



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.030.04.2019

Pani
Anna Miliczek-Kuś
Naczelnik
Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach
ul. Słoneczna 34
40-127 Katowice

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach ¹ , ul. Słoneczna 34, 40-127 Katowice.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Anna Miliczek-Kuś, Naczelnik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach ² od 1 lutego 2018 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Dariusz Szymoniak, Naczelnik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach, od 1 marca 2017 r. do 31 stycznia 2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków
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 ³
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Piotr Graca, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/270/2019 z 21 października 2019 r.; 2. Karolina Cichy, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/277/2019 z 28 października 2019 r.

(akta kontroli str. 1-2)

¹ Dalej: Śląski UCS.

² Dalej: Naczelnik UCS.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

W okresie objętym kontrolą poprawie uległa skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Osiągnięto planowaną wartość pięciu z ośmiu badanych mierników stopnia realizacji wyznaczonych celów. Wzrosła jakość decyzji wydanych przez Naczelnika UCS mierzona odsetkiem decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych. Rosła także liczba przeprowadzonych kontroli rozliczeń podatkowych, w których wykorzystano jednolity plik kontrolny⁵ dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT oraz kwoty ustaleń dokonanych w ich rezultacie.

W latach 2018-2019 (trzy kwartały) skuteczność typowania podmiotów do kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby wszystkich kontroli kształtowała się na zbliżonym poziomie (w przedziale od 87,8% do 89,8%).

W 2019 r. (trzy kwartały) skrócił się o 38,3 dnia w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego średni czas, w jakim rozpatrywane były odwołania w II instancji przez Naczelnika UCS.

Na koniec 2018 r. nie uzyskano planowanej wartości miernika *dotatkowe wpływy budżetowe* określonego dla celu *Zwiększenia efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej*. Kwota dodatkowych wpływów wynosząca 91,1 mln zł stanowiła 79,2% wielkości zaplanowanej. Miernik ten nie był wykorzystywany w 2019 r.

Osiągnięte na koniec III kwartału 2019 r. wartości dwóch mierników wskazują na zagrożenie realizacji w 2019 r. celów, którym są przypisane. Ustaloną dla celu *Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej* wartość miernika *liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach w zakresie cen transferowych* (12 kontroli) zrealizowano w 33,3%, a przypisaną dla celu *Skrócenie czasu załatwiania spraw* wartość miernika *czas rozpatrywania odwołań* (poniżej 100 dni) przekroczone o 9,0% (109 dni).

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowe kontrolowanej działalności

OBSZAR

Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu faktycznego

1. W latach 2018-2019 w Śląskim UCS realizowano wyznaczone przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach⁶ w planach działalności na 2018 r. i 2019 r. następujące cele oraz mierniki stopnia ich realizacji, dotyczące weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, które objęto szczegółowym badaniem:

a) na 2018 r. i 2019 r.:

- cel *Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych* mierzony miernikami:

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: JPK.

⁶ Dalej: IAS.

- w 2018 r. *Liczba decyzji uchylonych*⁷, którego wartość oczekiwana na koniec każdego kwartału 2018 r. miała kształtować się na poziomie nie większym niż 14%;
- w 2019 r. *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA*⁸, którego wartość oczekiwana na koniec każdego kwartału 2019 r. miała kształtować się na poziomie poniżej 13%;
- cel *Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej* mierzony miernikami:
 - w 2018 r. *Dodatkowe wpływy budżetowe*⁹, którego wartość oczekiwana na koniec I, II, III i IV kwartału 2018 r. miała być nie mniejsza niż odpowiednio: 22,98 mln zł, 49,47 mln zł, 80,50 mln zł, 115,0 mln zł;
 - w 2019 r. *Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych*, którego wartość oczekiwana na koniec I, II, III i IV kwartału 2019 r. miała być nie mniejsza niż odpowiednio: pięć, dziewięć, 12 i 18 kontroli;

b) na 2019 r.:

- cel *Skrócenie czasu załatwiania spraw* mierzony miernikiem *Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS oraz naczelnika UCS*¹⁰, którego wartość oczekiwana na koniec I-IV kwartału 2019 r. miała kształtować się na poziomie poniżej 100 dni;
- cel *Poprawa skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych* mierzony miernikiem *Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)*¹¹, którego wartość oczekiwana na koniec każdego kwartału 2019 r. miała kształtować się na poziomie powyżej 80%;
- cel *Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych* mierzony miernikiem *Kontrole pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków*, którego wartość oczekiwana na koniec każdego kwartału 2019 r. miała kształtować się na poziomie nie mniejszym niż 75%;
- cel *Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych* mierzony miernikiem *Wykorzystanie plików JPK w kontrolach – udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których*

⁷ Mierzona jako stosunek liczby wyroków wojewódzkiego sądu administracyjnego, dalej: WSA, uchylających decyzje wydane przez dyrektora IAS i naczelnika UCS do liczby wydanych wyroków przez WSA w związku ze skargami na decyzje wydane przez dyrektora IAS i naczelnika UCS.

