



RPW/9080/2019 P  
Data: 2019-01-22



# NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Sekretarz Kolegium

KPK-KPO.000.067.2018

Warszawa, dnia 21 stycznia 2019 r.

Pani  
Teresa Czerwińska  
Minister Finansów

Stosownie do art. 57 i art. 61<sup>a</sup> ust. 8 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.), przesyłam Pani Minister uchwałę **Nr 4/2019** wraz z uzasadnieniem, podjętą przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli dnia 16 stycznia 2019 r. w sprawie zastrzeżeń zgłoszonych do wystąpienia pokontrolnego Najwyższej Izby Kontroli z dnia 22 listopada 2018 r. (Nr KBF.410.006.01.2018), skierowanego w związku z przeprowadzoną w Ministerstwie Finansów kontrolą pn. „Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych”. Tym samym postępowanie odwoławcze w tej sprawie zostało zakończone.

W zał.:  
Uchwała Nr 4/2019

SEKRETARZ KOLEGIUM  
Najwyższa Izba Kontroli

Stanisław Jarosz

1919 | NAJWYŻSZA  
2019 | IZBA  
KONTROLI

BIURO MINISTRA  
BMI Wpłynęło dnia GM

2019 -01- 22



**NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI**  
Kolegium

**Uchwała Nr 4/2019**  
**Kolegium Najwyższej Izby Kontroli**  
**z dnia 16 stycznia 2019 r.**  
**w sprawie zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego**

Na podstawie art. 23 ust. 4 oraz art. 57 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.) Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, po rozpatrzeniu na posiedzeniu w dniu 16 stycznia 2019 r. zastrzeżeń z dnia 7 grudnia 2018 r., zgłoszonych z upoważnienia Ministra Finansów przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów do wystąpienia pokontrolnego Najwyższej Izby Kontroli z dnia 22 listopada 2018 r. (Nr KBF.410.006.01.2018), skierowanego w związku z przeprowadzoną w Ministerstwie Finansów kontrolą pn. „Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych” – podjęło następującą

**uchwałę:**

**zastrzeżenia z dnia 7 grudnia 2018 r., zgłoszone z upoważnienia Ministra Finansów przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów do wystąpienia pokontrolnego Najwyższej Izby Kontroli z dnia 22 listopada 2018 r. (Nr KBF.410.006.01.2018) skierowanego w związku z przeprowadzoną w Ministerstwie Finansów kontrolą pn. „Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych”**

**– oddala się.**

SEKRETARZ KOLEGIUM  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

*Stanisław JAROSZ*

PRZEWODNICZĄCY KOLEGIUM  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

*Krzysztof KWIATKOWSKI*  
PREZES NIK

## Uzasadnienie

Najwyższa Izba Kontroli – Departament Budżetu i Finansów przeprowadziła w Ministerstwie Finansów (Ministerstwo) kontrolę pn. „Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych”. Wyniki kontroli zostały przedstawione w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 22 listopada 2018 r., do którego Minister Finansów, działający przez upoważnionego Podsekretarza Stanu w Ministerstwie, zgłosił cztery zastrzeżenia.

**Zastrzeżenie nr 1** dotyczyło nieprawidłowości polegających na:

- niedołożeniu przez Ministerstwo należytych starań w celu zapewnienia podległym jednostkom optymalnych rozwiązań w zakresie korzystania z plików JPK przekazanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej na żądanie organów podatkowych;
- opracowaniu z opóźnieniem koncepcji wykorzystania plików JPK\_VAT;
- wdrożeniu z opóźnieniem narzędzi umożliwiających korzystanie z plików JPK\_VAT przez podległe jednostki (str. 20 wystąpienia pokontrolnego, pkt 1, 2 i 4).

W zastrzeżeniu Minister Finansów wyjaśnił na wstępie, że nazwy „Jednolity Plik Kontrolny” (JPK) używa się w odniesieniu do dwóch rozwiązań prawnych. Pierwsze z nich zostało wprowadzone na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> z dniem 1 lipca 2016 r. Zgodnie z art. 193a Ordynacji podatkowej, w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej określonej strukturze logicznej, która została udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Ministra Finansów. Organ podatkowy może żądać przekazania JPK w ramach: kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, czynności sprawdzających i postępowania podatkowego zarówno od podatnika, jak i od jego kontrahenta, jeżeli prowadzi on księgi podatkowe w formie elektronicznej. Rozwiązanie to obejmuje wszystkie kategorie podatników dopiero od 1 lipca 2018 r. i jest stosowane tylko na żądanie organów podatkowych. Jego celem jest jedynie usystematyzowanie formatu danych, pozyskiwanych do 1 lipca 2016 r. w różnych formatach. Od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. obowiązek ten dotyczył wyłącznie dużych przedsiębiorców (ok. 6 000 podmiotów).

Drugie z rozwiązań zostało wprowadzone na mocy art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> z dniem 1 lipca 2016 r. Przepis art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej nakłada na podmioty prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, obecnie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), informacji o prowadzonej ewidencji VAT. JPK\_VAT jest przesyłany w postaci elektronicznej, odpowiadającej określonej strukturze logicznej. Obowiązek ten jest realizowany za okresy miesięczne w terminie do dwudziestego piątego dnia każdego miesiąca. Do składania

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 1649, ze zm.

<sup>2</sup> Dz. U. poz. 846, ze zm.

JPK\_VAT obowiązani są wszyscy zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT, z tym, że obowiązkiem tym poszczególne kategorie podatników zostały objęte:

- od 1 lipca 2016 r. – duże podmioty,
- od 1 stycznia 2017 r. – małe i średnie podmioty,
- od 1 stycznia 2018 r. – mikroprzedsiębiorcy prowadzący elektroniczną ewidencję VAT.

Biorąc pod uwagę ustawowe cele wprowadzenia rozwiązań JPK na żądania oraz JPK\_VAT, jak również wynikające z tego ramy wdrożenia, zasadne i bardziej obiektywne byłoby w ocenie Ministra Finansów dokonywanie oceny wdrażania odrębnie dla JPK na żądanie i JPK\_VAT.

Zgłaszający zastrzeżenia zauważył, że w informacji o wynikach kontroli „Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT” (KBF.430.003.2018 z 19 kwietnia 2018 r.), obejmującej okres od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., w syntezie wyników kontroli, Najwyższa Izba Kontroli (NIK) wskazała m.in., że rozbudowane zostały narzędzia informatyczne wykorzystujące dane z obowiązkowo składanych przez podatników rejestrów VAT. W ocenie NIK dostęp urzędów skarbowych do jednolitych plików kontrolnych oraz centralnie identyfikowanych niezgodności w rozliczeniach podatników i ich kontrahentów usprawnił weryfikację deklarowanych kwot podatku, w tym weryfikację zasadności deklarowanych zwrotów VAT. Proces ten był ograniczony, gdyż obowiązek raportowania JPK\_VAT przez wszystkich podatników wprowadzany był stopniowo, od 1 lipca 2016 r. do 1 stycznia 2018 r.

