



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.030.01.2019

Pan  
Mariusz Gojny  
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej  
w Katowicach  
ul. Ks. Konstantego Damrota 25  
40-951 Katowice

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

# I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach, ul. Ks. Konstantego Damrota 25, 40-951 Katowice <sup>1</sup>
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariusz Gojny, Dyrektor Izby, od 1 grudnia 2017 r.  (akta kontroli str. 2)
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych.</li><li>2. Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych.</li><li>3. Skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych.</li></ol>
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2018 r. do 31 sierpnia 2019 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>2</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler	Tomasz Raszka, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/227/2019 z 17 września 2019 r.  (akta kontroli str. 1)

---

<sup>1</sup> Zwana dalej „Izbą” lub „IAS”.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm.: zwaną dalej „ustawą o NIK”.

## II. Ocena ogólna<sup>3</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą poprawie uległa skuteczność i efektywność poboru podatków przez urzędy skarbowe<sup>4</sup> podległe IAS. Izba, razem z jednostkami podległymi, w 2018 r. osiągnęła siedem z ośmiu wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup> wartości badanych mierników stopnia realizacji celów, a w trakcie 2019 r. - 10 z 13 badanych mierników.

Wskutek zastosowania nowoczesnych technik informatycznych i zwiększenia zakresu ich wykorzystania, wzrósł poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT oraz PIT. Wydłużył się jednak średni czas, w jakim rozpatrywane były przez Dyrektora Izby odwołania od decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych oraz odwołania od decyzji Naczelnika Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach<sup>6</sup>.

Skuteczność kontroli podatkowych (mierzona stosunkiem liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem) wzrosła w stosunku do lat poprzednich. Spadła jednak efektywność tych kontroli (mierzona liczbą kontroli przeprowadzonych średnio przez kontrolera) przeprowadzonych przez podległe US oraz UCS. Poprawiła się jakość decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych (mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników US). Obniżyła się natomiast jakość wydawanych w II instancji decyzji przez Dyrektora Izby (mierzona relacją liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora Izby w II instancji).

Poprawiła się skuteczność egzekucji (mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia) oraz jej efektywność (mierzona kwotą wyegzekwowanych zaległości średnio przez pracownika komórki egzekucyjnej otrzymującego wynagrodzenie prowizyjne). Wzrosły też efekty wynikające z zastosowania przez podległe urzędy - w toku prowadzonych przez nie postępowań egzekucyjnych - nowych narzędzi/zasobów danych. W zakresie egzekwowania należności podatkowych osiągnięto planowane wartości wszystkich mierników stopnia realizacji celów.

W IAS rzetelnie monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami, przeprowadzono analizy zadań realizowanych przez jednostki podległe i podejmowano stosowne działania nadzorcze.

## III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej<sup>7</sup> kontrolowanej działalności

### OBSZAR

### 1. Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych

#### Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie objętym kontrolą w Izbie, wraz z jednostkami podległymi, realizowano następujące cele oraz mierniki stopnia ich realizacji, dotyczące poziomu wypełniania

<sup>3</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>4</sup> Zwane dalej „US”.

<sup>5</sup> Zwanego dalej „KAS”.

<sup>6</sup> Zwanego dalej „UCS”.

<sup>7</sup> Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

przez podatników obowiązków podatkowych, wynikające z kierunków działania i rozwoju KAS<sup>8</sup>:

- cel: budowanie przyjaznej administracji skarbowej, miernik: deklaracje złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>9</sup> (w obu badanych latach, planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2018 r. i 2019 r. wynosiła min. 82%, a na koniec każdego kwartału 2019 r. min. 84%),
- cel: budowanie przyjaznej administracji skarbowej, miernik: czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wnioski podatnika<sup>10</sup> (w obu badanych latach, planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału wynosiła max. 24 dni),
- cel: poziom wypełniania obowiązku przekazywania jednolitego pliku kontrolnego (JPK), miernik: składanie plików JPK\_VAT<sup>11</sup> (tylko w 2018 r., planowana wartość miernika na koniec I i II kwartału 2018 r. wynosiła min. 50%, a na koniec III i IV kwartału 2018 r. min. 60%),
- cel: skrócenie czasu załatwiania spraw, miernik: terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS i NUCS<sup>12</sup> (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału wynosiła max. 100 dni).

Ww. cele i mierniki zostały przyjęte w Planach działalności Izby na dany rok, a w załącznikach do tych planów określono również wartości poszczególnych mierników dla wszystkich jednostek podległych. Poza ww. celami, Dyrektor Izby nie wyznaczał dodatkowych celów w zakresie wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych.

(akta kontroli str. 3-29, 31-35, 85-90, 306-307, 319-320)

W Izbie wraz z jednostkami podległymi osiągnięto w 2018 r. zaplanowane wartości wszystkich trzech mierników stopnia realizacji celów w zakresie poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, a w trakcie 2019 r. dwóch spośród trzech mierników.

Nie osiągnięto planowanych wartości jednego miernika (terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS i NUCS) na koniec żadnego z trzech zakończonych kwartałów 2019 r. Czas rozpatrywania odwołań wyniósł bowiem: 195 dni w I kwartale, 191 dni w I półroczu oraz 196 dni w okresie za I-III kwartał 2019 r., przy jego planowanej wartości wynoszącej 100 dni. Przekroczono zatem planowaną wartość miernika na koniec każdego kwartału odpowiednio o: 95%, 91% i 96%.

W toku niniejszej kontroli<sup>13</sup> Dyrektor Izby poinformował Szefa KAS o zagrożeniu wykonania ww. miernika oraz podejmowanych działaniach zaradczych, polegających m.in. na: wnikliwej analizie wstępnej akt sprawy tuż po wpływie odwołania (dopuszczalność, braki formalne, w tym dot. pełnomocnictw), planowaniu zastępstw, adekwatnym względem umiejętności doborze pracownika do realizacji

<sup>8</sup> Wprowadzone Zarządzeniami Szefa KAS: Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018 oraz Nr 40 z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019, które zmieniono Zarządzeniem Nr 41 z dnia 19 sierpnia 2019 r., zwanymi dalej „kierunkami działania i rozwoju KAS”.

<sup>9</sup> Stosunek liczby deklaracji złożonych za pomocą środków komunikacji elektronicznej do liczby deklaracji ogółem, które mogły być za ich pomocą złożone.

<sup>10</sup> Miara pozycyjna (mediana) czasu trwania wybranych postępowań wszczętych na żądanie strony, zakończonych, z datą zatwierdzenia w okresie sprawozdawczym.

<sup>11</sup> Stosunek liczby podatników, którzy przekazali JPK\_VAT do liczby podatników zobowiązanych do przekazywania JPK\_VAT.

<sup>12</sup> Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego.

<sup>13</sup> W piśmie nr 2401-IZZ\_0300.18.2019.70 z 8 listopada 2019 r.

zadania, monitorowaniu liczby przydzielonych zadań w tym spraw przydzielonych do załatwienia na jednego pracownika w cyklu miesięcznym, planowaniu pracy, z uwzględnieniem rezerwy na przeszkody utrudniające dochowanie terminu, wsparciu pracowników przez przełożonego w toku realizacji zadania, analizie terminowości załatwiania spraw i raportowaniu przełożonym o poziomie wykonania miernika w cyklu kwartalnym.

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, przyczynami nieosiągnięcia zakładanej do uzyskania wartości miernika terminowość rozpatrywania odwołań... były m.in:

- 1) *bardzo duży wzrost liczby spraw do załatwienia, co wiązało się w konsekwencji z bardzo dużym obciążeniem pracą,*
- 2) *bardzo duży wzrost liczby skarg do WSA, co powoduje odwlekanie załatwienia spraw odwoławczych,*
- 3) *przejęcie przez Piony Orzecznicze Izby, w związku z reformą KAS, spraw do wykonania od likwidowanej Izby Celnej w Katowicach (łącznie 3 460 spraw odwoławczych z zakresu podatku akcyzowego, podatku od gier oraz postępowania celnego), które już przez długi czas oczekiwały na załatwienie,*
- 4) *konieczność załatwiania w pierwszej kolejności spraw, w których zbliża się termin przedawnienia.*

Odnosząc się do powyższych wyjaśnień, NIK zwraca uwagę, że w okresie samych trzech kwartałów 2019 r. wydano tylko 503 decyzje i zaskarżono 186 decyzji, co wskazuje na to, że na koniec roku liczba decyzji wydanych i zaskarżonych może być porównywalna do liczby z 2017 r.

(akta kontroli str. 188, 200, 213, 228-229, 398-399)

Dyrektor Izby nie występował do Ministerstwa Finansów<sup>14</sup> z wnioskiem o zmianę (podwyższenie) planowanej do osiągnięcia wartości miernika, ponieważ jak wyjaśnił, *tylko pięć z 16 izb administracji skarbowej osiągnęło planowaną wartość ww. miernika na koniec III kwartału 2019 r., a ponadto z przekazanych przez Ministerstwo dokumentów dotyczących projektu kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2020 wynikało, że Ministerstwo planuje podwyższenie wartości miernika do max. 130 dni. Jego zdaniem, w związku z przeprowadzoną w 2019 r. znaczną redukcją zaległości w komórkach orzeczniczych (na dzień 1 listopada 2019 r. z 3 460 spraw odwoławczych z zakresu podatku akcyzowego, podatku od gier oraz postępowania celnego przejętych z likwidowanej Izby Celnej w Katowicach, pozostały do załatwienia 262 sprawy), istnieje duże prawdopodobieństwo osiągnięcia przez Izbę tej wartości w 2020 r.*

(akta kontroli str. 262, 353-358)

W raportach kwartalnych o realizacji celów nie wskazywano wprost przyczyn nieosiągnięcia planowanych wartości mierników (znaczących rozbieżności), lecz przedkładano informację o głównych czynnikach ryzyka zagrażających osiągnięciu poszczególnych celów oraz związanych z nimi działaniach zaradczych. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, *wzory formularzy, na których sporządzano ww. raporty (przekazane przez Departament Organizacji i Wdrożeń Ministerstwa) nie uwzględniały rubryk dotyczących przyczyn nieosiągnięcia planowanej wartości miernika, w związku z czym informacje o tych przyczynach Izba przekazywała do Ministerstwa odrębnymi pismami jedynie na jego żądanie. W okresie objętym kontrolą Ministerstwo nie zwracało się do Izby z wnioskami o udzielenie informacji dot. przyczyn nieosiągnięcia planowanej wartości mierników realizacji celów w zakresie wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych.*

(akta kontroli str. 305-306)

---

<sup>14</sup> Zwanego dalej „Ministerstwem”.

Informacje o osiągniętej wartości poszczególnych mierników realizacji celów dla Izby oraz jednostek podległych, gromadzone były w postaci raportów w cyklach miesięcznych i publikowane na stronie intranetowej Izby – jak wyjaśnił Dyrektor - celem wykorzystania zarówno w celach poglądowych, jak i zarządczych – przez kadre kierowniczą Izby i podległych US/ UCS. W ww. raportach wykazywano dla poszczególnych kierunków i celów: wartość danego miernika osiągniętą na koniec danego miesiąca, za który sporządzano raport, a także stopień jego realizacji (o ile był wyższy lub niższy od planowanego na koniec kwartału obejmującego dany miesiąc), a także ewentualne uwagi. Integralną częścią raportów były załączniki obrazujące wykonanie mierników przez podległe urzędy/komórki organizacyjne Izby.  
(akta kontroli str. 232, 302-304)

Ponadto, monitorowanie realizacji celów, zadań i mierników wynikających z Planu działalności Izby na dany rok, odbywało się w ramach zarządzania ryzykiem wewnętrznym<sup>15</sup>. W prowadzonym w formie elektronicznej „Rejestrze ryzyk” dla każdego celu (wynikającego z Kierunków działania i rozwoju KAS i określonego w Planie działalności Izby na dany rok) identyfikowano ryzyko na poziomie operacyjnym, które miało określony poziom istotności (średni lub wysoki) oraz ustalano i podejmowano stosowne działania zaradcze (mechanizmy kontrolne i mechanizmy monitorujące tj. działania zmniejszające poziom istotności ryzyka do akceptowanego poziomu lub pozwalające na utrzymanie poziomu istotności ryzyka w granicach poziomu akceptowanego). Rejestr prowadzono w okresach kwartalnych (dla ryzyk o poziomie istotności wysokim) lub półrocznych (dla ryzyk o poziomie istotności średnim) oraz publikowano na stronie intranetowej Izby celem wykorzystania do zarządzania ryzykiem wewnętrznym na wszystkich szczeblach zarządzania.

(akta kontroli str. 232)

Jak wyjaśnił Dyrektor, *dane w zakresie wartości mierników realizacji celów określonych w planach działalności Izby na poszczególne lata, osiągniętych w poszczególnych okresach przez Izbę i jednostki podległe, były też wykorzystywane przez komórkę kontroli wewnętrznej na bieżąco w realizacji zadań, zarówno w procesie planowania kontroli i doboru jednostek do kontroli, jak i w ocenie działalności i poziomu realizacji zadań.*

(akta kontroli str. 304)

1.2.1. W latach 2015-2018 systematycznie rósł udział liczby deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej w liczbie deklaracji możliwych do złożenia w taki sposób, wynosząc, odpowiednio: 68,0%, 79,5%, 81,2% i 87,3%. W I półroczu 2019 r. odnotowano dalszy wzrost tej wartości w stosunku do I półrocza roku poprzedniego z 86,8% do 92,6%.

(akta kontroli str. 249)

1.2.2. Udział liczby podatników, którzy terminowo przekazali JPK\_VAT w liczbie podatników ogółem zobowiązanych do przekazania JPK\_VAT wyniósł 97,2% za czerwiec 2018 r. i wzrósł do 98,0% za grudzień 2018 r. Natomiast za czerwiec 2019 r. wartość tego wskaźnika obniżyła się do 96,6%.

(akta kontroli str. 250)

W sprawie przyczyn obniżenia się ww. wskaźnika w czerwcu 2019 r. Dyrektor IAS wyjaśnił, że w 2018 r. *poziom wypełniania przez podatników obowiązku przekazywania JPK-VAT był jednym z celów wynikających z Planu działalności Izby na 2018 rok (miernik liczony centralnie poprzez WRO-System), a prowadzone*

<sup>15</sup> Którego zasady zostały określone w Zarządzeniu Nr 32 Dyrektora Izby z dnia 19 kwietnia 2019 r. w sprawie zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Izbie Administracji Skarbowej w Katowicach i podległych urzędach.

analizy realizacji celu wskazywały na jego realizację na założonym poziomie, natomiast cel ten nie został ujęty w Planie działalności Izby na 2019 rok. Podejmowane działania zaradcze polegały na weryfikacji i obsłudze rozbieżności przekazywanych z udostępnianych w cyklu miesięcznym raportów automatycznych WRO-Systemu (w którym identyfikowane są podmioty, które mają otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK\_VAT), w tym na bieżącym monitorowaniu wpisów dokonywanych we WRO-Systemie oraz monitorowaniu stopnia bieżącej realizacji raportu.