⁸ Mierzona jako stosunek liczby wyroków WSA uchylających decyzje wydane przez dyrektora IAS i naczelnika UCS do liczby wydanych wyroków przez WSA w związku ze skargami na decyzje wydane przez dyrektora IAS i naczelnika UCS.

⁹ Mierzone jako suma łącznej kwoty dodatkowych wpływów w okresie sprawozdawczym w wyniku zakończonych kontroli, dokonanych w związku ze złożonymi korektami/deklaracjami pierwotnymi lub wydanymi decyzjami, łącznej kwoty dodatkowych wpływów w okresie sprawozdawczym, dokonanych w związku z korektami deklaracji/deklaracjami pierwotnymi, złożonymi w wyniku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli oraz łącznej kwoty odmów zwrotu lub zmniejszenia zwrotu VAT w okresie sprawozdawczym, wynikająca z prawomocnych decyzji wydanych w wyniku zakończonych kontroli.

¹⁰ Mierzona jako mediana liczby dni od daty wpływu odwołania do Naczelnika UCS do dnia wydania decyzji odwoławczej.

¹¹ Mierzona jako udział liczby kontroli pozytywnych (z ustaleniami ≥ 1 tys. zł) w zakresie CIT w ogólnej liczbie kontroli w zakresie CIT.

zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK, którego wartość oczekiwana na koniec I-IV kwartału 2019 r. miała kształtować się na poziomie powyżej 30%.

(akta kontroli str. 291-424, 436-470)

W 2018 r. zaplanowana wartość miernika *Liczba decyzji uchylonych* dopuszczała nie więcej niż 14% decyzji uchylonych przez WSA, lecz w praktyce nie wystąpiły takie przypadki. Nie osiągnięto natomiast planowanej wartości miernika *Dodatkowe wpływy budżetowe* - na koniec 2018 r. wpływy te wyniosły 91,10 mln zł i były niższe od założonych o 23,9 mln zł (20,8%). Jako przyczynę powyższego w sprawozdaniach z wykonania planu działalności wskazano brak wpływu działań Śląskiego UCS na ściągalność dochodów, ponieważ zadanie dochodzenia należności podatkowych przypisane było naczelnikom urzędów skarbowych.

Za trzy kwartały 2019 r. osiągnięto oczekiwaną wartość czterech z sześciu badanych mierników:

- *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych przez WSA*, gdyż przy założonym poziomie odsetka uchylonych decyzji (13%) nie wystąpiły żadne przypadki decyzji uchylonych przez WSA;
- *Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)*, którego wartość osiągnięta na koniec II i III kwartału wynosiła 100%, a dla I kw. 2019 r. miernika nie wyliczono z powodu niezakończenia żadnych kontroli;
- *Kontrole pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków*, którego wartość osiągnięta na koniec I, II i III kwartału wyniosła odpowiednio 86,67%, 84,76%, 84,02%;
- *Wykorzystanie plików JPK w kontrolach – udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania pliku JPK*, którego wartość osiągnięta na koniec I, II i III kwartału wyniosła odpowiednio 66,67%, 78,13%, 72,0%.

W Śląskim UCS nie zrealizowano planowanych na 2019 r. wartości miernika *Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych*. W I kw. 2019 r. nie zrealizowano ani jednej z założonych czterech takich kontroli. W II kw. 2019 r. nie zrealizowano pięciu z dziesięciu założonych kontroli (55,6%), a na koniec III kw. 2019 r. ośmiu z 12 kontroli cen transferowych (66,7%). Według sprawozdań z wykonania planu działalności było to spowodowane wysoką czasochłonnością kontroli, koniecznością prowadzenia kontroli w zakresie cen transferowych wobec podmiotów niespełniających kryteriów podmiotów kluczowych (np. na wniosek Ministerstwa Finansów) oraz przekazaniem dopiero w lipcu 2019 r. przez Departament Podmiotów Kluczowych Ministerstwa Finansów informacji o kryteriach kwalifikowania kontrolowanych podatników jako podmiotów kluczowych. Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika UCS, do lipca 2019 r. Naczelnik UCS nie posiadał, z powodu braku definicji podmiotu kluczowego, pełnej informacji, która pomogłaby w ocenie ryzyka nieosiągnięcia zaplanowanego poziomu miernika i możliwości podjęcia działań zaradczych. Jak dodała, po uzyskaniu tej definicji, jednostka nadrzędna była cyklicznie informowana o przyczynach nieosiągnięcia planowanego poziomu miernika. Do końca 2019 r. zakładano zakończenie kolejnych czterech spośród 12 kontroli cen transferowych będących w toku oraz wszczęcie dwóch następnych kontroli.

