



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Ewa Polkowska

KBF.410.006.01.2018
P/18/077

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	P/18/077 – Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
<i>Kontrolerzy</i>	1. Agnieszka Szymaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/61/2018 z dnia 19 czerwca 2018 r. 2. Bogusława Moszczyńska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/64/2018 z dnia 28 czerwca 2018 r. 3. Janusz Klimek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/127/2018 z dnia 19 czerwca 2018 r.
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12 , 00-950 Warszawa
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Teresa Czerwińska, Minister Finansów od 9 stycznia 2018 r., Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów od 11 grudnia 2017 r. do 9 stycznia 2018 r., Mateusz Morawiecki Wiceprezes Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów od 28 września 2016 – do 11 grudnia 2017 r. W okresie od 16 listopada 2015 r. do 27 września 2016 r. Ministrem Finansów był Paweł Szalamacha.

(dowód: akta kontroli str. 1-6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W ocenie NIK w latach 2016-2017 i w I połowie 2018 r. Ministerstwo Finansów nie zapewniło podległym jednostkom organizacyjnym optymalnych warunków umożliwiających pełne, bieżące wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego¹, a nadzór prowadzony nad jego użyciem w działalności jednostek Krajowej Administracji Skarbowej nie był w pełni skuteczny. NIK zwraca także uwagę na opóźnienia w przygotowaniu przez Ministerstwo rozwiązań wspierających korzystanie z JPK, które spowodowały niski stopień wykorzystania tego narzędzia przez podległe jednostki.

Minister Finansów zapewnił szkolenia dla pracowników obsługujących JPK oraz obsługę informatyczną problemów związanych z JPK_VAT zgłaszanych przez podległe jednostki.

Ponadto NIK ocenia pozytywnie zapewnienie bezpieczeństwa i stabilności systemu informatycznego służącego pobieraniu plików JPK_VAT od podatników.

Ze złością opracowano koncepcję wykorzystania plików JPK_VAT, która została przygotowana dopiero w trakcie wykonywania obowiązku składania JPK przez

¹ Dalej: JPK.

podatników, tj. w październiku 2016 r. Z ponad rocznym opóźnieniem (w listopadzie 2017 r.) opracowano i przekazano do jednostek podległych dokument opisujący zasady wykorzystania plików JPK dostępnych na żądanie organu podatkowego. Z opóźnieniem zapewniono także narzędzia informatyczne umożliwiające wykorzystanie przesyłanych przez podatników plików JPK. Jednostki Krajowej Administracji Skarbowej uzyskały samodzielny dostęp do plików JPK_VAT poprzez aplikację WRO-System w kwietniu 2017 r., tj. po ośmiu miesiącach od zobowiązania pierwszej grupy podatników (dużych przedsiębiorców) do ich przekazywania, a poprzez narzędzie JPK Lunetka umożliwiające wyszukiwanie, podgląd i pobranie plików, po prawie roku. Funkcjonujące przed kwietniem 2017 r. rozwiązanie oparte na każdorazowym wnioskowaniu do Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej o dostęp do gromadzonych informacji nie gwarantowało, w ocenie NIK, sprawnego ich wykorzystania.

W przypadku plików JPK na żądanie Ministerstwo Finansów dopiero w sierpniu 2018 r. opracowało wstępne zlecenie budowy rozwiązania zapewniającego dostęp pracownikom prowadzących działania kontrolne do plików przekazanych przez podatników za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pomimo tego, że duzi przedsiębiorcy byli zobowiązani do przekazywania JPK na żądanie organów podatkowych od 1 lipca 2016 r., a od 1 lipca 2018 r. obowiązek ten dotyczył wszystkich podatników prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Zgodnie z opracowanymi w październiku 2017 r. *Zasadami kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego* 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. Z opóźnieniem zostały przygotowane również raporty z wykorzystaniem narzędzia ANALIZATOR_JPK, umożliwiające automatyczną identyfikację rozbieżności w przekazywanych plikach. Pierwsze raporty, wygenerowane na podstawie plików JPK_VAT złożonych za luty 2017 r. zostały przekazane izbom administracji skarbowej w kwietniu 2017 r.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca także uwagę, że pliki JPK_VAT do końca 2016 r. nie zawierały numeru NIP kontrahenta, który umożliwiłby porównanie transakcji wykazanych przez podatników.

Mając na uwadze fakt, iż nałożony na podatników nowy obowiązek miał m.in. umożliwić organom podatkowym szybką weryfikację deklarowanych kwot przychodu i podatku, a także uszczelnienie systemu VAT, NIK zwraca uwagę, że w 2016 r. pliki JPK_VAT nie były wykorzystywane przez organy podatkowe w postępowaniach podatkowych, w znikomym stopniu (0,01%) w czynnościach sprawdzających oraz zaledwie w dwóch kontrolach podatkowych.

W latach 2017-2018 (I półrocze) jednostki organizacyjne KAS, realizując swoje ustawowe zadania, wykorzystywały dane przekazywane przez podatników w plikach JPK_VAT. Na podstawie tych danych w Ministerstwie Finansów prowadzono analizy, których celem była identyfikacja podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, generowano raporty o niezgodnościach pomiędzy danymi w plikach JPK_VAT i deklaracjach podatnika oraz jego kontrahenta, a także identyfikowano faktury wystawione przez podmioty posiadające zaległości podatkowe. Weryfikacja dokonanych w tym zakresie ustaleń

przeprowadzana przez właściwe urzędy skarbowe była monitorowana przez Ministerstwo Finansów.

Stopień wykorzystania JPK_VAT zwiększał się w kolejnych latach: w czynnościach sprawdzających z 11,8% w 2017 r. do 29,6% w I połowie 2018 r., a w kontrolach rozliczeń podatku VAT odpowiednio z 2,6% do 13,0%. Wzrosła także kwota ustaleń dokonanych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z wykorzystaniem JPK_VAT z 46,1 mln zł w 2017 r. do 103,5 mln zł w I półroczu 2018 r. (o 124,3%). Sumy te stanowiły w 2017 r. 9,6%, a w I półroczu 2018 r. 16,6% kwot ustaleń dokonanych w wyniku wszystkich czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT. Ponadto kwoty wynikające z korekt deklaracji podatkowych dokonanych przez podatników po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, w których wykorzystywano JPK_VAT wyniosły 34,1 mln zł w 2017 r. (11,5% ogółu korekt będących wynikiem czynności sprawdzających w zakresie VAT) i 92,8 mln zł w I połowie 2018 r. (20,4%).

W okresie 2017 r. – I połowa 2018 r. informacje zawarte w plikach JPK_VAT wykorzystywane były w 5,6% kontroli rozliczeń podatku VAT przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy celno-skarbowe. W wyniku tych kontroli ujawniono nieprawidłowości na kwotę 266,9 mln zł, stanowiącą 1% kwoty wszystkich nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń VAT w tym okresie. Średnia kwota korekt złożonych przez podatników po przeprowadzonych kontrolach z wykorzystaniem JPK_VAT (31,0 tys. zł) była wyższa w I połowie 2018 r. o 21,4% od średniej wyliczonej dla kontroli, w których JPK nie wykorzystywano (25,5 tys. zł), co może wskazywać na skuteczność tego narzędzia.

Stopień wykorzystania JPK_VAT w postępowaniach podatkowych w zakresie podatku VAT wynosił 0,1% w 2017 r. i 0,9% w I półroczu 2018 r. Dodatkowe ustalenia organów podatkowych wynikające z tych postępowań wyniosły 2,9 mln zł, w tym 1,6 mln zł zatrzymanych wypłat nienależnych zwrotów VAT, jednakże ich udział w całości dodatkowych ustaleń poczynionych w wyniku prowadzonych w danym okresie postępowań nie przekroczył 1%.

Pozytywny wpływ JPK² odnotowano w zakresie wykorzystania informacji zawartych w JPK_VAT do przeprowadzenia zajęć egzekucyjnych lub zabezpieczających. W odniesieniu do 2017 r. organy egzekucyjne z wykorzystaniem nowego narzędzia dokonały skutecznego zajęcia wierzytelności w 22.674 przypadkach, w ramach których wyegzekwowano oraz zabezpieczono łącznie 352,1 mln zł. Już w I połowie 2018 r. odnotowano 26.246 takich przypadków na sumę 208,2 mln zł.

NIK zauważa, że w badanym okresie systematycznie malała liczba przeprowadzanych kontroli rozliczeń podatku VAT, a towarzyszył temu skokowy wzrost liczby przeprowadzanych czynności sprawdzających, a także czynności analitycznych. Utrzymanie powyższego trendu także poprzez wykorzystanie JPK w działaniach organów KAS, w ocenie NIK, sprzyja bardziej efektywnej organizacji pracy, a także zmniejszeniu uciążliwości kontroli i postępowań KAS przeprowadzanych bezpośrednio u przedsiębiorców.

² Według stanu na 30 czerwca 2018 r.

Przyjęta organizacja i podział zadań nie sprzyjały zapewnieniu pełnego i skutecznego nadzoru nad wdrożeniem i wykorzystaniem plików JPK w czynnościach służbowych KAS.

Zadania w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych oraz w postępowaniach podatkowych nie zostały formalnie przypisane żadnej komórce organizacyjnej, ani w regulaminie organizacyjnym Ministerstwa Finansów, ani w regulaminach wewnętrznych departamentów merytorycznych. W odniesieniu do JPK_VAT, w okresie od marca 2017 r., tj. od utworzenia KAS trzykrotnie zmianie uległa organizacja nadzoru nad obsługą i wykorzystaniem tych plików.

Od momentu obowiązywania przepisów dotyczących JPK do końca I połowy 2017 r., tj. przez rok, nie ustalono żadnych mierników w zakresie wykorzystania nowego narzędzia. Przyjęty w II półroczu 2017 r. miernik odnosił się jedynie do wyników czynności sprawdzających wobec podatników wykazanych w raportach przesyłanych przez Ministerstwo Finansów. Nie zostały wprowadzone mierniki umożliwiające ocenę stopnia wykorzystania JPK_VAT w postępowaniach podatkowych i kontrolach podatkowych oraz celno-skarbowych. W przypadku JPK na żądanie w dalszym ciągu nie określono żadnego miernika, a monitoring w zakresie jego wykorzystania rozpoczęto dopiero w pierwszym półroczu 2018 r.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Stworzenie warunków organizacyjnych dla wykorzystania JPK

Opis stanu faktycznego

1. Od 1 lipca 2016 r. obowiązują przepisy³ określające obowiązek przekazywania na żądanie organu podatkowego całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych (JPK). Dla mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁴, wprowadzony został dwuletni okres przejściowy, tj. byli oni obowiązani do przedkładania plików na żądanie organu podatkowego od 1 lipca 2018 r. (a w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. mogli przekazywać dane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).

Zgodnie z art. 193a § 2 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 udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów i obejmuje siedem struktur, tj.:

- księgi rachunkowe – JPK_KR,
- wyciąg bankowy – JPK_WB,
- magazyn – JPK_MAG,

³ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.) obowiązująca do 30 kwietnia 2018 r., zastąpiona ustawą z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646 ze zm.).

- ewidencje zakupu i sprzedaży VAT – JPK_VAT,
- faktura VAT – JPK_FA
- podatkowa księga przychodów i rozchodów JPK – PKPIR
- ewidencja przychodów (ryczałt) – JPK_EWP.

W celu uzyskiwania szczegółowych danych do weryfikowania poprawności składanych przez podatników deklaracji VAT i identyfikowania nieprawidłowości, ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁵ wprowadzono obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci JPK za okresy miesięczne, w terminie do 25 dnia miesiąca (ewidencja zakupu i sprzedaży VAT – JPK_VAT). Obowiązek raportowania danych z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, poczynając od danych za lipiec 2016 r. mają czynni podatnicy VAT posiadający status „dużego przedsiębiorcy”, prowadzący ewidencję przy użyciu programów komputerowych. Z obowiązku tego do końca 2016 r. zwolnieni byli mali i średni przedsiębiorcy prowadzący ewidencję przy użyciu programów komputerowych, a do końca 2017 r. mikroprzedsiębiorcy. Od 2018 r. obowiązek raportowania JPK_VAT dotyczy wszystkich podatników VAT. Według danych Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów liczba podmiotów, które przekazały pliki JPK_VAT za lipiec 2016 r. wyniosła 6.724, za styczeń 2017 r. – 118.128, a za styczeń 2018 r. – 1.589.842.

2. W listopadzie 2016 r. Ministerstwo Finansów zleciło Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (CAiPAP) funkcjonującemu w strukturach obecnej Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu zadanie bieżącego udostępniania jednostkom administracji podatkowej plików JPK_VAT.

Formalnie zadania te zostały ujęte w zarządzeniu nr 1/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu z dnia 3 marca 2017 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu.

