontrolnych. Urzędy skarbowe w 2018 r. wydały 41 372 decyzje pokontrolne⁵³ w zakresie podatków PIT, CIT i VAT, tj. o 3,7% decyzji mniej niż w 2017 r. (42 964) i o 9,3% mniej niż w 2015 r. (45 606). Liczba decyzji pokontrolnych dotyczących podatków PIT, CIT i VAT wydanych przez urzędy celno-skarbowe w 2018 r. wyniosła 8 177 i stanowiła 55,6% liczby decyzji wydanych w 2017 r. (14 702) oraz 37,3% liczby decyzji wydanych w 2015 r. (21 907)⁵⁴.

W 2018 r. zwiększył się udział rozstrzygnięć dyrektorów izb administracji skarbowej jako organów drugiej instancji utrzymujących w mocy decyzje naczelników urzędów skarbowych w zakresie podatków PIT, CIT i VAT. Wskaźnik dla 2018 r. wyniósł 73,1%, a w latach 2015-2017 kształtował się odpowiednio na poziomie 64,3%, 68,4% i 71,3%.

Dla decyzji wydanych przez dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej (dalej: UKS) i naczelników UCS udział rozstrzygnięć organów drugiej instancji utrzymujących w mocy decyzje dyrektora UKS lub naczelnika UCS w 2018 r. wyniósł 72,0% i był na podobnym poziomie jak w latach 2015-2016 (odpowiednio 70,1% i 72,9%), ale na niższym niż w 2017 r. (kiedy wyniósł 79,3%).

(akta kontroli str. 284-287, 860-874)

Ministerstwo Finansów monitorowało w 2019 r. czas rozpatrywania odwołań przez dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, ustalany jako mediana liczby dni od daty wpływu odwołania do naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika celno-skarbowego do dnia wydania decyzji odwoławczej. Po trzech kwartałach 2019 r. wyniósł on 134 dni. Większość, tj. 12 z 16 izb administracji skarbowej według stanu na koniec września 2019 r., nie osiągnęła miernika na poziomie oczekiwanym przez Szefa KAS (tj. niższym niż 100 dni).

(akta kontroli str. 1285-1323)

Ministerstwo Finansów corocznie opracowywało *Informację o skargach do sądów administracyjnych* (za poszczególne lata).⁵⁵ Według danych zawartych w tych informacjach liczba decyzji dyrektorów izb administracji skarbowej w zakresie podatków PIT, CIT, VAT i akcyzy podlegających zaskarżeniu do wojewódzkich sądów administracyjnych w 2018 r. wyniosła 12 376 i była o 1,9% wyższa niż

⁵³ Dane o liczbie decyzji pokontrolnych i kwotach przypisów wynikających z tych decyzji pochodzą z *Informacji o decyzjach pokontrolnych w okresie od 01.01.2018 r. do 31.12.2018 r.* (Załącznik nr 5a) i analogicznych sprawozdań za lata 2015, 2016 i 2017. Dane do sprawozdania Załącznik 5a pobierane są z hurtowni WHTAX. W sprawozdaniu brane są pod uwagę dokumenty zaksięgowane w okresie sprawozdawczym. Przez decyzje pokontrolne rozumie się decyzje systemowe wprowadzone do systemu POLTAX, co oznacza, że np. w przypadku decyzji dotyczącej podatku VAT obejmującej kilka miesięcy, każdy okres rozliczeniowy (każdy miesiąc) jest wykazywany odrębnie (jedna decyzja „papierowa” obejmująca sześć miesięcy funkcjonuje w systemie POLTAX jako sześć decyzji systemowych). Raport obejmuje podatki: dochodowy od osób prawnych (CIT), dochodowy od osób fizycznych (PIT) oraz od towarów i usług (VAT).

⁵⁴ W analizie uwzględniono decyzje wydane przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (funkcjonujących do końca lutego 2017 r.) oraz decyzje naczelników urzędów celno-skarbowych (funkcjonujących od marca 2017 r.) jako organów pierwszej instancji.