Nie uzyskano ponadto zakładanej wartości miernika *Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS oraz naczelnika UCS* (poniżej 100 dni), gdyż czas rozpatrywania odwołań w III kw. 2019 r. w dwóch komórkach Śląskiego UCS (COP1 i COP2) prowadzących postępowania podatkowe wyniósł w I kw. odpowiednio: 75 i 129 dni, w II kw.: 86 i 117 dni, a na koniec III kw. 86 i 131 dni. Naczelnik UCS wyjaśniła, że dane o poziomie ww. miernika nie były sprawozdawane w sposób formalny, gdyż właściciel celu w IAS pozyskiwał je bezpośrednio z systemu informatycznego i nie zgłaszał zapytań w tej sprawie. *Z uwagi na fakt, że obecnie zostało przekazane Naczelnikowi UCS polecenie cyklicznego raportowania tego miernika właścicielowi celu na poziomie IAS, został przeliczony na poziomie całego Śląskiego UCS i zaraportowany wg stanu na dzień 31.10.2019 r.* Według informacji o jego poziomie sporządzonej wg stanu na ten dzień miernik ten wynosił 109 dni. Okolicznościami wskazywanymi przez kierownika komórki COP2 w raportach dla Naczelnika UCS, wpływającymi na długotrwałość postępowań były m. in.: składanie przez podatników nowych wniosków dowodowych, konieczność wzywania stron w związku ze składanymi pismami, przejęcie przez komórki prowadzące postępowania nowych zadań w zakresie kar pieniężnych w hazardzie i duży napływ spraw w tym zakresie.

Zdaniem NIK, w związku z niezrealizowaniem w III kwartale 2019 r. założonych w planie działalności wartości dwóch mierników (tj. *Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS oraz naczelnika UCS* oraz *Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych*) występuje zagrożenie ich wykonania na koniec roku. Wynika to z metodologii wyliczania pierwszego z mierników (narastająco¹²) oraz liczby kontroli podmiotów kluczowych przewidzianych do zakończenia do końca roku (cztery kontrole).

(akta kontroli str. 147-148, 165-171, 375, 471-499)

W latach 2018-2019 Dyrektor IAS nie określił do realizacji przez Śląski UCS innych mierników dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych niż te wynikające z kierunków działania i rozwoju KAS na 2018 r. i 2019 r.¹³

(akta kontroli str. 146)

W latach 2018-2019 w Śląskim UCS z częstotliwością miesięczną monitorowano poziom wykonania wyznaczonych w *Planie działalności Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach na dany rok*¹⁴ celów oraz mierników stopnia ich realizacji, a także przesyłano do IAS sprawozdania z ich wykonania¹⁵. Jak wyjaśniła Naczelnik UCS, Dział Analizy Ryzyka wykonywał szereg czynności mających na celu poprawę skuteczności lub efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych m.in. poprzez wspomaganie działów kontroli w analizie danych dużych podmiotów, wspomaganie innych komórek w analizie danych, prowadzenie analiz na zlecenie innych komórek, w tym dochodzeniowo-śledczych oraz realizację wniosków o pobranie danych. W przypadku stwierdzenia nieosiągnięcia założonych wartości mierników analizowano i identyfikowano tego przyczyny oraz formułowano zalecenia zaradcze. W odniesieniu do miernika *Terminowość rozpatrywania odwołań przez*

¹² Ewentualne skrócenie czasu trwania postępowań w IV kw. 2019 r. nie wpłynie znacząco na wyliczenie miernika uwzględniające czasy trwania wszystkich postępowań.

¹³ Określonych w Zarządzeniu nr 72 Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018 oraz Zarządzeniu nr 40 Szefa KAS z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019.

¹⁴ Dalej: Plan działalności UCS.

¹⁵ Dane z wykonania miernika *Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora IAS oraz naczelnika UCS*, były pobierane przez IAS z systemów informatycznych.

dyrektora IAS oraz naczelnika UCS wskazano na konieczność przekazania części spraw pracownikom mniej obciążonym pracą oraz zatrudnienia dwóch nowych pracowników. W przypadku miernika *Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych* wskazanymi działaniami zaradczymi było m.in. podnoszenie kompetencji pracowników w zakresie cen transferowych, tworzenie zespołów roboczych w celu ujednoczenia postępowania w kontrolach cen transferowych. Informacje te przekazywano do IAS wraz ze sprawozdaniami z wykonania Planu działalności UCS.

(akta kontroli str. 32-33, 149-163, 167, 291-389, 444-470, 490)

2. W latach 2018-2019 (trzy kwartały) zakończono odpowiednio: 197 i 118 kontroli dotyczących rozliczeń podatkowych, z tego w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹⁶ zrealizowano odpowiednio: 111 (56,3%) i 30 (25,4%) kontroli skarbowych¹⁷, a w trybie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁸ - odpowiednio: 86 (43,7%) i 88 (74,6%) kontroli celno-skarbowych¹⁹.

Skuteczność wszystkich kontroli ogółem mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli wynosiła w 2019 r. (trzy kwartały) 89,8% i w porównaniu do analogicznego okresu 2018 r. wzrosła o 2,2 punktu procentowego. W ww. okresie skuteczność kontroli skarbowych była wyższa i wyniosła odpowiednio 100,0% i 91,4%, podczas gdy skuteczność kontroli celno-skarbowych wyniosła odpowiednio: 86,4% i 81,3%. Skuteczność wszystkich kontroli w 2018 r. wynosiła 87,8% i była niższa niż w 2017 r. o 3,4 punktu procentowego. Spadek wskaźnika skuteczności dotyczył kontroli celno-skarbowych i wyniósł 9,7 punktu procentowego.