Polegały one głównie na: udostępnianiu plików JPK urzędom skarbowym, identyfikacji podmiotów potencjalnie zaangażowanych w oszustwa podatkowe z wykorzystaniem JPK, modeli statystycznych oraz WRO-SKARBIEC, prowadzeniu analiz własnych na plikach zgromadzonych w repozytorium JPK, monitoringu wiarygodności z wykorzystaniem plików JPK oraz koordynacji kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe w związku z przeprowadzonymi analizami.

W okresie od marca 2017 r. tj. od utworzenia KAS trzykrotnie zmianie uległa organizacja nadzoru nad udostępnianiem plików JPK_VAT. Nadzór nad działalnością Centrum od maja 2016 r. sprawował Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów⁶, a w okresie od 1 marca do 31 lipca 2017 r., Departament Poboru Podatków (DPP) Ministerstwa Finansów⁷. Od sierpnia 2017 r.⁸ do kwietnia 2018 r. zadania w zakresie kompleksowej obsługi JPK_VAT realizował Departament Poboru Podatków

⁵ Dz.U. poz. 846, ze zm.

⁶ Zgodnie z § 13 pkt 5 wewnętrznego regulaminu organizacyjnego Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier z maja 2016 r.

⁷ Zgodnie z § 15 pkt 7 wewnętrznego regulaminu organizacyjnego Departamentu Poboru Podatku z kwietnia 2017 r.

⁸ Zgodnie z wewnętrznym regulaminem organizacyjnym Departamentu Poboru Podatków z dnia 11 sierpnia 2017 r.

Ministerstwa Finansów, Pion Terenowy we Wrocławiu, do którego przeniesiono cztery wydziały terenowe⁹, a od 1 grudnia 2017 r.¹⁰ siedem terenowych komórek organizacyjnych¹¹. Od kwietnia 2018 r. zadania w zakresie kompleksowej obsługi JPK_VAT realizuje Departament Analiz Ministerstwa Finansów (DPA) Pion Terenowy we Wrocławiu. Departament Analiz został utworzony na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2018 r., zmieniającego regulamin wewnętrzny Ministerstwa Finansów. Do kompetencji DPA należy m.in. realizowanie zadań w zakresie JPK_VAT, w szczególności monitorowanie i rozwój raportów. Wewnętrzny regulamin organizacyjny Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów został zatwierdzony przez Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów w dniu 21 czerwca 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 7-93, 96-98, 218-230, 239)

Założenia sposobu wykorzystania JPK_VAT przez jednostki KAS zostały przedstawione przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu w październiku 2016 r. w opracowaniu pn. *„Koncepcja wykorzystania JPK dla celów analitycznych przy wsparciu Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej”*. Koncepcję opracowano na prośbę Ministerstwa Finansów skierowaną we wrześniu 2016 r. W oparciu o przedstawioną koncepcję Ministerstwo Finansów w listopadzie 2016 r. wyznaczyło Centrum do udostępniania upoważnionym jednostkom administracji podatkowej plików JPK_VAT przekazywanych przez podatników bez wezwania organu podatkowego za okresy miesięczne. CAiPAP dysponując cyklicznie przekazywanymi przez podatników danymi z plików JPK oraz własnymi bazami danych miało pełnić funkcję usługową wobec urzędów skarbowych (docelowo również celno-skarbowych) na potrzeby czynności sprawdzających, kontroli i postępowań podatkowych. Informacje i pliki miały być udostępniane na pisemne wnioski organów podatkowych.

W maju 2017 r. Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów przekazał do izb administracji skarbowej dokument pn. *„Czynności sprawdzające”*. W dokumencie tym wskazano, że celem wprowadzenia JPK jest usprawnienie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i celno-skarbowej oraz identyfikacja kluczowych obszarów niezgodności raportowania podatkowego. Podkreślono niezbędność wykorzystania do realizacji zadań służbowych JPK_VAT (m.in. szybkiej identyfikacji podmiotu z łańcucha transakcji o podwyższonym ryzyku) wraz ze wskazaniem sposobu obsługi zautomatyzowanych raportów. Odniesiono się także do obowiązku przekazywania w postaci elektronicznej ksiąg podatkowych i dowodów księgowych na żądanie organów podatkowych, na podstawie art. 193a Ordynacja podatkowa.

W czerwcu 2018 r. Ministerstwo Finansów przekazało do dyrektorów izb administracji skarbowej, w ramach wymiany dobrych praktyk, opracowaną przez

⁹ Metodyki Czynności Sprawdzających, Zarządzania Ryzykiem Rejestracyjnym, Obsługi JPK, Monitorowania i Rozwoju.

¹⁰ Zgodnie z wewnętrznym regulaminem organizacyjnym Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów zatwierdzonym dnia 1 grudnia 2017 r.

¹¹ Wydziały Terenowe: Metodyki Czynności Sprawdzających, Zarządzania Ryzykiem Podatkowym, Obsługi JPK, Monitorowania i Rozwoju Raportów, Analityczno-Rozwojowy, Analizy Informacji ze Źródeł Otwartych oraz Wieloosobowe Terenowe Stanowisko Pracy do Spraw Wsparcia Działania Zarządczych.

Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu *Instrukcję określającą zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających*. Instrukcja odnosiła się zarówno do plików przesyłanych co miesiąc do Szefa KAS (tj. JPK_VAT), jak i plików, które podatnicy byli zobligowani przedkładać organom KAS na żądanie w toku kontroli, czynności sprawdzających czy postępowania podatkowego. Dokument stanowił uszczegółowienie zasad prowadzenia czynności sprawdzających opisanych w dokumencie pn. *Czynności sprawdzające* z maja 2017 r. poprzez m.in. wskazanie narzędzi informatycznych na poszczególnych etapach postępowania. Przedstawiono też zasady prowadzenia analizy plików JPK oraz wskazano możliwość wykorzystania do analizy, takich narzędzi informatycznych jak: ACL, WERYFIKATOR, arkusz kalkulacyjny.

Od stycznia 2017 r. Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej udostępniało urządnom skarbowym pliki JPK_VAT na wnioski przekazywane pocztą e-mail lub poprzez System Zarządzania Dokumentacją (SZD). Od 1 lutego 2017 r. do obsługi wniosków udostępniona została aplikacja JPK-WRO-Analizer.

W celu korzystania z danych przekazanych przez podatników w plikach JPK_VAT przez jednostki administracji skarbowej Ministerstwo Finansów od 24 kwietnia 2017 r. udostępniło aplikację WRO-SYSTEM, która obejmowała moduły WRO- JPK_Analizer¹² i WRO-Skarbiec¹³. Aplikacja utworzona została przez pracowników Izby Skarbowej we Wrocławiu oraz Ministerstwa Finansów w ramach realizacji obowiązków służbowych. Do czasu udostępnienia aplikacji WRO-System, za pośrednictwem JPK-WRO-Analizer organy podatkowe złożyły 2.456 wniosków o udostępnienie plików JPK_VAT.

(dowód: akta kontroli str.94-200, 219, 244-247)

Z-ca Szefa KAS wyjaśnił, że *narzędzie pozwalające organom KAS na samodzielny pobór plików JPK_VAT, na potrzeby realizacji celów i zadań ustawowych poprzez aplikację WRO_SYSTEM istotnie zostało udostępnione w kwietniu 2017 r. Funkcjonująca już wcześniej aplikacja WRO_SYSTEM wymagała w tym zakresie opracowania specjalnej funkcjonalności i jej dostosowania do zwiększonego od stycznia 2017 r. wolumenu danych (po dużych przedsiębiorcach obowiązkiem JPK_VAT objęto grupę małych i średnich przedsiębiorców) oraz nowej zmodyfikowanej wersji schemy JPK_VAT(2). Zaznaczyć przy tym należy, że ww. narzędzie jest rozwiązaniem, które w całości zostało opracowane przez pracowników resortu finansów, a tym samym nie wymagało ponoszenia żadnych dodatkowych kosztów towarzyszących zleceniu realizacji zadania podmiotom zewnętrznym.*

Podkreślić należy, że uprawnione jednostki KAS miały zapewniony elektroniczny dostęp do plików JPK_VAT (na wniosek) począwszy od listopada 2016 r.,

¹² Moduł JPK_Analizer – umożliwiał generowanie plików zawierających dane z rejestrów zakupów i sprzedaży podmiotów zawartych w przesyłanych danych JPK .

¹³ Moduł Skarbiec – służył do przeglądania baz danych CAiPAS zawierających informacje o podmiotach krajowych i zagranicznych, m.in. dane identyfikacyjne, podatkowe, w tym obowiązki w VAT, występowanie w BPS, wnioski SCAC (wymiana informacji o VAT w ramach Stałego Komitetu Współpracy Administracyjnej), zgłoszenia BWIP, informacje o przeprowadzonych kontrolach itp.

za pośrednictwem działającego wówczas przy Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (dalej CAiPAP). Mogły one tym samym, do realizacji zadań służbowych, pozyskać pliki składane już za lipiec 2016 r. przez kategorię tzw. dużych przedsiębiorców, co w dużej części, z racji wielkości podatników, dotyczyło przede wszystkim wyspecjalizowanych urzędów skarbowych.

Funkcjonująca do kwietnia 2017 r. (kiedy oddano narzędzie JPK_ANALIZER pozwalające na samodzielny pobór plików JPK_VAT przez pracowników organów KAS) procedura postępowania z udostępnianiem informacji JPK_VAT przez CAiPAP wyglądała następująco:

1. Otrzymanie zgłoszenia pocztą e-mail z zapytaniem o udostępnienie plików JPK_VAT,
2. Wydrukowanie wniosku,
3. Sprawdzenie czy osoba pytająca ma upoważnienie do otrzymywania odpowiedzi od CAiPAP (była zgłoszona),
4. Wyszukanie przez operatora w CAiPAP za pomocą wewnętrznego narzędzia WRO_JPK_Analizer interesujący go NIP,
5. Generowanie zaszyfrowanej paczki z JPK_VAT,
6. Przygotowywanie odpowiedzi na pocztę elektroniczną i za pomocą szablonu pisma poprzez SZD (system kancelaryjny funkcjonujący w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu).

Ministerstwo Finansów zapewniło tym samym od 2016 r. elektroniczny dostęp jednostkom KAS do plików JPK_VAT, także tych składanych począwszy od rozliczenia za lipiec 2016 r. przez dużych przedsiębiorców, pozwalający na ich wykorzystanie do realizacji celów i zadań służbowych.

Z przedłożonych w toku kontroli dowodów i wyjaśnień wynika, że opracowana przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu procedura udostępniania danych została przesłana do dyrektorów izb skarbowych 13 grudnia 2016 r. W piśmie wskazano również adres e-mail, na który urzędy skarbowe mogły przesyłać wnioski o udostępnienie plików JPK. W wyjaśnieniach z dnia 14 września 2018 r. Dyrektor Departamentu Analiz wskazał, że do końca 2016 r. nie wpłynął do Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej żaden wniosek o udostępnienie plików JPK_VAT.

Zdaniem NIK funkcjonujące do kwietnia 2017 r. rozwiązanie oparte na każdorazowym wnioskowaniu do Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej o dostęp do gromadzonych informacji nie gwarantowało sprawnego ich wykorzystania.

(dowód: akta kontroli str. 120-123, 153-154, 1624-1630)

Kolejne moduły aplikacji WRO-System umożliwiające pełniejsze wykorzystanie danych z plików JPK_VAT w czynnościach służbowych udostępniono w następujących terminach:

- a) 14 czerwca 2017 r. – Moduł Wierzytelności – dedykowany komórkom wierzycielskim i egzekucyjnym na potrzeby identyfikacji składników majątku zobowiązanego mogących stanowić potencjalny przedmiot zajęcia

egzekucyjnego lub zabezpieczającego. Pozwala określić listę kontrahentów zobowiązanego, dla których wystawił fakturę VAT oraz moduł Odroczenia – przeznaczony do ewidencjonowania przez pracowników jednostek KAS decyzji o odroczeniu obowiązku złożenia JPK_VAT.

- b) 30 listopada 2017 r. Moduł Transakcje - umożliwia wyszukiwanie podmiotów w rejestrach sprzedaży i zakupu na podstawie plików JPK_VAT złożonych we wskazanym okresie.
- c) 6 czerwca 2018 r. Moduł Raporty - służy do weryfikacji i obsługi rozbieżności przekazywanych z raportów automatycznych generowanych przez narzędzie Analizator_JPK Spółki Aplikacje Krytyczne sp. z o.o.

Ponadto w aplikacji WRO-System wprowadzono Moduł Ocena Podatnika VAT wykorzystywany m.in. przy ocenie zasadności zwrotu VAT oraz Moduł SKORP-Rejestracja – którego celem jest zakwalifikowanie danego podatnika (rejestrującego się do VAT bądź VAT - UE) do określonej grupy ryzyka.