Przechodząc do *meritum* Minister Finansów oświadczył, że obowiązek comiesięcznego informowania w sposób elektroniczny, według jednolitej struktury, o transakcjach zakupu i sprzedaży podlegających ujęciu w ewidencji zakupu i sprzedaży w formie JPK\_VAT był wprowadzany wobec czynnych podatników VAT etapami. Przyjęte przez Ministerstwo w latach 2016-2018 rozwiązania organizacyjne w zakresie JPK\_VAT zostały również zaplanowane i były wdrażane etapami, tak, żeby, uwzględniając daną populację podatników VAT z obowiązkiem składania JPK\_VAT, zagwarantować pełne i efektywne wykorzystanie przez organy KAS tego rodzaju informacji do realizacji celów i zadań służbowych, a jednocześnie zadbać o aspekt ekonomiczny projektu i zredukować koszty wdrożenia tych rozwiązań tam gdzie było to możliwe, poprzez ich realizację zasobem kadrowym resortu finansów, bez zleceń zewnętrznych oraz, co równie istotne, uwzględnić doświadczenia z kolejnych etapów wdrożeniowych, w tym potrzeby modyfikacji dotychczasowych rozwiązań (np. zmiany w zakresie kolejnych struktur JPK\_VAT).

Zgłaszający zastrzeżenia podał, że pliki JPK\_VAT za lipiec 2016 r. złożyło 6 724 podatników, za styczeń 2017 r. 118 128, a za styczeń 2018 r. 1 589 842 podatników z obowiązkiem VAT. Przyjmując, że ogół podmiotów z obowiązkiem składania informacji JPK\_VAT oscyluje w granicach 1 600 000, to w 2016 r. – uwzględniając ww. liczbę podatników, którzy przesłali JPK\_VAT – obowiązek składania JPK\_VAT dotyczył zaledwie 0,4% całej populacji podmiotów zarejestrowanych do VAT, a od początku 2017 r. 7,4% tej populacji. Istotny jest również fakt, że w pierwszym okresie funkcjonowania JPK\_VAT obowiązek składania informacji odnosił się wyłącznie do grupy dużych przedsiębiorców, objętych – co do zasady – właściwością wąskiej grupy wyspecjalizowanych urzędów skarbowych, których obecnie w skali kraju funkcjonuje 20.

Minister Finansów podkreślił, że począwszy od listopada 2016 r. uprawnione jednostki miały zapewniony elektroniczny dostęp do plików JPK\_VAT na wniosek, za pośrednictwem – działającego ówczesnie przy Izbie

Administracji Skarbowej we Wrocławiu – Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (dalej CAiPAP), któremu Ministerstwo zleciło realizację tego zadania. Mogły tym samym do realizacji zadań służbowych pozyskiwać pliki składane od lipca 2016 r. Taki sposób udostępniania organom KAS plików JPK\_VAT funkcjonował czasowo, tylko do kwietnia 2017 r., kiedy oddano do użytku funkcjonalność aplikacji WRO-SYSTEM, pozwalającą organom KAS na samodzielny pobór plików JPK\_VAT. Zapewniał on na odpowiednim poziomie dostępność informacji JPK\_VAT odnoszących się do końca grudnia 2016 r. tylko do 0,4%, a od stycznia 2017 r. do 7,4% (niecałe 120 000) populacji czynnych podatników VAT. Przed objęciem obowiązkiem JPK\_VAT najliczniejszej grupy podatników, tj. mikroprzedsiębiorców, wdrożono już w pełnym zakresie nie tylko funkcjonalność w aplikacji WRO-SYSTEM (moduł ANALIZATOR\_JPK), ale oddano także dodatkowe narzędzie pozwalające na pobór informacji JPK\_VAT w postaci JPK\_LUNETKA. Zgłaszający zastrzeżenia zaznaczył, że obsługa wszystkich wniosków, które wpłynęły do CAiPAP, do czasu uruchomienia funkcjonalności we WRO-SYSTEM, przebiegała w sposób niezakłócony, zgodnie z przyjętą procedurą. Natomiast okoliczność braku wpływu wniosków organów KAS w tym zakresie do końca 2016 r. nie może, zdaniem Ministra Finansów, świadczyć o niezapewnieniu przez Ministerstwo warunków do pozyskania informacji JPK\_VAT. Zgłaszający zastrzeżenia zwrócił uwagę, że przy wdrażaniu każdej nowej instytucji podatkowej (a taką niewątpliwie był w ocenie Ministra Finansów JPK\_VAT), w pierwszym okresie jej funkcjonowania poziom wykorzystania przez organy skarbowe jest dużo niższy, niż w kolejnych okresach, co wiąże się z czasem potrzebnym pracownikom na pełne zapoznanie się z nowym rozwiązaniem, jego możliwościami i praktycznym wykorzystaniem na potrzeby realizacji zadań służbowych. W omawianym przypadku nie bez znaczenia był ponadto fakt, że w początkowym okresie informacje składała tylko bardzo nieliczna grupa podatników, pozostająca zasadniczo we właściwości oznaczonej kategorii urzędów skarbowych. Sposób udostępniania JPK\_VAT przez Szefa KAS był zdaniem Ministra Finansów dostosowany do poszczególnych etapów wdrażania obowiązku JPK\_VAT i populacji podatników VAT składających pliki i zapewniał uprawnionym jednostkom KAS oczekiwany dostęp do tych informacji, jednocześnie uwzględniał aspekt ekonomiczny wdrożonych nowych rozwiązań. W okresie od listopada 2016 r. do kwietnia 2017 r., kiedy udostępnianie JPK\_VAT realizowane było przez CAiPAP na wniosek, funkcjonująca już wcześniej aplikacja WRO-SYSTEM został wyposażona w specjalną funkcjonalność i dostosowano ją do zwiększonego (od stycznia 2017 r.) wolumenu danych oraz do zmodyfikowanej wersji schemy JPK\_VAT.

W świetle powyższych wyjaśnień okoliczność oddania dedykowanej funkcjonalności we WRO-SYSTEM do samodzielnego poboru plików w kwietniu 2017 r., w warunkach funkcjonującej do tego terminu możliwości pozyskania plików za pośrednictwem CAiPAP, nie powinna być, zdaniem Ministra Finansów, uznawana za opóźnienie w przygotowaniu narzędzi do wykorzystania JPK\_VAT, wpływające na niski stopień wykorzystania informacji z plików w czynnościach służbowych. Według zgłaszającego zastrzeżenia nie może o tym świadczyć również fakt, że w 2016 r. tylko 0,01% czynności sprawdzających wobec ogółu podatników przeprowadzono przy wykorzystaniu JPK\_VAT abowiern do końca 2016 r. obowiązek składania JPK\_VAT odnosił się tylko do ok. 0,4% populacji podatników VAT, a nie do całej populacji. Ponadto czynności sprawdzające są prowadzone w ściśle określonych przypadkach, wymienionych w Ordynacji podatkowej.