Wzrost wskaźnika skuteczności kontroli (o 8,6 punktu procentowego) dotyczył kontroli skarbowych i wystąpił za trzy kwartały 2019 r. w porównaniu do trzech kwartałów 2018 r. Wzrost wskaźnika skuteczności kontroli celno-skarbowych za trzy kwartały 2019 r. w porównaniu do trzech kwartałów 2018 r. wyniósł 5,1 punktu procentowego.

Liczba zakończonych kontroli w 2018 r. w stosunku do 2017 r. zmniejszyła się o 49,0%. Porównawczo - w 2015 r. zakończono 379 kontroli dotyczących rozliczeń podatkowych, w 2016 r. 624, a w 2017 r. 386 (w tym 360 kontroli skarbowych i 26 kontroli celno-skarbowych), których skuteczność kształtowała się odpowiednio na poziomie 87,1%, 89,3% i 91,2%.

(akta kontroli str. 13, 143, 500-507)

Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika UCS, spadek skuteczności kontroli w 2018 r. był przejściowym następstwem przeprowadzonej reformy administracji skarbowej, a w szczególności przeprowadzonych procesów organizacyjnych i kadrowych związanych z utworzeniem specjalistycznej komórki analizy ryzyka, której zadaniem jest typowanie podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Działania te przyniosły poprawę ww. wskaźnika w 2019 r. Naczelnik UCS wyjaśniła, że liczba prowadzonych postępowań kontrolnych oraz kontroli celno-skarbowych była na bieżąco monitorowana i analizowana. Analiz dokonywano przede wszystkim

¹⁶ Dz.U. z 2016 r. poz. 720, ze zm., dalej: ustawa o kontroli skarbowej.

¹⁷ Kontrole wszczęte przed 1 marca 2017 r.

¹⁸ Dz.U. z 2019 r. poz. 768, ze zm., dalej: ustawa o KAS.

¹⁹ Kontrole przeprowadzone po 1 marca 2017 r.

w oparciu o dane zgromadzone w systemie KARTA/KARTA2. Dane te były również analizowane w ramach monitoringu wykonania Planu działalności oraz przekazywane do IAS w cyklach miesięcznych.

(akta kontroli str. 143-144,510)

Liczba kontroli przeprowadzonych średnio przez jednego kontrolera wyniosła za trzy kwartały 2019 r. 0,8 kontroli, tj. pozostała na tym poziomie co w analogicznym okresie roku poprzedniego. Za 2018 r. na jednego kontrolera przypadało średnio 1,3 kontroli. Porównawczo, w latach 2015-2017 wskaźnik ten wynosił odpowiednio 1,6; 3,0; 2,5 kontroli²⁰. Największe obniżenie wartości ww. wskaźnika, w porównaniu do roku poprzedniego wystąpiło w 2018 r. o 48,0%.

(akta kontroli str. 14, 500)

Jako przyczynę obniżenia liczby kontroli przeprowadzonych średnio przez jednego kontrolera Zastępcy Naczelnika UCS wskazała m.in. obciążenie kontrolerów komórek kontroli celno-skarbowej prowadzeniem dodatkowo postępowań podatkowych wszczętych w wyniku przekształcenia kontroli celno-skarbowych²¹. W celu zwiększenia skuteczności i efektywności prowadzonych kontroli szczególny nacisk położono na analizę podmiotów typowanych do kontroli, w wyniku czego sukcesywnie zwiększyła się liczba kontroli w podmiotach kluczowych prowadzących działalność gospodarczą wielkich rozmiarów, związanych z optymalizacją podatkową lub cenami transferowymi. Kontrole te wymagają przeprowadzenia znacznej ilości dowodów uzupełniających, dokonania szeregu analiz, co przekłada się na zwiększenie czasochłonności postępowania.

(akta kontroli str. 144-145)

W wyniku kontroli rozliczeń podatkowych zakończonych w 2019 r. (trzy kwartały) zostały stwierdzone nieprawidłowości na kwotę 518.689,8 tys. zł i były one niższe od kwoty stwierdzonych nieprawidłowości w analogicznym okresie 2018 r. (762.763,5 tys. zł) o 32,0%. W 2018 r. stwierdzone nieprawidłowości wynosiły 1.327.168,9 tys. zł i były wyższe o 286.679,3 tys. zł (27,6%) od ustaleń 2017 r. (1.040.489,6 tys. zł). Porównawczo, w latach 2015-2016 kwoty stwierdzonych nieprawidłowości wynosiły odpowiednio 833.021,2 tys. zł, 1.806.427,5 tys. zł.