Dostęp do aplikacji WRO-System nie był limitowany. Kierownicy jednostek organizacyjnych KAS decydowali o liczbie zgłaszanych pracowników, zgodnie z potrzebami. Dostęp do aplikacji posiadali pracownicy wszystkich jednostek Krajowej Administracji Skarbowej, tj.: Ministerstwa Finansów, izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. Według stanu na 30 czerwca 2018 r. dostęp do niżej wymienionych modułów aplikacji WRO-SYSTEM posiadało:

- Analizer – 15.036 użytkowników,
- Wierzytelności – 11.112 użytkowników,
- Odroczenia – 8.465 użytkowników,
- Skarbiec – 15.238 użytkowników,
- Transakcje – 14.131 użytkowników.

Za pośrednictwem modułu WRO-JPK_Analizer użytkownicy pobrali:

- do 30 czerwca 2017 r. – 21.366 plików,
- do 31 grudnia 2017 r. – 136.137 plików,
- do 30 czerwca 2018 r. – 647.240 plików.

(dowód: akta kontroli str. 201-260)

Od 31 sierpnia 2017 r.¹⁴. Ministerstwo Finansów udostępniło jednostkom KAS narzędzie pn. JPK Lunetka, które umożliwiało wyszukiwanie, podgląd i pobranie na dysk zawartości plików JPK_VAT. Narzędzie zostało utworzone przez podmiot Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o.¹⁵, na podstawie aneksu nr 1 z dnia 9 czerwca 2017 r. do uzgodnienia zlecenia pracy z dnia 9 listopada 2016 r.

Według stanu na 31 stycznia 2018 r. liczba użytkowników JPK Lunetka wyniosła 2.435, a na dzień 5 lipca 2018 r. 2.804.

¹⁴ Z protokołu odbioru jakościowego z dnia 5 września 2017 r. wynika, że faktyczne wykonanie przedmiotu umowy nastąpiło w dniu 31 sierpnia 2017 r.

¹⁵ Na podstawie umowy nr AP12.0710.1.2016 o powierzeniu wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej zawartej w dniu 5 września 2016 r. Na podstawie tej umowy Minister Finansów powierzył Spółce realizację projektów informatycznych (tj. budowę systemów teleinformatycznych, rozbudowę lub unowocześnianie istniejących systemów teleinformatycznych), których celem jest zapewnienie organom administracji podatkowej, Służbie Celnej i kontroli skarbowej systemów teleinformatycznych wspierających wykrywanie naruszenia przepisów prawa podatkowego. Zakres zadań obejmował m.in. rozbudowę systemu teleinformatycznego Repozytorium JPK, budowę Centralnego Rejestru Faktur (CRF), budowę narzędzi do zaawansowanej analityki w tym opartej na statystyce matematycznej operującej na danych z fundamentu danych, rozbudowę narzędzi do zaawansowanej analityki (w szczególności oprogramowanie nowych reguł analitycznych) oraz rozbudowę zakresu Fundamentu Danych.

Liczba pobranych plików za pomocą tego narzędzia, według stanu na 31 grudnia 2017 r. wyniosła 157.914, a według stanu na 30 czerwca 2018 r. 265.080 plików.

(dowód: akta kontroli str. 261-441, 446, 486-487)

Od kwietnia 2017 r. jednostkom administracji skarbowej przekazywane były do weryfikacji raporty wygenerowane za pomocą narzędzia ANALIZATOR_JPK¹⁶, które umożliwiało automatyczną identyfikację rozbieżności w plikach JPK_VAT i w rozliczeniach VAT podatników oraz ich kontrahentów. Raporty, w okresie objętym kontrolą, były generowane za okresy od lutego 2017 r. do kwietnia 2018 r. Zestawienia z niezgodnościami z raportów przekazywane były przez Ministerstwo Finansów Departament Poboru Podatków pion Terenowy we Wrocławiu - za pośrednictwem wyznaczonych koordynatorów JPK w izbach administracji skarbowej - do poszczególnych urzędów skarbowych, celem dalszej weryfikacji, w tym w szczególności podjęcia czynności sprawdzających i ustalenia przyczyn niezgodności. Pierwsze raporty (R1.1., R1.2, R1.3) wygenerowane na podstawie plików JPK_VAT złożonych za luty 2017 r. zostały przekazane do urzędów skarbowych do weryfikacji w dniu 27 kwietnia 2017 r.

Od 2018 r. za pomocą narzędzia ANALIZATOR_JPK generowano i przekazywano raporty obejmujące podmioty, które mają otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK_VAT, mimo istniejącego obowiązku (Raport R.0 - tworzony za okresy 01-04/2018). Departament Analiz sporządzał raporty obejmujące podatników, którzy przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składali JPK_VAT pomimo otwartego obowiązku podatkowego w zakresie VAT. Raporty zostały przekazane do weryfikacji w maju oraz w lipcu 2018 r. i obejmowały odpowiednio okresy styczeń-marzec i luty-kwiecień 2018 r.

W odniesieniu do plików JPK_VAT za 2016 i 2017 r. Ministerstwo Finansów nie prowadziło na poziomie centralnym weryfikacji, czy podatnicy zobowiązani do składania JPK_VAT wywiązywali się z tego obowiązku. Według Departamentu Analiz weryfikacja taka była prowadzona na poziomie regionalnym i lokalnym (odpowiednio w poszczególnych izbach administracji skarbowej oraz urzędach skarbowych). *„Zakres podmiotowy JPK_VAT zarówno w 2016 r., jak i 2017 r. był (...) ograniczony, gdyż obejmował wyłącznie oznaczoną kategorię przedsiębiorców (odpowiednio dużych, a potem małych i średnich przedsiębiorców, co nie wykluczało możliwości składania plików już w tym okresie przez mniejsze podmioty spełniające znamiona mikroprzedsiębiorcy). Wyznacznikiem zakwalifikowania danego podatnika VAT do określonej grupy przedsiębiorców, co determinowało od lipca 2016 r. oraz w 2017 r. obowiązek JPK_VAT, są dwa kryteria: średnioroczne zatrudnienie, a także roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych lub suma aktywów bilansu, osiągnięte w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych. Podkreślić należy, że w rejestrach Krajowej Administracji Skarbowej nie jest ewidencjonowana wielkość przedsiębiorcy (która może ulegać zmianie)*

¹⁶ Analizator został utworzony przez Aplikacje Krytyczne sp. z o.o. (protokół odbioru z dnia 5.09.2017 r.). Wstępne zlecenie pracy złożono 8 listopada 2016 r. Uzgodnienie zlecenia pracy podpisano 9 listopada 2016 r. z terminem realizacji na dzień 8 lutego 2017 r. za kwotę 171.072,0 zł brutto przy wykorzystaniu środków przekazanych spółce w ramach kapitału zakładowego. W trakcie realizacji Ministerstwo Finansów zgłosiło liczne zmiany co do ilości i zakresu zamówionych raportów. Aneksem nr 1 podzielono wdrożenie na etapy i przedłużono termin realizacji do 31 sierpnia 2017 r. Pierwsze raporty udostępniono w kwietniu 2017 r. w ramach realizacji kolejnego etapu.

w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a obecnie ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (...). Kryterium to warunkowało możliwość wygenerowania i prawidłowe działanie raportu R.0. Dlatego też raport ten mógł być wygenerowany dopiero w 2018 r., kiedy to obowiązkiem JPK_VAT objęto już wszystkich czynnych podatników VAT.

W Ministerstwie Finansów w nieznacznym stopniu były wykorzystywane pliki złożone za 2016 r. Z wyjaśnień Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów wynika, że dane z plików JPK_VAT przekazywanych przez podatników za okresy od lipca do grudnia 2016 r. były wykorzystywane do prowadzenia przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej analiz, na podstawie których dokonywano typowania konkretnych podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających. Analiza plików była utrudniona m.in. z uwagi na brak numeru NIP kontrahenta podatnika w przekazywanym pliku JPK_VAT, co uniemożliwiało porównanie transakcji dokonanych pomiędzy kontrahentami. Obowiązujące w 2016 r. przepisy nie przewidywały wykazywania w ewidencji VAT numeru NIP kontrahenta. Wymóg ujęcia NIP w ewidencji VAT został wprowadzony od 1 stycznia 2017 r.¹⁷

Według Departamentu Analiz „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 nie była zobowiązana do składania JPK_VAT. W 2016 r. pliki JPK_VAT składało około 7 tysięcy podatników. Brak plików JPK_VAT kontrahentów w znacznym stopniu utrudniał automatyczną analizę. Analiza automatyczna w 2016 r. była utrudniona również ze względu na fakt, iż w pierwszych miesiącach funkcjonowania nowego obowiązku JPK_VAT podatnicy przesyłali pliki, które zawierały bardzo dużo błędów spowodowanych omyłkami. Ponadto do środowiska produkcyjnego (zamiast do środowiska testowego) podatnicy przez pomyłkę przesyłali JPK_VAT jako pliki testowe nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji, co również w znacznym stopniu utrudniało automatyczną analizę. Z ww. powodów analizę automatyczną w postaci raportów z wykorzystaniem narzędzia ANALIZATOR JPK zdecydowano się wprowadzić od początku 2017 r.”

W kwestii działań podejmowanych przez Ministerstwo Finansów w celu zmiany przepisów, tak aby ewidencja VAT, a w konsekwencji pliki JPK zawierały numer NIP kontrahenta podatnika Z-ca Szefa KAS wyjaśnił, że pierwotny schemat JPK_VAT został opracowany w marcu 2016 r., zgodnie z obowiązującym w tamtym czasie brzmieniem przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (brak podstawy prawnej do wprowadzania NIP do schematu JPK_VAT.). W maju 2016 r. Sejm uchwalił nowe brzmienie przepisu art. 109 ust. 3 ww. ustawy

¹⁷ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 ze zm.)

(wchodzące w życie od 1 stycznia 2017r), dające podstawę prawną do wprowadzenia numeru NIP kontrahenta do schematu JPK_VAT, jako elementu ewidencji sprzedaży VAT. Nową wersję schematu JPK_VAT(2) opublikowano w dniu 26 października 2016 r. tj. 2 miesiące przed wejściem w życie zmienionych przepisów.

Zdaniem NIK rzetelne wdrożenie nowych obowiązków (JPK) wymagało całościowego spojrzenia na obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa i podjęcia działań mających na celu stworzenia komplementarnych rozwiązań. Niedochowanie takiej rzetelności ograniczyło możliwości wykorzystania informacji zawartych w plikach JPK przekazanych przez podatników za 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 448, 450-535, 538, 1624-1630)

3. Zadania związane z wykorzystaniem plików JPK na żądanie zostały określone w dokumencie *„Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2016”*. Zgodnie z pismem Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej realizacja zadań przez kontrolę skarbową w 2017 r. (do końca lutego 2017 r.) odbywała się w oparciu o zadania określone na 2016 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zalecił 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.

W sierpniu 2017 r. Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych Ministerstwa Finansów wystosował do naczelników urzędów celno-skarbowych zalecenie szerszego korzystania z uprawnienia określonego w art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, tj. pobierania danych w formie elektronicznej. Zgodnie z pismem *„pobranie danych w formie elektronicznej w kontrolach prowadzonych w dużych podmiotach powinno być czynnością obowiązkową, natomiast brak pobrania takich danych w kontroli uzasadniony obiektywnymi przesłankami i odnotowany w aktach kontroli. Zasady te powinny być stosowane również wobec pozostałych podmiotów (mikro, małych i średnich przedsiębiorców), które mimo braku obowiązku mogą udostępnić dane zgodne z wzorami ksiąg podatkowych i dowodów księgowych”*.

Realizacja ww. zaleceń nie była monitorowana. Monitoring wykorzystania JPK na żądanie w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami rozpoczęto w I półroczu 2018 r.

W Ministerstwie Finansów, z ponad rocznym opóźnieniem opracowano i przekazano podległym jednostkom zasady wykorzystania przez jednostki KAS struktur JPK dostępnych na żądanie organów podatkowych.

Procedury w tym zakresie przedstawiono w opracowanym przez Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych w październiku 2017 r. dokumencie pn. *Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego*. Dokument zawiera zbiór przepisów mających zastosowanie do realizacji procedury kontroli z wykorzystaniem JPK, jak również metodykę jej prowadzenia. Został przekazany dyrektorom izb administracji skarbowej i naczelnikom urzędów celno-skarbowych wraz z projektami analitycznymi do obsługi czterech struktur

logicznych ksiąg podatkowych i dowodów księgowych¹⁸ w listopadzie 2017 r. W dokumencie przedstawiono także opis struktury JPK dla ewidencji zakupu i sprzedaży (JPK_VAT). Omówiono import, walidację i analizę danych JPK za pomocą programu ACL (wskazano wykaz oraz omówiono wbudowane polecenia w programie ACL, które można wykorzystać w celu weryfikowania integralności zaimportowanych danych, analizy pobranych danych i prezentacji dokonanych w ACL analiz) oraz import i walidację danych JPK za pomocą innych narzędzi (Excel, KNIME). Z dokumentem przekazano zestawy testów weryfikacji technicznej, wewnętrznej spójności danych oraz testy merytorycznej zgodności danych dla struktur JPK_KR, JPK_FA, JPK_MAG, JPK_WB. Omówiono zakres i budowę poszczególnych struktur JPK, określono zasady weryfikacji danych JPK (w tym JPK_VAT) w postępowaniu podatkowym lub kontroli oraz zamieszczono objaśnienia niektórych nazw pól z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT.