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, grupa podatników, która nie składała plików JPK\_VAT obejmowała zarówno podatników, którzy nie złożyli tych plików w ustawowym terminie, ale złożyli je po powiadomieniach z poziomu centralnego lub po powiadomieniach z urzędów skarbowych, jak również m.in. podatników, którzy nie istnieją, bądź w stosunku do których stwierdzono brak możliwości skontaktowania się z nimi albo z ich pełnomocnikami lub którzy nie reagują na wezwania naczelnika urzędu skarbowego. W stosunku do ww. podatników w pierwszej kolejności podejmowane były działania mające na celu ustalenie czy podatnik miał obowiązek złożyć JPK\_VAT za dany miesiąc, a także czy wystąpiły okoliczności wyjaśniające niezłożenie JPK\_VAT przez danego podatnika (np. wpływ wniosku o odroczenie terminu złożenia danego JPK\_VAT, nieodnotowane w systemie POLTAX zawieszenie prowadzenia działalności, zgon podatnika bądź wykreślenie, itp.)<sup>16</sup> Jeżeli podatnik miał obowiązek złożyć JPK\_VAT za dany miesiąc, a w wyniku wysłanego powiadomienia z poziomu centralnego podatnik nie złożył brakujących plików JPK\_VAT, urząd skarbowy kontaktował się z podatnikiem, informując o obowiązku jego złożenia, a także o możliwych konsekwencjach niedopełnienia tego obowiązku. W uzasadnionych przypadkach sporządzany był wniosek do komórki ds. karnych skarbowych oraz, jeśli zachodziły przesłanki z ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>17</sup>, o wykreślenie z rejestru VAT. Ponadto, urzędy skarbowe podejmowały działania w oparciu o raport generowany przez Ministerstwo z poziomu centralnego, a następnie rozdysponowywany przez Izbę na podległe urzędy, dotyczący podmiotów, które miały otwarty obowiązek podatkowy VAT, a mimo to, za okres trzech następujących po sobie miesięcy, nie złożyły informacji JPK\_VAT<sup>18</sup>. W ramach odpowiedzi zwrotnej urzędy skarbowe informowały o przypadkach ukarania podatników, powodach odstąpienia od ukarania oraz innych podjętych działaniach. Po scaleniu informacji z urzędów, przekazywano je do Ministerstwa.

(akta kontroli str. 320, 348-350)

1.2.3. W okresie objętym kontrolą uległ poprawie (w stosunku do okresu wcześniejszego) poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT. Odsetek podatników, którzy wywiązali się z tego obowiązku wyniósł: 98,2% w 2018 r. i 98,6% w I półroczu 2019 r., podczas gdy w latach 2015-2017 wynosił on, odpowiednio: 96,0%, 97,0% i 97,6%. W szczególności odsetek terminowo składanych deklaracji przez podatników w stosunku do wszystkich deklaracji wymagających takiego złożenia w I półroczu każdego roku ww. okresu systematycznie rósł wynosząc: 95,5% w I półroczu 2017 r., 96,3% w I półroczu 2018 r. i 97,0% w I półroczu 2019 r. Podobnie odsetek ten w II półroczu 2018 r. wyniósł 94,8% i był wyższy niż w II półroczu 2017 r. (94,0%).

<sup>16</sup> Czynności te realizowane były w ramach obsługi tzw. Raportów R.0.

<sup>17</sup> Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.: zwanej dalej „ustawą o VAT”.

<sup>18</sup> W ramach realizacji zaleceń Ministerstwa, które stanowią, że w sytuacji gdy podatnik nie złożył JPK\_VAT w terminie (...) powyżej 3 miesięcy, należy wszcząć postępowanie przygotowawcze w tej sprawie, jak również podjąć czynności sprawdzające w zakresie podstaw do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

W okresie objętym kontrolą poprawił się również poziom regulowania przez podatników kwot zadeklarowanych do wpłaty. Odsetek kwot wpłaconych terminowo<sup>19</sup> w stosunku do kwot zadeklarowanych był w latach 2017-2018 wyższy niż w latach poprzednich i wynosił 82,2% w I półroczu 2018 r. i 82,9% w II półroczu 2018 r., a w I półroczu 2019 r. odsetek ten wzrósł do ponad 84%, podczas gdy w latach 2015-2017 wynosił on, odpowiednio: 79,2%, 80,3% i 82,4%.  
(akta kontroli str. 251)

1.2.4. W 2018 r. poprawie w stosunku do lat poprzednich uległ poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji podatku dochodowego od osób fizycznych. Odsetek podatników, którzy wywiązali się z tego obowiązku wyniósł 99,5% w 2018 r., podczas gdy w latach 2015-2017 wynosił on 99,1%. Odsetek terminowo złożonych deklaracji za 2018 r. wyniósł 99,1%, podczas gdy za poprzednie lata wynosił on nieco mniej niż 98%. Na poprawę poziomu wywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych w zakresie terminowego składania zeznań rocznych wpłynęło wprowadzenie usługi „Twój e-PIT<sup>20</sup>” do rozliczenia ww. podatku za 2018 r.

Poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie regulowania zadeklarowanych do wpłaty kwot (liczony stosunkiem wysokości kwot wpłaconych w terminie do kwot zadeklarowanych) wzrósł w latach 2015-2017 z 72,9% poprzez 73,8% do 75,8%, jednakże w 2018 r. zmalał do 73,8%.

(akta kontroli str. 252)

Głównymi przyczynami spadku w 2018 r. poziomu wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie regulowania zadeklarowanych do wpłaty kwot podatku dochodowego od osób fizycznych były wg Dyrektora: *wprowadzenie, począwszy od zeznań za 2018 r., usługi „Twój e-PIT”, polegającej m.in. na automatycznym wygenerowaniu z dniem 30 kwietnia 2019 r. zeznań dla podatników, którzy do tego dnia nie rozliczyli się samodzielnie, w tym zeznań z kwotą do zapłaty i brakiem w związku z tym świadomości podatników o konieczności uregulowania podatku (zaległości były przez podatników regulowane po otrzymaniu z właściwego US informacji o obowiązku wpłaty), co jednoznacznie przełożyło się na zmniejszoną ilość wpłat dokonanych w terminie oraz wzrost wpłat dokonanych przez podatników po ustawowym terminie, lecz przed wystawieniem upomnienia, tj. w okresie od 1 do 14 maja 2019 r.*

(akta kontroli str. 321)

Jak wyjaśnił Dyrektor IAS, *Izba nie prowadziła dotychczas pogłębionych analiz w zakresie poziomu wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez podatników, w związku z wprowadzeniem usługi „Twój e-PIT”, gdyż zweryfikowanie wpływu wprowadzenia tej usługi na poziom wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez podatników, możliwe będzie jedynie w perspektywie dłuższego czasu, a ponadto analizy takie dotychczas nie były również zlecane przez Ministerstwo. Natomiast wybiórczej analizie poddawano kształtowanie się w poszczególnych latach relacji pomiędzy liczbą deklaracji składanych papierowo i elektronicznie – w zależności od kodu formularza, w tym z wykorzystaniem usługi „Twój e-PIT”, a także czas zwrotu nadpłat – z uwagi na fakt, że w przypadku zeznań składanych elektronicznie czas zwrotu uległy skróceniu z trzech do półtora*

<sup>19</sup> Według stanu na dzień 11 października 2019 r.

<sup>20</sup> „Twój e-PIT” to automatycznie przygotowane i udostępnione przez KAS roczne zeznanie podatkowe osób fizycznych rozliczających podatek dochodowy od osób fizycznych za 2018 r. na formularzu PIT-37 lub PIT-38 (z umów o pracę, zlecenie, dzieło lub z przychodów kapitałowych).

miesiąca<sup>21</sup>. Z zebranych informacji wynika, że za pomocą środków komunikacji elektronicznej w województwie śląskim złożono 1,4 mln zeznań PIT-37, z czego 715,6 tys. zeznań z wykorzystaniem usługi „Twój e-PIT” (50%) oraz 31,4 tys. zeznań PIT-38, z tego 17,9 tys. z wykorzystaniem tej usługi (57%), zatem już w pierwszym roku funkcjonowania usługi, co drugie zeznanie PIT-37 i PIT-38 złożone w formie elektronicznej zostało wysłane z wykorzystaniem usługi „Twój e-PIT”. Wzrósł ponadto odsetek zeznań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych złożonych elektronicznie z 63% odnotowanych w 2018 r. do 79% odnotowanych w 2019 r. Efektem wprowadzenia usługi był też przypuszczalnie wzrost liczby złożonych zeznań w zakresie PIT-37 (niezależnie od formy – elektronicznie czy papierowo) o 63,4 tys.

(akta kontroli str. 321-323)

1.2.5. Dyrektor jako inne niż „Twój e-PIT” narzędzia/rozwiązania mające wspomóc podatników w wypełnianiu obowiązków podatkowych wymienił różne działania o charakterze informacyjno-edukacyjnym, realizowane z własnej inicjatywy oraz z inicjatywy Ministerstwa.

(akta kontroli str. 323-325)

1.2.6. W okresie objętym kontrolą wydłużył się - w stosunku do lat wcześniejszych - średni czas<sup>22</sup>, w jakim rozpatrywane były w Izbie odwołania od decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych. Wynosił on bowiem w latach 2015-2017, odpowiednio: 101, 109 i 141 dni, natomiast w 2018 r. 242 dni (był ponad dwukrotnie dłuższy niż w latach 2015-2016). W okresie trzech kwartałów 2019 r. czas ten uległ dalszemu wydłużeniu wynosząc 287 dni (przy 200 dniach w analogicznym okresie 2018 r.).

Wydłużył się również - w stosunku do lat wcześniejszych - średni czas, w jakim rozpatrywane były w Izbie odwołania od decyzji Dyrektora UKS/Naczelnika UCS. Wynosił on bowiem w latach 2015-2017 odpowiednio: 139, 149 i 148 dni, natomiast w 2018 r. 228 dni (był ponad 50% dłuższy niż w latach poprzednich). W okresie trzech kwartałów 2019 r. czas ten uległ dalszemu znacznemu wydłużeniu, wynosząc 485 dni (przy 211 dniach w analogicznym okresie 2018 r.).

(akta kontroli str. 262-263)

- 1.2.7. Średni czas, w jakim w 2018 r. rozpatrywane były w II instancji przez Naczelnika UCS odwołania od decyzji wydanych w I instancji<sup>23</sup> wynosił 171 dni. W okresie trzech kwartałów 2019 r. czas trwania postępowań odwoławczych uległ skróceniu i wynosił 115 dni (podczas gdy w analogicznym okresie 2018 r. wynosił on 153 dni).

(akta kontroli str. 265)

W okresie objętym kontrolą średni czas trwania postępowań odwoławczych w II instancji był krótszy w przypadku odwołań rozpatrywanych w UCS, niż w przypadku odwołań rozpatrywanych w Izbie.

Przyczynami wydłużenia się średniego czasu, w jakim rozpatrywane były w Izbie odwołania od decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych/ Naczelnika UCS oraz istotnych różnic w średnim czasie trwania postępowań odwoławczych w II instancji (między Izbą a UCS), wg Dyrektora Izby były: *złożone stany faktyczne i prawne załatwianych spraw, niepowtarzalność przedmiotów postępowań*

<sup>21</sup> Art. 77 §1 ust. 5a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900), wprowadzony ustawą z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2126) i obowiązujący od 1 stycznia 2019 r.

<sup>22</sup> Liczony od dnia wpływu odwołania do US/UKS/UCS do dnia wydania rozstrzygnięcia przez Izbę.

<sup>23</sup> Liczony od dnia wpływu odwołania do dnia wydania rozstrzygnięcia.

*odwoławczych, skutkująca brakiem wzorców i wypracowanego stanowiska, a w konsekwencji konieczność przeprowadzania wszechstronnej i wyjątkowo wnikliwej analizy przepisów prawnych z różnych dziedzin, a także dogłębnego przeanalizowania aktualnego orzecznictwa sądowego, obszerność zebranego materiału dowodowego, częsta konieczność przeprowadzenia postępowania mającego na celu uzupełnienie zebranego materiału dowodowego, w tym zarówno z własnej inicjatywy, jak i w odpowiedzi na wnioski dowodowe składane przez podatników, częste powiązania z innymi sprawami prowadzonymi przez tutejszy organ podatkowy, co wymaga przeanalizowania tych spraw we wzajemnej łączności ze sobą, (...) wysoki poziom obciążenia pracą pracowników komórek orzeczniczych, załatwianie spraw z najwcześniejszym terminem wpływu, konieczność zaangażowania dużej ilości czasu na wykonywanie szeregu dodatkowych czynności technicznych, konieczność niezwłocznego sporządzania sprawozdań i dokumentów do zawiadomień o rozprawach, wyroków oraz wniosków w sprawie skarg kasacyjnych.*

W toku niniejszej kontroli<sup>24</sup> został rozpoczęty (w Izbie i wszystkich podległych urzędach) audyt wewnętrzny w zakresie terminowości rozpatrywania odwołań, którego celem jest ocena działań podejmowanych celem skrócenia czasu rozpatrywania odwołań (w tym ustalenie przyczyn wydłużenia czasu) oraz ich wpływu na jakość rozstrzygnięć. Do czasu zakończenia niniejszej kontroli NIK audyt nie został zakończony.

(akta kontroli str. 343-344)

1.3. Zagadnienia dotyczące skuteczności i efektywności działań administracji skarbowej w zakresie wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych były w okresie objętym kontrolą przedmiotem dwóch audytów wewnętrznych.

Pierwszy z nich dotyczył rejestracji danych w systemie ZEFIR<sup>25</sup> - przeprowadzono go w 2018 r. w czterech urzędach skarbowych właściwych w zakresie akcyzy<sup>26</sup> za okres od 1 stycznia 2018 r. Jego zakresem przedmiotowym objęto: rejestrowanie dokumentów oraz danych i informacji mających wpływ na rozliczenia finansowe i wymagalność należności Skarbu Państwa (deklaracje podatku akcyzowego, decyzje zwrotowe w podatku akcyzowym, decyzje określające należności w podatku akcyzowym, daty doręczenia decyzji, postanowienia w/s nadania rygoru natychmiastowej wykonalności itp.), nadzór i kontrolę, obieg informacji i dokumentacji oraz kwalifikacje personelu – odbyte szkolenia.

Kontrolę zarządczą w obszarze objętym zadaniem oceniono: w trzech urzędach dostatecznie, a w jednym dobrze, w raportach zawarto też m.in. następujące ustalenia:

- opóźnienia w rejestrowaniu i zatwierdzaniu dokumentów w systemie ZEFIR2 (we wszystkich urzędach),
- brak ustalonych mechanizmów kontroli w procesie rejestracji danych w systemie ZEFIR2 (we wszystkich urzędach),
- nieterminową realizację decyzji zwrotowej skutkującą wypłatą oprocentowania od nieterminowego zwrotu (w trzech urzędach).

---

<sup>24</sup> W dniu 20 września 2019 r.

<sup>25</sup> Zintegrowany System Poboru Należności i Rozrachunków z UE i Budżetem - pozwala na realizację pełnego zakresu rozliczeń z przedsiębiorcami z tytułu dochodów budżetowych w zakresie należności celnych i podatkowych pobieranych przez KAS (m. in. obsługuje deklaracje elektroniczne w zakresie akcyzy, gier hazardowych oraz kopaliny) oraz zapewnia obsługę rozrachunków z UE i budżetem w technologii scentralizowanej.

<sup>26</sup> II Urząd Skarbowy w Bielsku – Białej, I Urząd Skarbowy w Częstochowie, II Urząd Skarbowy w Katowicach, Urząd Skarbowy w Rybniku.