(akta kontroli str. 15, 501)

Zastępcy Naczelnika UCS wyjaśniła, że obniżenie kwoty ustaleń dokonywanych w wyniku kontroli rozliczeń w stosunku do lat poprzednich wynikało z efektu bazy, czyli jednorazowego wysokiego wzrostu kwot ustaleń w 2016 r., który był spowodowany zakończeniem spraw wobec uczestników karuzel podatkowych lub łańcuchów firm dokonujących wyludzeń podatku VAT, w wyniku których na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²² naliczono zobowiązania na kwotę 1.199.280,7 tys. zł. Jednocześnie, zgodnie z wyjaśnieniami Zastępcy Naczelnika UCS, w 2017 r. zmniejszyły się ustalenia dokonywane na podstawie art. 108 ustawy o VAT w związku z podejmowaniem wobec uczestników karuzel podatkowych działań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz ukierunkowaniem kontroli celno-skarbowych na przeciwdziałanie

²⁰ W latach 2015-2019 (trzy kwartały) liczba kontrolerów realizujących kontrole podatkowe wynosiła odpowiednio: 242, 210, 156, 152, 157 osób.

²¹ W 2017 r. przeprowadzono trzy postępowania podatkowe, w 2018 r. 28 (w III kw. 2018 r.), a do 30 września 2019 r. 47 takich postępowań.

²² Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

wyłudzeniu nienależnych zwrotów VAT oraz optymalizacji podatkowej i cen transferowych. W 2018 r. wzrost kwot ustaleń wynikał ze stwierdzonych nieprawidłowości w ramach dwóch postępowań kontrolnych na łączną kwotę 681.807,2 tys. zł.

(akta kontroli str. 145)

NIK zwraca uwagę, że przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²³ nie mogą stanowić podstawy do odstępowania od wydawania decyzji określających wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania.

Średnia kwota ustaleń przypadających na jedną kontrolę²⁴ za trzy kwartały w 2019 r. kształtowała się na poziomie 4.395,7 tys. zł, i była niższa o 25,7% (tj. o 1.517,2 tys. zł/kontrola) za trzy kw. 2018 r. - 5.912,9 tys. zł. W 2018 r. kwota ustaleń wynosiła 6.736,9 tys. zł. Porównawczo, w latach 2015-2017 wskaźnik ten wynosił odpowiednio 2.197,9 tys. zł, 2.894,9 tys. zł, 2.695,6 tys. zł.

(akta kontroli str. 15, 501)

Średnia kwota ustaleń przypadająca na jednego kontrolera w 2019 r. (trzy kwartały) kształtowała się na poziomie 3.303,8 tys. zł i była niższa o 34,2% (tj. o 1.714,4 tys. zł) w stosunku do analogicznego okresu w 2018 r. (5.018,2 tys. zł). W 2018 r. kwota ta wynosiła 8.731,4 tys. zł. Porównawczo, w latach 2015-2017 wskaźnik ten wynosił odpowiednio 3.442,2 tys. zł, 8.602,0 tys. zł, 6.669,8 tys. zł.

(akta kontroli str. 16, 501)

Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika UCS, przyczyny spadku średniej kwoty ustaleń przypadających na jedną kontrolę oraz na jednego kontrolera były analogiczne do przyczyn spadku kwot nieprawidłowości ujawnionych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych, co opisano we wcześniejszej części wystąpienia. Naczelnik UCS wyjaśniła, że kwoty ustaleń dokonywanych w wyniku zakończonych postępowań/kontroli były na bieżąco monitorowane i analizowane. Analiz dokonywano przede wszystkim w oparciu o dane zgromadzone w systemie KARTA/KARTA2. Dane te były również analizowane w ramach monitoringu wykonania Planu działalności oraz przekazywane do IAS w cyklach miesięcznych.

(akta kontroli str. 144-145)

W 2019 r. (trzy kwartały) po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej wydano 30 decyzji w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa²⁵, w porównaniu do 59 decyzji wydanych w analogicznym okresie 2018 r. Spośród ww. decyzji podatnicy wnieśli odpowiednio 21 i 39 odwołań do organu II instancji, a więc odsetek zaskarżonych decyzji wyniósł odpowiednio: 70,0% i 66,1%. W 2018 r. wydano 86 decyzji, do których wniesiono 55 (64,0%). Porównawczo, w latach 2015-2017 wydano odpowiednio 294, 379, 287 decyzji, do których zostało wniesionych odpowiednio 106 (36,1%), 179 (47,2%), 181 (63,1%).

Dyrektor IAS w 2018 r. (trzy kwartały) wydał 10 rozstrzygnięć w II instancji, w wyniku których nie uchylono (lub częściowo nie uchylono) żadnej decyzji. Wg stanu na koniec III kwartału 2019 r. w odniesieniu do 21 zaskarżonych decyzji nie zostały wydane rozstrzygnięcia organu II instancji. W 2018 r. wydano 14 rozstrzygnięć w wyniku czego uchylono jedną decyzję. Porównawczo, w latach 2015-2017

²³ Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

²⁴ Miernik skuteczności kontroli.