Jak wyjaśnił Z-ca Szefa KAS Organy kontroli skarbowej, w okresie kilku lat przed wprowadzeniem JPK, wprowadziły i stosowały pobieranie plików w formie elektronicznej z systemów finansowo-księgowych kontrolowanych podatników. Działania kontroli skarbowej w tym obszarze były określane corocznie w „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na rok ...” Przykładowo w „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na rok 2015” (...) jako jedno z priorytetowych działań wskazano „Wykorzystanie technik informatycznych w postępowaniach kontrolnych”. Tak więc w momencie wejścia w życie przepisów dotyczących JPK na żądanie organy kontroli skarbowej były w pełni przygotowane do korzystania z nowych uprawnień, bowiem posiadały odpowiednio przeszkoloną kadrę i doświadczenie w realizacji podobnych zadań. W związku z tym nie zachodziła potrzeba opracowania, dla jednostek podległych, dedykowanych procedur wykorzystania w kontrolach JPK na żądanie. Należy zaznaczyć również, że przepisy wprowadzające JPK nie wspominają o obowiązku opracowania lub wdrożenia procedur regulujących wykorzystanie JPK w obszarach: kontroli, czynności sprawdzających lub wymiaru podatku. Nie można więc mówić o zwłoce w opracowaniu lub przekazaniu jednostkom terenowym bliżej nie zdefiniowanych procedur.

Przekazane do jednostek terenowych KAS w listopadzie 2017 r. „Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK)” nie wprowadzają żadnych procedur w obszarze JPK na żądanie, a tylko opisują pola zawarte w strukturze dokumentu oraz udostępniają pierwszy zestaw skryptów upraszczających przetwarzanie danych z JPK. W praktyce są więc kompendium wiedzy o kontroli JPK na żądanie wg. stanu na październik 2017 r. Dokument uwzględnia także doświadczenie związane z wdrożeniem od 1 marca 2017 r. nowej procedury kontroli celno-skarbowej.

Podkreślić należy, że dokument „Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK)” integruje informacje dostępne wcześniej dla organów kontroli skarbowej w formie publikacji pytań i odpowiedzi zamieszczonych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. To co jest szczególnie wartościowe to skrypty do analizy, których zbudowanie wymaga dostępu do gotowych, rzeczywistych plików JPK na żądanie. Dopiero to doświadczenie pozwala na

¹⁸ JPK_KR, JPK_MAG, JPK_WB, JPK_FA.

systemowe wdrożenie rozwiązania (wcześniej testy prowadzono w Rzeszowie, Bydgoszczy i Krakowie).

Najwyższa Izba Kontroli nie podziela poglądu wyrażonego w powyższych wyjaśnieniach i podtrzymuje twierdzenie o opóźnieniu (w stosunku do daty powstania obowiązku dla kolejno dużych, średnich i małych przedsiębiorców) w opracowaniu i przekazaniu podległym jednostkom KAS dokumentu stanowiącego, jak wskazano w wyjaśnieniach, *kompedium wiedzy o kontroli JPK na żądanie*. Wraz z dokumentem *Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego*, w listopadzie 2017 r., udostępniono jednostkom podległym Ministerstwu Finansów dedykowaną aplikację Generator Sum¹⁹ umożliwiającą wygenerowanie sum kontrolnych dla przekazywanych przez podatników plików elektronicznych. Rozszerzoną wersję aplikacji Generator Sum (Gen JPK), przeznaczoną do wsparcia pracowników KAS przy pobieraniu danych w formie elektronicznej (w tym plików JPK) w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych, kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych i czynności sprawdzających przygotowano w czerwcu 2018 r. Poza możliwością wygenerowania sum kontrolnych program rozszerzono o funkcjonalność, która miała wspierać proces walidacji poprawności struktur oraz analizę spójności wewnętrznej danych dla pobranych plików JPK. Aplikacja ta, po przeprowadzonym pilotażu została przekazana do użytkowania jednostkom organizacyjnym KAS 1 sierpnia 2018 r. W dniu 7 sierpnia 2018 r. odbyła się wideokonferencja dla informatyków z wybranych izb i urzędów celno-skarbowych dotycząca instalacji Gen JPK oraz jej pierwszego uruchomienia.

Programy Generator Sum i Gen JPK nie posiadały funkcjonalności o charakterze analitycznym. Ministerstwo Finansów, jako oprogramowanie umożliwiające przetwarzanie i analizę plików JPK przekazywanych na żądanie organów podatkowych, rekomendowało podległym jednostkom takie aplikacje jak: ACL, Excel, KNIME.

(dowód: akta kontroli str. 658-659, 663-664, 666-819, 1624-1630)

Ministerstwo Finansów 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.

Ministerstwo Finansów nie zapewniło podległym jednostkom optymalnych rozwiązań w zakresie korzystania z plików JPK przekazanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej na żądanie organów podatkowych. W czerwcu 2018 r. Departament Nadzoru nad Kontrolami zwrócił się z prośbą do Departamentu Zarządzania Strategicznego o rozpoczęcie prac nad zleceniem Aplikacjom Krytycznym Sp. z o.o. budowy rozwiązania

¹⁹ Program zaprojektowany przez IAS w Rzeszowie.

zapewniającego dostęp pracowników prowadzących działania kontrolne do plików przekazanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Zlecenie budowy dedykowanego interfejsu do udostępniania i pobierania plików JPK na żądanie zostało przygotowane przez Departament Zarządzania Strategicznego w dniu 9 sierpnia 2018 r.

W wyjaśnieniach Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów wskazał, że *„Termin budowy dedykowanego interfejsu został zaplanowany z uwzględnieniem zakresu danych przekazywanych w plikach JPK, gdyż dodatkowe usługi będą w większości wykorzystywane do weryfikacji rozliczeń w podatkach dochodowych. Przede wszystkim pierwszy pełny okres rozliczeniowy (wejście obowiązku w połowie roku podatkowego istotnie ogranicza stosowanie rozwiązania) dla PIT i CIT znajdujący odzwierciedlenie w JPK, co do zasady, zakończy się 31 grudnia 2019 r. Tak więc wykorzystanie plików JPK do weryfikacji rozliczenia podatków dochodowych małych i średnich przedsiębiorców oraz mikroprzedsiębiorców znajdzie w pełni zastosowanie w kontrolach wszczynanych w 2020 r. Wdrażanie aplikacji, zgodnej z oczekiwaniami użytkowników z pionu kontroli KAS, przewidywane jest w ciągu najbliższych miesięcy, w terminie adekwatnym dla podejmowania działań kontrolnych za pierwszy pełny okres rozliczeniowy tj. z reguły za rok 2017, w którym część podatników została objęta obowiązkiem przesyłania plików JPK na żądanie (dla tych podatników regulacja weszła w życie w połowie roku podatkowego tj. w lipcu 2016 roku).”*

Zdaniem NIK, pliki JPK mogą być wykorzystane w toku kontroli lub czynności sprawdzających nawet jeśli obowiązek przekazywania tych plików nastąpił w trakcie roku podatkowego objętego kontrolą. Pierwszy pełny okres rozliczeniowy w podatkach dochodowych, znajdujący odzwierciedlenie w JPK dla dużych podatników to rok 2017, który po dokonaniu przez podatnika rozliczenia rocznego już w drugim półroczu 2018 r. mógłby być objęty kontrolą.

Z-ca Szefa KAS wyjaśnił, że *organy KAS posiadają dostęp do plików JPK na żądanie przekazywanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej od momentu wdrożenia tego rozwiązania. Mając jednak na uwadze obowiązujące dotychczas zasady i wynikające z tego terminy uzyskiwania dostępu podjęto prace nad ich uproszczeniem i skróceniem. Efektem jest zlecenie opracowania narzędzia usprawniającego proces pobierania plików JPK na żądanie spółce Aplikacje Krytyczne (z sierpnia 2018 r.). Prowadzone działania ułatwiające dostępność plików JPK mają na celu doskonalenie narzędzi pracy (...). Należy zaznaczyć, że pliki JPK na żądanie przekazane przez obowiązane podmioty zostały wykorzystane w prowadzonych kontrolach.*

W toku kontroli nie przedłożono dowodów potwierdzających zapewnienie przez Ministerstwo Finansów pracownikom przeprowadzającym kontrolę dostępu do plików JPK o strukturze innej niż JPK_VAT, przekazywanych na żądanie organów podatkowych przez podatników za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Departament Informatyzacji wskazał, że dostęp pracowników podległych jednostek do plików JPK na żądanie zapewnia aplikacja Lunetka, która służy do przeglądania i pobierania wyłącznie plików JPK_VAT.

Zgodnie z opracowanymi w październiku 2017 r. *Zasadami kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego* 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.

Z ustaleń kontroli wynika, że pliki JPK pobierane na żądanie zostały wykorzystane w II połowie 2016 r. w trzech kontrolach podatkowych i dwóch postępowaniach kontrolnych prowadzonych przez ówczesne urzędy kontroli skarbowej (w 2017 r. odpowiednio 69 i 3, a w I poł. 2018 r. w 170 kontrolach podatkowych).

Według danych przekazanych przez Departament Informatyzacji Ministerstwa Finansów, do 30 czerwca 2018 r., za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej podatnicy przesłali 36.981 plików JPK o strukturze innej niż JPK_VAT, w tym JPK_FA -14.353 pliki i JPK_KR – 12.173 pliki.

Zgodnie z informacją Departamentu Informatyzacji, prace w zakresie budowy dedykowanego interfejsu zapewniającego dostęp pracownikom prowadzących działania kontrolne do plików przekazanych na żądanie organów podatkowych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej aktualnie są na etapie uzgadniania specyfikacji rozwiązania.

Zdaniem NIK brak dostępu organów administracji skarbowej do plików składanych za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej utrudnia ich wykorzystanie w toku kontroli i czynności sprawdzających, zwłaszcza dużych podmiotów obowiązanych do przekazywania JPK od sierpnia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 487, 539-542,658, 820-833-844, 1097-1098, 1624-1630)

4. W lutym 2017 r. w izbach administracji skarbowej wyznaczono 19 osób pełniących funkcje koordynatorów ds. czynności sprawdzających, którym powierzono stały nadzór nad obsługą JPK_VAT w podległych urzędach skarbowych, zgłaszanie problemów sygnalizowanych przez urzędy skarbowe oraz przekazywanie urzędowi informacji i ustaleń otrzymywanych z Ministerstwa Finansów. W sierpniu 2017 r. dyrektorzy izb administracji skarbowej wyznaczyli po dwóch pracowników w każdym podległym urzędzie skarbowym do obsługi JPK_VAT oraz pracownika izby administracji skarbowej, sprawującego nadzór w tym zakresie. Łącznie do obsługi JPK_VAT wskazano 926 pracowników. W 2017 r. zorganizowano dwa spotkania²⁰ pracowników Ministerstwa Finansów z koordynatorami JPK_VAT z izb administracji skarbowej oraz pracownikami Krajowej Administracji Skarbowej zajmującymi się obsługą pytań na infolinii Krajowej Informacji Skarbowej z tematyki JPK, podczas których omawiane były bieżące problemy z obszaru JPK zgłoszone uprzednio przez uczestników. W I półroczu 2018 r. odbyło się pięć takich spotkań²¹. Ponadto w czerwcu 2018 r. w izbach administracji skarbowej powołano po dwóch koordynatorów wojewódzkich ds. JPK na żądanie. Zadaniem koordynatorów jest wsparcie pracowników kontroli w województwie w obszarze e-kontroli oraz koordynacja

²⁰ 08.03.2017 r. oraz 13-14.11.2017 r.,

²¹ 11-12.01.2018 r., 15-16.02.2018 r., 29-30.03.2018 r., 10-11.05.2018 r. i 7-8.06.2018 r.

obsługi zgłaszanych pytań, uwag i propozycji rozwiązań systemowych. Według informacji przekazanej przez Departament Nadzoru nad Kontrolami pierwsze spotkanie koordynatorów JPK na żądanie odbyło się 2 sierpnia 2018 r. Na spotkaniu omówiono zagadnienia merytoryczne w zakresie struktur JPK oraz przeprowadzono szkolenie z zakresu funkcjonalności i korzystania z aplikacji Gen JPK.

(dowód: akta kontroli str. 229, 248, 445-446, 567-658, 847-849)

5. Realizacją polityki szkoleniowej oraz koordynacją działalności szkoleniowej Krajowej Administracji Skarbowej od 1 marca 2017 r. zajmuje się Krajowa Szkoła Skarbowości (poprzednio Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów). Według danych Krajowej Szkoły Skarbowości, w okresie od maja 2016 r. do sierpnia 2018 r. zorganizowano 69 szkoleń, w których wzięło udział 1.406 pracowników jednostek podległych Ministerstwu Finansów. Przeprowadzonych 20 szkoleń dla 310 osób dotyczyło wykorzystania programu ACL do kontroli, audytu i analizy danych w formie elektronicznej, w tym 15 szkoleń obejmowało stosowanie oprogramowania ACL w ramach postępowań kontrolnych z wykorzystaniem JPK. Pozostałe szkolenia dotyczyły takich zagadnień jak: zastosowanie JPK w kontroli podatkowej oraz JPK-Analizer - obsługa modułu i analiza pobranych danych JPK_VAT.