Minister Finansów podał, że ze wskazaną powyżej etapowością wdrażania obowiązku JPK\_VAT wiązało się również wypracowanie w ostatnim kwartale 2016 r. „Koncepcji wykorzystania JPK dla celów analitycznych przy wsparciu Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej” („Koncepcja wykorzystania JPK dla celów analitycznych” lub „Koncepcja”). O ile sam dokument w ostatecznym kształcie został przekazany przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu przy piśmie z 18 października 2016 r., to pierwotne propozycje wykorzystania danych pochodzących z JPK\_VAT przesłano do Ministerstwa w piśmie tego organu z dnia 23 września 2016 r. Kluczowe założenia „Koncepcji” wiązały się z automatyzacją czynności sprawdzających i znajdowały zastosowanie w szerszym zakresie dopiero po 1 stycznia 2017 r., kiedy to obowiązkiem JPK\_VAT objęto kolejne grupy przedsiębiorców. Stąd też wypracowanie założeń we wrześniu 2016 r. i ich ujęcie w ramach „Koncepcji” w październiku 2016 r. nie powinno być w ocenie zgłaszającego zastrzeżenia uznane za opóźnienie w działaniu, lecz jako kolejny etap wdrożenia JPK\_VAT w grupie wszystkich zarejestrowanych czynnych podatników VAT.

Z tych samych przyczyn zarzut opóźnienia nie powinien być zdaniem Ministra Finansów podnoszony także w stosunku do przygotowania raportów z wykorzystaniem narzędzia ANALIZATOR\_JPK, pozwalających na automatyczną identyfikację rozbieżności w przekazanych plikach. Głównym założeniem raportów automatycznych jest porównanie zgodności transakcji wykazanych przez podatników składających pliki JPK\_VAT z transakcjami wykazanymi przez ich kontrahentów w swoich plikach JPK\_VAT. Porównanie transakcji następuje poprzez przeszukanie rejestrów zakupów i sprzedaży po NIP kontrahenta. Tak więc automatyczna analiza porównawcza jest możliwa tylko w sytuacji posiadania JPK\_VAT zarówno podatników podlegających analizie, jak i JPK\_VAT ich kontrahentów. W 2016 r. obowiązek składania plików JPK\_VAT obejmował tylko dużych przedsiębiorców, a więc przeważająca większość podatników (ok. 99,6%) nie była zobowiązana do składania JPK\_VAT. Brak plików JPK\_VAT kontrahentów w znacznym stopniu utrudniał automatyczną analizę i jednocześnie ograniczał zakres jej ewentualnego zastosowania. Ponadto w 2016 r. analiza automatyczna była utrudniona również ze względu na fakt, że w pierwszych miesiącach funkcjonowania nowego obowiązku JPK\_VAT podatnicy przesyłali pliki, które zawierały bardzo dużo błędów, jak również z powodu przesyłania JPK\_VAT jako plików testowych do środowiska produkcyjnego, zamiast testowego. Dane z plików JPK\_VAT składanych w 2016 r. były wykorzystywane do analiz pogłębionych, na podstawie których dokonywano typowania do kontroli i czynności sprawdzających. Wskazane powyżej błędy, rzutujące na jakość danych do automatycznych analiz, pojawiły się również w plikach składanych za styczeń 2017 r., kiedy po raz pierwszy zaczęli je przysyłać podatnicy zaliczani do kategorii małych i średnich przedsiębiorców. Z tych też powodów pierwsze raporty z wykorzystaniem narzędzia ANALIZATOR\_JPK wygenerowano na JPK\_VAT za luty 2017 r. Minister Finansów zaznaczył, że ustawowy termin składania informacji JPK\_VAT za luty 2017 r. upływał 27 marca 2017 r., a więc przesłanie pierwszych raportów za ten okres w kwietniu 2017 r. nie może być uznane za opóźnienie. Po realizacji dwóch pierwszych etapów wdrożenia JPK\_VAT, najobszerniejszy, ostatni etap prac, przewidujący objęcie od 1 stycznia 2018 r. obowiązkiem JPK\_VAT mikroprzedsiębiorców, realizowany był, z uwagi na wielkość populacji i skalę przedsięwzięcia, w ramach specjalnie powołanego projektu pn. „Wdrożona obsługa plików JPK\_VAT u mikroprzedsiębiorców (JPK-CVP)”. Prace projektowe prowadzone były przez Ministerstwo do 30 września 2018 r. równoległe w kilku podstawowych obszarach, tj.:

- 1) dostosowania organizacji KAS oraz zmian o charakterze legislacyjnym, polegających na stworzeniu odpowiednich warunków do wdrożenia założeń projektowych,
- 2) kampanii informacyjno-promocyjnej,
- 3) akcji szkoleniowej dla pracowników KAS,
- 4) budowy i rozwoju narzędzia informatycznego do udostępniania JPK\_VAT organom KAS na potrzeby czynności służbowych – WRO-SYSTEM,
- 5) podjęcia działań analitycznych na zbiorze danych z repozytorium JPK\_VAT poprzez automatyczną identyfikację rozbieżności w plikach JPK\_VAT (raporty generowane za pomocą narzędzia ANALIZATOR \_JPK), we współpracy ze spółką Aplikacje Krytyczne,
- 6) generowania, na podstawie repozytorium JPK oraz dostępnych źródeł danych (m.in. Hurtowni Danych SPR), zestawień podmiotów, których rozliczenia wymagają weryfikacji w urzędach skarbowych i ich kierowania na poziom lokalny do czynności sprawdzających (m.in. zestawienia z wadliwymi NIP w JPK\_VAT lub sprawdzenie, czy podatnicy deklarujący tzw. zerowe obroty lub nieskładający deklaracji występują jako wystawcy faktur),
- 7) sporządzania analiz pogłębionych konkretnych podmiotów przy wykorzystaniu informacji z JPK\_VAT o transakcjach, celem typowania do czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych/celno-skarbowych.

Minister Finansów poinformował, że wdrożenie JPK dla mikroprzedsiębiorców w ramach ww. projektu zostało wyróżnione w konkursie Projekt Roku PMI Poland Chapter w kategorii „Projekt zarządzany tradycyjnie TPM”. PMI to wiodąca międzynarodowa organizacja non-profit, która zrzesza ekspertów i entuzjastów zarządzania projektami, opracowuje standardy zarządzania projektami, wydaje międzynarodowe certyfikaty kompetencyjne (m.in. PMP) oraz promuje zwiększanie rozpoznawalności zarządzania projektami we wszystkich sektorach gospodarki.