Główne zalecenia dla każdego z audytowanych urzędów dotyczyły:

- przypomnienia pracownikom o obowiązku postępowania zgodnie z zapisami Instrukcji w sprawie obiegu i kontroli dowodów księgowych oraz pozostałych dokumentach mających wpływ na rozliczenia finansowo-księgowe, wszczęcie i prowadzenie egzekucji w zakresie dochodów scentralizowanych oraz wytycznych Ministerstwa,
- przyśpieszenia obiegu korespondencji, aby umożliwić terminowe zatwierdzanie operacji w systemie ZEFIR2,
- objęcia terminowości wprowadzania danych do systemu ZEFIR2 szczególnym nadzorem w ramach prowadzonych kontroli funkcjonalnych,
- udzielenia stosownych upoważnień do zatwierdzania decyzji zwrotowych kierownikowi i wyznaczonym osobom lub wskazać te osoby w poleceniu Naczelnika Urzędu Skarbowego,
- objęcia nadzorem terminowości rejestracji oraz zatwierdzania operacji związanych z dokonywaniem zwrotów ze środków publicznych.

Drugi z audytów dotyczył wykorzystania plików JPK w realizacji zadań urzędu - przeprowadzono go w 2019 r. w Izbie oraz wszystkich 36 US za okres od 1 stycznia 2018 r. do 5 sierpnia 2019 r. Jego zakresem przedmiotowym objęto: dostęp pracowników do niezbędnych narzędzi umożliwiających korzystanie oraz analizę danych z JPK, przygotowanie merytoryczne pracowników w zakresie pozyskiwania i wykorzystywania danych z JPK, wykorzystywanie JPK w realizacji zadań poszczególnych komórek organizacyjnych, nadzór kierownictwa nad wykorzystaniem JPK w realizacji zadań poszczególnych jednostek/komórek organizacyjnych. W wyniku audytu stwierdzono, iż w badanym obszarze w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza, którą oceniono dostatecznie (ocena wspólna dla wszystkich jednostek), w raporcie zawarto też m.in. następujące ustalenia:

- brak zapewnienia pracownikom dostępu do niezbędnych narzędzi umożliwiających właściwe wykorzystanie oraz analizę danych z JPK (tj.: brak nadania pracownikom uprawnień do niektórych modułów WRO-System, zapewniających właściwą realizację zadań, brak jednolitości przy nadawaniu uprawnień do poszczególnych modułów pracownikom tożsamych komórek w podległych US, nieracjonalne rozlokowanie licencji Excel w podległych jednostkach/komórkach),
- niewystarczające przygotowanie merytoryczne pracowników w zakresie pozyskiwania i wykorzystywania danych z JPK (w wyniku m.in. ograniczenia szkoleń praktycznych, obniżenia skuteczności szkoleń warsztatowych, braku przeszkolenia pracowników komórek, które powinny wykorzystywać JPK),
- ograniczone wykorzystywanie JPK w realizacji zadań poszczególnych komórek organizacyjnych (ograniczone występowanie o przekazanie JPK na żądanie, ograniczone wykorzystywanie danych z JPK\_VAT w: prowadzonych kontrolach podatkowych i postępowaniach podatkowych,
- niewystarczający nadzór naczelników podległych urzędów nad wykorzystaniem JPK w realizacji zadań poszczególnych komórek organizacyjnych.

Główne zalecenia dotyczyły:

- zapewnienia przez Izbę racjonalnego gospodarowania „dostępami” do WRO-System w podległych urzędach (zalecenia naczelnikom tych urzędów wystąpienia o nadanie wymaganych uprawnień wszystkim pracownikom realizującym zadania z wykorzystaniem plików JPK oraz o odebranie tych uprawnień pozostałym pracownikom),

- zapewnienia efektywnej i skutecznej realizacji zadań w obszarze wykorzystania plików JPK poprzez opracowanie wytycznych w zakresie pożądanych, szczegółowych uprawnień do poszczególnych modułów WRO-System, oraz zalecenie naczelnikom dokonania przeglądu nadanych uprawnień szczegółowych we WRO-System oraz nadania pracownikom poszczególnych komórek/realizującym określone zadania uprawnień do pożądanych modułów,
  - dostosowania procesu szkoleń z zakresu analizy danych z JPK do potrzeb użytkowników,
  - podjęcia przez Izbę współpracy szkoleniowej z trenerem wewnętrznym w obszarze JPK (pracownik UCS)/inni trenerzy będący w zasobach kadrowych Izby),
  - kontynuacji szkoleń dla pracowników US prowadzonych przez pracowników UCS w zakresie praktycznej analizy danych z JPK,
  - zorganizowania szkoleń z zakresu wykorzystania plików JPK\_VAT oraz JPK na żądanie dedykowanych dla pracowników poszczególnych komórek, w zakresie w jakim mają możliwość wykorzystania danych z JPK,
  - podjęcia działań celem zwiększenia aktywności US, szczególnie komórek kontroli podatkowej, w obszarze pozyskiwania i wykorzystywania JPK na żądanie – wzmocnienia nadzoru Izby nad procesem,
  - podjęcia działań celem szerszego wykorzystywania WRO-System przez komórki karne skarbowe,
  - opracowania przez naczelników US dokumentu zawierającego wszystkie obszary działalności urzędu, w których wskazane jest wykorzystywanie danych z JPK wraz z określeniem konkretnych zadań oraz możliwego sposobu weryfikacji danych JPK (komórka/obszar/zadanie/sposób weryfikacji),
  - wzmocnienia nadzoru naczelników US nad korzystaniem przez poszczególne komórki/pracowników z WRO-System,
  - monitorowania przez Izbę aktywności US we WRO-System celem zapewnienia szerszego wykorzystania systemu oraz poprawy wojewódzkiego wskaźnika logowań.

Naczelnicy podległych urzędów objętych ww. audytami oraz kierownicy odpowiednich komórek organizacyjnych Izby (odpowiedzialnych za daną działalność) w treści pism przesłanych do Dyrektora Izby, poinformowali o sposobie realizacji zaleceń (załączając Plan realizacji zaleceń zawartych z sprawozdaniu z zadania audytowego).

(akta kontroli str. 274-279)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

**OCENA CZĄSTKOWA**

W okresie objętym kontrolą uległ poprawie poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych. W Izbie (razem z jednostkami podległymi) w 2018 r. osiągnięto wszystkie trzy badane wartości mierników stopnia realizacji celów w zakresie poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, a w trakcie 2019 r. dwa z trzech badanych mierników. Nie osiągnięto planowanych wartości miernika „terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS i NUCS” na koniec żadnego z trzech zakończonych kwartałów 2019 r., a wartości rzeczywiste niemal dwukrotnie przekraczały jego planowane wartości. Wydłużył się,

w stosunku do okresu wcześniejszego, średni czas, w jakim rozpatrywane były przez Izbę odwołania od decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych oraz średni czas, w jakim rozpatrywane były przez Izbę odwołania od decyzji Naczelnika UCS. W okresie objętym kontrolą zwiększył się poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT oraz PIT. Odsetek podatników VAT czynnych, którzy wywiązali się z obowiązku złożenia JPK\_VAT utrzymywał się w poszczególnych miesiącach na podobnym wysokim poziomie (97-98%). Rzetelnie monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami, podejmowano też stosowne działania nadzorcze.

## 2. Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie objętym kontrolą w Izbie, wraz z jednostkami podległymi, realizowano - wynikające z kierunków działania i rozwoju KAS - następujące cele oraz mierniki stopnia ich realizacji dotyczące weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych:

- cel: efektywny proces czynności sprawdzających, miernik: kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników (w obu badanych latach, planowana wartość miernika wynosiła: na koniec I i III kwartału 2018 r. min. 17,5 mln zł, na koniec II i IV kwartału 2018 r. min. 26,2 mln zł, a na koniec kolejnych kwartałów 2019 r.: min. 24,4 mln zł, min. 60,9 mln zł, min. 85,3 mln zł, 121,8 mln zł),
- cel: zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej, miernik: dodatkowe wpływy budżetowe<sup>27</sup> (tylko w 2018 r., planowana wartość miernika na koniec kolejnych kwartałów 2018 r. wynosiła: min. 47,1 mln zł, min. 101,4 mln zł, min. 165,0 mln zł i min. 235,7 mln zł),
- cel: podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych, miernik: liczba decyzji uchylonych<sup>28</sup> (tylko w 2018 r., planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2018 r. wynosiła: max. 14%),
- cel: efektywność kontroli celno- skarbowych i kontroli podatkowych, miernik: kontrole pozytywne<sup>29</sup> (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła: min. 75%),
- cel: wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych, miernik: wykorzystanie plików JPK w kontrolach<sup>30</sup> (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła: min. 30%),
- cel: zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej, miernik: liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika na koniec kolejnych kwartałów 2019 r. wynosiła: min. 6, min. 13, min. 20, min. 30),
- cel: poprawa skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych, miernik: skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych

<sup>27</sup> Łączna kwota dodatkowych wpływów w okresie sprawozdawczym: w wyniku zakończonych kontroli, dokonanych w związku ze złożonymi korektami /deklaracjami pierwotnymi lub wydanymi decyzjami, dokonanych w związku z korektami deklaracji / deklaracjami pierwotnymi, złożonymi w wyniku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli oraz łączna kwota odmów zwrotu lub zmniejszenia zwrotu VAT w okresie sprawozdawczym, wynikająca z prawomocnych decyzji wydanych w wyniku zakończonych kontroli.

<sup>28</sup> Stosunek liczby wyroków WSA uchylających decyzję DIAS i NUCS do liczby wszystkich wyroków WSA.

<sup>29</sup> Udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3,0 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli.

<sup>30</sup> Udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK.

podmiotach przez UCS oraz WUS w zakresie CIT (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła: min. 80%),

- cel: podniesienie jakości orzecznictwa w zakresie postępowań podatkowych, miernik: liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła: max. 13%).

Ww. cele i mierniki zostały przyjęte w Planach działalności Izby na dany rok, a w załącznikach do tych Planów określono również wartości poszczególnych mierników dla wszystkich jednostek podległych. Poza ww. celami ujętymi w ww. Planach (wynikającymi z rocznych kierunków rozwoju KAS), Dyrektor nie wyznaczał dodatkowych celów w zakresie weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych.  
(akta kontroli str. 3-29, 31-35, 85-90, 306-307, 319-320)

W Izbie wraz z jednostkami podległymi osiągnięto na koniec 2018 r. planowane wartości dwóch z trzech badanych mierników stopnia realizacji celów w zakresie weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Nie osiągnięto planowanych wartości miernika: dodatkowe wpływy budżetowe na koniec: I, III i IV kwartału 2018 r., wartość tych wpływów wyniosła bowiem na koniec ww. okresów odpowiednio: 33,9 mln zł, 146,9 mln zł i 202,8 mln zł, co stanowiło, odpowiednio: 72%, 89% i 86% wartości planowanych do osiągnięcia w ww. okresach,

Za okres trzech kwartałów 2019 r. osiągnięto wartości czterech z sześciu badanych mierników. Nie osiągnięto wartości następujących mierników:

- liczba kontroli podatkowych (...) w zakresie cen transferowych na koniec żadnego z trzech zakończonych kwartałów 2019 r. – liczba ta wyniosła bowiem odpowiednio: 1, 9 i 13 i była mniejsza od liczby zaplanowanej odpowiednio o: 5, 4 i 7 (wykonano zatem odpowiednio: 17%, 69% i 65% zaplanowanej liczby kontroli),
- liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA na koniec III kwartału 2019 r. – odsetek ten wyniósł bowiem 14% i był wyższy od zaplanowanego poziomu o 1%.

W toku niniejszej kontroli<sup>31</sup> Dyrektor Izby poinformował Szefa KAS o zagrożeniu wykonania ww. dwóch mierników oraz podejmowanych działaniach zaradczych.

(akta kontroli str. 148, 168, 178, 201, 214, 229-230, 399-404)

Głównymi przyczynami niezrealizowania miernika dodatkowe wpływy budżetowe na założonym poziomie<sup>32</sup> były: niewywiązywanie się przez podatników z obowiązku wpłat podatków po wydanych decyzjach pokontrolnych lub złożonych korektach, prowadzenie znacznej liczby długotrwałych kontroli podatników biorących udział w oszustwach karuzelowych i posługujących się fikcyjnymi fakturami, minimalne efekty finansowe wynikające z zakończonych w poprzednich latach kontroli w tym zakresie, uzyskane w związku ze złożonymi korektami deklaracji/wydanymi decyzjami, kontrole w podmiotach biorących udział w oszustwach karuzelowych (tzw. słupy), które nie posiadają majątku i możliwości ściągnięcia powstałych zaległości, brak uregulowań odnośnie postępowań wobec ww. podmiotów (słupów), długotrwały proces związany ze ściąganiem zaległości podatkowych, brak majątku mogącego być podstawą zabezpieczenia, wyzbywanie się majątku przez osoby prowadzące działalność gospodarczą.

(akta kontroli str. 236-240)

<sup>31</sup> W piśmie nr 2401-IZZ\_0300.18.2019.70 z 8 listopada 2019 r.

<sup>32</sup> Które podano w pismach z 4 czerwca 2018 r., 20 listopada 2018 r. wystosowanych do Ministerstwa na jego żądanie.

Ponadto, Dyrektor Izby informował<sup>33</sup> Ministerstwo o zagrożeniu wykonania w 2018 r. celu zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej poprzez nieosiągnięcie wartości miernika: dodatkowe wpływy budżetowe zaplanowanej na koniec 2018 r. w wysokości 235,7 mln zł. Wyjaśniano to praktyką (wynikającą z ekonomiki działań) polegającą na odstępowaniu od prowadzenia działań kontrolnych (kosztownych i czasochłonnych) na rzecz dokonywania weryfikacji w toku czynności sprawdzających, co miało negatywny wpływ na poziom ww. miernika, lecz za to pozytywny na poziom innego miernika: kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników. Stwierdzono, że wartość obu ww. mierników (liczona łącznie) na koniec października 2018 r. przewyższała już ich łączną wartość zaplanowaną na koniec 2018 r.

(akta kontroli str. 241-244)

Przyczyną niezrealizowania w 2019 r. miernika liczba kontroli podatkowych (...) w zakresie cen transferowych na założonym poziomie<sup>34</sup> była niemożliwość dokładnego określenia terminu zakończenia takich kontroli z uwagi na: konieczność zebrania bardzo obszernego materiału dowodowego w tym pozyskanego niejednokrotnie od administracji podatkowych państw trzecich (długotrwałe oczekiwanie na odpowiedzi na wnioski kierowane w ramach wymiany informacji), konieczność uwzględnienia wszelkich okoliczności towarzyszących transakcjom z podmiotami powiązanymi, konieczność sporządzenia i wielokrotnego weryfikowania benchmarków (analizy porównawczej - najbardziej czasochłonny etap tych kontroli). W związku z powyższym, choć przewidywano, że pewne kontrole zakończą się np. już w II kwartale 2019 r., jednak z powyższych względów nie zostały one zakończone w tym terminie, przez co nie wykonano planowanej wartości miernika.