Poza tym, pracownicy Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przeprowadzili w 2017 r. dwa szkolenia dla pracowników izb administracji skarbowej i urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych pn. „Analiza i kontrola z wykorzystaniem JPK”, obejmujące m.in. metodykę kontroli z wykorzystaniem JPK, import plików i ich przetwarzanie oraz raportowanie czynności z wykorzystaniem JPK.

Pracownicy Departamentu Analiz pion Terenowy we Wrocławiu (poprzednio Departament Poboru Podatków pion terenowy we Wrocławiu) w okresie od sierpnia 2017 r. do czerwca 2018 r. przeprowadzili 49 szkoleń warsztatowych (przy stanowiskach komputerowych), których przedmiotem było wykorzystanie JPK_VAT w pracy urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych. W warsztatach wzięło udział 841 osób.

(dowód: akta kontroli str. 659-660, 851-887, 1090-1091)

6. Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów na bieżąco udzielał wyjaśnień na wystąpienia dyrektorów izb administracji skarbowej obejmujące określony problem w obsłudze JPK. Wystąpienia dotyczyły m.in.: zasad weryfikacji zautomatyzowanych raportów JPK, wprowadzenia praktyki cyklicznego przekazywania do IAS danych w zakresie monitoringu wiarytelności, wątpliwości interpretacyjnych w zakresie rozpatrywania wniosków organów egzekucyjnych o udostępnienie danych z JPK_VAT dla potrzeb prowadzonych postępowań egzekucyjnych. Na bieżąco udzielano odpowiedzi na pytania kierowane za pośrednictwem poczty elektronicznej. Zgłaszane wątpliwości dotyczyły głównie weryfikacji raportów automatycznych oraz sporządzania informacji zwrotnej o efektach weryfikacji raportów. Do Ministerstwa Finansów nie wpływały od jednostek podległych zgłoszenia

o problemach związanych z wykorzystaniem JPK na żądanie w prowadzonych kontrolach.

(dowód: akta kontroli str. 664, 883-967)

7. Projekt systemu poboru i przetwarzania danych z plików JPK_VAT opisany został m.in. w dokumencie *DS.003 PROJEKT SYSTEMU (HIGH LEVEL DESIGN)* z 13 maja 2016 r. i później modyfikowanym. Dla zagwarantowania trwałości procesu przyjmowania plików JPK_VAT od podatników niezbędne było utworzenie lub zakup usług składowania danych umożliwiając ich buforowanie i wstępne przetwarzanie. Ministerstwo Finansów przeprowadziło analizę kosztów korzystania z usług chmury publicznej Microsoft Azure w porównaniu z alternatywnym utworzeniem systemu bazującego w pełni na zasobach Centrum Informatyki Resortu Finansów. Analiza wskazywała na zasadność wykorzystania dostępnych w tym zakresie usług zewnętrznych (dla przyjętego do analizy okresu sześciu lat oszczędności wyniosły około 15 mln zł). Końcowy termin możliwości wykorzystania obecnej subskrypcji usług Azure ustalono na 19 października 2020 r. Architektura systemu służącego do gromadzenia plików JPK_VAT oparta była na założeniach przeprowadzonej analizy wolumetrycznej. Analiza ta uwzględniała m.in. dane o liczbie przedsiębiorców, rzetelnie oszacowanym poziomie obrotów handlowych i liczbie generowanych faktur mających wpływ na ilość pobieranych danych. Wzięto także pod uwagę potrzeby sprzętowe w powyższym zakresie dotyczące m.in. serwerów i macierzy dyskowych.

(dowód: akta kontroli str. 1348-1359, 1610-1615)

8. W zakresie informacji zawartych w plikach JPK_VAT przyjęto rozwiązania²² gwarantujące ich bezpieczeństwo, niezależnie od korzystania z usług chmury publicznej Microsoft Azure. W procesie wysyłania/przyjmowania plików JPK_VAT ich rozkodowanie i analiza treści możliwe były tylko w ramach infrastruktury informatycznej Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów (od 1 października 2017 r. Centrum Informatyki Resortu Finansów).²³ Ponadto Ministerstwo zleciło podmiotowi zewnętrznemu przeprowadzenie testów bezpieczeństwa systemu przesyłania danych w postaci plików JPK. Wykonawca zadania przeprowadził analizę infrastruktury i architektury systemu, w tym wykonał testy penetracyjne. W oparciu o powyższe stwierdzono wysoki poziom bezpieczeństwa. Do podległych jednostek KAS skierowano instrukcję dotyczącą bezwzględnego obowiązku zachowania przez wszystkich pracowników tajemnicy skarbowej w ramach pracy z udostępnianymi im przez Szefa KAS plikami JPK_VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1343-1346, 1348, 1355-1356, 1361-1609)

Ustalone
nieprawidłowości

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

²² Szyfrowanie plików JPK_VAT jednorazowym kluczem generowanym przez podatnika, który to klucz szyfrowany był z wykorzystaniem certyfikatu klucza publicznego udostępnionego przez Ministerstwo Finansów, a także stosowanie szyfrowanego kanału komunikacji (TLS).

²³ Zgodnie z Zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 września 2017 r. w sprawie zmiany nazwy Centrum Informatyki Resortu Finansów oraz nadania statutu Centrum Informatyki Resortu Finansów (Dz. Urz. Ministerstwa Rozwoju i Finansów z dnia 28 września 2017 r. poz. 192).

- 1) Ministerstwo Finansów nie dołożyło należytych starań, aby podległym jednostkom zapewnić optymalne rozwiązania w zakresie korzystania z plików JPK przekazanych przez podatników za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej na żądanie organów podatkowych;
- 2) z opóźnieniem opracowano koncepcję wykorzystania plików JPK_VAT;
- 3) z opóźnieniem opracowano dokument *Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego* odnoszący się do wykorzystania plików JPK przekazywanych na żądanie organów podatkowych;
- 4) z opóźnieniem wdrożono narzędzia umożliwiające korzystanie z plików JPK_VAT przez podległe jednostki.

Ocena częściowa

Zastrzeżenia NIK budzą opóźnienia w opracowaniu i przekazaniu podległym jednostkom procedur oraz narzędzi wspierających pełne wykorzystanie informacji zawartych w plikach JPK. W ocenie NIK miało to wpływ na stopień wykorzystania JPK w czynnościach służbowych organów KAS.

NIK ocenia pozytywnie zapewnienie bezpieczeństwa i stabilności systemu obsługującego przyjmowanie plików JPK_VAT od podatników, a także odpowiednie przeszkolenie pracowników wykorzystujących to nowe narzędzie.

2. Nadzór nad wdrożeniem i wykorzystaniem JPK

Opis stanu faktycznego

1. Zadania w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK_VAT w kontrolach podatkowych/celno-skarbowych i w postępowaniach podatkowych, podobnie jak zadania w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK na żądanie nie zostały formalnie określone w regulaminie organizacyjnym Ministerstwa Finansów oraz regulaminach wewnętrznych departamentów merytorycznych. Zmiany w strukturze organizacyjnej Ministerstwa Finansów wprowadzone w okresie objętym kontrolą polegały głównie na przekazywaniu kompetencji w zakresie sprawowanego nadzoru nad prowadzeniem kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych nowotworzonym komórkom organizacyjnym. W latach 2017-2018 zadania te realizowały kolejno: Departament Kontroli Skarbowej, Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier, Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych (DKA), a obecnie Departament Nadzoru nad Kontrolami (DNK). W żadnym z ww. departamentów nie uregulowano kwestii odpowiedzialności za sprawowanie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK w prowadzonych kontrolach. W regulaminie organizacyjnym Departamentu Nadzoru nad Kontrolami zatwierdzonym 13 czerwca 2018 r. wskazano, iż do jego obowiązków należy tworzenie warunków do wykonywania e-kontroli poprzez przygotowywanie struktur logicznych dokumentów (digitalizacja dokumentów) sporządzonych przez podatników i szersze użycie narzędzi informatycznych (analitycznych) w kontrolach.

Wcześniej sprawy te były uregulowane w regulaminie organizacyjnym DKA z dnia 31 marca 2017 r., zgodnie z którym, do zadań Wydziału Technologii Informatycznej i Modelowania Danych należało w szczególności: udzielanie wsparcia eksperckiego i analitycznego w zakresie wykorzystania technik informatycznych w kontrolach, w tym pobieranie pełnych danych z systemów

finansowo-księgowych kontrolowanych podmiotów, tworzenie warunków do wykonywania e-kontroli poprzez przygotowanie struktur logicznych dokumentów sporządzanych przez podatników i szersze użycie narzędzi informatycznych (analitycznych) w kontrolach, tworzenie skryptów analitycznych i prowadzenie repozytorium skryptów.

Z wyjaśnień zastępcy Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów wynika, że zadania obejmujące m.in. wdrażanie i rozpowszechnianie JPK na żądanie mieści się w kompetencji Departamentu, określonej jako nadzór nad działalnością dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie wykonywania kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych.

Według zastępcy Szefa KAS wszystkie zadania związane z wykorzystaniem JPK zostały przypisane właściwym komórkom organizacyjnym Ministerstwa Finansów, zgodnie z ich właściwością rzeczową poprzez wskazanie departamentów właściwych w sprawach nadzoru nad działaniami (kontrolami, analizami, czynnościami sprawdzającymi lub postępowaniami podatkowymi). Ponieważ nie zawierają żadnych wyłączeń obejmują również nadzór nad działaniami, w których są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane pliki JPK.

Zdaniem NIK, kwestie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK powinny jednoznacznie wynikać z uregulowań wewnętrznych Ministerstwa Finansów. Zgodnie ze standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych²⁴, *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.*

(dowód: akta kontroli str. 543-665, 1624-1630)

2. W okresie objętym kontrolą jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej korzystały z zasobów JPK_VAT do realizacji zadań służbowych. Działania skupiały się głównie na weryfikacji prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług, prawidłowości składanych plików JPK oraz na wykorzystaniu danych wynikających z plików JPK_VAT w celu dokonania zajęć egzekucyjnych wierzytelności wynikających z faktur wystawionych przez dłużników.

Począwszy od danych JPK_VAT za 2017 r. na podstawie repozytorium JPK i Hurtowni Danych SPR w Ministerstwie Finansów (Pion Terenowy Departamentu Poboru Podatków we Wrocławiu, obecnie Pion Terenowy Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów) od sierpnia 2017 r. generowano raporty w ujęciu miesięcznym i kwartalnym obejmujące:

- zestawienie podmiotów, które w rejestrach zakupu uwzględniły faktury wystawione przez podmioty, które w złożonych deklaracjach VAT wykazały „zerowe obroty”, a występują w repozytorium JPK jako wystawcy faktur (dostawcy towarów/usług);

²⁴ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

- zestawienie podmiotów, które w rejestrach zakupu uwzględniły faktury wystawione przez podmioty, które nie złożyły deklaracji VAT, a jednocześnie występują w repozytorium JPK jako wystawcy faktur (dostawcy towarów/usług).
- zestawienia podatników, którzy wykazali błędny NIP w plikach JPK_VAT (podmiotów głównych lub kontrahentów) – raport dotyczył 99 podmiotów, które złożyły JPK_VAT za styczeń 2017 r.
- zestawienia podatników, którzy wpisywali nieistniejące NIP kontrahentów w przesłanych plikach JPK_VAT za marzec 2018 r. Do podatników zidentyfikowanych w zestawieniu wysłano powiadomienia centralne informujące o błędach w NIP, a do urzędów przekazano zestawienie celem udzielania ewentualnych informacji kontaktującym się podatnikom.
- zestawienia podmiotów, które przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składały JPK_VAT, pomimo otwartego obowiązku podatkowego w zakresie VAT za okres styczeń, luty, marzec 2018 r. oraz za okres luty, marzec, kwiecień 2018 r.

Raporty przekazywano do weryfikacji do właściwych urzędów skarbowych za pośrednictwem nadzorujących izb administracji skarbowej.

W wyniku przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych czynności weryfikacyjnych podatnicy w złożonych korektach deklaracji VAT wykazali podatek należny wyższy o kwotę 24,7 mln zł.

Na podstawie danych JPK_VAT w Ministerstwie Finansów za pomocą narzędzia ANALIZATOR_JPK generowano raporty niezgodności pomiędzy danymi w plikach JPK_VAT, a deklaracjami podatkowymi podatników oraz ich kontrahentów. Urzędy skarbowe były zobligowane do przekazywania informacji zwrotnej o dokonanych ustaleniach.