#### **Kolegium Najwyższej Izby Kontroli oddaliło zastrzeżenie.**

Wprowadzanie obowiązku przesyłania JPK\_VAT dla trzech grup podatników etapami, w trzech różnych terminach, nie powinno mieć wpływu na termin wdrożenia przez Ministra Finansów instrumentów pozwalających na egzekwowanie tego obowiązku. W ocenie Kolegium NIK proces ten powinien być zakończony do daty wejścia w życie art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej. Fakt, że w pierwszym terminie (od 1 lipca 2016 r.) obowiązek przesyłania JPK\_VAT dotyczył niewielkiej procentowo grupy podatników nie może podważyć tej oceny ze względu na to, że grupę tę tworzyli duzi podatnicy, mający największy udział w realizowanych dochodach podatkowych. Jak wyjaśnił zgłaszający zastrzeżenia<sup>3</sup>, ok. 61% dużych podmiotów ma siedziby w 4 województwach (mazowieckim, śląskim, wielkopolskim i dolnośląskim), w tym ponad 38% w mazowieckim, tj. w województwach, w których generowane są najwyższe dochody podatkowe. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego, w 2016 r. w Polsce w kategorii przedsiębiorstw niefinansowych duże przedsiębiorstwa (stanowiące 0,2% populacji) generowały 44,6% przychodów w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw niefinansowych. Tym samym najistotniejszy w tym aspekcie jest rodzaj podmiotów objętych obowiązkiem, a nie ich ilość.

---

<sup>3</sup> Vide: zastrzeżenie nr 4.

W ocenie zgłaszającego zastrzeżenia uprawnione jednostki miały zapewniony dostęp do plików JPK\_VAT za pośrednictwem CAiPAP od listopada 2016 r. Tymczasem obowiązek JPK\_VAT w stosunku do populacji dużych podatników został wprowadzony z dniem 1 lipca 2016 r. A to oznacza, że przez pierwsze cztery miesiące od nałożenia na pierwszą grupę podatników obowiązku przesyłania plików JPK\_VAT uprawnione jednostki nie miały do nich dostępu.

Nie znajduje również potwierdzenia w zebranych materiale dowodowym prezentowane przez Ministra Finansów stanowisko, zgodnie z którym dostęp elektroniczny do danych JPK\_VAT był zapewniony od listopada 2016 r. Z przedłożonych w toku kontroli dowodów i wyjaśnień wynika, że opracowana przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu procedura udostępniania danych na podstawie składanych przez urzędy skarbowe wniosków została przesłana do dyrektorów izb skarbowych 13 grudnia 2016 r.<sup>4</sup> W piśmie wskazano adres e-mail, na który urzędy skarbowe mogły przysyłać wnioski o udostępnienie plików JPK. W wyjaśnieniach złożonych podczas kontroli Dyrektor Departamentu Analiz podał, że do końca 2016 r. do CAiPAP nie wpłynął żaden wniosek o udostępnienie plików JPK\_VAT.

W ocenie zgłaszającego zastrzeżenia instrumentem pozwalającym organom KAS na samodzielny pobór plików JPK\_VAT była aplikacja WRO-SYSTEM, którą oddano do użytku w kwietniu 2017 r. Oznacza to, że aplikację pozwalającą organom KAS na samodzielny pobór plików JPK\_VAT udostępniono po czterech miesiącach od momentu nałożenia obowiązków na małych i średnich przedsiębiorców i po dziewięciu miesiącach w odniesieniu do dużych podatników, objętych tym obowiązkiem od 1 lipca 2016 r.

Nałożony na podatników nowy obowiązek miał m.in. umożliwić organom podatkowym szybką weryfikację deklarowanych kwot przychodu i podatku, a także uszczelnienie systemu VAT. Z ustaleń kontroli wynika, że w 2016 r. pliki JPK\_VAT nie były wykorzystywane przez organy podatkowe w postępowaniach podatkowych, w znikomym stopniu w czynnościach sprawdzających (0,01%) oraz tylko w dwóch kontrolach podatkowych. W 2016 r. nie wdrożono także narzędzia ANALIZATOR\_JPK, pozwalającego na automatyczne porównanie zgodności transakcji wykazanych przez podatników składających pliki JPK\_VAT z transakcjami wykazanymi przez ich kontrahentów i identyfikację rozbieżności w przekazanych plikach. Pierwsze raporty zostały wygenerowane na podstawie danych za luty 2017 r. i przesłane do weryfikacji w kwietniu 2017 r.

Z powyższego wynika, zdaniem Kolegium NIK, że pliki JPK\_VAT za okres od lipca 2016 r. do stycznia 2017 r., przekazane przez dużych podatników, generujących znaczące kwoty dochodów z podatku od towarów i usług, ale także znaczne kwoty zwrotów tego podatku, nie były weryfikowane.

Minister Finansów wskazał w zastrzeżeniu, że głównym założeniem raportów automatycznych jest porównanie zgodności transakcji wykazanych przez podatników składających pliki JPK\_VAT z transakcjami wykazanymi przez ich kontrahentów. Używając powyższego argumentu w kontekście etapowego wdrażania obowiązków w zakresie JPK\_VAT Minister nie poruszył kwestii automatycznego raportu, który przedstawiał różnice podatku naliczonego i należnego pomiędzy JPK\_VAT podatnika oraz jego własną deklaracją VAT-7 (do czego pliki JPK\_VAT całej populacji zobowiązanych podatników nie są potrzebne). Według danych z analiz przedstawionych przez Departament Analiz za pismem DPPT1.0811.2.2018 z 6 lipca 2018 r., w okresie od lutego do października

<sup>4</sup> Pismo Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 13 grudnia 2016 r.



2017 r. liczba rozbieżności w zakresie raportu R.1.1 stanowiła od 1,4 do 30,1% stwierdzanych w oparciu o JPK\_VAT rozbieżności. Jak wyjaśnił Z-ca Dyrektora Departamentu Analiz, w przypadku raportów automatycznych istotny jest nie tylko finansowy efekt wykorzystania JPK\_VAT, ale również wymiar oddziaływania na podatników, którzy otrzymują informację o zidentyfikowanych przez organy KAS niezgodnościach w ich rozliczeniu VAT. Działania związane z weryfikacją rozbieżności z raportów mają także wymiar prewencyjny i służą zwróceniu uwagi podatników na konieczność zachowania należytej staranności przy realizacji obowiązku JPK\_VAT i wypełnianiu przesyłanych informacji podatkowych.

Minister Finansów podkreślił w zastrzeżeniu, że po realizacji dwóch pierwszych etapów wdrożenia JPK\_VAT największy etap prac, obejmujących objęcie od 1 stycznia 2018 r. obowiązkiem JPK\_VAT mikroprzedsiębiorców, realizowany był, z uwagi na wielkość populacji i skalę przedsięwzięcia, do 30 września 2018 r., przy czym dotyczyło to prac projektowych. Argument ten potwierdza fakt opóźnienia prac, ponieważ ostatnia, najliczniejsza kategoria podatników, objęta została tym obowiązkiem 9 miesięcy wcześniej.

Kolegium NIK nie uwzględniło argumentów Ministra Finansów dotyczących opracowania ze zwłoką „Koncepcji wykorzystania JPK dla celów analitycznych”, ponieważ została ona przygotowana dopiero w trakcie wykonywania obowiązku składania JPK przez podatników (w październiku 2016 r.). Jak ustalono w toku kontroli, polecenie opracowania propozycji wykorzystania plików JPK Departament Administracji Podatkowej skierował do Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu we wrześniu 2016 r., tj. w trakcie wykonywania przez podatników obowiązku składania JPK\_VAT. Zatem na dzień wprowadzenia dla podatników obowiązku przekazywania danych z ewidencji VAT w Ministerstwie nie było wypracowanej koncepcji sposobu wykorzystania tych danych przez służby skarbowe.

**Zastrzeżenie nr 2** dotyczyło nieprawidłowości polegającej na ponad rocznym opóźnieniu w opracowaniu i przekazaniu do jednostek podległych (w listopadzie 2017 r.) dokumentu „Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego” („Zasady kontroli z wykorzystaniem JPK”), odnoszącego się do wykorzystania plików JPK przekazywanych na żądanie organów podatkowych, opisującego zasady wykorzystania plików JPK dostępnych na żądanie organu podatkowego (str. 20 wystąpienia pokontrolnego).

W zastrzeżeniu Minister Finansów odniósł się także do ustaleń kontroli dotyczących wiedzy Ministerstwa o liczbie licencji ACL posiadanych i wykorzystywanych przez pracowników resortu. W wyniku kontroli ustalono, że Ministerstwo nie posiadało wiedzy jaką liczbą licencji ACL dysponowali pracownicy resortu finansów. W toku kontroli Departament Informatyzacji przekazał dane o liczbie licencji ACL (767), jaką dysponowali pracownicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych na dzień 18 września 2017 r., ustaloną na podstawie oferty dostawcy oprogramowania. Również Departament Nadzoru nad Kontrolami, rekomendujący analizę plików JPK za pomocą tego programu, nie posiadał wiedzy na temat liczby licencji ACL wykorzystywanych przez jednostki terenowe KAS, w tym w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych (str. 15 wystąpienia pokontrolnego).

W **zastrzeżeniu** Minister Finansów oświadczył, że skorzystanie przez organy podatkowe w zakresie JPK na żądanie (art. 193a Ordynacji podatkowej) w okresie od sierpnia 2016 r. do lipca 2018 r. było możliwe i zasadne tylko w przypadku spełniania przez kontrolowanych poniższych warunków:

- podmiot został wytypowany do kontroli w związku ze stwierdzonym zwiększonym ryzykiem występowania nieprawidłowości,
- podmiot zaliczany jest do grupy dużych podmiotów,
- zakres kontroli obejmuje okresy rozliczeniowe, za które podmiot ma obowiązek sporządzania JPK na żądanie.

Minister Finansów nie zgodził się z ustaleniem, iż przekazanie w październiku 2017 r. podległym jednostkom „Zasad kontroli z wykorzystaniem JPK” nastąpiło z opóźnieniem. Odwołując się do argumentacji przedstawionej w zastrzeżeniu poprzednim, zgłaszający zastrzeżenia oświadczył, że ww. dokument mógł być opracowany dopiero po uzyskaniu niezbędnych informacji gromadzonych w toku kontroli z wykorzystaniem JPK na żądanie. Konieczne było przeprowadzenie testów na danych pobranych w toku kontroli, prowadzonych z użyciem oprogramowania. Błędne działanie skryptów mogłoby doprowadzić do dokonania błędnych ustaleń w kontroli. Według Ministra Finansów dopiero w ten sposób możliwa była ocena działania skryptów i ich oddanie do użytku. Na termin opracowania tego dokumentu wpływ miało także uzyskanie doświadczeń ze stosowania, wdrożonej z dniem 1 marca 2017 r., nowej procedury kontroli celno-skarbowej. Jednocześnie w pierwszej połowie 2017 r. większość kontroli była wykonywana zgodnie z dotychczasowym brzmieniem przepisów prawa, tj. w brzmieniu sprzed 1 marca 2017 r.

Odnosząc się do ustalenia kontroli dotyczącego wykorzystywania programu ACL w jednostkach organizacyjnych KAS, zgłaszający zastrzeżenia poinformował, że licencje na użytkowanie tego oprogramowania nie zawierają ograniczeń celowych i zapewniają możliwość wykorzystania programu (w ramach tej samej licencji) w czynnościach analitycznych, kontrolach celno-skarbowych i kontrolach podatkowych, w postępowaniach podatkowych i w czynnościach sprawdzających. Przyjęto, że użytkownikami tego oprogramowania są przeszkoleni analitycy, wykonujący analizy w ramach wszystkich działań wykorzystujących JPK, co daje gwarancję najbardziej efektywnego wykorzystania zarówno analityków, jak i oprogramowania analitycznego. W związku z tym nie występuje ryzyko niemożności wykonywania czynności z wykorzystaniem ACL przez poszczególne komórki jednostek terenowych KAS w związku z nieprzydzieleniem licencji. Minister Finansów zwrócił uwagę, że wystąpienia pokontrolne NIK kierowane do terenowych jednostek organizacyjnych KAS potwierdzają, że zostały zapewnione właściwe warunki organizacyjne i kadrowe służące wykorzystaniu JPK i na tej podstawie należy uznać, że zarówno liczba licencji ACL, jak też sposób ich wykorzystania, są adekwatne do potrzeb w tym zakresie.

Zgłaszający zastrzeżenia poinformował, że w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. obowiązkiem składania JPK na żądanie objętych było ok. 6 000 podatników zaliczonych do kategorii dużych podmiotów, a za pomocą środków komunikacji elektronicznej przekazano 36 981 plików. W okresie od lipca 2016 r. do końca września 2018 r. wystosowano 2 057 żądań przekazania struktur JPK. Przekazanie plików JPK za pomocą środków komunikacji elektronicznej nastąpiło tylko w 78 przypadkach, stanowiących niespełna 3,8% żądań. Generalnie wskazana liczba plików dotyczy w zasadzie przesłanych przez podatników, bez związku z konkretną kontrolą, plików testowych.

W ocenie Ministra Finansów przedstawione wyżej dane wskazują, że tylko kilka procent plików JPK na żądanie przekazanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej pozostaje w związku z żądaniami kierowanymi do

podatników. W związku z tym, według zgłaszającego zastrzeżenia, ocena NIK powinna uwzględnić rzeczywistą skalę, która pokazuje niewielkie zainteresowanie ze strony podatników przekazywaniem plików JPK na żądanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Podatnicy wybierają rozwiązanie, za pomocą którego dane są przekazywane bezpośrednio do zespołu kontrolnego.

#### **Kolegium Najwyższej Izby Kontroli oddaliło zastrzeżenie.**

Przedstawiona przez Ministra Finansów argumentacja, według której przekazanie podległym jednostkom „Zasad kontroli z wykorzystaniem JPK” w październiku 2017 r. nie może być traktowane jako opóźnienie, nie ma oparcia w obowiązujących przepisach. Zgodnie z art. 193a Ordynacji podatkowej z dnia 1 lipca 2016 r. pierwsza grupa podatników została objęta obowiązkiem przekazywania JPK. Tymczasem przekazanie podległym jednostkom „Zasad kontroli z wykorzystaniem JPK” nastąpiło dopiero w październiku 2017 r., po 15 miesiącach od wejścia w życie przywołanego przepisu. Należy przy tym wziąć pod uwagę fakt, że zgodnie z art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, została opracowana przez Ministerstwo i udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej. Minister Finansów wskazał w zastrzeżeniu, że większość z prawie 37 000 przekazanych w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. przez podatników za pomocą środków komunikacji elektronicznej plików JPK na żądanie (o strukturze innej niż JPK\_VAT) to pliki testowe. A skoro tak, to nie jest zasadny podniesiony w zastrzeżeniu argument, że opóźnienie w opracowaniu „Zasad kontroli z wykorzystaniem JPK” wynikało z konieczności przeprowadzenia testów na danych pobranych w toku kontroli. Minister Finansów podniósł również, że na termin opracowania „Zasad kontroli z wykorzystaniem JPK” miała wpływ nowa procedura kontroli celno-skarbowej wdrożona 1 marca 2017 r. Zdaniem Kolegium NIK ustawowe procedury kontroli nie miały wpływu na formę i treść ewidencji księgowej i podatkowej przedsiębiorców, które były znane przed wdrożeniem obowiązków w tym zakresie.

Minister Finansów nadmienił w zastrzeżeniu, że ocena NIK powinna uwzględnić rzeczywistą skalę, która pokazuje niewielkie zainteresowanie ze strony podatników przekazywaniem plików JPK na żądanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Odniesienie się do tego stanowiska nie jest możliwe ze względu na to, że w toku kontroli nie wskazano oraz nie przedłożono dowodów potwierdzających informację, ile przekazanych przez podatników za pomocą środków komunikacji elektronicznej plików na żądanie mało charakter testowy. Dowodów takich nie załączono również do zastrzeżeń. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, według złożonych wyjaśnień, nie posiadał informacji o liczbie plików JPK na żądanie przesłanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Należy dodatkowo zauważyć, że sposób pobierania przez kontrolujących od podatników w toku kontroli danych JPK na informatycznych nośnikach danych nie wynika z wyboru kontrolowanych podatników, ale z zaleceń Ministerstwa, w związku z brakiem rozwiązań zapewniających korzystanie przez służby skarbowe z plików JPK przekazanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z „Zasadami kontroli z wykorzystaniem JPK”, do czasu udostępnienia bramki JPK dla schematów innych niż JPK\_VAT, jednostki organizacyjne KAS mogły w toku

kontroli korzystać jedynie z plików JPK na żądanie przekazywanych przez podatników na informatycznych nośnikach danych.

Konieczność zapewnienia dostępu służb skarbowych do plików JPK przekazanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej dostrzegło także samo Ministerstwo, czego potwierdzeniem jest rozpoczęcie prac nad budową dedykowanego interfejsu zapewniającego dostęp do tych plików. Po kontroli NIK, jak wskazał wnoszący zastrzeżenia, wdrożono rozwiązanie techniczne umożliwiające każdej izbie administracji skarbowej i każdemu urzędowi celno-skarbowemu pobieranie plików JPK na żądanie przekazanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, z wykorzystaniem aplikacji JPK\_Lunetka. Poinformowano także, że w I półroczu 2019 r. architektura tej aplikacji zostanie rozbudowana na urzędy skarbowe.

Odnosząc się do części zastrzeżenia dotyczącej liczby licencji i wykorzystania przez pracowników resortu programu ACL Kolegium NIK stwierdziło, że w wystąpieniu pokontrolnym nie oceniono, czy liczba licencji ACL, jak też sposób ich wykorzystania, były adekwatne do potrzeb w tym zakresie. Kontrola NIK miała za zadanie ocenić działania Ministerstwa w celu wdrożenia nowego narzędzia przez podległe jednostki KAS. Wnioski w tym zakresie okazały się dla Ministerstwa częściowo niekorzystne, ponieważ z przedłożonych dokumentów oraz złożonych wyjaśnień wynikało, że Ministerstwo nie zapewniło pełnego wsparcia organom KAS. W tym kontekście Minister Finansów podniósł sprawę oprogramowania ACL. Daje ono możliwości prowadzenia skomplikowanych analiz na różnego rodzaju danych, pod warunkiem, że użytkownik posiada znajomość oprogramowania w stopniu pozwalającym na wykorzystanie tych możliwości. Oprogramowanie to nie zostało zakupione na potrzeby JPK, ale – nie mając innej alternatywy – w Ministerstwie podjęto decyzję, żeby je wykorzystywać do analiz w zakresie struktur JPK pobieranych na żądanie. W trakcie kontroli NIK Ministerstwo nie dysponowało informacjami o adekwatności liczby licencji ACL do potrzeb jednostek KAS. Ponadto zestaw skryptów ACL wspomagających czynności kontrolne w zakresie JPK przekazano podległym jednostkom dopiero w listopadzie 2017 r. Przytoczony przez Ministra Finansów fragment oceny, sformułowanej w wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do jednej z dwunastu skontrolowanych jednostek KAS, zgodnie z którą zostały zapewnione właściwe warunki organizacyjne i kadrowe służące wykorzystaniu JPK, nie daje w ocenie Kolegium NIK podstawy do twierdzenia, że zarówno liczba licencji ACL, jak też sposób ich wykorzystania, były adekwatne do potrzeb w tym zakresie. Fakt, że część skontrolowanych przez NIK jednostek KAS starało się możliwie najbardziej efektywnie wykorzystać JPK dla realizacji bieżących zadań nie oznacza, że Ministerstwo prawidłowo wdrażało JPK.

**Zastrzeżenie nr 3** dotyczyło nieprawidłowości polegającej na tym, że w regulaminie organizacyjnym Ministerstwa oraz w wewnętrznych regulaminach poszczególnych departamentów merytorycznych nie określono zadań w zakresie wykorzystania JPK na żądanie oraz wykorzystania JPK\_VAT w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych oraz w postępowaniach podatkowych (str. 33 wystąpienia pokontrolnego, pkt 1.).

W **zastrzeżeniu** Minister Finansów oświadczył, że w ocenie Ministerstwa nadzór departamentów nad wykorzystaniem plików JPK został uregulowany w sposób wystarczająco przejrzysty i spójny w regulaminie organizacyjnym Ministerstwa. Wprowadzenie nowych form elektronicznych dokumentów (faktury o ukształtowanej strukturze i formacie) nie powinno stanowić o konieczności wprowadzenia zmian na poziomie

regulaminu organizacyjnego. Natomiast doprecyzowaniu podlegały będą regulaminy wewnętrzne komórek Ministerstwa właściwych w tej sprawie.

#### **Kolegium Najwyższej Izby Kontroli oddaliło zastrzeżenie.**

W obowiązującym w trakcie kontroli regulaminie organizacyjnym Ministerstwa tylko w kompetencjach Departamentu Analiz uwzględnione zostały zadania z zakresu obsługi JPK\_VAT. Podział kompetencji w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK miał charakter umowny. W toku kontroli Departament Analiz podkreślał swoją właściwość wyłącznie w odniesieniu do plików JPK\_VAT. Departament Nadzoru nad Kontrolami był właściwy w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem JPK przekazywanych na żądanie organów podatkowych, ale nie wynikało to z obowiązujących uregulowań wewnętrznych. Jednocześnie Departament Nadzoru nad Kontrolami, w ocenie Dyrektora tego Departamentu, nie był właściwy w sprawie sprawowania nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK\_VAT w kontrolach prowadzonych przez podległe jednostki. Powyższy brak jasności wynikał z nieokreślenia w sposób wystarczająco precyzyjny kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK.

W ocenie Kolegium NIK kwestie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK powinny jednoznacznie wynikać zarówno z regulaminu organizacyjnego Ministerstwa, jak i z regulaminów wewnętrznych poszczególnych departamentów merytorycznych odpowiedzialnych za nadzór nad wykorzystaniem plików JPK. Przemawia za tym przede wszystkim ranga tego zagadnienia, tj. zarówno istotność dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług, liczba podatników objętych obowiązkiem przekazywania organom podatkowym plików JPK, jak i skala zaangażowania służb skarbowych w proces wykorzystania tych plików. Ponadto, zgodnie ze standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych<sup>5</sup> struktura organizacyjna jednostki powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań. Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny (II.A.3.).

Za koniecznością precyzyjnego określenia kompetencji w zakresie sprawowanego nadzoru przemawia również fakt, że od 1 lipca 2019 r. zasadniczej zmianie ulegnie system przekazywania informacji przez podatników w zakresie podatku od towarów i usług. Nowy plik JPK\_VAT będzie wzorem dokumentu elektronicznego, wspólnym dla deklaracji VAT i ewidencji VAT, która będzie wysyłana razem z deklaracją VAT. Wprowadzony będzie jeden nowy plik JPK\_VAT, składający się z części deklaracyjnej oraz części ewidencyjnej.

**Zastrzeżenie nr 4** dotyczyło nieprawidłowości polegającej na nieustaleniu mierników w zakresie wykorzystania JPK w 2016 r. i w I półroczu 2017 r.; do czasu zakończenia czynności kontrolnych nie ustalono również mierników umożliwiających ocenę stopnia wykorzystania JPK na żądanie (str. 33 wystąpienia pokontrolnego, pkt 2).

W **zastrzeżeniu** Minister Finansów wyjaśnił, że Ministerstwo monitorowało poziom wykorzystania plików JPK na żądanie, a brak określenia miernika wykorzystania plików nie może automatycznie oznaczać, że działanie to nie

<sup>5</sup> Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15 poz. 84).

było realizowane. Świadczy o tym, według zgłaszającego zastrzeżenia, zalecenie szerszego korzystania, w związku z prowadzonymi kontrolami celno-skarbowymi, z uprawnienia określonego w art. 64 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>6</sup>, tj. pobierania danych w formie elektronicznej (pismo z 3 sierpnia 2017 r.).

Minister Finansów podkreślił, że w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. obowiązkiem przekazywania JPK na żądanie objętych było ok. 6 000 podatników VAT (duże podmioty), co stanowiło tylko ok. 0,4% wszystkich czynnych podatników VAT. W tej grupie ok. 61% podatników ma siedziby w 4 województwach (mazowieckim, śląskim, wielkopolskim i dolnośląskim), w tym ponad 38% w województwie mazowieckim. Mając to na uwadze, w ocenie zgłaszającego zastrzeżenia nie było celowe określanie miernika wykorzystania JPK na żądanie w kontrolach, z uwagi na ryzyko ukierunkowania działań kontrolnych na nieuzasadnione kontrolowanie podmiotów, które mają obowiązek składania JPK. W 2018 r. wykorzystanie JPK na żądanie objęto cyklicznym monitorowaniem bez ustalania mierników, a w 2019 r. planowane jest wprowadzenie miernika wykorzystania JPK na żądanie. Minister Finansów zauważył, że postępowanie podatkowe jest zasadniczo efektem uprzednich ustaleń dokonanych w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Natomiast wskazane tryby weryfikacji rozliczeń podatkowych są lub będą objęte miernikami osiąganych efektów. Dlatego też w ocenie zgłaszającego zastrzeżenia nie jest zasadne wprowadzanie odrębnego miernika dla postępowań podatkowych.

Konkludując, Minister Finansów oświadczył, że nietrafny jest zarzut dotyczący konieczności wprowadzenia w 2017 i 2018 roku miernika wykorzystania JPK na żądanie.

Dodatkowo zgłaszający zastrzeżenia powołał się na wystąpienia pokontrolne kierowane do jednostek organizacyjny KAS kontrolowanych w zakresie wykorzystania JPK w postępowaniach i kontrolach podatkowych, w których nie wskazywano na konieczność wprowadzania mierników na poziomie Izby Administracji Skarbowej (IAS). Przykładowo, po zakończeniu kontroli w jednostkach KAS w województwie małopolskim NIK uznała, że:

- IAS zapewniła podległym jednostkom odpowiednie warunki organizacyjne dla wykorzystania JPK, a pracownikom nadzorowanych przez IAS urzędów zapewniono sprzęt i aplikacje umożliwiające wykorzystanie danych ze struktur JPK w zakresie czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych, powyższe realizowano niezwłocznie, dostosowując się do zgłaszanych potrzeb;
- w Małopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym stworzono właściwe warunki organizacyjne i kadrowe służące wykorzystaniu JPK w postępowaniach i kontrolach podatkowych;
- w Małopolskim Urzędzie Skarbowym zapewniono odpowiednie warunki organizacyjne i kadrowe do wykorzystania JPK. Pomimo wykorzystania JPK w stosunkowo niewielu prowadzonych postępowaniach, widoczny był już jego pozytywny wpływ na efekty finansowe czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, a także na czas przeprowadzonych kontroli.

Minister Finansów zauważył, że miernik wykorzystania JPK na żądanie nie jest reprezentatywny dla oceny stopnia realizacji zadań strategicznych zawartych w budżecie zadaniowym dla obszaru kontroli. Aktualnie stosowane mierniki budżetu zadaniowego (skuteczność kontroli oraz ustalenia kontroli) należy uznać, zdaniem

---

<sup>6</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 508, ze zm.

zgłaszającego zastrzeżenia, za wystarczającą informację o realizacji budżetu zadaniowego. Dla kierownictwa są wystarczające i nie wymagają aktualizacji. W ocenie Ministra Finansów dokumentami właściwej rangi do uwzględnienia miernika wykorzystania JPK na żądanie są plan działalności Ministra Finansów oraz kierunki działania KAS.

#### **Kolegium Najwyższej Izby Kontroli oddaliło zastrzeżenie.**

Wraz z wprowadzeniem obowiązku przekazywania plików JPK powinno być zapewnione systematyczne monitorowanie efektów przyjętych rozwiązań, w tym z wykorzystaniem odpowiednich mierników, w okresie poprzedzającym ich pełne wdrożenie. Informacje pozyskane ze sprawozdań z realizacji budżetu w układzie zadaniowym powinny stanowić istotne źródło wiedzy dla zarządzających odnośnie do stanu realizacji ustalonych celów, a kluczową rolę odgrywają tu mierniki ich realizacji. Nie zasługuje w związku z tym na uwzględnienie podniesiony przez Ministra Finansów argument, że w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r., obowiązkiem przekazywania JPK na żądanie objętych było tylko ok. 6 000 podatników VAT (duże podmioty), co stanowiło tylko ok. 0,4% wszystkich czynnych podatników VAT.

Od 1 lipca 2018 r. obowiązek przekazywania na żądanie organu podatkowego całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych (JPK) objął wszystkich podatników, tj. przedsiębiorców dużych, małych, średnich, a także mikroprzedsiębiorców. Mimo to w 2018 r. Ministerstwo w dalszym ciągu nie określiło żadnego miernika wykorzystania plików JPK na żądanie.

Z akt kontroli wynika, że w 2016 r. – jeszcze przed wejściem w życie obowiązku przekazywania plików JPK organom podatkowym – Ministerstwo dostrzegало potrzebę wprowadzenia miernika odnoszącego się do wykorzystania plików JPK w prowadzonych kontrolach. Według dokumentu „Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2016 w zakresie wykorzystania JPK na 2016 r.” przyjęto miernik pn. „Zastosowanie danych w formacie JPK w każdym postępowaniu kontrolnym wszczętym w II półroczu 2016 r. prowadzonym w podmiotach obowiązanych do udostępniania danych po 1 lipca 2016 r.”. Miernik ten nie był używany do oceny realizacji zadań w 2016 r. i w 2017 r. (do 28 lutego 2017 r.) ze względu na planowane zmiany w organizacji systemu kontroli w obszarze podatków, związane z utworzeniem KAS. Po utworzeniu KAS w Ministerstwie nie określono żadnych mierników oceny wykorzystania JPK na żądanie.

Brak systematycznego monitoringu wykorzystania plików JPK, w tym również z powodu nieokreślenia mierników realizacji zadań, spowodował, że w okresie od 1 lipca 2016 r. do końca 2017 r. w niewielkim zakresie korzystano z plików JPK w trakcie prowadzonych kontroli. W tym okresie służby skarbowe (400 urzędów skarbowych i 16 urzędów kontroli skarbowej, a po 1 marca 2017 r. 16 urzędów celno-skarbowych z 45 delegaturami) zażądały przedłożenia plików JPK jedynie w toku 72 kontroli podatkowych, celno-skarbowych i postępowań kontrolnych UKS (do dnia 28 lutego 2017 r.).

Zdaniem Kolegium NIK argumentem przemawiającym na rzecz opracowania mierników odnoszących się do oceny wykorzystania danych zawartych w plikach JPK przemawia również fakt, że od 1 lipca 2019 r. zasadniczej zmianie ulegnie system przekazywania informacji przez podatników w zakresie podatku od towarów i usług. Jak już wcześniej wspomniano, nowy plik JPK\_VAT będzie wzorem dokumentu elektronicznego, wspólnym dla

deklaracji VAT i ewidencji VAT, która będzie wysyłana razem z deklaracją VAT. Wprowadzony będzie jeden nowy plik JPK\_VAT, składający się z części deklaracyjnej oraz części ewidencyjnej.

Odnosząc się do argumentu Ministra Finansów, zgodnie z którym w ramach kontroli w izbach administracji skarbowej NIK nie wskazywała na konieczność wprowadzenia mierników na poziomie izb, Kolegium NIK stwierdza, że niezasadnym z punktu widzenia NIK byłoby formułowanie wniosków pokontrolnych do 4 z 16 funkcjonujących jednostek o wdrożenie odpowiedniego miernika. Jest to zadanie Ministerstwa, które powinno opracować jednolity miernik dla wszystkich podległych jednostek. Tylko takie rozwiązanie daje, w ocenie Kolegium NIK, pewność, że miernik dostarczy informacji o funkcjonowaniu danego aspektu aparatu skarbowego w skali całego kraju.

Mając powyższe na uwadze, Kolegium NIK orzekło jak w sentencji uchwały.

Od uchwały odwołanie nie przysługuje.

SEKRETARZ KOLEGIUM  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

*Stanisław JAROSZ*



PRZEWODNICZĄCY KOLEGIUM  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

*Krzysztof KWIAŃKOWSKI*  
PREZES NIK

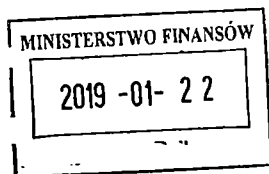




NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa  
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

KPK-KPO.000.067.2018



Państwu

Teresa Czerwińska

Minister Finansów

1919  
2019

NAJWYŻSZA  
IZBA  
KONTROLI