²⁵ Do 28 lutego 2017 r. organem wydającym je był Dyrektor UKS w Katowicach, a począwszy od 1 marca 2017 r. Naczelnik UCS.

wydano odpowiednio 95, 164, 146 rozstrzygnięć, w wyniku czego uchylono lub częściowo uchylono odpowiednio: 23, 66, 13 decyzji.

Jakość decyzji mierzona odsetkiem decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych do liczby wydanych rozstrzygnięć przez organ II instancji za 2018 r. kształtowała się na poziomie 7,1%. Porównawczo, odsetek ten za 2015 r. wynosił 24,2%, za 2016 r. 40,2%, za 2017 r. 8,9%. W 2018 r. wskaźnik ten był niższy o 1,8 punktu procentowego w porównaniu do 2017 r.

Jakość decyzji po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej mierzona odsetkiem decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych do liczby decyzji wydanych przez organ I instancji za 2018 r. kształtowała się na poziomie 1,2% i poprawiła się o 3,3 punktu procentowego w stosunku do wyniku osiągniętego w 2017 r. (4,5% decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych). Porównawczo, odsetek ten w 2015 r. wynosił 7,8%, a w 2016r. – 17,4%,

(akta kontroli str. 35, 501)

Po kontrolach zrealizowanych w trybie ustawy o KAS Naczelnik UCS wydał od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. cztery decyzje w sprawach wymiaru podatków w trybie ustawy o kontroli skarbowej, w 2018 r. 39 decyzji, a za trzy kwartały 2019 r. 45 decyzji. Podatnicy zaskarżyli łącznie 56 decyzji, w tym wszystkie cztery decyzje wydane w 2017 r., 19 (tj., 48,7%) decyzji wydanych w 2018 r. oraz 33 (tj., 73,3%) wydanych za trzy kwartały 2019 r. W odpowiedzi na ww. odwołania Naczelnik UCS w ww. okresie wydał odpowiednio: cztery, 19 i osiem rozstrzygnięć jako organ II instancji. Z tego zostało uchylonych lub częściowo uchylonych po jednej decyzji w 2017 r. i 2019 r. (trzy kwartały) oraz trzy decyzje w 2018 r. Udział decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych do liczby decyzji wydanych przez organ I instancji w badanym okresie²⁶ sukcesywnie ulegał obniżeniu: za 2017 r. (marzec-grudzień) wynosił 25,0%, za 2018 r. – 7,7%, za 2019 r. (trzy kwartały) – 2,2%.

Odsetek decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez Naczelnika UCS jako organ II instancji po kontrolach zrealizowanych w trybie ustawy o KAS za 2017 r. (marzec-grudzień) wynosił 25,0%, za 2018 r. – 15,8%, za trzy kwartały 2019 r. – 12,5%.

(akta kontroli str. 26)

Naczelnik UCS w okresie od 1 marca do 31 grudnia 2017 r. nie wydał żadnej decyzji w ramach II instancji w sprawach wymiaru podatków, w 2018 r. wydał siedem decyzji, a za trzy kwartały 2019 r. 23 decyzje. Siedem decyzji wydanych w 2018 r. oraz dziewięć (tj., 39,1%) wydanych za trzy kwartały 2019 r. zostało zaskarżonych do WSA. WSA w 2018 r. wydał sześć rozstrzygnięć, z tego trzy uchylające lub częściowo uchylające decyzje Naczelnika UCS. Jakość wydawanych przez Naczelnika UCS rozstrzygnięć mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez Naczelnika UCS w II instancji w 2018 r. kształtowała się na poziomie 42,9%, a jakość mierzona relacją liczby decyzji Naczelnika UCS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA kształtowała się na poziomie 50,0%. Za trzy kwartały 2019 r. WSA wydał dwa rozstrzygnięcia, z których żadne nie uchylało decyzji Naczelnika UCS.

Średni czas, w jakim rozpatrywane były odwołania w II instancji przez Naczelnika UCS od decyzji wydanych w I instancji za trzy 2019 r. kwartały wynosił 114,7 dni i skrócił się o 38,3 dni w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego,

²⁶ Obejmującej decyzje zaskarżane i niezaskarżane do II instancji.

w którym wynosił 153 dni²⁷. W 2017 r. Naczelnik UCS nie wydawał decyzji w II instancji.

(akta kontroli str. 27)

Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika UCS jakość rozstrzygnięć wydawanych przez Naczelnika UCS była na bieżąco (miesięcznie) monitorowana poprzez raportowanie przez komórki odpowiedzialne do Działu Spraw Ogólnych Śląskiego UCS, od stycznia do września 2019 r. dane w tym zakresie były zerowe (brak rozstrzygnięć WSA).