(akta kontroli str. 247-248)

Przyczynami przekroczenia planowanej wartości miernika liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA na koniec III kwartału 2019 r., jak wyjaśnił Dyrektor Izby, były w szczególności: *brak ukształtowanej sędowo-administracyjnej linii orzeczniczej w danej kwestii, różnice w postrzeganiu danego zagadnienia nie tylko pomiędzy poszczególnymi Wojewódzkimi Sądami Administracyjnymi, ale także pomiędzy poszczególnymi składami orzekającymi NSA oraz zmiana ukształtowanej sędowo-administracyjnej linii orzeczniczej w danej kwestii. Przykładowo: odnotowano wyroki, w których sąd administracyjny w drugiej instancji kasował rozstrzygnięcie z uwagi na błędy w uzasadnieniu wyroku w pierwszej instancji, wśród niekorzystnych orzeczeń znalazły się też takie, których nie można wykonać z uwagi na brak przedmiotu zaskarżenia (NSA nakazał w wyroku dokonać analizy przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, w sytuacji gdy decyzja, której rygor nadano została uchylona, a sprawa przekazana do ponownego rozpatrzenia). Ponadto, sporne sprawy dotyczyły głównie obrotu piwami smakowymi, energią elektryczną i olejem opałowym.*

Dyrektor Izby wyjaśnił, że z przekazanych przez Ministerstwo dokumentów dotyczących projektu kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2020 wynika, że planowana wartość ww. miernika na rok 2020 będzie wyższa niż obecnie, tj. wyniesie max. 18%.

(akta kontroli str. 358, 362)

<sup>33</sup> W piśmie z 29 listopada 2018 r.

<sup>34</sup> Które podano w piśmie z 2 sierpnia 2019 r., wystosowanym do Ministerstwa na jego żądanie.

Poza comiesięcznym raportowaniem o osiągniętej wartości poszczególnych mierników realizacji celów oraz prowadzeniem rejestru ryzyk (które to działania opisano w punkcie 1 niniejszego wystąpienia pokontrolnego), co miesiąc sporządzano analizy z wykonania ww. mierników przez jednostki podległe, a w przypadku stwierdzenia niewykonania któregoś z ww. mierników na zaplanowanym poziomie (w szczególności dot. mierników: kontrole pozytywne i liczba kontroli (...)) w zakresie cen transferowych, pracownicy Izby występowali do odpowiednich jednostek podległych z wnioskami o przeprowadzenie szczegółowej analizy zaistniałej sytuacji, przekazanie wyjaśnień, dołożenie starań w celu realizacji danego miernika na założonym poziomie w kolejnych okresach sprawozdawczych oraz o wzmożenie nadzoru przez naczelników.

(akta kontroli str. 232-233)

2.2.1. W okresie objętym kontrolą liczba czynności sprawdzających rozliczenia podatkowe w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonych z udziałem podatnika przez podległe urzędy skarbowe była podobna jak w latach wcześniejszych. Wynosiła ona: 165,4 tys. w 2015 r., 173,8 tys. w 2016 r., 156,7 tys. w 2017 r. i 164,0 tys. w 2018 r.<sup>35</sup>.

W porównywalnych okresach trzech kwartałów 2018 r i 2019 r. liczby te kształtowały się na podobnym poziomie i wynosiły odpowiednio: 137,7 tys. i 134,7 tys.<sup>36</sup>.

2.2.2. Skuteczność czynności sprawdzających rozliczenia podatkowe w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa, przeprowadzonych z udziałem podatnika przez podległe urzędy skarbowe, mierzona kwotą ujawnionych w ich wyniku nieprawidłowości, wynosiła w 2015 r. 117,3 mln zł, a w kolejnych latach spadła do 57,1 mln zł w 2016 r. i 66,2 mln zł w 2017 r., po czym znacznie wzrosła wynosząc 205,9 mln zł<sup>37</sup> w 2018 r. (tj. ponad trzykrotnie więcej niż w każdym z dwóch poprzednich lat i prawie dwukrotnie więcej niż w 2015 r.).

W trzech kwartałach 2019 r. kwota ujawnionych nieprawidłowości zmniejszyła się w stosunku do pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego ze 168,3 mln zł do 145,0 mln zł<sup>38</sup>, tj. o 14%.

W związku z powyższym efektywność tych czynności, mierzona kwotą nieprawidłowości przypadającą na jedną czynność sprawdzającą, która wynosiła 0,7 tys. zł w 2015 r., w kolejnych latach znacznie spadła do 0,3 tys. zł w 2016 r. i 0,4 tys. zł w 2017 r., po czym znacznie wzrosła, wynosząc w 2018 r. 1,3 tys. zł<sup>39</sup> (tj. ponad trzykrotnie więcej niż w każdym z dwóch poprzednich lat i prawie dwukrotnie więcej niż w 2015 r.).

---

<sup>35</sup> Od 1 marca 2017 r. czynności te obejmowały również rozliczenia z tytułu m.in. podatku akcyzowego, podatku od gier, cła (czynności te realizowane były przez UCS, a także wyznaczone urzędy skarbowe), natomiast przed konsolidacją służb celnych i skarbowych (tj. do 28 lutego 2017 r.) czynności te realizowane były przez urzędy celne podległe izbom celnym. Uwzględniając – dla porównania – liczbę czynności sprawdzających bez tych podatków, wyniosła ona: 156,2 tys. w 2017 r. oraz 141,0 tys. w 2018 r., zatem spadła w stosunku do lat poprzednich.

<sup>36</sup> Liczba czynności sprawdzających bez ww. podatków wynosiła 120,9 tys. w okresie pierwszych trzech kwartałów 2018 r. i 115,9 tys. w okresie trzech kwartałów 2019 r.

<sup>37</sup> Kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wyniosła: 66,0 mln zł w 2017 r. i 202,0 mln zł w 2018 r.

<sup>38</sup> Kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby spadła ze 165,6 tys. w okresie pierwszych trzech kwartałów 2018 r. do 141,2 tys. w okresie trzech kwartałów 2019 r. (o 15%).

<sup>39</sup> Kwota nieprawidłowości przypadająca na czynność sprawdzającą bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby wyniosła: 0,4 tys. zł w 2017 r. i 1,4 tys. zł w 2018 r.

W trzech kwartałach 2019 r. efektywność ww. czynności była podobna jak w pierwszych trzech kwartałach roku poprzedniego (wynosiła odpowiednio: 1,2 tys. zł i 1,1 tys. zł<sup>40</sup>).

(akta kontroli str. 253)

W Izbie nie analizowano (z własnej inicjatywy) skuteczności i efektywności czynności sprawdzających, gdyż – jak wyjaśnił Dyrektor IAS - kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika przekraczała w badanych okresach wartości planowane tego miernika. Jednakże, w związku z pismem Ministerstwa <sup>41</sup>, ustalono następujące przyczyny zmniejszenia się kwoty dokonanych ustaleń w toku prowadzonych czynności sprawdzających w I półroczu 2019 r. w stosunku do I półroczu 2018 r.:

- 1) wprowadzenie obowiązku składania od 1 stycznia 2018 r. JPK\_VAT przez mikroprzedsiębiorców, którzy w początkowym okresie wykazywali największe nieprawidłowości (w kolejnych okresach zaobserwowano zdyscyplinowanie podatników w powyższym zakresie),
- 2) uruchomienie usługi Twój e-PIT (które znacznie ograniczyło popełnianie błędów przy obliczaniu rocznego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 rok; w I półroczu 2018 r. wzywano podatników do złożenia zeznań w przypadku ich braku, w 2019 r. z uwagi na rozliczenie przez urząd skarbowy, takich przypadków było niewiele),
- 3) incydentalnie wysokie przypisy w wyniku weryfikacji zeznań za 2017 rok.

(akta kontroli str. 336-337)

2.2.2. W okresie objętym kontrolą liczba kontroli podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa<sup>42</sup> przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe znacznie spadła w stosunku do lat wcześniejszych. Wynosiła ona bowiem: 8 056 w 2015 r., 5 194 w 2016 r. i 3 948 w 2017 r., natomiast w 2018 r. 3 369<sup>43</sup> (tj. ponad dwukrotnie mniej niż w 2015 r., o 36% mniej niż w 2016 r. i o 15% mniej niż w 2017 r.).

Skuteczność ww. kontroli, mierzona stosunkiem liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem, wzrosła w 2018 r. w stosunku do lat ubiegłych. Wynosiła ona bowiem: 85% w 2015 r., 82% w 2016 r., 83% w 2017 r., natomiast w 2018 r. 88%<sup>44</sup>.

W okresie trzech kwartałów 2019 r. skuteczność kontroli znacznie się zwiększyła w stosunku do pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego (z 88% do 95%).

(akta kontroli str. 254)

Również UCS przeprowadził w 2018 r. mniej kontroli dotyczących rozliczeń podatkowych niż w latach wcześniejszych<sup>45</sup> (197), tj. prawie dwukrotnie mniej niż w latach: 2015 i 2017 (kiedy liczba ta wynosiła odpowiednio: 379 i 386) oraz ponad trzykrotnie mniej niż w 2016 r. (gdy przeprowadził 624 kontrole). Skuteczność tych kontroli (mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli) utrzymywała się na wysokim poziomie,

<sup>40</sup> Kwota nieprawidłowości przypadająca na jedną czynność sprawdzającą bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby wynosiła 1,4 tys. zł w pierwszych trzech kwartałach 2018 r. i 1,2 tys. zł w trzech kwartałach 2019 r.

<sup>41</sup> Znak DPP4.8622.90.2018 z 24 września 2019 r., w którym wykazano, że w I półroczu 2019 r. w Izbie odnotowano największy spadek kwoty dokonanych ustaleń w toku prowadzonych czynności sprawdzających w stosunku do I półroczu 2018 r.

<sup>42</sup> Liczba kontroli zakończonych i zatwierdzonych.

<sup>43</sup> Liczba kontroli podatkowych bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wyniosła: 3 948 w 2017 r. oraz 3 364 w 2018 r., zatem również znacznie spadła w stosunku do lat poprzednich.

<sup>44</sup> Skuteczność kontroli podatkowych bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby kształtowała się w ten sam sposób.

<sup>45</sup> W latach 2015-2016 oraz do końca lutego 2017 r. był to Urząd Kontroli Skarbowej: zwany dalej „UKS”.

wynosząc w latach 2015-2017 odpowiednio: 87,1%, 89,3%, 91,2%, a w 2018 r. 87,8%.

Podobnie było w porównywalnych okresach trzech kwartałów 2018 r. i 2019 r. (wyniosła ona odpowiednio: 87,6% i 89,8%).

(akta kontroli str. 255)

W 2019 r. Referat Zarządzania Ryzykiem w Izbie dokonał analizy realizacji kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w 2018 r. przez UCS. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS, z uwagi na transformację administracji podatkowej w trakcie 2017 r., w analizie przedstawiono jedynie kontrole celno-skarbowe przeprowadzone w 2018 r. przez UCS bez porównania ich wielkości z rokiem 2017. W analizie zawarto wnioski, iż w związku z założeniami opisanymi w Kierunkach działania i rozwoju KAS na rok 2019, a w szczególności oczekiwanym do osiągnięcia miernikiem „kontrole pozytywne” na poziomie min. 75%, w 2019 r. niezbędna jest poprawa typowania podmiotów do kontroli, celem ograniczenia kontroli nieefektywnych, tj. z ustaleniami podatkowymi poniżej 3 tys. zł. Wyniki przeprowadzonej analizy zostały zaprezentowane na spotkaniu z Kierownikiem Działu Analizy Ryzyka (CKA) w UCS, które odbyło się w marcu 2019 r. oraz przekazane pisemnie do UCS.

Ponadto, z treści wyjaśnień uzyskanych przez Dyrektora Izby od Naczelnika UCS wynika, że rok 2016 był specyficzny, gdyż doszło w nim do „dużej realizacji” w sprawie związanej z podmiotem wystawiającym tzw. „faktury kosztowe” na ogromną skalę: wszczęto 197 postępowań kontrolnych wobec firm kupujących od tego podmiotu fikcyjne faktury, zakończono wiele postępowań kontrolnych wobec uczestników karuzel podatkowych – „znikających podatników”, „buforów”, bądź łańcuchów firm dokonujących wyludzeń podatku VAT, w których tylko na podstawie art. 108 ustawy o VAT dokonano ustaleń na kwotę 1 199, 3 mln zł, co stanowiło ponad 66% kwoty ustaleń dokonanych w wyniku zakończonych w 2016 r. kontroli rozliczeń podatkowych. Natomiast przyczyną obniżenia skuteczności kontroli w 2018 r. była - jego zdaniem - przeprowadzona w 2017 r. reforma KAS oraz celów, jakie postawiono przed nową instytucją – urzędem celno-skarbowym. W nowo powstałej jednostce została utworzona specjalistyczna komórka analizy ryzyka, zadaniem której jest typowanie do kontroli podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Proces organizacyjny i kadrowy, związany z utworzeniem komórki do wykonywania nowych zadań, mający miejsce w 2017 r. spowodował nieznaczny, przejściowy i obiektywnie niezależny spadek skuteczności kontroli. Po rozbudowaniu i usprawnieniu działań komórki analizy ryzyka w kolejnym okresie wskaźnik uległ poprawie.

(akta kontroli str. 327-328)

2.2.3. W latach 2015-2018 systematycznie spadała efektywność kontroli przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe (mierzona liczbą kontroli przeprowadzonych średnio przez kontrolera), wynosząc odpowiednio: 14,8; 9,7; 8,5 oraz 7,8<sup>46</sup> (w 2018 r. była więc prawie dwukrotnie mniejsza niż w 2015 r.). W okresie trzech kwartałów 2019 r. nastąpił jej spadek w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. z 5,6 do 5,2.

(akta kontroli str. 256)

Przyczynami wyraźnego spadku efektywności kontroli przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe było wg Dyrektora IAS położenie coraz większego nacisku na efektywność kontroli rozumianą jako realizacja kontroli skutkujących wyższymi wpływami do budżetu. Dyrektor Izby wyjaśnił: *Priorytetem stało się*

<sup>46</sup> Skuteczność kontroli podatkowych bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby kształtowała się w ten sam sposób.

*kontrolowanie podmiotów wytypowanych w wyniku analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności obejmującej identyfikację obszarów, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. W konsekwencji kontrole stały się bardziej skomplikowane i czasochłonne. Ponadto, biorąc pod uwagę zasadę typowania do kontroli podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, największa ich ilość występowała w zakresie podatku VAT, co miało wpływ na fakt, że na przestrzeni lat działania kontrolne ukierunkowano w szczególności na kontrole podatkowe w zakresie podatku VAT, które to kontrole należą do gatunku trudnych, złożonych i wymagających zgromadzenia obszernego materiału dowodowego, są też najbardziej efektywnymi kontrolami (ograniczenia wyłudzeń podatku VAT). Powyższe okoliczności skutkowały jednocześnie wydłużeniem czasu trwania postępowania kontrolnego, jak również koniecznością przeprowadzania kontroli w liczniejszych niż dotychczas składach zespołów kontrolnych. Powyższe spowodowało odnotowanie spadku liczby kontroli, co przełożyło się również na spadek efektywności kontroli przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe, mierzonej liczbą kontroli przeprowadzonych średnio przez kontrolera.*

(akta kontroli str. 338-339)

Efektywność kontroli przeprowadzonych przez UCS (mierzona liczbą kontroli przeprowadzonych średnio przez kontrolera) w 2018 r. wynosiła 1,3 i obniżyła się ponad dwukrotnie w porównaniu z latami 2016-2017 gdy wynosiła ona, odpowiednio: 3 i 2,5. Podobnie efektywność ta w okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. spadła z 0,8 do 0,7.