⁵⁵ Informacja sporządzana na podstawie § 7 zarządzenia Nr 3 Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 2015 r. w sprawie prowadzenia rejestrów oraz przekazywania informacji w sprawach sądowo-administracyjnych (Dz. Urz. Min. Fin. Z 2015 r., poz. 7 i 82 ze zm.).

w 2017 r., natomiast o 39,1% niższa od liczby rozstrzygnięć wydanych w 2015 r.⁵⁶ W 2018 r. podatnicy zaskarżyli do sądu 46,3% wydanych rozstrzygnięć. W latach 2015-2017 procent zaskarżonych decyzji był podobny, od 44,2% do 46,2%.

W latach 2015-2018 przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi (w sprawach dotyczących decyzji w zakresie PIT, CIT, VAT i akcyzy) w większości zapadały orzeczenia korzystne dla organów podatkowych. W 2018 r. udział orzeczeń korzystnych wyniósł 78,6% i był podobny jak w latach 2015-2016. Wówczas orzeczenia korzystne dla organów podatkowych stanowiły odpowiednio 81,1% i 80,2%. Relacja ta w 2018 r. była o 5,8 punktów procentowych mniej korzystna niż w 2017 r.

W latach 2015-2018 przed naczelnym sądem administracyjnym również w większości zapadały orzeczenia korzystne dla organów podatkowych. W 2018 r. udział orzeczeń korzystnych wyniósł 82,0% i był podobny jak w 2017 r. (82,1%) i 2015 r. (83,1%), ale wyższy niż w 2016 r. (77,9%).

(akta kontroli str. 209-283, 903)

W 2018 r. osiągnięto zaplanowane wartości mierników służących do monitorowania działalności weryfikacyjnej i kontrolnej w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych, uwzględnionych w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018. Wartość miernika „Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników” wyniosła 2 425,1 mln zł⁵⁷ (planowano co najmniej 1 219 mln zł), a miernika „Dodatkowe wpływy budżetowe”⁵⁸ – 2 565,2 mln zł (planowano co najmniej 2 563,0 mln zł). Wartość miernika „Dodatkowe wpływy budżetowe” uzyskana w 2018 r. była o 788,08 mln zł niższa od osiągniętej w 2017 r. (3 353,28 mln zł).

(akta kontroli str. 1256-1269, 1324-1333)

W kierunkach działania i rozwoju KAS na rok 2019 nie uwzględniono tego wskaźnika. Jako przyczynę rezygnacji z tego wskaźnika podano, że miernik pokazywał wprawdzie dodatkowe wpływy w okresie sprawozdawczym, lecz nie uwzględniał faktu, że były one (w większej części) skutkiem działań kontrolnych zakończonych we wcześniejszych okresach sprawozdawczych i nie były powiązane z bieżącymi wynikami pracy kontroli. W 2019 r. wskaźnik ten był nadal monitorowany przez Departament Nadzoru nad Kontrolami (poza systemem raportowania o wykonaniu mierników KAS). Za trzy pierwsze kwartały 2019 r. wartość miernika wyniosła 2 102,5 mln zł, tj. o 27,1% więcej niż za analogiczny okres 2018 r.

(akta kontroli str. 1341-1342)

⁵⁶ W latach 2015-2016 oraz do 28 lutego 2017 r. organami drugiej instancji w postępowaniach dotyczących podatków PIT, CIT i VAT byli dyrektorzy izb skarbowych, a w zakresie podatku akcyzowego i VAT od importu – dyrektorzy izb celnych.

⁵⁷ Wartość miernika za 2018 r. wyniosła 52 145,1 mln zł. Wysoka wartość wynikała głównie z ustaleń dokonanych w toku jednych czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatnik w złożonym zeznaniu podatkowym PIT-37 za 2017 r. wpisał błędną kwotę zaliczek pobranych przez płatnika w wysokości 49,7 mld zł i wykazał nadpłatę w kwocie 49,7 mld zł. W wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających i złożenia korekty zeznania podatkowego wysokość nadpłaty uległa zmniejszeniu do kwoty 2,8 tys. zł. Po wyłączeniu wymienionych czynności sprawdzających wartość miernika wyniosła 2 425,1 mln zł.