W okresie objętym kontrolą do wykorzystania przez jednostki Krajowej Administracji Skarbowej zostały przekazane raporty obejmujące:

- podmioty deklarujące różne wartości podatku należnego/naliczonego pomiędzy deklaracją VAT-7/VAT-7K a plikiem JPK_VAT podatnika (Raport R.1.1. – tworzony za okresy 02-03/2017, 05-10/2017, 03-04/2018);
- podmioty, które w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach (Raport R.1.2. – tworzony za okresy 02-10/2017, 04/2018);
- podmioty, które w rejestrze zakupów w JPK_VAT wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego zadeklarowanego w deklaracji VAT przez kontrahenta. Raport identyfikował rozbieżności w przypadku podatników, których kontrahenci nie byli w 2017 r. objęci obowiązkiem JPK_VAT (Raport R.1.3. - tworzony za okresy 2-03/2017, 05-10/2017);
- podmioty, które w swoim rejestrze zakupów uwzględniły faktury VAT wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury (Raport R.2 - podmiot główny - tworzony za okresy 01/2017-04/2018);

- podmioty krajowe, które wystawiły fakturę VAT pomimo braku otwartego obowiązku VAT (Raport R.2. – kontrahent - tworzony za okresy 01/2018-04/2018);
- niezgodności między JPK_VAT, a deklaracją VAT-UE w zakresie wartości wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT), wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) i wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług (WŚU) (Raport R 3.1. – utworzony za okres 02/2017);
- podmioty deklarujące różne wartości WNT, WDT, WŚU pomiędzy JPK_VAT a deklaracją VAT-UE na poziomie pary dokonującej transakcji (Raport R.3.2. – tworzony za okresy 03/2017,05-06/2017,08-10/2017, 3-04/2018);
- przypadki, gdy nabywca towarów lub usług objętych odwrotnym opodatkowaniem VAT nie wykazał takich transakcji w swoim pliku JPK_VAT, pomimo iż jego dostawcy w swoich JPK_VAT zadeklarowali takie dostawy na ich rzecz, lub wykazał, ale w kwocie niższej niż dostawca (Raport R.4 – tworzony za okresy 03/2017, 05-11/2017, 04/2018).

W wyniku powiadomień centralnych oraz weryfikacji przez urzędy skarbowe przekazanych raportów za 2017 r. podatnicy złożyli 20.328 korekt deklaracji VAT i informacji podsumowujących VAT-UE oraz 25.016 korekt przekazanych plików JPK_VAT. W wyniku weryfikacji danych za okres od stycznia do kwietnia 2018 r. podatnicy złożyli 84,9 tys. zaległych plików JPK, dokonali korekty 31,4 tys. deklaracji VAT i informacji podsumowujących VAT-UE oraz korekty 104,9 tys. plików JPK_VAT.

Na podstawie danych przekazywanych przez podatników w plikach JPK_VAT, Ministerstwo Finansów opracowywało zbiorcze zestawienia faktur – ujawnionych w plikach JPK_VAT – wystawionych przez podatników z wymagalnymi zaległościami powyżej 100 tys. zł i jednostkowym przypisem co najmniej 10 tys. zł. Zestawienia przekazywano do wykorzystania organom egzekucyjnym. Ministerstwo Finansów od marca 2017 r. przekazało zestawienia sporządzone w oparciu o pliki JPK_VAT za styczeń, luty, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2017 r. oraz za styczeń i luty 2018 r.

W wyniku wykorzystania danych ujętych w przesłanych raportach w 2017 r. (według stanu na 30 czerwca 2018 r.) organy egzekucyjne dokonały 3.588 skutecznych zajęć wierzytelności²⁵, wyegzekwowano oraz zabezpieczono²⁶ 154,9 mln zł. W wyniku wykorzystania raportów za styczeń i luty 2018 r. (według stanu na 30 czerwca 2018 r.) organy egzekucyjne dokonały 422 skutecznych zajęć wierzytelności, wyegzekwowano oraz zabezpieczono 12,2 mln zł.

Od 18 sierpnia 2017 r. urzędy skarbowe, wykorzystując moduł Wierzytelności w aplikacji WRO System samodzielnie mogły wyszukiwać faktury wystawione przez dłużników pozostających w ich właściwości.

Liczba „wyszukań” kontrahentów w module Wierzytelności (narastająco) do 31 grudnia 2017 r. wyniosła 789.543, a do dnia 30 czerwca 2018 r. 1.558.825.

²⁵ Skuteczne zajęcia wierzytelności - rozumiane jako zajęcia egzekucyjne/zabezpieczające (ZIWI/ZJPK), w których dłużnik zajętej wierzytelności (tj. kontrahent zobowiązanego ujawniony w repozytorium JPK) potwierdził istnienie zajętej wierzytelności.

²⁶ Wyegzekwowana/zabezpieczona kwota – rozumiana jako środki pieniężne, które w następstwie zajęcia egzekucyjnego/zabezpieczającego (ZIWI/ZJPK) wpłynęły na rachunek organu podatkowe/zostały zabezpieczone na jego rzecz.

W wyniku wykorzystania plików JPK_VAT za 2017 r. poprzez samodzielne wyszukiwanie faktur przez urzędy skarbowe (według stanu na 30 czerwca 2018 r.) organy egzekucyjne dokonały 19.086 skutecznych zajęć wierzytelności, wyegzekwowano oraz zabezpieczono 197,2 mln zł. W wyniku wykorzystania plików JPK_VAT w 2018 r. poprzez samodzielne wyszukiwanie faktur przez urzędy skarbowe (według stanu na 30 czerwca 2018 r.) dokonano 25.824 skutecznych zajęć wierzytelności, wyegzekwowano oraz zabezpieczono 196,0 mln zł.

Organy podatkowe wykorzystywały pliki JPK_VAT w przeprowadzanych w trybie przepisów Działu V ustawy Ordynacja podatkowa czynnościach sprawdzających.²⁷ W toku czynności weryfikowane były i korygowane niezgodności danych wykazanych w deklaracjach podatkowych złożonych organom podatkowym z danymi przekazanymi w plikach JPK. W okresie 2016-2018 (I półrocze) urzędy skarbowe w zakresie podatku VAT przeprowadziły 197.304 czynności sprawdzające z udziałem podatników, w których wykorzystano pliki JPK_VAT²⁸. W wyniku przeprowadzonych czynności ujawniono uszczuplenia podatkowe²⁹ w podatku VAT w kwocie 149,7 mln zł.³⁰ W porównaniu do 2017 r. w I półroczu 2018 r. wzrosło wykorzystanie plików JPK_VAT w czynnościach sprawdzających w zakresie podatku VAT. W 2017 r. wykorzystano pliki JPK_VAT w 83.190 czynnościach sprawdzających, tj. w 11,8%, a w I półroczu 2018 r. w 114.051 czynnościach sprawdzających, tj. w 29,6% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie VAT przeprowadzonych w tym okresie. Wzrosła także kwota ustaleń dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK_VAT z 46,1 mln zł w 2017 r. do 103,5 mln zł w I półroczu 2018 r. (o 124,3%). Kwoty ustalone w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z wykorzystaniem plików JPK_VAT stanowiły w 2017 r. 9,6%, a w I półroczu 2018 r. 16,6% ustaleń dokonanych w wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT. Kwoty wynikające z korekt wykonanych po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających, do których wykorzystywano JPK_VAT wyniosły: -2,9 tys. zł w 2016 r., 34.066,8 tys. zł w 2017 r. (11,5% ogółu takich korekt będących wynikiem czynności sprawdzających w zakresie VAT) i 92.829,8 tys. zł w I poł. 2018 r. (20,4%).

Na podstawie repozytorium JPK_VAT oraz dostępnych źródeł danych (Hurtowni Danych SPR oraz zasobów WRO_SYSTEM) w Ministerstwie Finansów prowadzono analizy mające na celu identyfikację podmiotów dokonujących oszustw podatkowych, poprzez analizę przebiegu transakcji, a w szczególności tzw. transakcji karuzelowych ukierunkowanych na wyłudzenie z budżetu państwa nienależnych kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Typowanie podmiotów do analiz odbywało się m.in. na podstawie: zestawień podmiotów

²⁷ Liczba czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT systematycznie wzrastała: w I poł. 2015 r. przeprowadzono 284.732 czynności sprawdzających, w całym 2015 r. 600.581 czynności, 602.486 w 2016 r., 705.894 w 2017 r. oraz 385.037 w I poł. 2018 r.

²⁸ Stanowiło to 11,7% wszystkich przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT w tym okresie.

²⁹ Kwota uszczupień rozumiana jako kwota należności głównej, wynikająca z ustaleń czynności sprawdzających, w wysokości różnicy pomiędzy kwotą należności zadeklarowaną lub wpłaconą przez podatnika (w przypadku braku obowiązku składania deklaracji), a kwotą tej należności ustaloną przez urząd skarbowy w wyniku czynności sprawdzających.

³⁰ 10% sumy ustaleń w tym okresie wynikających z przeprowadzonych czynności sprawdzających w zakresie VAT.

deklarujących nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym VAT do zwrotu na rachunek bankowy w kwocie powyżej 100 tys. zł, u których zidentyfikowano wysokie prawdopodobieństwo naruszenia prawa podatkowego, zestawień transakcji oznaczonych podatników deklarujących nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu lub przeniesienia z podmiotami bez złożonych deklaracji VAT i plików JPK_VAT, a także wniosków naczelników urzędów skarbowych. Wyniki analiz kierowane były do weryfikacji w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowych/celno-skarbowych prowadzonych przez urzędy skarbowe/celno-skarbowe.

Na dzień 3 lipca 2018 r. opracowano i skierowano do organów KAS łącznie 158 analiz (analizy obejmowały podmiot/podmioty główne, jak i ich kontrahentów). Łączna objęta analizami kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, zadeklarowana przez badanych podatników do zwrotu na rachunek bankowy wyniosła ponad 414 mln zł, z czego – jak wynika z przekazanych informacji zwrotnych z jednostek KAS, do których skierowano analizy – kwota wstrzymanych w związku z wszczęciem czynności zwrotów wyniosła ponad 256 mln zł.

W związku z przekazanymi analizami właściwe organy KAS zainicjowały czynności sprawdzające, kontrole podatkowe bądź kontrole celno-skarbowe, w efekcie których przy objętych analizami podmiotach z kwotami do przeniesienia stwierdzono uszczuplenia podatkowe na sumę 699,4 tys. zł. W toku pozostają 53 kontrole, 17 czynności sprawdzających oraz 36 wniosków skierowanych przez urzędy skarbowe do urzędów celno-skarbowych o wszczęcie kontroli celno-skarbowych. W następstwie czynności podejmowanych przez urzędy skarbowe w związku z otrzymaniem analizy, gdzie obejmuje ona podmioty będące tzw. znikającymi podatnikami, dochodzi również do wykreślenia takiego podatnika z rejestru VAT.

W niewielkim zakresie korzystano z plików JPK_VAT w toku kontroli podatkowych, celno-skarbowych i w postępowaniach podatkowych. Nieznaczne było także wykorzystanie plików JPK przedkładanych przez podatników na żądanie organów podatkowych, pomimo wskazań Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych Ministerstwa Finansów oraz zaleceń Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej określonych w zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2016 r., obowiązujących do 28 lutego 2017 r.

W 2016 r. urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 27.786 kontroli w zakresie podatku VAT.³¹ W wyniku kontroli ujawniono uszczuplenia podatku VAT na kwotę 27,3 mld zł. Tylko dwie kontrole przeprowadzono w wyniku czynności analitycznych wykonanych z wykorzystaniem plików JPK_VAT. W kontrolach tych nie stwierdzono uszczupień podatkowych.

W latach 2017-2018 (I półrocze) urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy celno-skarbowe przeprowadziły 28.497 kontroli rozliczeń podatku VAT. W ponad $\frac{3}{4}$ kontroli (75,7%) stwierdzono nieprawidłowości skutkujące ujawnieniem uszczupień podatkowych na kwotę 26,6 mld zł. W okresie tym 5,6%

³¹ Liczba przeprowadzanych kontroli podatkowych/skarbowych/celno-skarbowych malała stopniowo w okresie 2015-2018 (I poł.), i tak: w I poł. 2015 r. było to 18.086 kontroli, w całym 2015 r. 33.995 kontroli, w 2016 r. 27.786 kontroli, 20.254 w 2017 r. i 8.243 kontrole w I poł. 2018 r.

kontroli (1.597) przeprowadzono w wyniku czynności analitycznych wykonanych z wykorzystaniem plików JPK_VAT. W wyniku tych kontroli ujawniono nieprawidłowości na kwotę 266,9 mln zł³², stanowiącą 1% kwoty wszystkich nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń VAT. W okresie tym zwiększyło się wykorzystanie JPK_VAT w kontrolach rozliczeń podatku od towarów i usług. W 2017 r. kontrole przeprowadzone w wyniku czynności analitycznych wykonanych z wykorzystaniem plików JPK_VAT stanowiły 2,6%, a w I półroczu 2018 r. 13% przeprowadzonych kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług. Średnia kwota korekt złożonych przez podatników po przeprowadzonych kontrolach z wykorzystaniem JPK_VAT (31,0 tys. zł)³³ była wyższa w I poł. 2018 r. o 21,4% od średniej kwoty wynikającej z kontroli w których nie wykorzystywano plików JPK (25,5 tys. zł).