(akta kontroli str. 257)

Z treści wyjaśnień uzyskanych przez Dyrektora Izby od Naczelnika UCS wynika, że ww. wskaźniki oceny efektywności nie uwzględniały postępowań podatkowych w zakresie prawa podatkowego, które były również realizowane przez kontrolerów komórek kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego (w poszczególnych latach zakończono następujące liczby postępowań podatkowych wszczętych w wyniku przekształcenia kontroli celno-skarbowej: w 2017 r. – 3, w 2018 r. – 28, do 30 września 2019 r. 47 postępowań podatkowych). Dyrektor wyjaśnił: *W celu zwiększenia skuteczności i efektywności prowadzonych kontroli szczególny nacisk położono na analizę podmiotów typowanych do kontroli. Sukcesywnie wdrażane od 2016 r. nowe narzędzia informatyczne/analityczne pozwalają na zwiększenie wyników ustaleń, skutkujących wpłatą do budżetu państwa oraz wyeliminowaniem z obrotu gospodarczego podmiotów potencjalnie generujących straty dla budżetu państwa (tzw. słupów, znikających podatników). W większości przypadków podmioty, w stosunku do których wszczynana jest obecnie kontrola są podmiotami rzeczywiście działającymi na rynku, które „okazjonalnie” firmują operacje gospodarcze zidentyfikowane w toku kontroli jako nadużycie/oszustwo podatkowe. Wydłużający się termin zakończenia kontroli/postępowania jest często wynikiem działania samych podmiotów poprzez wydłużenie terminów złożenia dokumentów, czy też podejmowania korespondencji w ostatnim możliwym terminie. Sukcesywnie zwiększa się liczba kontroli, w podmiotach kluczowych prowadzących działalność gospodarczą wielkich rozmiarów, związanych z optymalizacją podatkową lub cenami transferowymi, które (...) wymagają przeprowadzenia dowodów uzupełniających, dokonania szeregu analiz, co niewątpliwie przekłada się na długość postępowania.*

(akta kontroli str. 327-328)

2.2.4. W 2018 r. kwota nieprawidłowości ujawniona w wyniku zakończonych kontroli podatkowych przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe była niższa niż w latach poprzednich. Wynosiła ona bowiem: 682,7 mln zł w 2015 r., 620,3 mln zł

w 2016 r. i 733,9 mln zł w 2017 r., natomiast w 2018 r. 557,9 mln zł<sup>47</sup> (tj. o 18% mniej niż w 2015 r., o 10% mniej niż w 2016 r. i o 24% mniej niż w 2017 r.).

Kwota nieprawidłowości ujawniona w okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. zwiększyła się z 309,0 mln zł do 338,3 mln zł<sup>48</sup> (o 10%).

(akta kontroli str. 256)

Przyczyny spadku kwot nieprawidłowości ujawnionych w 2018 r. w stosunku do lat poprzednich Dyrektor Izby wyjaśnił analogicznie jak przypadku spadku efektywności kontroli przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe (pkt 2.2.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego). Dodał też, że: *założeniem KAS jest, aby w przypadku podejrzenia oszustwa podatkowego, szczególnie w obszarze VAT (wyłudzenia podatku VAT poprzez organizowanie tzw. „karuzel podatkowych”, działanie zorganizowanej przestępczości podatkowej), kontrole były prowadzone przez urzędy celno-skarbowe (UCS) – tzw. „twarda kontrola”. Zwiększony został zakres uprawnień UCS, co wskazuje na ich „wyspecjalizowany” charakter.*

(akta kontroli str. 340)

W okresie 2015-2018 kwota nieprawidłowości ujawniona w wyniku zakończonych kontroli rozliczeń podatkowych przeprowadzonych przez UCS<sup>49</sup> była najwyższa w 2016 r. i wynosiła 1 806,4 mln zł, natomiast najniższa w 2015 r. i wynosiła 833,0 mln zł. W 2018 r. kwota ta wyniosła 1 327,2 mln zł i była wyższa niż: w roku poprzednim o 286,7 mln zł (o 27%) i w 2015 r. o 494,1 mln zł (o 59%), jednak niższa o 479,3 mln zł (o 36%) niż w 2016 r.

Kwota nieprawidłowości ujawniona w okresie trzech kwartałów 2019 r. (w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r.) zmniejszyła się z 762,8 mln zł do 518,7 mln zł (o 32%).

(akta kontroli str. 257)

Przyczyną spadku ustaleń w latach 2017-2019 w stosunku do kwoty nieprawidłowości ujawnionych w postępowaniach kontrolnych zakończonych w 2016 r. w UKS – wg Dyrektora IAS – był tzw. *efekt bazy, czyli jednorazowy wysoki wzrost kwot ustaleń w 2016 r. Spadek kwot w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości był wynikiem zwiększenia efektywności typowania podmiotów do kontroli i złożoności prowadzonych spraw oraz spadku liczby wydawanych decyzji na podstawie art. 108 ustawy o VAT. W 2016 r. bardzo dużo decyzji wymiarowych wydawanych było na tzw. słupy i podmioty znikające, obecnie w większości przypadków problematyką ww. podmiotów zajmuje się Pion Dochodzeniowo-Śledczy w UCS.*

(akta kontroli str. 329)

2.2.5. Skuteczność kontroli przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe (mierzona relacją kwoty ustaleń kontroli do liczby kontroli zakończonych w danym okresie) rosła w latach 2015-2017 wynosząc odpowiednio: 84,7 tys. zł, 119,4 tys. zł i 185,9 tys. zł, natomiast w 2018 r. spadła do 165,6 tys. zł.

W okresie trzech kwartałów 2019 r. (w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r.) skuteczność ta wzrosła z 127,7 tys. zł do 171,0 tys. zł (o 34%).

(akta kontroli str. 256)

<sup>47</sup> Kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby były na podobnym poziomie.

<sup>48</sup> Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby wzrosła w tym okresie z 309,0 mln zł do 336,1 mln zł (o 9%).

<sup>49</sup> Do 28 lutego 2017 r. był to UKS.

Skuteczność kontroli przeprowadzonych przez UCS (mierzona relacją kwoty ustaleń kontroli do liczby kontroli zakończonych w danym okresie) wzrosła ponad dwukrotnie w 2018 r., wynosząc 6 736,9 tys. zł w stosunku do lat 2015-2017, gdy wynosiła ona poniżej 3 000,0 tys. zł.

W okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. skuteczność ta zmniejszyła się z 5 912,9 tys. zł do 4 395,7 tys. zł (o 26%).

(akta kontroli str. 257)

2.2.6. Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe (mierzona relacją ustaleń kontroli do liczby kontrolerów), czyli średnia kwota ustaleń przypadająca na jednego kontrolera w latach 2015-2017 wynosiła odpowiednio: 1 252,6 tys. zł, 1 157,3 tys. zł i 1 571,6 tys. zł. W 2018 r. spadła ona w stosunku do roku poprzedniego do 1 294,4 tys. zł (o 18%), lecz była wyższa niż w latach 2015-2016.

W okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. skuteczność ta wzrosła z 710,3 tys. zł do 883,4 tys. zł (o 24%).

(akta kontroli str. 256)

Średnia kwota ustaleń kontroli przeprowadzonych przez UCS przypadająca na jednego kontrolera wyniosła w 2018 r. 8 731,4 tys. zł i była najwyższa w czteroletnim okresie 2015 r. – 2018 r. i porównywalna do odnotowanej w 2016 r. oraz ponad dwukrotnie wyższa niż w 2015 r. i wyższa o 31% niż w 2017 r.

W okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. skuteczność ta zmniejszyła się z 5 018,2 tys. zł do 3 303,8 tys. zł (o 35%).

(akta kontroli str. 257)

Spadek skuteczności kontroli zakończonych w UCS w okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu z analogicznym okresem roku 2018, zdaniem Dyrektora Izby w dużej mierze wynikał ze zdarzenia jednorazowego w postaci zakończonego w styczniu 2018 r. postępowania kontrolnego, w którym ustalenia wyniosły 408,0 mln zł, co stanowiło ponad 53% ustaleń dokonanych w trzech kwartałach 2018 r. Spadek ten wynikał również z ogólnej prawidłowości, iż postępowania kontrole kończyły się wysokimi ustaleniami, w dużym stopniu w zakresie art. 108 ustawy o VAT. Kontrole celno-skarbowe ukierunkowane były w pierwszej kolejności, na przeciwdziałanie wyłudzeniom nienależnych zwrotów VAT oraz optymalizację podatkową i ceny transferowe. Udział kwot ustaleń w zakresie art. 108 ww. ustawy w kontrolach celno-skarbowych przeprowadzonych przez UCS, zdecydowanie zmalał w stosunku do zakończonych postępowania kontrolnych. Mniejsza kwota ustaleń ogółem wpłynęła na wartość ustaleń mierzoną na jedną kontrolę oraz średnią kwotę ustaleń na jednego kontrolera.

(akta kontroli str. 329)

2.2.7. W 2018 r. poprawiła się, w stosunku do lat poprzednich, jakość decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników US. Odsetek uchylonych przez Dyrektora Izby w II instancji decyzji naczelników US (wydanych w I instancji) zmniejszał się w kolejnych latach okresu 2015-2018 i wynosił odpowiednio: 2,5%, 2,4%, 2,1% i 2,1%<sup>50</sup>. Relacja liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Dyrektora Izby w II instancji również zmniejszała się wynosząc w tym okresie, odpowiednio: 46,2%, 44,2%, 29,9% i 22,8%<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Odsetek decyzji w sprawach wymiaru podatków bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby wyniósł w 2017 r. 1,8%, a w 2018 r. 1,3%.

<sup>51</sup> Relacja ta, bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wynosiła: w 2017 r. 38,2%, a w 2018 r. 24,7%.

Natomiast w okresie trzech kwartałów 2019 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. odsetek uchylonych przez Dyrektora Izby w II instancji decyzji naczelników US (wydanych w I instancji) wzrósł z 2,0% do 2,7%<sup>52</sup>, a relacja liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Dyrektora Izby w II instancji wzrosła z 24,2% do 41,0%<sup>53</sup>.

(akta kontroli str. 258)

*Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, merytoryczną jakość decyzji wydawanych przez naczelników urzędów skarbowych w I instancji oceniano systematycznie i każdorazowo indywidualnie – w ramach przeprowadzanego postępowania odwoławczego, a stwierdzone uchybienia w tym zakresie znajdowały wydzwięk w decyzjach odwoławczych. Ponadto, sporządzano w ramach nadzoru do podległych organów informacje o zaistniałych błędach i nieprawidłowościach. Co do zasady, przyczynami uchylenia decyzji organu pierwszej instancji były przesłanki niezależne od organu, przede wszystkim zmiana linii orzeczniczej (...) oraz orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu.*

(akta kontroli str. 341)

2.2.8. Jakość decyzji wydanych w 2018 r. przez Dyrektora UKS/Naczelnika UCS, po przeprowadzonych postępowaniach kontrolnych<sup>54</sup>, mierzona relacją decyzji uchylonych przez organ II instancji (Dyrektora Izby) do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora UKS/ Naczelnika UCS kształtowała się na poziomie 1%, zatem znacznie się poprawiła w stosunku do lat 2015-2017, gdy wynosiła ona odpowiednio: 8%,17% i 4%. W okresie trzech kwartałów 2019 r. Dyrektor Izby nie wydawał decyzji uchylających decyzje wydane przez Dyrektora UKS/ Naczelnika UCS w I instancji.

Jakość decyzji wydanych w 2018 r. przez dyrektora UKS/naczelnika UCS mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Dyrektora Izby w II instancji kształtowała się na poziomie 7%, tj. wyższym niż w latach 2015-2017, gdy wynosiła ona odpowiednio: 24%,40%, 9%.

(akta kontroli str. 341, 365, 418)

2.2.9. W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 września 2019 r. łączna liczba decyzji wydanych przez organ I instancji po kontrolach celno-skarbowych<sup>55</sup> w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa wyniosła 88 (z tego: cztery w 2017 r., 39 w 2018 r. i 45 w 2019 r.).

W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. Naczelnik UCS nie wydawał decyzji w II instancji. Natomiast w 2018 r. wydał siedem takich decyzji, z tego jedną uchylającą decyzję wydaną w I instancji, a w okresie trzech kwartałów 2019 r. - 23 decyzje, z tego cztery uchylające decyzję wydaną w I instancji.

(akta kontroli str. 261)

2.2.10. W 2018 r. obniżyła się – w stosunku do lat wcześniejszych - jakość wydawanych w II instancji decyzji przez Dyrektora Izby, mierzona relacją liczby decyzji uchylonych (lub częściowo uchylonych) przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora Izby w II instancji (dot. decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych). Odsetek ten wynosił bowiem w latach 2015-2017

<sup>52</sup> Odsetek decyzji w sprawach wymiaru podatków bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby wyniósł odpowiednio: 1,1% i 1,4%.

<sup>53</sup> Relacja ta, bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wynosiła odpowiednio: 29,1% i 33,4%.

<sup>54</sup> W trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), uchylonej z dniem 1 marca 2017 r., zwanej dalej „ustawą o kontroli skarbowej”.

<sup>55</sup> Zrealizowanych w trybie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r., poz. 768 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o KAS”.

odpowiednio: 5,6%, 4,9% i 4,4%, natomiast w 2018 r. 8,4% (prawie dwukrotnie więcej niż w latach poprzednich)<sup>56</sup>. W okresie trzech kwartałów 2019 r. jakość ta poprawiła się, odsetek ten zmalał bowiem z 10,6% w analogicznym okresie 2018 r. do 4,8%<sup>57</sup>.

(akta kontroli str. 262)

Jakość decyzji wydawanych w II instancji przez Dyrektora Izby w 2018 r., mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora Izby w II instancji (dot. decyzji wydanych przez Dyrektora UKS/Naczelnika UCS po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej) kształtowała się na poziomie podobnym jak w latach wcześniejszych. Odsetek uchylonych decyzji wynosił bowiem w latach 2015-2017, odpowiednio: 2,3%, 5,1% i 3,0%, natomiast w 2018 r. 3,3%. W okresie trzech kwartałów 2019 r. jakość ta poprawiła się, gdyż odsetek ten spadł z 4,2% do 1,8%.

(akta kontroli str. 264)

Jakość decyzji wydanych przez Dyrektora Izby była na bieżąco monitorowana przez Kierownika Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług (w ujęciu miesięcznym, kwartalnym oraz narastająco za dany rok), głównie poprzez analizę *Wskaźnika merytorycznej prawidłowości orzeczeń*, zdefiniowanego przez Dyrektora Izby dla potrzeb zarządzania ryzykiem wewnętrznym w odpowiednich zarządzeniach<sup>58</sup>.

(akta kontroli str. 343)

2.2.11. W okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. Naczelnik UCS nie wydawał decyzji w II instancji. W 2018 r. WSA wydał trzy rozstrzygnięcia (wszystkie uchylające w części lub w całości), uchylając trzy z siedmiu decyzji (42,9%) wydanych przez Naczelnika UCS w II instancji w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa, natomiast w okresie trzech kwartałów 2019 r. WSA wydał pięć rozstrzygnięć, nie uchylając żadnej decyzji.

(akta kontroli str. 265)

2.3.1. Ministerstwo udostępniło Izbie i podległym jednostkom następujące narzędzia informatyczne:

- aplikację WRO-System i jej kolejne moduły:
  - od kwietnia 2017 r., moduły: WRO-JPK Analizer (umożliwiający generowanie plików zawierających dane z rejestrów zakupów i sprzedaży podmiotów zawartych w przesyłanych danych JPK) i WRO Skarbiec (służący do przeglądania baz danych zawierających informacje o podmiotach krajowych i zagranicznych, m.in. dane identyfikacyjne, podatkowe, w tym obowiązki w VAT, informacje o przeprowadzonych kontrolach itp.);
  - od 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 on określić listę kontrahentów zobowiązanego, dla których wystawił fakturę VAT) oraz Moduł

<sup>56</sup> Relacja ta, bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wyniosła w 2017 r. 6,5%, a w 2018 r. 5,6%.

<sup>57</sup> Relacja ta, bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, w analogicznych okresach pogorszyła się, wynosząc w okresie pierwszych trzech kwartałów 2018 r. 7,4%, a w okresie trzech kwartałów 2019 r. 8,4%.

<sup>58</sup> Nr 55/2018 z dnia 17 kwietnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedur zarządzania ryzykiem wewnętrznym w Izbie Administracji Skarbowej w Katowicach i podległych urzędach woj. śląskiego, Nr 32/2019 z dnia 19 kwietnia 2019 r. w sprawie zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Izbie Administracji Skarbowej w Katowicach i podległych urzędach.

- Odroczenia (przeznaczony do ewidencjonowania przez pracowników jednostek KAS decyzji o odroczeniu obowiązku złożenia JPK\_VAT);
- od listopada 2017 r. Moduł Transakcje (umożliwiający wyszukiwanie podmiotów w rejestrach sprzedaży i zakupu na podstawie plików JPK\_VAT złożonych we wskazanym okresie);
  - od czerwca 2018 r. Moduł Raporty (służący do weryfikacji i obsługi rozbieżności przekazywanych z raportów automatycznych generowanych przez narzędzie Analizator\_JPK), Moduł Ocena Podatnika VAT (wykorzystywany m.in. przy ocenie zasadności zwrotu VAT) oraz Moduł SKORP Rejestracja (dzięki któremu kwalifikowano danego podatnika do określonej grupy ryzyka);
  - od grudnia 2018 r. STIR (system teleinformatyczny służący do przetwarzania według określonych algorytmów danych przekazywanych przez banki, w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania sektora bankowego do wyludzeń skarbowych, zwłaszcza w zakresie VAT, dane te to informacje o rachunkach otwieranych i prowadzonych przez tzw. podmioty kwalifikowane oraz dzienne zestawienia transakcji dotyczących tych rachunków);
  - od maja 2019 r. moduł STIR-Przepływy (za pomocą którego udostępniane są z poziomu centralnego jednostkom KAS, dane o transakcjach i saldach na rachunkach bankowych podatników pochodzące ze STIR, umożliwia wyszukiwania przepływów finansowych lub sald na rachunkach bankowych podmiotów kwalifikowanych w zadanym okresie czasu, stanowi tym samym uzupełnienie informacji dostępnych w aplikacji o transakcjach ujawnionych w JPK\_VAT i pozwala ustalić, czy zadeklarowana transakcja wiązała się z dokonaniem płatności),
  - od sierpnia 2017 r. JPK Lunetka, (które umożliwiało wyszukiwanie, podgląd i pobranie na dysk zawartości plików JPK\_VAT),
  - od listopada 2017 r. aplikację Generator Sum (umożliwiająca wygenerowanie sum kontrolnych dla przekazywanych przez podatników plików elektronicznych),
  - od sierpnia 2018 r. aplikację GenJPK, (która umożliwia wczytanie struktur JPK, tworzy sumy kontrolne dla pobranych plików elektronicznych, dokonuje walidacji poprawności struktur plików JPK i przeprowadza analizę wewnętrznej spójności i kompletności danych w pobranych plikach).

Jak wyjaśniła Zastępca Dyrektora Izby, *dane z przekazywanych przez podatników JPK\_VAT mogą być wykorzystywane we wszystkich trybach postępowania (organ podatkowy także może żądać przekazania JPK na żądanie<sup>59</sup> – zarówno od podatnika jak i od kontrahenta podatnika – w toku kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego), w tym również do celów analitycznych (np. w kontekście typowania podmiotów do kontroli lub czynności sprawdzających).*

W sprawie monitorowania wykorzystania rozwiązań mających wpłynąć na poprawę skuteczności lub efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz efektów ich wdrożenia Zastępca Dyrektora Izby wyjaśniła m.in., że: *Przekazywanie plików JPK jest monitorowane poprzez przesyłane z różną częstotliwością raporty z MF liczących od kilkuset do kilku tysięcy pozycji celem weryfikacji przez urzędy skarbowe (zgodnie z wytycznymi wynikającymi z pism MF).*

<sup>59</sup> Obejmujący sześć struktur, tj.: księgi rachunkowe – JPK\_KR, wyciąg bankowy – JPK\_WB, magazyn – JPK\_MAG, faktury VAT – JPK\_FA, podatkowa księga przychodów i rozchodów – JPK\_PKPIR, ewidencja przychodów – JPK\_EWP.

*IAS dystrybuuje te raporty na urzędy skarbowe, następnie weryfikuje jakie działania zostały podjęte przez urzędy skarbowe, scala odpowiedzi z urzędów skarbowych i przekazuje do MF. Dodatkowo IAS przeprowadza weryfikację raportów, opracowywanych przez urzędy skarbowe woj. śląskiego w aplikacji WRO-System. Czynności sprawdzające JPK\_VAT, które skutkowały złożeniem korekty, były przedmiotem sprawozdania IAS w Katowicach dwa razy w 2018 r. (raportowano ww. dane w odpowiedzi na pisma MF). W 2019 roku wystosowano do US pismo odnośnie przekazywania do IAS danych dot. ww. czynności.*

(akta kontroli str. 313-316, 366, 368)

Kontrole, w których zaczęły być wykorzystywane JPK na żądanie, były prowadzone od 2018 r. Wytyczne w tym zakresie: „Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego” zostały przekazane przez Ministerstwo w piśmie z 9 listopada 2017 r.<sup>60</sup> wraz z projektami analitycznymi do obsługi czterech struktur logicznych ksiąg podatkowych i dowodów księgowych: JPK\_KR, JPK\_MAG, JPK\_WB i JPK\_FA. Ww. opracowanie zawierało zbiór przepisów mających zastosowanie do realizacji procedury kontroli z wykorzystaniem JPK oraz metodykę jej prowadzenia. W zakresie wykorzystania narzędzia STIR Ministerstwo zobowiązało<sup>61</sup> Naczelnika UCS do przekazywania miesięcznych raportów z wyników monitoringu podmiotów kwalifikowanych, z jednoczesnym powiadomieniem Izby.

W zakresie narzędzia „split payment”<sup>62</sup> Ministerstwo przekazało<sup>63</sup> Izbie m.in. „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług - mechanizm podzielonej płatności (Split Payment)” oraz praktyczne instrukcje obsługi funkcjonalności związanych z obsługą mechanizmu podzielonej płatności w systemie POLTAX: „Obsługa wcześniejszej wpłaty kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego z zastosowaniem SKONTA” i „Obsługa na środowisku POLTAX wniosków o przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy oraz postanowień o zgodzie na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy”<sup>64</sup>.

(akta kontroli str. 366, 368)

2.3.2. W okresie objętym kontrolą rosły efekty wynikające z zastosowania przez podległe urzędy nowych narzędzi. Liczba czynności weryfikacyjnych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe (bez udziału podatnika), w których wykorzystywano JPK\_VAT wzrosła z 64,7 tys. w I półroczu 2018 r. do 119,6 tys. w II półroczu 2018 r. i do 196,1 tys. w I półroczu 2019 r., liczba przeprowadzonych przez te urzędy czynności sprawdzających (z jego udziałem), w których wykorzystywano ww. narzędzie z 15,4 tys. w I półroczu 2018 r. do 20,9 tys. w II półroczu 2018 r. i do 24,9 tys. w I półroczu 2019 r. W przypadku UCS liczby czynności weryfikacyjnych przeprowadzonych z wykorzystaniem tego narzędzia wynosiły w kolejnych okresach półrocznych odpowiednio: 356, 471 i 365.

Wzrosła również liczba kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem JPK\_VAT przez urzędy skarbowe ze 140 w I półroczu 2018 r. do 190 w II półroczu 2018 r. i do 322 w I półroczu 2019 r. oraz kontroli UCS w I półroczu 2018 r. zrealizowano

<sup>60</sup> Znak DKA3.8722.6.2017.

<sup>61</sup> Pismem nr DKA1.8987.40.2018 z 22 marca 2018 r.

<sup>62</sup> Podstawowym założeniem tego dobrowolnego mechanizmu jest rozdzielenie zapłaty należności na dwa strumienie: kwotę odpowiadającą podatkowi VAT wykazanemu na fakturze, która trafia na specjalny rachunek bankowy, tzw. rachunek VAT, (który nie jest rachunkiem rozliczeniowym, nie jest samodzielnym rachunkiem bankowym, funkcjonuje tylko w powiązaniu z rachunkiem rozliczeniowym) oraz kwotę odpowiadającą wartości sprzedaży netto, która jest przelewana na rachunek rozliczeniowy.

<sup>63</sup> Pismem nr DPP1.8022.84.2018 z 29 czerwca 2018 r.

<sup>64</sup> Przekazane w lipcu 2018 r.

trzy, a w II półroczu 2018 r. i w I półroczu 2019 r. po siedem takich kontroli, a także kwoty ustaleń dokonanych w ich wyniku.

Liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe (z udziałem podatnika), w których wykorzystywano dane STIR wzrosła z 33 w II półroczu 2018 r. do 37 w I półroczu 2019 r., a liczba kontroli podatkowych, w których wykorzystywano to narzędzie wzrosła w analogicznym okresie z dwóch do 42, wzrosły też kwoty ustaleń dokonanych w wyniku tych czynności i kontroli.

UCS wykorzystywał dane STIR w przeprowadzanych czynnościach weryfikacyjnych (analizach związanych z dokonanymi blokadami rachunków bankowych oraz w analizach sporządzanych z wykorzystaniem danych pobranych z WRO-System z modułu STIR Przepływy, danych otrzymanych na wnioski kierowane do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie, a także w analizach ryzyka podmiotów kwalifikowanych, dla których wskaźnik ryzyka został określony na poziomie „wysoki”). W II półroczu 2018 r. przeprowadzono 109, a w I półroczu 2019 r. 107 takich analiz.

(akta kontroli str. 269-271, 362-363)

W okresie objętym kontrolą wzrosła liczba kontroli, w których wykorzystano dane pobrane w formie JPK\_VAT na żądanie; w przypadku urzędów skarbowych z 27 w I półroczu 2018 r. do 70 w II półroczu 2018 r. i do 200 w I półroczu 2019 r., w przypadku UCS z jednej w I półroczu 2018 r. do trzech w II półroczu 2018 r. i do ośmiu w I półroczu 2019 r. Efekty wynikające z wykorzystania przez podległe urzędy skarbowe nowych narzędzi: JPK\_VAT (tj. kwota ustaleń w wyniku kontroli) w 2018 r. utrzymywały się na zbliżonym poziomie i wyniosły: 2 290,7 tys. zł w I półroczu 2018 r., 2 326,9 tys. zł w II półroczu 2018 r., a w kolejnym okresie półrocznym wzrosły ponad czterokrotnie do 11 267,0 tys. zł. Natomiast efekty wynikające z wykorzystania tego narzędzia przez podległy UCS wynosiły: 276,1 tys. zł w I półroczu 2018 r. 3,2 tys. zł w II półroczu 2018 r. oraz 227,6 tys. zł I półroczu 2019 r.

(akta kontroli str. 288, 290-291, 293-295)

W toku kontroli przeprowadzonych i zakończonych w 2018 r. oraz w I półroczu 2019 r. podległe urzędy skarbowe najczęściej wykorzystywały następujące struktury JPK na żądanie: JPK\_FA (163 razy), JPK\_WB (126 razy), JPK\_KR (79 razy), natomiast UCS najczęściej wykorzystywał: JPK\_WB (7 razy), JPK\_KR (5 razy) i JPK\_MAG (5 razy).

(akta kontroli str. 290-291, 293-295)

W okresie objętym kontrolą Dyrektor Izby identyfikował i rzetelnie informował Ministerstwo o zidentyfikowanych ewentualnych barierach efektywnego wykorzystania nowych narzędzi/źródeł danych. Przykładowo, w piśmie z 15 czerwca 2018 r.<sup>65</sup> Dyrektor Izby, po zebraniu opinii z podległych jednostek, przekazał do Ministerstwa opinię na temat użytkowania aplikacji WRO-System, stanowiącej istotne narzędzie do realizacji zadań z wykorzystaniem JPK\_VAT, a także wskazała propozycje dalszego rozwoju funkcjonalności tego systemu, które umożliwiłyby efektywniejsze wykorzystanie narzędzia.

Jak wyjaśnił Dyrektor IAS, problemy wymagające szybkiej reakcji rozwiązywane były w miarę możliwości przez regionalnych koordynatorów JPK\_VAT na bieżąco (telefonicznie lub mailowo), w niektórych przypadkach przy wsparciu pracowników Ministerstwa. Pozostałą grupę zgłoszeń, problemów, obejmującą w szczególności problemy dotyczące funkcjonowania aplikacji WRO-System oraz propozycje nowych funkcjonalności tej aplikacji, Izba gromadzi i przekazuje do Ministerstwa przed planowanymi spotkaniami przedstawicieli

<sup>65</sup> Nr 2401-ICK.4020.67.2018.5

Ministerstwa z koordynatorami JPK\_VAT z poszczególnych Izb (Ministerstwa cyklicznie organizowało spotkania robocze z koordynatorami JPK\_VAT w Izbach, podczas których omawiane były zgłaszane problemy dot. wykorzystania JPK\_VAT). Ponadto, wszyscy użytkownicy WRO-System mogli na bieżąco zgłaszać zidentyfikowane problemy na adres internetowy Ministerstwa wskazany na stronie logowania do aplikacji lub też korzystając z funkcjonalności „Helpdesk – moje zgłoszenia”, dostępnej na stronie logowania do aplikacji, co umożliwiało bezpośredni kontakt obsługującego zgłoszenie z osobą, która zidentyfikowała dany problem.

(akta kontroli str. 363, 371-374, 385-397)

NIK zwraca uwagę, że w sprawozdaniu o kontrolach, w których wykorzystano dane JPK (informacji kwartalnej sporządzonej narastająco za dwa pierwsze kwartały 2018 r.<sup>66</sup>) przesłanym w formie elektronicznej do Ministerstwa, poprzez dwukrotne ujęcie tych samych 12 kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe podano błędne dane dot. liczby kontroli (40 zamiast 28) oraz kwot ustaleń z poszczególnych tytułów (łącznie 4 773 523 zł zamiast 2 566 877 zł), co stwierdzono dopiero w toku niniejszej kontroli.

Dyrektor wyjaśnił, że przyczyną pomyłki w przedmiotowym sprawozdaniu, była rotacja pracowników w Dziale Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej, duża ilość i zróżnicowanie zadań nałożonych na komórkę oraz fakt, że sprawozdania za różne okresy sporządzane były przez różnych pracowników tej komórki.