⁵⁸ Wartość miernika stanowiła suma następujących wielkości:

- kwoty wpłat wynikających z decyzji wydanych w związku z zakończonymi kontrolami,
- kwoty wpłat wynikających z korekt deklaracji złożonych w związku z zamiarem przeprowadzenia lub przeprowadzeniem kontroli,
- kwoty odmowy zwrotu lub zmniejszenia zwrotu VAT, wynikającej z decyzji wydanych w związku z zakończonymi kontrolami.

Do pomiaru stopnia realizacji celu „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych” służył miernik „Liczba decyzji uchylonych”. Jego wartość obliczano jako stosunek liczby wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych uchylających decyzję dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego do liczby wyroków wydanych przez WSA w związku ze skargami na decyzje wydane przez dyrektorów izb administracji skarbowej i naczelników urzędów celno-skarbowych. Docelową wartość miernika na 2018 r. zaplanowano na poziomie nieprzekraczającym 14%. Na koniec 2018 r. wartość miernika wyniosła 14,0% i była podobna do wartości uzyskanej w 2017 r. (13,6%).

(akta kontroli str. 1262, 1329)

W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. osiągnięto większość zaplanowanych wartości mierników służących do monitorowania działalności weryfikacyjnej i kontrolnej w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych, uwzględnionych w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019. Osiągnięto zaplanowane wartości następujących mierników:

- „Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników” (planowano co najmniej 895,97 mln zł, uzyskano 2 631,89 mln zł);
- „Kontrole pozytywne - udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków” (planowano co najmniej 75,0%, uzyskano 83,1%);
- „Wykorzystanie plików JPK w kontrolach - udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK” (planowano powyżej 30,0%, uzyskano 71,4%);
- „Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)” (planowano powyżej 80%, uzyskano 85%).

(akta kontroli str. 1308-1323)

W przypadku wymienionych mierników, biorąc pod uwagę uzyskane wartości w trzech pierwszych kwartałach 2019 r., osiągnięcie wyznaczonych celów na koniec 2019 r. nie było zagrożone.

Nie osiągnięto na koniec trzeciego kwartału 2019 r. zaplanowanych wartości dwóch mierników:

- „Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych” (w pierwszych trzech kwartałach planowano przeprowadzić co najmniej 173 kontrole, przeprowadzono 146);
- „Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA” (planowano poniżej 13%, po trzech kwartałach 2019 r. uzyskano 14,8%).

Zaplanowanej wartości drugiego z wymienionych mierników nie udało się osiągnąć w pięciu z 16 izb administracji skarbowej. Dyrektorzy tych izb wskazywali, iż nieosiągnięcie planowanej wartości miernika było spowodowane między innymi niejednorodnością orzecznictwa sądów administracyjnych, zmianami linii orzeczniczej oraz prowadzeniem przez organy podatkowe postępowań z naruszeniem przepisów prawa. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków podkreślił jednak, że wartość miernika charakteryzuje się dużą zmiennością

w poszczególnych kwartałach i nie jest przesądzone, że na koniec 2019 r. wartość 13% zostanie przekroczone.

W okresie styczeń-czerwiec 2019 r. planowana poniżej 13% wartość miernika wyniosła 11,74%.

(akta kontroli str. 137-140, 651-655, 732-850, 1313-1314)

Jednym z działań mających przyczynić się do poprawy jakości orzecznictwa było powołanie w marcu 2018 r. Zespołu do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. W skład zespołu wchodził przedstawiciel Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów oraz jednostek podległych – wybranych izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. W wyniku prac tego zespołu w lipcu 2018 r. powstał dokument pn. „Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych”, który został zatwierdzony przez Szefa KAS i przekazany do stosowania przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Położono nacisk m.in. na działania w obszarze identyfikacji istotnych problemów związanych ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego i komunikacji/przepływu informacji pomiędzy jednostkami KAS. Orzecznictwo jednostek KAS zostało objęte sprawozdawczością. Izby administracji skarbowej zobowiązano do pozyskiwania z podległych jednostek i przekazywania do Ministerstwa Finansów informacji o liczbie prowadzonych postępowań podatkowych, w tym dotyczących zobowiązań przedawniających się z końcem roku. W Ministerstwie Finansów były prowadzone analizy sprawozdań izb administracji skarbowej oraz analizy zapadających wyroków sądów administracyjnych w zakresie powodów uchylania decyzji organów podatkowych. Analizy te były następnie udostępniane podległym jednostkom.