Wyjaśniając przyczyny niewielkiego wykorzystywania plików JPK_VAT w prowadzonych przez jednostki KAS kontrolach Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że *informacje o wynikach analizy plików JPK_VAT przekazywane są bezpośrednio z Departamentu Analiz (wcześniej Departament Poboru Podatków) do właściwych jednostek organizacyjnych KAS, które podejmują decyzje o sposobie ich wykorzystania. Departament DNK nie posiada informacji o sposobie wykorzystania informacji analitycznych przekazywanych przez Departament DAP jednostkom terenowym dla celów analitycznych, wykonywania czynności sprawdzających, prowadzenia postępowań kontrolnych lub prowadzenia kontroli oraz o wynikach działań prowadzonych z wykorzystaniem JPK_VAT.*

Zdaniem NIK powyższe stanowisko Dyrektora Departamentu, sprawującego nadzór nad jednostkami KAS w zakresie prowadzonych kontroli podatkowych i celno-skarbowych wynika z braku jasno określonych w Ministerstwie Finansów kompetencji w zakresie nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK_VAT w prowadzonych kontrolach.

W okresie 2016-2018 (I półrocze) urzędy skarbowe przeprowadziły 43.080 postępowań podatkowych w zakresie podatku VAT, w wyniku których dokonano dodatkowych ustaleń na kwotę 9.399,4 mln zł, w tym 1.416,1 mln zł zatrzymanych wypłat nienależnych zwrotów VAT. Pliki JPK_VAT wykorzystano w 88 postępowaniach podatkowych (w 20 w 2017 r. i w 68 w I półroczu 2018 r.), co stanowiło 0,4% (0,1% w 2017 r. i 0,9% w I półroczu 2018 r.) przeprowadzonych postępowań podatkowych w zakresie podatku VAT. Dodatkowe ustalenia organów podatkowych wynikające z tych postępowań wyniosły 2,9 mln zł, w tym 1,6 mln zł zatrzymanych wypłat nienależnych zwrotów VAT, jednakże ich udział w całości dodatkowych ustaleń dokonanych w wyniku prowadzonych w tym okresie postępowań był znikomy.

W 2017 r. urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe (poprzednio UKS) przeprowadziły ogółem 31.497 kontroli podatkowych i celno-skarbowych. W I półroczu 2018 r. przeprowadzono 11.864 takie kontrole.

³² W I poł. 2018 r. suma stwierdzonych uszczupień podatkowych wynikających z przeprowadzonych kontroli z wykorzystaniem JPK_VAT wzrosła o 1 139,4% w stosunku do całego 2017 r.

³³ Wystąpił wzrost o 90,4% w odniesieniu do średniej kwoty korekt złożonych po kontrolach z wykorzystaniem JPK w 2017 r.

Od II półrocza 2016 r. do I półrocza 2018 r. przeprowadzono 242 kontrole podatkowe, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie, 17 kontroli celno-skarbowych, 71 czynności sprawdzających i 5 postępowań kontrolnych (UKS).

Kwota nieprawidłowości ustalona w wyniku kontroli podatkowych, celno-skarbowych oraz czynności sprawdzających i postępowań podatkowych, w których wykorzystano pliki JPK przedłożone na żądanie kontrolujących wyniosła w ww. okresie łącznie 39,5 mln zł. Nie oznacza to jednak, że efekty finansowe uzyskano w związku z wykorzystaniem plików JPK.

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wynika, że (...) *podmioty zostały zobowiązane do przekazywania danych JPK za okresy rozliczeniowe następujące po terminie nałożenia na nie w/w obowiązków. W początkowym okresie obowiązywania przepisów dotyczących JPK na żądanie (od 1 lipca 2016 r. do 1 lipca 2018 r.) możliwość ich wykorzystania ograniczała się wyłącznie do dużych podmiotów, w których kontrolowano okresy rozliczeniowe następujące po 1 lipca 2016 r. Od 1 lipca 2018 r. obowiązkiem udostępniania JPK na żądanie objęte są już wszystkie kategorie podmiotów, co będzie w przyszłości skutkowało istotnym wzrostem liczby kontroli, w których zostaną wykorzystane struktury JPK na żądanie.*

W wyjaśnieniach z 14 września 2018 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że: „(...) *pełny okres rozliczeniowy (wejście obowiązku w połowie roku podatkowego istotnie ogranicza stosowanie rozwiązania) dla PIT i CIT znajdujący odzwierciedlenie w JPK, co do zasady, zakończy się 31 grudnia 2019 r. Tak więc wykorzystanie plików JPK do weryfikacji rozliczenia podatków dochodowych małych i średnich przedsiębiorców oraz mikroprzedsiębiorców znajdzie w pełni zastosowanie w kontrolach wszczynanych w 2020 r. (...) za pierwszy pełny okres rozliczeniowy tj. z reguły za rok 2017, w którym część podatników została objęta obowiązkiem przesyłania plików JPK na żądanie (dla tych podatników regulacja weszła w życie w połowie roku podatkowego tj. w lipcu 2016 roku).*”

NIK nie podziela tego stanowiska. Z ustaleń kontroli wynika, że na dzień 30 czerwca 2018 r. podatnicy złożyli 36,9 tys. plików o strukturach innych niż JPK_VAT. Zdaniem NIK wykorzystanie w prowadzonych kontrolach, czynnościach sprawdzających i postępowaniach podatkowych plików przekazywanych przez podatników za pomocą środków komunikacji elektronicznej na żądanie organów podatkowych mogłoby być większe, gdyby Ministerstwo Finansów zapewniło pracownikom KAS bezpośredni dostęp do tych plików.

(dowód: akta kontroli str. 220-230, 242-243, 247, 255, 258, 447, 450-1124)

3. W okresie objętym kontrolą nie zostały wprowadzone mierniki umożliwiające ocenę stopnia wykorzystania JPK w postępowaniach podatkowych i kontrolach podatkowych/celno-skarbowych.

Z dokumentu „Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2016” wynika, że w zakresie wykorzystania JPK 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 wykorzystywany do oceny realizacji zadań w 2016 r. ze względu na planowane zmiany w organizacji systemu kontroli w obszarze podatków, związane z utworzeniem KAS i zniesieniem z dniem 28 lutego 2017 r. urzędów kontroli skarbowej.

W Departamencie Nadzoru nad Kontrolami nie określono mierników oceny wykorzystania JPK na żądanie w czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych i celno-skarbowych na 2017 i 2018 r. Nie określono również mierników dla oceny wykorzystania plików JPK_VAT w kontrolach prowadzonych przez urzędy skarbowe i celno-skarbowe.

Według wyjaśnienia Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami „w związku z ustawowym zróżnicowaniem terminów i zakresu stosowania obowiązków w zakresie JPK przez poszczególne grupy podatników oraz z prowadzeniem kontroli dotyczących podatków za okresy rozliczeniowe nie wymagające sporządzania JPK nie można było jednoznacznie ustalić wartości miernika wykorzystania JPK. Dlatego odstąpiono od jego ustalania dla jednostek organizacyjnych KAS w okresie poprzedzającym pełne wdrożenie obowiązków dotyczących JPK (do 1 lipca 2018 r.)”.

Należy zaznaczyć, że Departament DNK dopiero od stycznia 2018 r. prowadzi stały monitoring pobrań struktur JPK na żądanie w zakończonych postępowaniach podatkowych, kontrolach podatkowych i celno-skarbowych oraz czynnościach sprawdzających.

Zdaniem NIK, wprowadzenie obowiązku przekazywania plików JPK w różnych terminach dla określonych grup podatników, nie może zwalniać z obowiązku monitorowania efektów przyjętych rozwiązań, w okresie poprzedzającym ich pełne wdrożenie.

W wyjaśnieniach odnośnie do nieokreślenia mierników umożliwiających ocenę stopnia wykorzystania JPK_VAT w postępowaniach podatkowych i kontrolach podatkowych oraz celno-skarbowych oraz JPK przekazywanych przez podatników na żądanie organów podatkowych Zastępca Szefa KAS wskazał między innymi, że określenie tych mierników przed pełnym wdrożeniem JPK na żądanie, tj. przed lipcem 2018 r. nie miało uzasadnienia i obarczone było ryzykiem nieuzasadnionego ukierunkowania aktywności kontrolnej na podmioty które były już zobowiązane do udostępniania JPK, bez uwzględnienia czynników ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Poinformował również, że departamenty nadzorujące realizację zadań z wykorzystaniem JPK monitorowały na bieżąco zaangażowanie jednostek terenowych w realizację tego zadania poprzez zapytania ad-hoc.

NIK zauważa, że informacje sprawozdawcze z realizacji budżetu w układzie zadaniowym, w tym wartości zrealizowanych mierników powinny stanowić dla kierownictwa źródło informacji o realizacji zadań i wspomagać zarządzanie. Jak wynika z wyjaśnień Ministerstwo nie podważa samej potrzeby monitoringu, co potwierdzają zapytania kierowane do jednostek podległych w trybie ad-hoc oraz wprowadzenie od stycznia 2018 r. systemu raportowania ilościowego i wartościowego, tym samym niezrozumiałe jest dlaczego nie wykorzystano do tego budżetu zadaniowego.

W badanym okresie, w Ministerstwie Finansów przyjęto następujące mierniki oceny stopnia realizacji celów związane z obowiązkiem przekazywania plików JPK_VAT:

- ✓ Miernik „podjęte czynności sprawdzające JPK w IAS” służący do oceny efektywności procesu czynności sprawdzających w zakresie JPK³⁴. Na wartość miernika składała się: w liczniku – liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika w zakresie rozbieżności w plikach JPK wobec podmiotów wskazanych w raportach analitycznych x 100, a w mianowniku - liczba podmiotów objętych raportem analitycznym z wyłączeniem tych, do których wysłano powiadomienie z poziomu centralnego. Czynności sprawdzające zdefiniowano jako czynności, w ramach których urząd skarbowy nawiązuje kontakt z podatnikiem, celem wyjaśnienia niezgodności w plikach JPK_VAT wskazanych w raportach przesyłanych przez Departament Poboru Podatków (m.in. poprzez skierowanie powiadomień pisemnych, telefonicznych, e-mailowych, skierowanie wezwania, etc.) również wtedy, gdy podatnik nie reaguje na skierowane do niego wystąpienia. Planowana wartość miernika do osiągnięcia na koniec III oraz IV kwartału 2017 r. została określona na poziomie $\geq 80\%$. Oczekiwana wartość miernika miała na celu zintensyfikowanie działań podejmowanych przez jednostki KAS w zakresie raportów generowanych przy wykorzystaniu informatycznego narzędzia Analizator_JPK. Miernik w III kwartale został wykonany na poziomie 97,11%, a w IV kwartale na poziomie 96,18%. Wykonanie miernika w Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie, Warszawie i Zielonej Górze za III kwartał oraz w Warszawie za IV kwartał wyniosło ponad 100%, co nie jest możliwe biorąc pod uwagę konstrukcję miernika.

Departament DPP nie weryfikował rzetelności danych wykazanych przez podległe jednostki w ramach wykonania przedmiotowego miernika na poziomie centralnym, ze względu na brak centralnego systemu, który pozwoliłby na weryfikację prawidłowości przekazanych danych. Nadzór nad wykonaniem miernika odbywał się poprzez weryfikację kwartalnie przekazywanych przez dyrektorów izb administracji skarbowej *raportów z realizacji kierunków i rozwoju Szefa Krajowej Administracji Skarbowej*. Analizie poddawana była wskazana w tym dokumencie wartość miernika w stosunku do wartości zaplanowanej.

Z informacji przekazanej 18 września 2018 r. przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie wynika, że: *„zgodnie z dokumentem Szczegółowy opis konstrukcji wskaźnika z września 2017 r. do wyliczenia miernika należało przyjmować (studium wykonalności): Licznik: Liczba czynności sprawdzających z udziałem podatnika w zakresie rozbieżności w plikach JPK wobec podmiotów wskazanych w raportach x 100. Mianownik: Liczba wskazanych podatników z wyłączeniem tych, do których wysłano powiadomienie z poziomu centralnego. Biorąc powyższe pod uwagę,*

³⁴ Zgodnie z zarządzeniem nr 59 Szefa KAS z dnia 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na 2017 r. za III i IV kwartał (raport za IV kwartał był raportem rocznym za 2017 r)³⁴ w ramach Kierunku II - Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne, wyznaczony został cel oraz wskaźnik realizacji celu „Podjęte czynności sprawdzające JPK w IAS”.

w mianowniku nie wykazywano podmiotów, do których powiadomienia skierowano z poziomu centralnego, natomiast w liczniku wykazywano czynności przeprowadzone wobec tych podatników. Ponadto, zgodnie z opisem zawartym w ww. dokumencie w części „Dane składowe dotyczące miernika” wskazano, iż należało wykazywać „Czynności sprawdzające, w ramach których, urząd skarbowy nawiązuje kontakt z podatnikiem, celem wyjaśnienia niezgodności w plikach JPK_VAT” wskazanych w raportach przesyłanych przez Departament Poboru Podatków m.in. poprzez skierowanie powiadomień pisemnych telefonicznych, e-mailowych, skierowanie wezwania, etc.), również wtedy, gdy podatnik nie reaguje na skierowane do niego wystąpienia”.

Zatem, w przypadku gdy podatnik nie zareagował na przykład na powiadomienie telefoniczne i skierowano do podmiotu pisemne wezwanie wykazywano dwukrotnie czynność (w liczniku), natomiast wykazano jeden podmiot (w mianowniku.).

Interpretacja powyższych zapisów uległa zmianie w wyniku wyjaśnień otrzymanych na spotkaniach roboczych koordynatorów JPK z przedstawicielami Ministerstwa Finansów”.

Zdaniem NIK, przy tak określonej konstrukcji miernika nie można dokonać oceny efektywności czynności sprawdzających w zakresie JPK.

Bezskuteczne wezwania podatników nie powinny być uznawane jako przeprowadzone czynności sprawdzające.

- ✓ Miernik „składanie plików JPK_VAT”, służący do oceny poziomu wypełniania obowiązku przekazywania JPK³⁵, przyjęty od 2018 r. Wartość miernika stanowiła: w liczniku liczba podatników, którzy przekazali JPK x 100, a w mianowniku liczba podatników zobowiązanych do przekazania JPK minus liczba podatników, którzy otrzymali decyzję o odroczeniu terminu złożenia JPK_VAT.

Oczekiwaną wartość miernika w I i II kwartale 2018 r. ustalono na poziomie 50% oraz 60% w III i w IV kwartale br. W raporcie z realizacji kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej w 2018 r. wykazano, że wartość miernika na koniec I półrocza 2018 r. wyniosła 95,3%. Znaczne odchylenie od wartości planowanej wynika z przyjęcia planowanej wartości miernika na ostrożnym poziomie z uwagi na fakt, iż od 1 stycznia 2018 r. całość rozliczenia w VAT, tj. zarówno prowadzenie ewidencji VAT, jak i składanie deklaracji VAT oraz nowy obowiązek comiesięcznego przesyłania JPK_VAT, miała być realizowana wyłącznie elektronicznie.

- ✓ Miernik „efektywność czynności sprawdzających JPK” przyjęty w planie działalności na 2018 r. w ramach realizacji celu „Uszczelnienie systemu podatkowego”. Wartość miernika stanowi suma kwot podatku należnego wynikająca z korekt deklaracji VAT złożonych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z wykorzystaniem JPK_VAT za dany okres rozliczeniowy, w stosunku do sumy kwot podatku należnego

³⁵ Zgodnie z zarządzeniem nr 72 Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2018 w ramach kierunku V – Nowoczesne technologie informacyjne określono cel „Poziom wypełniania obowiązku przekazywania Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK)” oraz miernik „Składanie plików JPK_VAT”.

wynikającej z pierwotnych deklaracji VAT. Planowaną wartość miernika po korekcie przyjęto na poziomie 7%. Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Poboru Podatków z 17 września 2018 r. wynika, że: „...przy ustalaniu planowanej wartości analizowanego miernika *Efektywność czynności sprawdzających* brak było wartości bazowej, która mogłaby stanowić podstawę szacunku na poszczególne kwartały 2018 r. Stąd też planowane wartości miernika oparto na danych o korektach deklaracji VAT i zmianach w podatku należnym w 2017 r. zaewidencjonowanych w *Hurtowni Danych SPR*. Dodatkowo uwzględniono przeprowadzoną w 2017 r. prognozę obciążenia urzędów skarbowych rozbieżnościami z raportów do weryfikacji w ramach czynności sprawdzających na 2018 r, która wskazywała na znaczny wzrost tego rodzaju działań, co winno przełożyć się również na korygowane kwoty deklaracji.”

Według sprawozdania ze stopnia realizacji celów i mierników określonych w planie działalności Ministerstwa Finansów na rok 2018 – za I półrocze wartość miernika wyniosła 4%. Niższe wykonanie miernika uzasadniono m.in. tym, że:

- część niezgodności zidentyfikowanych w raportach za I półrocze 2018 r. wynikała z błędów podatników w wypełnianiu informacji podatkowych JPK_VAT, które nie przełożyły się na korektę deklaracji VAT skutkującą zwiększeniem wartości podatku należnego;
 - część prowadzonych czynności sprawdzających w momencie ustalenia wartości miernika nie została zakończona, co wpływa na brak potencjalnych korekt w zakresie podatku należnego.
- ✓ Miernik „*podniesienie kompetencji pracowników organów KAS w zakresie weryfikacji podatnika przy wykorzystaniu plików JPK-VAT*”, przyjęty w planie działalności na 2018 r. w ramach realizacji celu *Uszczelnianie systemu podatkowego*. Miernik wyrażony jest liczbą pracowników KAS, którzy wzięli udział w szkoleniach warsztatowych z zakresu JPK_VAT realizowanych przez pracowników Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów.

Jako oczekiwaną wartość miernika na koniec poszczególnych kwartałów 2018 r. (począwszy od II kwartału) przyjęto: na dzień 30 czerwca – 400 pracowników, na dzień 30 września – 500, na dzień 31 grudnia - 600. Według sprawozdania ze stopnia realizacji celów i mierników określonych w Planie działalności Ministerstwa Finansów za 2018 r. – na koniec czerwca 2018 r. liczba pracowników KAS przeszkolonych w ramach warsztatów komputerowych przez pracowników Departamentu Analiz wyniosła 667 osób.

- ✓ Miernik „*zwiększenie efektywności działań pracowników organów KAS*” przyjęty w planie działalności na 2018 r. w ramach realizacji celu *Uszczelnianie systemu podatkowego*. Wyrażony jest liczbą użytkowników WRO-SYSTEM z aktywnymi kontami, w stosunku do liczby wszystkich użytkowników aplikacji.

Planowana wartość miernika do osiągnięcia na koniec II, III oraz IV kwartału 2018 r. została określona na poziomie 80%. Oczekiwana wartość miernika miała na celu zwiększenie automatyzacji pracy użytkowników WRO-SYSTEM i jego

rozbudowę o nowe funkcjonalności. Miernik w II kwartale 2018 r. został wykonany na poziomie 86%. Wykonanie miernika w poszczególnych województwach wyniosło od 81,82% (województwo opolskie) do 92,18% (województwo małopolskie).

(dowód: akta kontroli str. 237-238, 258, 446-447, 664, 1074, 1125-1230)

4. W okresie od 24 stycznia do 6 lutego 2018 r. Wydział Kontroli Wewnętrznej KAS w Departamencie Organizacji i Wdrożeń przeprowadził pięć kontroli w zakresie przygotowania urzędów skarbowych³⁶ do obsługi plików JPK_VAT składanych przez mikroprzedsiębiorców oraz sprawdzenia efektywności działań podejmowanych wobec podatników wytypowanych na podstawie raportów JPK_VAT, co stanowiło 30% kontroli wszczętych w I półroczu 2018 r. W wyniku kontroli stwierdzono, że urzędy skarbowe były przygotowane do obsługi plików JPK_VAT na zadawalającym poziomie.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów podjęli działania wobec wszystkich wytypowanych podmiotów wskazanych w przesłanych raportach, jednak efekt tych działań w dwóch urzędach był niepełny. W przypadku zakończonych czynności sprawdzających, podatnicy wyjaśniali rozbieżności poprzez korektę pliku JPK_VAT, korektę deklaracji VAT lub przesłanie wyjaśnień. W zakresie oceny przydatności poszczególnych raportów o niezgodnościach w składanych plikach JPK_VAT stwierdzono, że wpłynęły one pozytywnie na efekty podejmowanych czynności sprawdzających i kontrolnych.

W wyniku przeprowadzonych kontroli w pięciu urzędach skarbowych ustalono, że raporty podlegające badaniu zawierały 543 pozycje niezgodności, a efektem finansowym działań organów podatkowych była kwota uszczuplenia w wysokości 201,1 tys. zł (w tym zmniejszenie kwoty do zwrotu). W sprawozdaniach z realizacji zadań kontrolnych przedstawiono wnioski i zalecenia pokontrolne dotyczące w szczególności: stosowania zapisów dokumentu *Czynności sprawdzające* w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających w pierwszej kolejności przed kontrolą podatkową oraz prawidłowego wypełniania tabel z informacjami zwrotnymi z raportów JPK_VAT.

Ponadto w czerwcu 2018 r. Departament Organizacji i Wdrożeń prowadził kontrolę wykorzystania plików JPK_VAT w ramach czynności sprawdzających i prawidłowości korzystania z aplikacji WRO-SYSTEM wspomagającej obsługę plików JPK_VAT w Urzędzie Skarbowym w Gdańsku, która nie została zakończona w czasie badań kontrolnych prowadzonych przez NIK.

W latach 2017-2018 (I półrocze) badania kontrolne i audytowe w zakresie wykorzystania JPK prowadzone były przez siedem izb administracji skarbowej³⁷ w podległych urzędach skarbowych. W kolejnych czterech izbach³⁸ rozpoczęto realizację takich badań w II półroczu 2018 r. W pozostałych pięciu izbach administracji skarbowej³⁹ nie prowadzono w tym okresie badań kontrolnych ani audytowych w zakresie JPK_VAT.

³⁶ Pierwszy i Drugi Urząd Skarbowy Łódź-Góra, Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów, Urząd Skarbowy Warszawa-Ursynów oraz Urząd Skarbowy Warszawa-Wawer.

³⁷ Białystok, Gdańsk, Kraków, Katowice, Poznań, Rzeszów, Zielona Góra.

³⁸ Kielce, Łódź, Olsztyn, Wrocław.

³⁹ Bydgoszcz, Lublin, Warszawa, Opole, Szczecin.

W ramach kontroli i audytów wewnętrznych w urzędach skarbowych sprawdzano między innymi:

- wykorzystanie plików JPK_VAT w bieżących kontrolach podatkowych prowadzonych wobec dużych, średnich i małych przedsiębiorców oraz w procesie czynności analitycznych i sprawdzających,
- wykorzystanie JPK w analizie i ocenie zasadności zwrotów podatku od towarów i usług,
- rzetelność działań w zakresie typowania podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli, w tym nadzór i analizę wykorzystania danych z JPK,
- organizację pracy, wykorzystanie i osiągnięte efekty w zakresie stosowania JPK w działaniach bieżących urzędów skarbowych,
- prawidłowość i terminowość weryfikowania przez urzędy skarbowe plików JPK w toku czynności sprawdzających.

Wyżej wymienione zagadnienia były przedmiotem 28 kontroli prowadzonych w latach 2017-2018 przez izby administracji skarbowej w jednostkach podległych oraz 5 zadań audytowych.

(dowód: akta kontroli str. 1222-1223, 1231-1325)

Ustalone
nieprawidłowości

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

- 1) w regulaminie organizacyjnym Ministerstwa Finansów 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;
- 2) nie ustalono 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_VAT w postępowaniach i kontrolach podatkowych, a także wykorzystania JPK na żądanie;
- 3) w mierniku ustalonym na III i IV kwartał 2017 r. przyjęto konstrukcję, która nie zapewniała realizacji celu pomiaru;
- 4) nie weryfikowano rzetelności danych ww. miernika.

Ocena cząstkowa

W ocenie NIK przyjęta organizacja i podział zadań nie sprzyjały zapewnieniu pełnego i skutecznego nadzoru nad wdrożeniem i wykorzystaniem plików JPK w czynnościach służbowych KAS. NIK zwraca uwagę, że bez ustalenia prawidłowych i adekwatnych mierników nie będzie możliwa rzetelna ewaluacja efektów wdrożenia i wykorzystania JPK, w tym ocena jego rzeczywistego wpływu na zwiększenie dochodów z VAT.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴⁰, wnosi o:

⁴⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.

- 1) niezwłoczne przygotowanie oraz wdrożenie narzędzia zapewniającego jednostkom KAS dostęp do plików przekazywanych na żądanie organów podatkowych przez podatników za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) stałe monitorowanie wykorzystania plików JPK przez jednostki KAS, w tym poprzez wprowadzenie mierników pozwalających na ocenę stopnia wykorzystania plików JPK w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych oraz w postępowaniach podatkowych;
- 3) określenie w zakresach kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów zadań dotyczących nadzoru nad wykorzystaniem plików JPK w kontrolach podatkowych i celno-skarbowych oraz w postępowaniach podatkowych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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 Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni 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, dnia listopada 2018 r.

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Ewa Polkowska

.....
podpis