Nie skorygowano sprawozdania za II kwartał 2018 r., gdyż – jak wyjaśnił Dyrektor - w sprawozdaniu sporządzonym za cztery kwartały 2018 r. (rocznym) i przesłanym dla Ministerstwa zostały przedstawione skorygowane dane dot. liczby kontroli i kwot ustaleń.

(akta kontroli str. 286-288, 330)

Wśród innych rozwiązań, które przyczyniły się do poprawy skuteczności lub efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, Dyrektor Izby wymienił: wprowadzenie zmian organizacyjnych w strukturach Izby: wyznaczenie komórki organizacyjnej - Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej - do realizacji zadania w zakresie sprawowania nadzoru merytorycznego nad zasadnością dokonywanych przez podległe jednostki zwrotów podatku VAT oraz nadzoru nad zasadnością wykazywanych przez podatników kwot do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe oraz utworzenie Działu Nadzoru nad Zarządzaniem Zaległościami – w celu usprawnienia nadzoru nad szeroko pojętym procesem efektywnego poboru i egzekucji należności pieniężnych i zmniejszaniu stanu zaległości.

(akta kontroli str. 330-333)

2.4. Zagadnienia dotyczące skuteczności i efektywności działań administracji skarbowej w zakresie weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych były w okresie objętym kontrolą przedmiotem dwóch audytów wewnętrznych.

Pierwszy z nich dotyczył skuteczności kontroli celno-skarbowych i podatkowych i był przeprowadzony w 2018 r. w Izbie oraz dwóch urzędach skarbowych<sup>67</sup> za lata 2017-2018, a jego zakresem przedmiotowym objęto: typowanie do kontroli, realizację kontroli, zasoby kadrowe i nadzór kierownictwa Izby i US.

W raporcie z audytu oceniono kontrolę zarządczą jako dobrą wskazując równocześnie niezbędne działania naprawcze, aby zapewnić, że wyznaczone cele zostaną osiągnięte, a zadanie zrealizowane zgodnie z właściwymi przepisami,

<sup>66</sup> Obowiązek przekazywania sprawozdania określony został w piśmie Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych Ministerstwa nr DKA3.8722.6.2017 z dnia 9 lutego 2018 r.

<sup>67</sup> W Dąbrowie Górniczej i w Tychach.

założeń, procedurami i zasadami dobrej praktyki. W raporcie zawarto też m.in. następujące ustalenia:

- nietrafne typowanie podmiotów do kontroli,
- brak/niepełne wykorzystanie podstawowych narzędzi analitycznych w kontrolach podatkowych,
- braki kadrowe w komórce kontroli/analiz,
- brak nadzoru/ niewystarczający nadzór Izby oraz kierownictwa US nad realizacją celów i zadań, brak wsparcia w realizacji celów.

Główne zalecenia dla naczelników US były następujące:

- przy typowaniu podmiotów do kontroli, dokonując ich selekcji uwzględniać również możliwość prowadzenia kontroli z wykorzystaniem JPK, tj. brać pod uwagę okres i zakres kontroli,
  - występować w każdym możliwym przypadku do zobowiązanych podmiotów z żądaniem udostępnienia danych w formie elektronicznej, w przypadku udostępnienia danych prowadzić kontrolę z wykorzystaniem JPK,
  - dokonać analizy w zakresie właściwej obsady kadrowej stanowisk pracy związanych z analizą i typowaniem do kontroli, a w razie konieczności dokonanie stosownych zmian,
  - korzystać z wszelkich możliwości szkoleniowych oferowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości i Izbę, w tym szkolenia e-learningowe,
  - organizować szkolenia wewnętrzne z wykorzystaniem wiedzy praktyków świadczących pracę w US,
  - podjąć współpracę z Pionem informatyki celem uzyskania wsparcia w raportowaniu oraz prezentacji realizacji celów przez podległe jednostki – aplikacja informatyczna,
  - kontynuować stosowaną praktykę udzielania ustnej informacji kontrolowanemu, wyjaśniającą skutki niezłożenia korekty (w przypadku ujawnienia nieprawidłowości w toku kontroli), w celu zwiększenia liczby składanych korekt przez podatników po zakończeniu kontroli podatkowej.

Główne zalecenia dla odpowiednich komórek organizacyjnych Izby były następujące:

- stosować jednolite zasady wyznaczania celów podrzędnych w podległych jednostkach,
- w procesie kaskadowania celów uwzględniać możliwości ich realizacji przez poszczególne jednostki, ze szczególnym uwzględnieniem potencjału UCS, wynikającego ze specyfiki i specjalizacji tej jednostki,
- wzmocnić współpracę z koordynatorami regionalnymi JPK poprzez organizację okresowych telekonferencji/spotkań,
- kontynuować organizowanie warsztatów z zakresu JPK-Excel dla pracowników US, stworzyć harmonogram szkoleń.

Drugi z audytów dotyczył zasadności zwrotów podatku od towarów i usług oraz analizy kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy i był przeprowadzony w 2019 r. w Izbie oraz trzech US<sup>68</sup>: za okres styczeń-marzec 2019 r., a jego zakresem przedmiotowym objęto: organizację procesu weryfikacji zwrotu podatku VAT, działania związane z weryfikacją zasadności zwrotu VAT, kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, współpracę pomiędzy jednostkami organizacyjnymi KAS w zakresie zwrotów VAT, nadzór Izby nad realizacją zadań związanych ze zwrotami podatku od towarów i usług oraz analizą kwot

---

<sup>68</sup> W Siemianowicach Śl., Rybniku i II US w Bielsku-Białej.

do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Badany obszar oceniono pozytywnie. W raporcie zawarto następujące ustalenia:

- niewystarczające mechanizmy kontrolne związane z analizą kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- niewystarczający nadzór Izby nad zadaniami realizowanymi przez urzędy skarbowe w zakresie zwrotów podatku VAT,

Zalecenia dla naczelników US dotyczyły:

- wprowadzenia w urzędzie dodatkowej, cyklicznej kontroli w zakresie weryfikacji różnic pomiędzy kwotami do i z przeniesienia, np. z wykorzystaniem wskazanego raportu e-ORUS,
- zorganizowania pracy w sposób umożliwiający realizację czynności weryfikacyjnych/monitorujących kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy zgodnie z odpowiednią Rekomendacją Szefa KAS,
- uregulowania formalnego przydzielenia zadania w zakresie nadzoru nad weryfikacją zwrotów podatku od towarów i usług.

Audytowane jednostki w treści pism przesłanych do Dyrektora Izby, poinformowały o sposobie realizacji zaleceń (załączając Plan realizacji zaleceń zawartych z sprawozdaniu z zadania audytowego).

(akta kontroli str. 280-282)

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

Stwierdzone  
nieprawidłowości  
OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą uległa poprawie skuteczność i efektywność weryfikowania przez naczelników podległych urzędów prawidłowości rozliczeń podatkowych. Izba (razem z jednostkami podległymi) w 2018 r. osiągnęła dwa z trzech badanych mierników stopnia realizacji celów w zakresie weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, a w trakcie 2019 r. czterech z sześciu badanych mierników. Największa różnica między wartościami osiągniętymi, a zaplanowanymi dotyczyła miernika „liczba kontroli podatkowych (...) w zakresie cen transferowych”, gdyż na koniec III kwartału 2019 r. zrealizowano o 35% mniej kontroli w tym zakresie.

Przy spadku liczby przeprowadzanych kontroli, skuteczność kontroli podatkowych (mierzona stosunkiem liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem) wzrosła w stosunku do lat poprzednich. Spadła jednak efektywność tych kontroli przeprowadzonych przez podległe US oraz UCS (mierzona liczbą kontroli przeprowadzonych średnio przez kontrolera). Poprawiła się jakość decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych (mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez organ II instancji do liczby decyzji wydanych przez naczelników US). Obniżyła się natomiast jakość wydawanych w II instancji decyzji przez Dyrektora Izby (mierzona relacją liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Dyrektora Izby w II instancji), a na koniec III kwartału 2019 r. była niższa o 1% od poziomu oczekiwanego, który wynosił 13%.

Rzetelnie monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym, a uzyskanymi wynikami, przeprowadzano analizy zadań realizowanych przez jednostki podległe.

### 3. Skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą w Izbie, wraz z jednostkami podległymi, realizowano - wynikające z kierunków działania i rozwoju KAS - następujące cele oraz mierniki stopnia ich realizacji dotyczące egzekwowania należności podatkowych:

- 1) cel: wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych (publicznoprawnych), miernik: realizacja należności publicznoprawnych<sup>69</sup> (w obu badanych latach, planowana wartość miernika wynosiła na koniec kolejnych kwartałów 2018 r.: min. 5 998 699 tys. zł, min. 11 820 651 tys. zł, min. 17 692 112 tys. zł, min. 23 576 332 tys. zł, a na koniec kolejnych kwartałów 2019 r.: min. 6 479 525 tys. zł, min. 13 711 411 tys. zł, min. 19 717 142 tys. zł, min. 26 201 995 tys. zł),
- 2) cel: zwiększenie efektywności egzekucji, miernik: efektywność egzekucji<sup>70</sup> (w obu badanych latach, planowana wartość miernika wynosiła: na koniec kolejnych kwartałów 2018 r.: min. 9,47%, min. 18,94%, min. 28,41%, min. 37,88%, a na koniec kolejnych kwartałów 2019 r.: min. 9,65%, min. 19,30%, min. 28,95%, min. 38,60%),
- 3) cel: zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych, miernik: udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika wynosiła na koniec kolejnych kwartałów 2019 r.: min. 72%, min. 73%, min. 74%, min. 75%),
- 4) cel: zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych, miernik: sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych (tylko w 2019 r., planowana wartość miernika wynosiła na koniec kolejnych kwartałów 2019 r.: max. 10%, max. 8%, max. 7%, max. 6%).

Ww. cele i mierniki zostały powtórzone w Planach działalności Izby na dany rok, a w załącznikach do tych Planów określono również wartości poszczególnych mierników dla wszystkich jednostek podległych. Ponadto, od I kwartału 2019 r. Dyrektor wprowadził<sup>71</sup> w podległych US trzy mierniki efektywności tzw. „miękkiej egzekucji”<sup>72</sup>:

- miernik efektywności miękkiej egzekucji  $EFE_{ME}^{73}$ , planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła min. 50%,
- miernik efektywności całkowitej miękkiej egzekucji  $EFE_{MEcałk.}^{74}$ , planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła min. 60%,
- miernik efektywności zastosowanego środka miękkiej egzekucji  $EFE_{śr.}^{75}$ , planowana wartość miernika na koniec każdego kwartału 2019 r. wynosiła min. 1 000 zł.

(akta kontroli str. 3-29, 31-35, 85-90, 306-307, 319-320)

<sup>69</sup> Stosunek kwoty zrealizowanych wpływów w okresie sprawozdawczym do kwoty dochodów (wplaty – zwroty) do realizacji dla danego województwa.

<sup>70</sup> Stosunek kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia.

<sup>71</sup> Pismem nr 2401-IEW2.031.1.2019.2 z 7 marca 2019 r.

<sup>72</sup> Przez pojęcie „miękkiej egzekucji” rozumie się działania informacyjne podejmowane przez US wobec zobowiązanego (o których mowa w §4 rozporządzenia Ministra Finansów z 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych /Dz. U. z 2017 r. poz. 1483/), zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku.

<sup>73</sup> Wyrażony w procentach stosunek kwot wpłaconych w terminie miękkiej egzekucji do kwot zaległości wobec których zastosowano miękką egzekucję.

<sup>74</sup> Wyrażony w procentach stosunek sumy kwot wpłaconych w terminie miękkiej egzekucji oraz kwot wpłaconych po terminie miękkiej egzekucji ale przed doręczeniem upomnienia do kwot zaległości wobec których zastosowano miękką egzekucję.

<sup>75</sup> Stosunek sumy kwot wpłaconych w terminie miękkiej egzekucji do liczby zastosowanych środków miękkiej egzekucji.

W Izbie wraz z jednostkami podległymi osiągnięto na koniec 2018 r. oraz na koniec III kwartału 2019 r. planowane wartości odpowiednio: obu oraz wszystkich czterech badanych mierników stopnia realizacji celów w zakresie egzekwowania należności podatkowych.

(akta kontroli str. 178, 213-215, 230-231)

Poza comiesięcznym raportowaniem o osiągniętym poziomie wartości poszczególnych mierników realizacji celów oraz prowadzeniem rejestru ryzyk, (które to działania opisano w punkcie 1 wystąpienia), co miesiąc sporządzano analizę działalności organów egzekucyjnych woj. śląskiego w zakresie realizacji tytułów wykonawczych, efektywności egzekucji oraz odpowiednich mierników, na podstawie danych pozyskanych z hurtowni danych WHTAX za okres od początku danego roku w porównaniu do analogicznego okresu w roku poprzednim, które obejmowały: realizację tytułów wykonawczych, ściagalność zaległości podatkowych, efektywność egzekucji, średni czas trwania postępowań egzekucyjnych (w tym średni wskaźnik realizacji tytułów, wykaz US, które odnotowały najwyższy i najniższy wskaźnik, zmiany wskaźnika za okres badany w stosunku do analogicznego okresu za poprzedni rok). W przypadku stwierdzenia niewykonania któregoś z ww. mierników na zaplanowanym poziomie, pracownicy Izby występowali do odpowiednich jednostek podległych z wnioskami o: wzmocnienie nadzoru, podjęcie działań mających na celu skuteczną poprawę miernika w kolejnym okresie, a następnie o udzielenie wyjaśnień jakie w tym zakresie zostały podjęte działania oraz jakie były ich efekty. Organizowano również spotkania z naczelnikami urzędów, (w których odnotowano niski poziom miernika) w celu uzyskania przez Dyrektora informacji o zdarzeniach, które wpłynęły na uzyskany wskaźnik i o działaniach podjętych w celu poprawy wyników w tym zakresie.

(akta kontroli str. 233-234)

W Izbie, wraz z jednostkami podległymi, osiągnięto (za trzy pierwsze kwartały 2019 r.) wartości badanych mierników tzw. „miękkiej egzekucji” na zaplanowanym poziomie. Po zakończeniu każdego kwartału przeprowadzano „analizę z miękkiej egzekucji” na podstawie danych za odpowiednie kwartały 2019 roku, przekazanych przez urzędy skarbowe, w których zestawiano m.in. wykorzystanie przez poszczególne urzędy środków komunikacji bezpośredniej (rozmowa telefoniczna, sms, inne) z podatnikiem w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych, kwoty zobowiązań do uregulowania, gdzie zastosowano środek komunikacji bezpośredniej, kwoty wpłat głównych w terminie „miękkiej egzekucji”, wpłat głównych po tym terminie, ale do doręczenia upomnienia, kwoty wpłat głównych po terminie tej egzekucji oraz osiągniętą wysokość każdego z ww. mierników. Do naczelników urzędów, które nie zrealizowały mierników na zaplanowanym poziomie, kierowano pisma z żądaniem wyjaśnienia przyczyn niezrealizowania przez nich tych mierników, a także mobilizujące do podejmowania większej aktywności w tym zakresie.

(akta kontroli str. 226-227)

3.2.1. W latach 2015-2018 systematycznie rosła wartość wpływów z tytułu podatków<sup>76</sup> (stanowiących dochody budżetu państwa) wynosząc, odpowiednio: 20 473,1 mln zł, 21 518,7 mln zł, 27 730,1 mln zł, 32 229,6 mln zł<sup>77</sup>.

<sup>76</sup> Tj. wpływy z PIT i CIT łącznie w udziałami jednostek samorządu terytorialnego.

<sup>77</sup> Uwzględniając – dla porównania – wartość wpływów bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wyniosła ona 24 173,5 mln zł w 2017 r. oraz 28 325,1 mln zł w 2018 r.

W trzech kwartałach 2019 r. odnotowano dalszy wzrost wpływów w stosunku do pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego z 22 996,6 mln zł do 25 962,8 mln zł<sup>78</sup>.

W okresie objętym kontrolą wzrosła też – w stosunku do lat poprzednich - skuteczność poboru mierzona relacją zrealizowanych wpływów podatkowych odniesionych do sumy tych wpływów i przyrostu należności pozostałych do zapłaty z tego tytułu, w latach 2015-2017 wynosiła ona, odpowiednio: 92,1%, 91,5% i 94,4%, a w 2018 r. 95,8%<sup>79</sup>.

W trzech kwartałach 2019 r. odnotowano również wzrost tej skuteczności w stosunku do pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego z 95,4% do 97,5%<sup>80</sup>.  
(akta kontroli str. 266)

3.2.2. W okresie objętym kontrolą wzrosła – w stosunku do lat poprzednich - kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych (z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa) w trybie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>81</sup>. W latach 2015-2017 wynosiła ona odpowiednio: 348,4 mln zł, 359,2 mln zł i 421,6 mln zł, a w 2018 r. - 499,3 mln zł<sup>82</sup>.

W trzech kwartałach 2019 r. odnotowano wzrost wartości tej kwoty w stosunku do wartości z pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego z 353,6 mln zł do 440,0 mln zł<sup>83</sup>.

W okresie objętym kontrolą wzrosła – w stosunku do lat poprzednich - relacja kwoty zaległości wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia. W latach 2015-2017 wynosiła ona odpowiednio: 32,7%, 32,9%, 39,0%, a w 2018 r. 40,1%<sup>84</sup>.

W trzech kwartałach 2019 r. odnotowano wzrost wartości tego wskaźnika w stosunku do jego wartości z pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego z 25,4% do 32,2%<sup>85</sup>.

(akta kontroli str. 267)

3.2.3. W latach 2015-2018 wzrosła efektywność egzekucji (mierzona kwotą wyegzekwowanych zaległości podatkowych średnio przez pracownika komórki egzekucyjnej otrzymującego wynagrodzenie prowizyjne<sup>86</sup>) wynosząc odpowiednio: 672,6 tys. zł, 690,8 tys. zł, 820,3 tys. zł, 1 025,3 tys. zł<sup>87</sup>. W trzech kwartałach

<sup>78</sup> Uwzględniając dla porównania – wartość wpływów bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wzrosła ona w analogicznych okresach z 20 109,6 mln zł do 23 085,5 mln zł.

<sup>79</sup> Uwzględniając – dla porównania – skuteczność poborów bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wyniosła ona 94,3% w 2017 r. oraz 94,7% w 2018 r.

<sup>80</sup> Uwzględniając – dla porównania – skuteczność poborów bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wzrosła ona w analogicznych okresach z 94,2% do 96,8%.

<sup>81</sup> Dz. U. z 2019 r., poz. 1438 ze zm.

<sup>82</sup> Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych bez uwzględnienia podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wyniosła w 2017 r. 420,5 mln zł w 2017 r. i 497,0 mln zł w 2018 r.

<sup>83</sup> Uwzględniając – dla porównania – kwotę wyegzekwowanych zaległości podatkowych bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wzrosła ona w analogicznych okresach z 352,1 mln zł do 438,8 mln zł.

<sup>84</sup> Dla porównania - bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby wyniosła ona 39,2% w 2017 r. oraz 40,3% w 2018 r.

<sup>85</sup> Uwzględniając – dla porównania – tę relację bez podatków, które od 1 marca 2017 r. zostały włączone do zakresu działania Izby, wzrosła ona w analogicznych okresach z 27,1% do 32,7%.

<sup>86</sup> Tj. wynagrodzenie, o którym mowa w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2014 r. w sprawie uprawnień szczególnych przysługujących niektórym kategoriom członków korpusu służby cywilnej Dz.U. z 2015 poz. 30).

<sup>87</sup> Analogicznie, efektywność egzekucji zaległości podatkowych z tytułów stanowiących dochody budżetu państwa bez podatku akcyzowego, podatku od gier, cła i innych przejętych po konsolidacji służb, wyniosła 818,0 tys. zł w 2017 r. i 1 020,6 tys. zł w 2018 r.

2019 r. odnotowano wzrost tej wartości w stosunku wartości z pierwszych trzech kwartałów roku poprzedniego z 718,8 tys. zł do 922,4 tys. zł<sup>88</sup>.

(akta kontroli str. 268)

3.3. W okresie objętym kontrolą rosły efekty wynikające z zastosowania przez podległe urzędy - w toku prowadzonych przez nie postępowań egzekucyjnych - nowych narzędzi/zasobów danych.

Liczba postępowań egzekucyjnych prowadzonych przez urzędy skarbowe, w których wykorzystano dane pobrane w formie JPK\_VAT wzrosła z 6 089 w I półroczu 2018 r. do 9 458 w II półroczu 2018 r. W I półroczu 2019 r. liczba ta spadła nieznacznie do 9 173, ale łączna liczba tych postępowań za trzy kwartały 2019 r. wynosiła 14 398, podczas gdy w całym 2018 r. 15 548. W kolejnych okresach półrocznych rosły też kwoty wyegzekwowane w wyniku tych postępowań: z 13,1 mln zł w I półroczu 2018 r. do 23,6 mln zł w II półroczu 2018 r. i 26,6 mln zł w I półroczu 2019 r. Łączna kwota wyegzekwowana za trzy kwartały 2019 r. wynosiła 41,9 mln zł, i była wyższa niż w całym 2018 r. (36,7 mln zł).

Liczba postępowań egzekucyjnych prowadzonych przez urzędy skarbowe, w których wykorzystano dane uzyskiwane w ramach systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR) wzrosła z 322 w II półroczu 2018 r. do 4 247 w I półroczu 2019 r. Wzrosły również kwoty wyegzekwowane w wyniku tych postępowań: z 3,4 mln zł w II półroczu 2018 r. do 11,8 mln zł w I półroczu 2019 r.

W samym trzecim kwartale 2019 r. liczba tych postępowań wynosiła 2 063, a kwota wyegzekwowana w wyniku tych postępowań 5,9 mln zł.

(akta kontroli str. 273)

W okresie objętym kontrolą wzrosła kwota – dokonanych przez podległe urzędy skarbowe - wpłat zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na tzw. „rachunki VAT” w ramach tzw. „mechanizmu podzielonej płatności” (MPP, „split payment”), wprowadzonego 1 lipca 2018 r.<sup>89</sup> (z 76,8 mln zł w 2018 r. do 211,0 mln zł w 2019 r.) oraz liczba rozpatrzonych wniosków o dokonanie takich zwrotów (z 411 do 689 w analogicznym okresie). Wzrósł też odsetek kwoty zwrotów dokonywanych w ten sposób w ogólnej kwocie zwrotów (z 3,7% do 5,8%). Biorąc jednak pod uwagę dobrowolność<sup>90</sup> stosowania tej metody oraz krótki czas obowiązywania przepisów wprowadzających to rozwiązanie, trudno jest określić jak stosowanie mechanizmu podzielonej płatności wpłynęło na poprawę skuteczności lub efektywności egzekwowania należności podatkowych<sup>91</sup>.

*Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, nie jest możliwe podanie efektów osiągniętych w wyniku zajęcia rachunków do rozliczenia VAT w systemie podzielonej płatności, gdyż urząd skarbowy, stosując środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego nie precyzuje w postanowieniu z jakiego rachunku egzekucja ma być przeprowadzona – bo nie ma do tego podstawy, bank również nie informuje, że środek egzekucyjny został zastosowany do rachunku VAT. Izba oraz urząd skarbowy nie dysponują informacjami, który z podatników stosuje mechanizm podzielonej płatności bo te informacje nie podlegają deklarowaniu, co najwyżej wiedza o mechanizmie*

<sup>88</sup> Analogicznie, efektywność egzekucji zaległości podatkowych bez ww. podatków wzrosła w analogicznych okresach z 715,8 tys. zł do 920,0 tys. zł.

<sup>89</sup> Ustawą z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62).

<sup>90</sup> Obowiązek zastosowania tego mechanizmu - przy dokonywaniu płatności za niektóre nabyte towary lub usługi – został wprowadzony poprzez dodanie art. 108a ust. 1a do ustawy o VAT dopiero w toku niniejszej kontroli, tj. z dniem 1 listopada 2019 r. - art. 1 pkt 20 lit. a ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1751).

<sup>91</sup> Zaletą tego rozwiązania z punktu widzenia efektywności egzekwowania należności podatkowych jest fakt, że kwota zwrotów dokonanych na rachunki VAT faktycznie może być zajmowana przez urząd skarbowy w postępowaniu egzekucyjnym w administracji na zaległości w podatku VAT.

*podzielonej płatności może pochodzić z deklaracji podatkowej ale tylko w takim zakresie w jakim podatnik wnioskuje o zwrot na rachunek VAT. Na poziomie regionalnym organy nie posiadają także informacji jak kształtują się obroty na rachunkach VAT, bo do nich nie mają dostępu. Takie informacje są prawdopodobnie dostępne z poziomu centralnego z wykorzystaniem narzędzia STIR i informacji o przepływach na rachunkach, w tym rachunkach VAT.*

(akta kontroli str. 345-347)

Szczegółowy opis narzędzi informatycznych, jakie Ministerstwo udostępniło Izbie i podległym jednostkom oraz wytycznych i zaleceń dot. ich wykorzystania, w tym również w celu wykorzystania do egzekwowania należności podatkowych, zawarto w punkcie 2.3.1. niniejszego wystąpienia.

Najważniejszym rozwiązaniem (narzędziem), które zdaniem Dyrektora IAS przyczyniło się do poprawy skuteczności lub efektywności egzekwowania należności podatkowych, było wprowadzenie mierników „miękkiej egzekucji” (opisanych w pkt 3.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego). Zwiększyła się bowiem aktywność podległych urzędów skarbowych i wpływy do budżetu. Łączna kwota wpłat głównych w terminie „miękkiej egzekucji” rosła na koniec kolejnych trzech kwartałów 2019 r. wynosząc odpowiednio: 23,2 mln zł (przy zastosowaniu 7 408 środków „miękkiej egzekucji”), 29,9 mln zł (przy zastosowaniu 9 486 środków) oraz 37,0 mln zł (przy zastosowaniu 8 092 środków).

(akta kontroli str. 348, 416)

3.4. Zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej ze skutecznością i efektywnością administracji skarbowej w poborze podatków (dot. niniejszego obszaru) były w okresie objętym kontrolą przedmiotem jednego audytu wewnętrznego. Dotyczył on przedawniania się zobowiązań podatkowych, przeprowadzono go w 2018 r. w Izbie oraz dwóch urzędach skarbowych<sup>92</sup>: za okres I 2017-X 2018), a jego zakresem przedmiotowym objęto: działania poegzekucyjne wierzyciela, monitorowanie wymagalności zobowiązań podatkowych, działania celem zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia, odpisywanie przedawnionych zobowiązań podatkowych. Kontrolę zarządczą w tym obszarze oceniono dostatecznie, stwierdzając, że konieczne są działania naprawcze, aby zapewnić, że wyznaczone cele zostaną osiągnięte, a zadania realizowane zgodnie z właściwymi przepisami, założeniami, procedurami i zasadami dobrej praktyki.

W raporcie zawarto następujące ustalenia:

- zwłoka/brak podejmowania czynności przez komórkę wierzycielską celem wykonania zobowiązań podatkowych,
- brak/niewłaściwe monitorowanie wymagalności zobowiązań podatkowych,
- brak podejmowania czynności celem skutecznego zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia,
- nieprawidłowe odpisywanie zobowiązań przedawnionych,
- brak/niewystarczający nadzór Izby w obszarze egzekwowania zobowiązań i niedopuszczania do przedawnień.

Główne zalecenia dla naczelników US dotyczyły:

- dokonania przeglądu kompletności założonych akt spraw i podjęcia niezwłocznych działań w stosunku do podmiotów nieobjętych monitoringiem celem poszukiwania majątku/zawieszenia biegu terminu przedawnienia/inne,

---

<sup>92</sup> W I US w Gliwicach i w Cieszynie.

- wdrożenia mechanizmów kontrolnych zapewniających objęcie monitoringiem wszystkich podmiotów, wobec których egzekucja okazała się bezskuteczna,
- dokonania przeglądu dłużników z łączną kwotą zaległości nieprzekraczającą 100 zł, celem odstąpienia od dalszego poszukiwania majątku-zgodnie z obowiązującą procedurą,
- określenia katalogu możliwych źródeł pozyskiwania danych o majątku zobowiązanych (baz danych/podmiotów zewnętrznych),
- dokonania podziału obowiązków i odpowiedzialności w zakresie sporządzania analiz z tytułu przedawnienia zobowiązań podatkowych także na inne komórki organizacyjne, przy zapewnieniu optymalizacji obiegu dokumentów,
- przestrzegania obowiązku zawiadamiania zobowiązanego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego i zwiększenia nadzoru nad procesem,

Główne zalecenia dla kierowników odpowiednich komórek organizacyjnych Izby dotyczyły:

- określenia jednolitej procedury działań wierzycielskich w podległych jednostkach w zakresie poszukiwania majątku zobowiązanych,
- ujednoczenia w podległych jednostkach: zasady monitorowania wymagalności zobowiązań podatkowych oraz zasady obiegu dokumentów w sprawie wszczęcia/zakończenia postępowania karnego skarbowego oraz zawiadamiania strony o zawieszeniu terminu przedawnienia w związku z tym postępowaniem oraz zasady monitorowania wymagalności zobowiązań podatkowych i zasady monitorowania terminów przedawnień, oraz informowania organu egzekucyjnego o przedawnieniu należności budżetowych, celem uniknięcia egzekwowania zobowiązań przedawnionych,
- objęcia nadzorem terminowości wystawiania tytułów wykonawczych po umorzeniu postępowania egzekucyjnego i znalezieniu nowego majątku, wydania stosownych zaleceń do podległych jednostek,
- skupienia nadzoru nad urzędami w zakresie spraw wierzycielskich w jednej komórce wierzycielskiej,
- wdrożenia zaplanowanych działań w zakresie opracowania list kontrolnych w procesie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich.

Audytowane jednostki w treści pism przesłanych do Dyrektora Izby, poinformowały o sposobie realizacji zaleceń (załączając Plan realizacji zaleceń zawartych z sprawozdaniu z zadania audytowego).

(akta kontroli str. 283-285)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

**OCENA CZĄSTKOWA**

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność badanej jednostki w zakresie skuteczności i efektywności egzekwowania należności podatkowych.

## **IV. Uwagi i wnioski**

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

## **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 dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

Katowice, dnia 5 grudnia 2019 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Katowicach

Kontroler  
Tomasz Raszka  
główny specjalista kontroli państwowej

.....