(akta kontroli str. 169)

3. W Śląskim UCS stosowano wytyczne lub zalecenia z Ministerstwa Finansów lub IAS odnoszące się do wykorzystania danych z przesyłanych obowiązkowo co miesiąc przez podatników ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w postaci pliku JPK²⁸ dotyczące m.in.:

- obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej w pracy z plikami²⁹,
- wprowadzenia kwartalnego sprawozdania z wykorzystania plików *JPK na żądanie*³⁰,
- nowych wzorów sprawozdań z zakończonych kontroli, w których wykorzystano dane pobrane w formie JPK³¹,
- realizacji zaleceń omówionych na spotkaniu koordynatorów JPK w dniu 11 kwietnia 2019 r.³² oraz 11 lipca 2019 r.³³,
- zakresu danych przekazywanych cyklicznie o liczbie wezwań do podatników o pliki JPK na żądanie i liczbie czynności sprawdzających, kontroli i postępowań prowadzonych z ich wykorzystaniem³⁴,
- nowych funkcjonalności i wersji narzędzi *Lunetka* i *WRO-SYSTEM*³⁵.

W Śląskim USC stosowano także wytyczne dotyczące okoliczności uprawniających do żądania od podatników plików JPK na żądanie zawarte w dokumencie *Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego*³⁶ oraz w piśmie IAS w Katowicach z dnia 26 lutego 2018 r. Wskazano w nich podstawy prawne żądania plików, okoliczności uprawniające do skierowania żądania (prowadzenie przez kontrolowany podmiot lub jego kontrahenta ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych) oraz okresy przejściowe dotyczące wdrażania uprawnienia do jego żądania. Podano także m. in. informacje, że wzór struktury logicznej opublikowany był na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów oraz o obowiązkach sprawozdawczych o skali wykorzystania ww. narzędzia. W kolejnym piśmie³⁷ IAS zaleciła by pobranie danych w formie JPK było czynnością obowiązkową, a brak pobrania danych w toku kontroli, postępowania podatkowego lub czynności sprawdzających był uzasadniony obiektywnymi przesłankami i odnotowany w aktach.

(akta kontroli str. 40-45, 68-76)

²⁷ Za cały rok 2018 r. średni czas wynosił 171 dni.

²⁸ Dalej: *JPK*.

²⁹ Pismo DPPT1.8622.46.2017 z 18 grudnia 2017 r.

³⁰ Pismo 2401.ICK.0320.10.2018.2 z 26 lutego 2018 r.

³¹ Pismo 2401.ICK.4022.90.2019.7 z 13 września 2019 r.

³² Pismo 2401.ICK.4022.49.2019.14.

³³ Pismo 2401.ICK.4022.49.2019.27.

³⁴ Pismo 2401.ICK.4022.391.2019.1

³⁵ M.in. pisma: DPPT3.042.1.2018, 2401.ICK.041.103.2019.2, DNK3.041.1.2018, DNK3.041.4.2018,

³⁶ Opracowane przez Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych Ministerstwa Finansów i przesłane do jednostki pismem z 16 listopada 2017 r.

³⁷ Znak 2401.ICK.4022.90.2019.17 z 13 września 2019 r.

Pracownicy Śląskiego UCS mieli dostęp do danych z JPK_VAT za pomocą aplikacji *Lunetka JPK*³⁸ wdrożonej od 20 czerwca 2017 r. oraz narzędzia systemowego *WRO-SYSTEM*³⁹ wdrażanego od 13 kwietnia 2017 r. Dostęp do danych z systemu STIR możliwy był od sierpnia 2018 r.⁴⁰ za pośrednictwem Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów, a począwszy od czerwca 2019 r. z wykorzystaniem narzędzia *WRO-SYSTEM*. System pozwalał ustalić dla określonego podmiotu jego rachunki bankowe, oceny ryzyka, dane beneficjentów rzeczywistych, pełnomocników oraz reprezentantów, transakcje na określonym rachunku bankowym. Informacje pozyskane z plików JPK_VAT oraz STIR były wykorzystywane w realizacji następujących zadań: analizy ryzyka, typowanie podmiotów do kontroli, w trakcie kontroli celno-skarbowej oraz postępowań podatkowych i dochodzeniowo-śledczych.

Do analizy i syntezy pozyskanych danych wykorzystywano takie narzędzia jak:

- *KNIME* - program przeznaczony do integracji, interaktywnej analizy i raportowania danych, dostępny na zasadach wolnego i otwartego oprogramowania,
- *ACL* - program przeznaczony do integracji, interaktywnej analizy i raportowania danych,
- arkusz kalkulacyjny MS Excel.

Ponadto korzystano z własnych narzędzi analitycznych opartych na programie *KNIME* oraz *ACL*, umożliwiających agregację danych z rejestrów VAT podatników i generowanie zestawień obejmujących wartość netto oraz podatek VAT wynikający z dokumentów związanych z poszczególnymi kontrahentami, uwzględnionych w rejestrze podatku należnego/naliczonego w zadanym okresie.

Jak wyjaśniła Naczelnik UCS, dane z plików JPK_VAT oraz systemu STIR dla większości podmiotów dotyczą okresu od 1 stycznia 2018 r., stąd wykorzystuje się je do rozliczeń podatkowych po tym dniu, a informacje z rejestrów VAT w formie plików JPK były wykorzystywane w działalności analitycznej od 1 marca 2017 r.