(akta kontroli str. 152-153, 163-184, 434-583, 733-850)

*Stwierdzone
nieprawidłowości*

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia osiągnięcie przez Krajową Administrację Skarbową wszystkich zakładanych wartości badanych mierników stopnia realizacji celów w zakresie weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych w 2018 r. oraz większości zakładanych wartości mierników w trakcie 2019 r.

W okresie objętym kontrolą obowiązywało nowe podejście do weryfikowania poprawności rozliczeń podatników. NIK pozytywnie ocenia, że w związku z wprowadzeniem nowych narzędzi, takich jak JPK_VAT, większy nacisk położono na prowadzenie mniej uciążliwych dla podatników czynności sprawdzających. Zarówno w 2018 r., jak i trzech pierwszych kwartałach 2019 r. zwiększyła się, w porównaniu z analogicznymi okresami lat poprzednich, liczba czynności sprawdzających oraz kwota ujawnionych w ich toku nieprawidłowości.

W 2018 r. oraz pierwszych trzech kwartałach 2019 r. zmniejszyła się natomiast – zarówno w urzędach skarbowych, jak i urzędach celno-skarbowych – liczba przeprowadzonych kontroli rozliczeń podatkowych oraz efektywność kontroli mierzona liczbą kontroli przypadających średnio na jednego kontrolera. Obniżyła się także kwota ustaleń dokonywanych przez urzędy celno-skarbowe, zaś kwota nieprawidłowości stwierdzonych w toku kontroli przez urzędy skarbowe była wyższa niż w latach 2017 i 2015, a niższa niż w rekordowym 2016 r.

Poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem. Tak mierzona skuteczność dla kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe poprawiła się w 2018 r.

w porównaniu do roku poprzedniego, natomiast obniżyła się w pierwszych trzech kwartałach 2019 r.

Analiza wskaźników dotyczących udziału orzeczeń sądów administracyjnych utrzymujących w mocy decyzje organów podatkowych wskazuje, że jakość orzecznictwa organów podatkowych w 2018 r. nie odbiegała w istotny sposób od jakości orzeczeń wydawanych w latach wcześniejszych.

OBSZAR

5. Skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych

Opis stanu faktycznego

W analizowanym okresie (lata 2015-2018) zwiększała się relacja wpływów podatkowych do sumy tych wpływów i przyrostu należności podatkowych. W 2018 r. wskaźnik ten osiągnął wartość 97,8%, a w latach 2015-2017 kształtował się kolejno na poziomie 94,0%, 93,9% i 95,5%. W pierwszych trzech kwartałach 2019 r. wartość wskaźnika wyniosła 98,8%, tj. o 1,3 punktu procentowego więcej niż w analogicznym okresie 2018 r. Na koniec 2018 r. kwota należności z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosiła 111 794,6 mln zł i była o 9,1% wyższa niż na koniec 2017 r. W stosunku do stanu należności na koniec 2015 r. kwota ta wzrosła o 47 373,2 mln zł, tj. o 73,5%. W ciągu pierwszych trzech kwartałów 2019 r. kwota należności wzrosła o 3 936,9 mln zł, tj. o 3,5% (w porównaniu ze stanem na koniec 2018 r.).

Ministerstwo Finansów monitorowało skuteczność egzekwowania należności podatkowych poprzez: gromadzenie i analizę danych w tym obszarze, kierowanie do podległych jednostek wytyczne, organizowanie narad z przedstawicielami izb administracji skarbowej oraz wykonywanie własnych analiz dotyczących prawidłowości prowadzenia postępowań egzekucyjnych. Zgodnie z wyjaśnieniami złożonymi przez Dyrektora Departamentu Poboru Podatków *skuteczność egzekwowania należności podatkowych monitorowana była na podstawie danych zawartych w Hurtowni WHTAX, w predefiniowanym w tym zakresie obszarze EGASPRAW, do którego pobierane są dane z systemów informatycznych urzędów skarbowych. Monitoring skuteczności egzekwowania należności podatkowych prowadzony był na bieżąco, w ramach potrzeb Departamentu oraz Kierownictwa Ministerstwa Finansów i Kierownictwa DPP.* Wytyczne kierowane do podległych jednostek dotyczyły m.in. wzmocnienia nadzoru dyrektorów izb administracji skarbowej nad działalnością naczelników urzędów skarbowych oraz zintensyfikowania działań mających na celu zapewnienie wzrostu kwot wyegzekwowanych. Podczas narad z przedstawicielami izb administracji skarbowej omawiano m.in: wskaźniki realizacji w zakresie egzekucji administracyjnej, problemy ze stosowaniem przepisów prawa, kwestie sprawowania nadzoru nad komórkami egzekucyjnymi urzędów skarbowych, wyniki poszczególnych IAS w obszarze egzekucji, wyniki analiz oraz inne zgłaszane przez podległe jednostki problemy wynikłe w toku postępowań egzekucyjnych. Przeprowadzone analizy dotyczyły: zawieszzeń/wstrzymań postępowań egzekucyjnych prowadzonych na podstawie tytułów wykonawczych, w których należność główna stanowiła dochód budżetu państwa; wyników pracy organów egzekucyjnych na podstawie danych zawartych w sprawozdaniu – efektywność egzekucji podatków; poprawności kończenia postępowań egzekucyjnych, długości trwania postępowań egzekucyjnych. W przypadku wątpliwości i problemów związanych z egzekucją zgłaszanych przez jednostki podległe, Ministerstwo Finansów udzielało stosownych wyjaśnień.

(akta kontroli str. 7, 11-91, 102-117)

Wpływy z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa zwiększały się systematycznie z 304 854,4 mln zł w 2015 r. do 410 309,3 mln zł w 2018 r., tj. o 34,6% w ciągu trzech lat. W omawianym przedziale czasowym w każdym kolejnym roku następował wzrost wpływów z tytułu podatków względem roku poprzedniego. Największy przyrost nastąpił w 2017 r. – o 14,6% w stosunku do roku poprzedniego, a najmniejszy w 2016 r. – o 5,5% w stosunku do 2015 r. Trend rosnący widoczny był również w 2019 r. W ciągu trzech pierwszych kwartałów 2019 r. wpływy z tytułu podatków wyniosły 319 608,8 mln zł i były o 8,5% wyższe niż w analogicznym okresie roku 2018 (kiedy to wyniosły 294 559,9 mln zł).

(akta kontroli str. 1124)

Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych zwiększyła się z 2 948,6 mln zł w 2015 r. do 4 229,5 mln zł w 2018 r. W ciągu trzech lat nastąpił więc wzrost o 43,4%. W 2018 r. kwota ta wzrosła o 13,3 % w stosunku do 2017 r. (kiedy to wyniosła 3 731,9 mln zł). Tendencja zwykła była widoczna również w 2019 r. Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych w ciągu trzech pierwszych kwartałów 2019 r. wyniosła 3 639,1 mln zł i była wyższa o 21,9% od kwoty za analogiczny okres 2018 r. (kiedy to wyniosła 2 986,4 mln zł). Kwota objęta tytułami wykonawczymi⁵⁹ spadła z 11 911,1 mln zł na koniec 2015 r. do 9 475,4 mln zł na koniec 2017 r. Na koniec 2018 r. wyniosła 10 104,7 mln zł, a w 2019 r. na koniec trzeciego kwartału osiągnęła wysokość 10 977,8 mln zł.

Skuteczność egzekwowania należności podatkowych mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej zaległości podatkowych do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia systematycznie rosła z poziomu 24,8% w 2015 r. do 41,9 % w 2018 r. Tendencję wzrostową widać również w 2019 r., gdyż na koniec trzeciego kwartału wskaźnik skuteczności egzekucji osiągnął wartość 33,1%, tj. o 2,4 punktu procentowego wyższą niż w analogicznym momencie roku poprzedniego.

(akta kontroli str. 125)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił, że systematyczny wzrost kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych związany był między innymi z wprowadzeniem narzędzi pozwalających na usprawnienie poszukiwania majątku zobowiązanych. Organy egzekucyjne korzystały – przy użyciu aplikacji WRO-system – z informacji zawartych w plikach JPK_VAT, co umożliwiało dokonywanie zajęć wierzytelności zobowiązanych.

Potwierdzają to wyniki kontroli NIK przeprowadzonych w 10 urzędach skarbowych. Wzrastała liczba postępowań egzekucyjnych, w których były wykorzystywane dane z JPK_VAT oraz gromadzone w ramach systemu STIR, a także kwoty wyegzekwowane w tych postępowaniach.

W latach 2017-2019 najwięcej (od 44% do 48% wyegzekwowanych kwot) ściągnięto w drodze zajęcia rachunku bankowego. Istotnym usprawnieniem w zakresie stosowania tego środka egzekucyjnego było wdrożenie komunikacji on-line pomiędzy organami egzekucyjnymi a bankami za pomocą aplikacji Ognivo, co pozwoliło na doręczanie zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego do banku natychmiast po jego sporządzeniu i podpisaniu. Na wzrost skuteczności egzekucji z rachunków bankowych wpływ miało korzystanie z danych STIR przy pomocy odpowiednich modułów w aplikacji WRO-system. Kwota

⁵⁹ Kwota objęta tytułami wykonawczymi liczona jest jako suma kwot wyegzekwowanych i zadłużenia bieżącego głównego z niezakończonych na koniec okresu sprawozdawczego tytułów wykonawczych, tj. bez uwzględnienia kwot z tytułów wykonawczych zakończonych w sposób inny niż zapłata, np. poprzez umorzenie czy zwrot tytułu z informacją o niemożności dokonania czynności egzekucyjnych.

ściągnięta w wyniku zajęć rachunków bankowych wzrosła w 2018 r. do poziomu 1 969,5 mln zł, tj. o 16,9% w porównaniu do roku poprzedniego (kiedy to osiągnęła wysokość 1 685,1 mln zł). Trend wzrostowy widoczny był również w 2019 r. W ciągu pierwszych trzech kwartałów kwota ściągnięta w wyniku zastosowaniu tego środka egzekucyjnego wyniosła 1 782,7 mln zł i była wyższa o 26,5% w stosunku do analogicznego okresu 2018 r. (kiedy to osiągnęła poziom 1 408,7 mln zł).

(akta kontroli str. 102-107, 121, 124-125, 131-134)

Liczba zatrudnionych średniorocznie pracowników i funkcjonariuszy w komórkach egzekucyjnych systematycznie malała z 4 744 w 2016 r. do 4 186 w 2018 r. W ciągu dwóch lat nastąpił więc spadek o 11,8%. Tendencja zniżkowa utrzymała się również w 2019 r., choć spadek liczby zatrudnionych był już znacznie mniejszy. Na koniec trzeciego kwartału liczba zatrudnionych wynosiła 4 165, a więc o 24 mniej niż na koniec analogicznego okresu roku poprzedniego (spadek o 0,5%).

(akta kontroli str. 98-99, 125)

Dyrektor Departamentu Organizacji Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że zaobserwowany spadek zatrudnienia wynikał przede wszystkim z:

- *ustalenia liczby etatów niezbędnych do realizacji zadań z zakresu egzekucji administracyjnej spowodowanego przyjętymi rozwiązaniami systemowymi, m.in. udostępnienia systemu OGNIVO, aplikacji WRO-SYSTEM, a w jej ramach modułów: WIERZYTELNOŚCI (JPK) od 2017 r. i STIR – od 2018 r., których wykorzystanie ma wpływ na bardziej skuteczne i efektywne podejmowanie czynności egzekucyjnych;*
- *celowej polityki kadrowej powodowanej spadkiem liczby tytułów wykonawczych do załatwienia oraz spadkiem obciążenia w zakresie przypadających tytułów wykonawczych na jeden etat;*
- *zmniejszenia planu zatrudnienia w jednostkach organizacyjnych KAS, co w konsekwencji przełożyło się na zmniejszony plan zatrudnienia w komórkach egzekucyjnych i konieczność dostosowania planów w komórkach organizacyjnych urzędów skarbowych do wykonywania priorytetów.*

(akta kontroli str. 127-130)

Efektywność egzekucji mierzona kwotą zaległości podatkowych wyegzekwowanych średnio przez pracownika komórki egzekucyjnej wzrosła z 637,1 tys. zł w 2015 r. do 1 010,4 tys. zł w 2018 r. (tj. o 58,6%). W omawianym przedziale czasowym w każdym kolejnym roku następował wzrost efektywności względem roku poprzedniego. W 2018 r. wzrost ten wyniósł 19,6% w stosunku do 2017 r. Tendencja zwyżkowa widoczna była również w 2019 r. Za trzy kwartały 2019 r. kwota ta wynosiła 873,7 tys. zł, była więc o 22,6% wyższa od kwoty za analogiczny okres roku poprzedniego (kiedy to wyniosła 712,9 tys. zł).

(akta kontroli str. 7-8, 15, 93, 98-99, 124-125)

Kwota zaległości podatkowych (zadłużenie bieżące główne), w stosunku do której umorzono postępowanie egzekucyjne z powodu bezskuteczności egzekucji zmniejszyła się z 17 615,0 mln zł w 2016 r. do 11 125,8 mln zł w 2018 r. W ciągu dwóch lat spadła więc o 36,8%. Tendencja zniżkowa była widoczna również w 2019 r. Kwota zaległości podatkowych, w stosunku do których umorzono z wymienionego powodu postępowanie egzekucyjne w trzech pierwszych kwartałach 2019 r., wyniosła 5 804,6 mln zł i była niższa o 26,0% od kwoty za analogiczny okres 2018 r. (kiedy to wyniosła 7 848,3 mln zł).

(akta kontroli str. 125-126)

W 2018 r. osiągnięto zaplanowane wartości mierników służących do pomiaru skuteczności i efektywności poboru należności publicznoprawnych oraz efektywności egzekucji, uwzględnionych w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018. Wartość miernika „Realizacja należności publicznoprawnych” wyniosła 353 388,4 mln zł (planowano co najmniej 335 459,6 mln zł). Miernik „Efektywność egzekucji” zrealizowano na poziomie 40,3% (planowano co najmniej 35,4%).

(akta kontroli str. 134, 1328)

Także w pierwszych trzech kwartałach 2019 r. osiągnięto zaplanowane wartości wymienionych mierników. Kwota zrealizowanych należności publicznoprawnych wyniosła 273 554,3 mln zł (planowano co najmniej 262 245,1 mln zł), a wskaźnik efektywności egzekucji – 31,8% (planowano powyżej 28,1%).

W 2019 r. wykorzystywano również dwa nowe mierniki: „Udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych” oraz „Sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych”. Wartość pierwszego z wymienionych mierników planowana do osiągnięcia na koniec trzeciego kwartału miała przekroczyć 74,0%. Plan zrealizowano, osiągając poziom 80,4%. Wartość miernika dotyczącego sprawności wszczynania egzekucji planowana na koniec trzeciego kwartału miała być niższa niż 7%. Plan zrealizowano, osiągając poziom 1,7%.

(akta kontroli str. 134, 1312-1313)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia, że w okresie objętym kontrolą osiągnięto poprawę skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych.

IV. Wnioski

Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (dalej: ustawy o NIK), wnosi o opracowanie i wdrożenie rozwiązań zapobiegających dokonywaniu podwójnych zwrotów nadpłat z tytułu rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zatwierdzaniu w ramach usługi Twój e-PIT rozliczeń rocznych podatników, którzy nie byli zobowiązani do ich złożenia.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa NIK. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, lutego 2020 r.

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Małgorzata Motylow

.....
podpis