(akta kontroli str. 32)

Liczba przeprowadzonych kontroli rozliczeń podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w których wykorzystano JPK_VAT rosła. W I półroczu 2018 r. zrealizowano trzy takie kontrole, w II półroczu 2018 r. siedem, a w I półroczu 2019 r. siedem. Znacząco zwiększały się kwoty ustaleń za analizowane półrocza, które wyniosły odpowiednio: 276,1 tys. zł, 1.692,9 tys. zł, 1.714,1 tys. zł. W trzech kwartałach 2019 r. przeprowadzono osiem kontroli z wykorzystaniem ww. narzędzi, w których kwota ustaleń wyniosła 11.931,4 tys. zł. Do 30 września 2019 r. nie zakończono kontroli z wykorzystaniem danych z systemu STIR. Na koniec III kw. 2019 r. w toku było 64 kontroli rozliczeń podatkowych przeprowadzanych z wykorzystaniem JPK_VAT (w tym 55 kontroli dotyczących podatku VAT), a szacowana kwota ustaleń wyniosła 73.336,3 tys. zł (z tego 63.813,0 tys. zł dotyczyło podatku VAT). Prowadzono także dwie kontrole z wykorzystaniem STIR dotyczące podatku VAT, a przewidywana kwota ustaleń została oszacowana na 5.693,0 tys. zł.

(akta kontroli str. 20, 24-25)

³⁸ Umożliwiającej dostęp do źródłowych plików XML przekazywanych przez podatników, wyszukanie w bazie złożonych przez wskazany podmiot za określony okres rejestrów VAT i pobranie ich w formie plików csv. Dostęp do danych za pomocą aplikacji jest możliwy od 2017 roku.

³⁹ Aplikacja *WRO-SYSTEM* udostępniała przetworzone przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów dane z rejestrów VAT pogrupowane w modułach *Analizator*, *Transakcje*, *Ocena Podatnika VAT*.

⁴⁰ Pozyskiwano dane m.in. z modułów: *STIR*, *STIR Przepływy*.

Pierwszą kontrolę z wykorzystaniem JPK na żądanie zakończono w II kw. 2018 r. Kontrola dotyczyła podatku VAT. W toku kontroli wykorzystano struktury JPK (na żądanie) dotyczące danych z ksiąg rachunkowych i wyciągu bankowego, a łączna wartość ustaleń wyniosła 276,1 tys. zł, w tym 153,2 tys. zł podatku do zapłaty.

W II półroczu 2018 r. danych zażądano w toku trzech kontroli, w dwóch zażądano zarówno danych z ksiąg rachunkowych jak i wyciągu bankowego, a w jednej dotyczących faktur. Ustalenia w kwocie 3,2 tys. zł stanowiły podatek CIT do zapłaty i dotyczyły kontroli, w której wykorzystano dane o fakturach, ponadto o kwotę 147,4 tys. zł skorygowano stratę podatnika. W I półroczu 2019 r. danych żądano w ośmiu kontrolach, w trzech przypadkach zażądano danych z ewidencji magazynowej, w jednym - z ksiąg, z wyciągu bankowego i magazynu, w jednym - z ksiąg i z wyciągu bankowego, w jednym - z wyciągu bankowego i magazynu, w jednym - z magazynu, w jednym - z podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Łączna wartość ustaleń 227,6 tys. zł dotyczyła zobowiązań do zapłaty, z tym 127,5 tys. zł podatku VAT. Największe ustalenia (100,1 tys. zł) wystąpiły w kontroli przeprowadzonej z wykorzystaniem danych pobranych z rejestru magazynowego.

(akta kontroli str. 150-161)

W Śląskim UCS nie zidentyfikowano barier efektywnego wykorzystania nowych narzędzi i źródeł danych, natomiast Naczelnik UCS zgłaszał jednostce nadrzędnej zapotrzebowanie na sprzęt komputerowy. W toku prowadzonej przez IAS kontroli wewnętrznej poinformowano o potrzebie dostępu do bazy danych zawartych we *WRO-SYSTEM*.

Naczelnik UCS, jako rozwiązania organizacyjne, które przyczyniły się do poprawy efektywności i skuteczności weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych, wskazała opracowanie dla pracowników: schematów przetwarzania danych STIR z aplikacji *WRO-SYSTEM*, schematów przetwarzania i analizowania *JPK_VAT* oraz raportów z systemu *VIES*, schematu importu, przetwarzania i analizowania *JPK* na żądanie. Wyjaśniła także, że z uwagi na jakościowy charakter wprowadzonych rozwiązań ich efekty są trudne do zmierzenia. Zainicjowano także szkolenia w tym zakresie, które rozpoczęły się w styczniu 2019 r.

(akta kontroli str. 164, 509)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

IV. Uwagi i wnioski

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

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania.

Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Katowice, dnia 6 grudnia 2019 r.

Kontroler nadzorujący
Gabriela Tutak
Doradca ekonomiczny

.....

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach