



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.017.01.2019

Pani Anna Chałupa
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu
ul. Powstańców Śląskich 24, 26;
53-333 Wrocław

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/011 - „Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków”.

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu; ul. Powstańców Śląskich 24, 26; 53-333 Wrocław (dalej: „IAS lub Izba”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Anna Chalupa, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, od 16 lipca 2018 r. (dalej: „Dyrektor Izby”) W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił: do dnia 15 lipca 2018 r. Józef Dolata, a do 21 lutego 2017 r. Joanna Szczygielska.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych. 2. Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. 3. Skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2018 r. do 31 sierpnia 2019 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o <i>Najwyższej Izbie Kontroli</i> ¹ (dalej: „ustawa o NIK”)
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontroler	Andrzej Siekierka, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LWR/173/2019 z 25 września 2019 r. (akta kontroli str. 1-3)

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489 ze zm.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia osiągnięcie przez Dyrektora Izby większości (10 z 14) badanych celów dotyczących skuteczności i efektywności administracji skarbowej w poborze podatków, wynikających z Planów działalności Izby zgodnych z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2018 r. i 2019 r. w okresie poddanym kontroli. W przypadku nieosiągniętych celów i ich mierników, przyczyny rozbieżności pomiędzy stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami były rzetelnie monitorowane, a także rzetelnie informowano Ministerstwo Finansów o przyczynach rozbieżności. Nie mniej jednak, pomimo podjętych stosownych działań nadzorczych, istnieje ryzyko nieosiągnięcia na zaplanowanym poziomie na koniec 2019 r. trzech mierników dotyczących: terminowości rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego, odsetka decyzji uchylonych przez WSA oraz liczby kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych.

Pozytywnie NIK ocenia również osiągnięcie w badanym okresie: [1] poprawy poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych w porównaniu do wyników z lat poprzednich lub ich utrzymanie na wysokim poziomie, w tym poprzez wykorzystanie narzędzi informatycznych mających wspomóc podatników w dobrowolnym wypełnianiu tych obowiązków; [2] poprawy skuteczności i efektywności weryfikowania przez naczelników urzędów skarbowych i urzędu celno-skarbowego prawidłowości rozliczeń podatkowych w porównaniu do wyników z lat poprzednich lub ich utrzymanie na wysokim poziomie, w tym poprzez rozwój nowych technik informatycznych mających wspomóc działalność analityczną i kontrolną Izby oraz podległych urzędów w trafnym i szybkim identyfikowaniu podmiotów nierzetelnych, [3] poprawy skuteczności i efektywności egzekwowania przez naczelników urzędów skarbowych należności podatkowych, czego przykładem było utrzymywanie się na poziomie 99,0% - 101,9% skuteczności poboru mierzonej relacją zrealizowanych wpływów podatkowych odniesionych do sumy tych wpływów i przyrostu należności pozostałych do zapłaty z tego tytułu.

Jednocześnie NIK zwraca uwagę na długotrwały proces odwoławczy w związku z decyzjami wydanymi w latach 2015-2019. Średni czas rozpatrywania odwołań po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej wykazywał tendencję wzrastającą i zwiększył się z 169 dni w 2015 r. do 203 w 2018 r. oraz do 502 za trzy kwartały 2018 r., by następnie zmniejszyć się do 423 dni za trzy kwartały 2019 r. Podobnie było w przypadku średniego czasu rozpatrywania odwołań w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa, który również wykazywał tendencję wzrastającą i zwiększył się z 108 dni w 2015 r. do 255 za trzy kwartały 2018 r., by następnie zmniejszyć się do 224 dni za trzy kwartały 2019 r.

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

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej³ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych

Opis stanu faktycznego

1.1. W 2018 r. IAS realizowała cztery cele dotyczące poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych: „Poziom wypełniania obowiązku przekazywania jednolitego pliku kontrolnego (JPK)”, „Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej”, „Spotkania edukacyjne z przedsiębiorcami oraz dziećmi i młodzieżą” oraz „Dostarczenie MRiF oraz innym organom administracji publicznej informacji o istotnych ryzykach oraz prawidłowości realizacji zadań w obszarze gospodarowania środkami publicznymi i mieniem Skarbu Państwa”. Wynikały one z Planu działalności Izby i były zgodne z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018⁴. Jako mierniki realizacji tych celów przyjęto m.in.:

- *Składanie plików JPK_VAT⁵*, definiowany jako stosunek ilości podatników, którzy przekazali JPK⁶ do liczby podatników zobowiązanych do przekazywania JPK. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 60%. Zgodnie z pismem MF nr DPP3.301.1.2018 z dnia 9 kwietnia 2018 r. – miernik monitorowany centralnie.
- *Deklaracje złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁷*, definiowany, jako udział deklaracji złożonych drogą elektroniczną do ogółu deklaracji, które mogłyby być złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 82%, natomiast Izba osiągnęła wskaźnik 86,05%.
- *Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika⁸*, definiowany, jako mediana czasu trwania wybranych postępowań wszczętych na żądanie strony, zakończonych z datą zatwierdzenia w okresie sprawozdawczym. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie mniejszym lub równym 24 dni, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 16 dni.
- *Średni czas obsługi zgłoszenia celnego wyliczany w imporcie i eksporcie w systemach Celina i AES⁹*, definiowany, jako stosunek łącznego czasu na dokonanie zgłoszenia celnego do liczby zgłoszeń. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie mniejszym lub równym 60 minut, natomiast osiągnięto wskaźnik 44,2 minuty.

W roku 2019 IAS realizowała cztery cele dotyczące poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, tj.: „Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej”, „Skrócenie czasu załatwiania spraw”, „Dostarczenie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz innym organom administracji publicznej informacji o istotnych ryzykach oraz prawidłowości realizacji zadań w obszarze gospodarowania krajowymi środkami publicznymi i mieniem państwowym” oraz „Utrzymanie stabilności finansów publicznych z uwzględnieniem

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

⁴ Zarządzenie Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018 r.

⁵ Cel: Poziom wypełniania obowiązku przekazywania jednolitego pliku kontrolnego (JPK)

⁶ Jednolity Plik Kontrolny (dalej: „JPK”).

⁷ Cel: Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej.

⁸ Cel: Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej.

⁹ Cel: Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej.

ograniczeń zawartych w przepisach prawa krajowego i unijnego”. Wynikały one z Planu działalności Izby i były zgodne z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019¹⁰. Jako mierniki ich realizacji przyjęto m.in.:

- *Deklaracje złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej*¹¹. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie większym niż 84%, natomiast osiągnięto wskaźnik 92,63%.
- *Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika*¹². Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie mniejszym niż 24 dni, natomiast osiągnięto wskaźnik 16 dni.
- *Terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego*¹³, definiowany, jako mediana liczby dni liczonych od daty wpływu odwołania do NUS lub NUCS do dnia wydania decyzji odwoławczej. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie mniejszym niż 100 dni, natomiast osiągnięto wskaźnik 120 dni.

Izba sporządzała za poszczególne miesiące 2018 r. i 2019 r. raporty z monitorowania wykonania celów/zadań/mierników wraz z wyjaśnieniami przyczyn odchyleń od wartości zakładanych (w miesiącach kończących kwartał monitoring obejmował wszystkie mierniki objęte Planem działalności IAS, a w pozostałych miesiącach – tylko te, które dostępne były w hurtowniach danych) i przekazywała je do wszystkich podległych jednostek.

W okresie objętym kontrolą na cztery cele dotyczące poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, do realizacji których przyjęto osiem mierników Izba nie zrealizowała jednego celu poprzez niewykonanie miernika: *terminowości rozpatrywania odwołań przez dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego*¹⁴.

W latach 2015-2019 (trzy kwartały) średni czas rozpatrywania odwołań po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej liczony od dnia wpływu odwołania do naczelnika urzędu skarbowego do dnia wydania rozstrzygnięcia przez dyrektora IS/IAS wykazywał tendencję wzrastającą i zwiększył się z 169 dni w 2015 r. do 203 w 2018 r. oraz do 502 za trzy kw. 2018 r., by następnie zmniejszyć się do 423 dni za trzy kw. 2019 r. Podobnie było w przypadku średniego czasu rozpatrywania odwołań w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa liczonego od dnia wpływu odwołania do naczelnika US do dnia wydania rozstrzygnięcia przez dyrektora IS/IAS, który również wykazywał tendencję wzrastającą i zwiększył się z 108 dni w 2015 r. do 255 za trzy kw. 2018 r., by następnie zmniejszyć się do 224 dni za trzy kw. 2019 r.

Dyrektor Izby wskazała, że przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać w szczególności w tym, że prowadzone sprawy odwoławcze dotyczyły spraw skomplikowanych, wielowątkowych wymagających w wielu przypadkach dodatkowego gromadzenia materiału dowodowego przez organ II instancji, występowania z zapytaniami do zagranicznych administracji podatkowych. Jednocześnie, w latach tych nastąpiło zaostrzenie wymagań sądów administracyjnych dotyczących postępowania dowodowego i uzasadniania decyzji. Jako przyczynę podała również niewystarczające zasoby kadrowe. Nastąpiło

¹⁰ Zarządzenie Nr 40 z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019 r. oraz Zarządzenie Nr 41 z dnia 19 sierpnia 2019 r. zmieniające zarządzenie w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019 r.

¹¹ Cel: Budowanie przyjaznej Administracji Skarbowej.

¹² Cel: Skrócenie czasu załatwiania spraw.

¹³ Cel: Skrócenie czasu załatwiania spraw.

¹⁴ Wskaźnik ten nie był zrealizowany za trzy kw. 2019 r. Dotyczył on realizacji Celu: Skrócenie czasu załatwiania spraw.

zmniejszenie liczby osób zatrudnionych w komórkach orzecznich z dużym doświadczeniem. Wiele osób w 2018 r. odeszło na emerytury, a w ich miejsce przyjmowane są osoby młode z niewielkim doświadczeniem, wymagające długiego okresu wdrożenia i szkoleń. Spowodowało to spiętrzanie się spraw odwoławczych szczególnie w zakresie podatku VAT. Na wydłużenie czasu trwania postępowań podatkowych miały wpływ także działania podatników. Coraz częściej podatnicy korzystają z pomocy profesjonalnych pełnomocników, którzy niejednokrotnie podejmują wszelkie czynności w celu przedłużenia terminu rozpatrzenia spraw lub utrudnienia ich zakończenia i doprowadzenia do przedawnienia zobowiązań podatkowych – co w prosty sposób przekłada się na wydłużenie czasu rozpatrywania odwołań.

Dyrektor Izby wskazała również, że głównymi przyczynami nieosiągnięcia miernika *terminowości rozpatrywania odwołań* były: [1] skomplikowany charakter prowadzonych spraw, [2] obszerny i wielowątkowy materiał dowodowy wymagający wnikliwej analizy, [3] konieczność gromadzenia materiału dowodowego (w wielu sprawach zebrany materiał dowodowy jest niewystarczający, strona składa nowe wnioski dowodowe oraz wskazuje na nowe okoliczności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy), [4] niejednorodne orzecznictwo sądów administracyjnych, [5] niespójność przepisów podatkowych.

(akta kontroli str. 4-594, 774-808)

1.2. W latach 2015–2018 udział deklaracji złożonych za pomocą środków komunikacji elektronicznej w Izbie¹⁵ wzrósł o 19,2 punktów procentowych, tj. z 66,9% do 86,1%. Dalszy wzrost tego udziału nastąpił w I półroczu 2019 r., kiedy to 92,3% deklaracji było składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Jednocześnie było to o 7,8 punktów procentowych więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego, kiedy w takiej formie złożono 84,5% deklaracji podatkowych.

W okresie czerwiec 2018 r.–czerwiec 2019 r. udział liczby podatników, którzy przekazywali JPK_VAT¹⁶ w liczbie podatników zobowiązanych do realizacji tego obowiązku utrzymywał się na zbliżonym poziomie i wynosił odpowiednio 96,8% oraz 96,1%.

W latach 2015-2019 (I półrocze) poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji VAT¹⁷ (w terminie i po terminie) spośród deklaracji do złożenia wykazywał nieznaczną tendencję wzrostu, tj. od 97,9%¹⁸ do 99,5%¹⁹. Podobną tendencję odnotowano w przypadku deklaracji złożonych w terminie, tj. od 94,8%²⁰ do 97,0%²¹. W okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2019 r. rosła również kwota zadeklarowanych w nich kwot do zapłaty²². W ujęciu rocznym wynosiła ona 11 209 841 tys. zł w 2015 r., następnie nieznacznie wzrosła do 11 401 788 tys. zł w 2016 r., by następnie systematycznie rosnąć do 15 209 808 tys. zł w 2018 r.²³ Podobny trend kształtował się w zakresie kwot rzeczywiście wpłaconych (w terminie i po terminie), gdzie w 2015 r. wpłacono 11 039 328 tys. zł, co stanowiło 98,5% kwoty zadeklarowanej, 11 163 792 tys. zł

¹⁵ W liczbie możliwych do złożenia w takiej formie deklaracji.

¹⁶ Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, przekazywany, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (dalej "JPK_VAT").

¹⁷ Podatek od towarów i usług (dalej: „VAT”).

¹⁸ W 2015 r.

¹⁹ W I półroczu 2019 r.

²⁰ W 2015 r.

²¹ W I półroczu 2019 r.

²² Z 11 401 788 tys. zł w 2016 r. do 15 209 808 tys. zł w 2018 r.; a w I półroczu: z 6 308 435 tys. zł w 2017 r., do 6 794 131 tys. zł w 2018 r. i do 7 599 671 tys. zł w 2019 r. oraz w II półroczu: z 7 587 543 tys. zł w 2017 r. do 8 415 677 tys. zł w 2018 r. Natomiast w 2015 r. wyniosła ona 11 209 841 tys. zł.

²³ Oraz 7 599 671 tys. zł za I półrocze 2019 r.

(97,9%) w 2016 r., 13 772 358 tys. zł (99,1%) w 2017 r. i 14 991 659 tys. zł (98,6%) w 2018 r.²⁴

W latach 2015-2019 I półrocze udział kwot wpłaconych w terminie w stosunku do zadeklarowanych był na zbliżonym poziomie i mieścił się granicach od 84,2% w 2017 r. do 84,6% w I półroczu 2019 r.²⁵

W tych okresach zanotowano także nieznaczny spadek kwot wpłaconych po terminie (w tym wyegzekwowanych) w stosunku do kwot zadeklarowanych, który mieścił się w przedziale od 15,0% w 2017 r. do 13,9% w I półroczu 2019 r.²⁶

W latach 2015-2018 poziom wypełniania przez podatników obowiązków w zakresie składania deklaracji PIT²⁷ (w terminie i po terminie) spośród deklaracji do złożenia za wyjątkiem 2017 r.²⁸ wykazywał niewielką tendencję wzrostu, tj. od 95,4% w 2015 r. do 96,5% w 2018 r. Podobną tendencję odnotowano w przypadku deklaracji złożonych w terminie, tj. od 93,5% do 95,9%²⁹ za wyjątkiem również 2017 r.³⁰ Po wprowadzeniu usługi *Twój e-PIT*³¹ zanotowano zmniejszenie o 12 264 tys. liczby deklaracji PIT-37 i PIT-38 złożonych po terminie³², w porównaniu do okresu poprzedniego, mimo jednoczesnego wzrostu o 73 830 tys. liczby deklaracji ogółem do złożenia³³. Natomiast kwota zadeklarowana przez podatników w deklaracjach PIT do wpłaty wzrosła z 590 083 tys. zł za 2015 r. do 929 606 tys. zł za 2018 r., tj. o 57,5%. Jednocześnie nastąpił wzrost kwoty zadeklarowanej z tytułu PIT-37 i PIT-38 z 183 869 tys. zł w 2015 r. do 324 578 tys. zł w 2018 r., tj. o 76,5%.

Podobny trend kształtował się w zakresie kwot rzeczywiście wpłaconych (w terminie i po terminie), gdzie w 2015 r. wpłacono 546 268 tys. zł, co stanowiło 92,6% kwoty zadeklarowanej, 594 093 tys. zł (94,1%) w 2016 r., 713 524 tys. zł (94,5%) w 2017 r. i 843 257 tys. zł (90,1%) w 2018 r.

W badanym okresie udział kwot wpłaconych w terminie w stosunku do zadeklarowanych wykazywał tendencję zmienną, tj. do 2016 r. wykazywał trend wzrostu, by następnie spaść o 1,9 punktów procentowych w 2018 r.³⁴

W tych okresach zanotowano także spadek kwot wpłaconych po terminie (w tym wyegzekwowanych) w stosunku do kwot zadeklarowanych o 2,9 punktów procentowych³⁵. W ujęciu procentowym w terminie zostało zapłaconych od 68,6%³⁶

²⁴ Oraz 7 484 777 tys. zł za I półrocze 2019 r.

²⁵ W 2015 r. zadeklarowano 11 209 841 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 9 453 258 tys. zł, tj. 84,3%; w 2016 r. zadeklarowano 11 401 788 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 9 594 732 tys. zł, tj. 84,2%; w 2017 r. zadeklarowano 13 895 978 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 11 694 193 tys. zł, tj. 84,2%; w 2018 r. zadeklarowano 15 209 808 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 12 837 842 tys. zł, tj. 84,4%; w I półroczu 2019 r. zadeklarowano 7 599 671 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 6 427 772 tys. zł, tj. 84,6%.

²⁶ W 2015 r. wpłacono 1 586 070 tys. zł, tj. 14,1% kwoty zadeklarowanej; w 2016 r. wpłacono 1 569 060 tys. zł, tj. 13,8%; w 2017 r. wpłacono 2 078 165 tys. zł, tj. 15,0%; w 2018 r. wpłacono 2 153 817 tys. zł, tj. 14,2%; w I półroczu 2019 r. wpłacono 1 057 005 tys. zł, tj. 13,9%.

²⁷ Podatek dochodowy od osób fizycznych (dalej: „PIT”).

²⁸ 95,4% w 2017 r.

²⁹ Za 2015 r. – 1 261 222 tys. deklaracji PIT do złożenia, w tym 1 178 802 tys. zł złożono w terminie, tj. 93,5%; za 2016 r. – 1 268 482 tys. deklaracji PIT do złożenia, w tym 1 186 771 tys. zł złożono w terminie, tj. 93,6%; za 2018 r. – 1 397 669 tys. deklaracji PIT do złożenia, w tym 1 340 067 tys. zł złożono w terminie, tj. 95,9%

³⁰ Za 2017 r. – 1 323 839 tys. deklaracji PIT do złożenia, a terminowo złożono 1 232 632 tys., tj. 93,1%

³¹ Twój e-PIT to automatycznie przygotowane i udostępnione przez Krajową Administrację Skarbową 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).

³² Za 2017 r. po terminie złożono 15 814 tys. deklaracji PIT-37 i PIT-38, a za 2018 r. 3 550 tys. deklaracji PIT-37 i PIT-38.

³³ Do złożenia za 2017 r. – 1 323 839 tys. deklaracji PIT, a za 2018 r. – 1 397 669 tys. deklaracji.

³⁴ Za 2015 r. zadeklarowano 590 083 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 405 051 tys. zł, tj. 68,6%; za 2016 r. zadeklarowano 631 508 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 452 420 tys. zł, tj. 71,6%; za 2017 r. zadeklarowano 755 251 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 536 126 tys. zł, tj. 71,0%; za 2018 r. zadeklarowano 929 606 tys. zł, z czego terminowo wpłacono 647 651 tys. zł, tj. 69,7%.

³⁵ Za 2015 r. wpłacono 141 217 tys. zł, tj. 23,9% kwoty zadeklarowanej; za 2016 r. wpłacono 141 673 tys. zł, tj. 22,4%; za 2017 r. wpłacono 177 398 tys. zł, tj. 23,5%; za 2018 r. wpłacono 195 606 tys. zł, tj. 21,0%.

³⁶ Za 2015 r.

do 71,6%³⁷ kwoty zadeklarowanej w deklaracji PIT, a ostatecznie wpłacono (po uwzględnieniu kwot po terminie i wyegzekwowanych) od 90,7%³⁸ do 94,5%³⁹ kwoty zadeklarowanej.

Według Dyrektora Izby wdrożenia usługi Twój e-PIT należy ocenić jako znaczące. W szczególności wskazała na zwiększającą się corocznie liczbę deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. I tak, w stosunku do deklaracji składanych za 2017 r., za 2018 r. złożono ich o ok. 6 punktów procentowych więcej (odpowiednio: 80,90% oraz 86,05%). Na wzrost liczby deklaracji składanych elektronicznie niewątpliwie wpływ miały także te wygenerowane automatycznie przez usługę Twój e-PIT. Korzystając z tej usługi złożono 562 812 deklaracji, z łącznej ilości 1 200 003 deklaracji złożonych elektronicznie (46,90%). Dodała również, że po upływie ustawowego terminu złożonych zostało jedynie 0,62% deklaracji PIT do złożenia, w tym jedynie 3 550 deklaracji PIT-37 oraz PIT-38 (łączna ilość deklaracji PIT do złożenia: 1 397 669). Wynika to faktu, iż w zdecydowanej większości dla podatników, którzy nie dopełnili formalności w celu złożenia deklaracji zostały one wygenerowane automatycznie, a z dniem 30.04.2019 r. zostały zatwierdzone, jako złożone zeznania roczne. W poprzednich latach odsetek deklaracji złożonych po terminie kształtował się natomiast na poziomie 1,83% - 1,97%. Natomiast terminowość regulowania deklarowanych zobowiązań pozostała w 2018 r. na poziomie podobnym do lat poprzednich. I tak, w 2018 r. terminowo wpłaconych zostało 69,67% zadeklarowanych kwot, zaś w latach poprzednich, odpowiednio: 70,99% (2017 r.), 71,64% (2016 r.) oraz 68,64% (2015 r.).

(akta kontroli str. 4-5, 751-773, 1330)

1.3. W okresie objętym kontrolą wdrożone zostały (inne niż Twój e-PIT) następujące narzędzia/rozwiązania, które wspomóc mają podatników w dobrowolnym wypełnianiu zobowiązań podatkowych, i tak m.in.:

1) e-Deklaracje - to narzędzie administracji skarbowej, wspierające realizację nałożonych na nią zadań ustawowych związanych z umożliwieniem składania osobom fizycznym deklaracji podatkowych drogą elektroniczną. Aplikacja ma usprawnić korzystanie z interaktywnych formularzy służących do przesyłania deklaracji elektronicznych do systemu e-Deklaracje, bez konieczności stosowania kwalifikowanego podpisu elektronicznego.

2) Klient JPK 2.0 - służy do konwertowania JPK_VAT w formacie CSV do pliku w formacie XML oraz do wysyłania wszystkich Jednolitych Plików Kontrolnych do systemu Ministerstwa Finansów. Narzędzie to udostępnione jest podatnikom bezpłatnie. Działa w środowiskach systemów operacyjnych rodziny Windows i Linux. Pierwsza wersja tej aplikacji udostępniona została 22 sierpnia 2016 r. Ponadto, 28 października 2016 r. na stronach Ministerstwa Finansów opublikowano nową wersję struktury logicznej JPK_VAT(2) wraz z broszurą informacyjną. Następnie 1 lutego 2018 r. oddano zaktualizowaną wersję aplikacji Klient JPK 2.0 wersja 1.0.3.0., służącą do generowania i wysyłki plików JPK_VAT według nowej schemy JPK_VAT(3).

3) e-mikrofirma - to aplikacja do fakturowania i ewidencji VAT dla jednoosobowych działalności gospodarczych, udostępniona została bezpłatnie przez Ministerstwo Finansów. Program umożliwia wystawianie faktur, ewidencjonowanie zakupów, tworzenie raportów kasowych, a także podgląd list z fakturami sprzedażowymi, kosztowymi i raportami z kasy fiskalnej. Ponadto, e-mikrofirma pozwala na generowanie, walidację, szyfrowanie, podpisywanie i przesyłanie plików JPK_VAT, dzięki czemu podatnicy mogą sporządzić i przesłać

³⁷ Za 2016 r.

³⁸ Za 2018 r.

³⁹ Za 2017 r.

JPK_VAT bez ponoszenia dodatkowych kosztów. Pierwsza wersja aplikacji została udostępniona 19 grudnia 2017 r. Dyrektor Izby wskazała, że w połowie lutego 2018 r. we wszystkich urzędach skarbowych w kraju odbyły się szkolenia dla przedsiębiorców z tego narzędzia; na stronie udostępniono również instrukcję oraz przystępne filmy instruktażowe (dostępne także na YouTube). Z uwagi na fakt, iż od 1 stycznia 2018 r. obowiązkiem JPK_VAT została objęta najliczniejsza grupa podmiotów, tj. mikroprzedsiębiorcy, Ministerstwo Finansów w II połowie 2017 r. zainicjowało kampanię informacyjno-edukacyjną przypominającą o nowym obowiązku.

4) Powiadomienia podatników przez Ministerstwo Finansów o stwierdzeniu błędu w JPK_VAT - Ministerstwo Finansów za pomocą elektronicznego narzędzia ANALIZATOR_JPK przeprowadza analizy dotyczące faktur z Jednolitych Plików Kontrolnych. Dyrektor Izby wskazała, że w przypadku stwierdzonych błędów, Ministerstwo Finansów z poziomu centralnego wysyła do podatników drogą elektroniczną na adres e-mail lub SMS, powiadomienia o stwierdzeniu błędu. W powiadomieniu tym zawarta jest informacja, aby podatnik pytania i wątpliwości kierował bezpośrednio do właściwego urzędu skarbowego.

5) Wykaz podmiotów zarejestrowanych, jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT – w wykazie można sprawdzać podmioty na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Wykaz zawiera m.in. numery rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podmiot jest członkiem: otwartych w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą oraz wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym i potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR ([www.wykaz-dostepny-na-stronie-Ministerstwa-Finansow-pod-adresem: https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka](https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka)).

6) Projekt pn. „Organizacja i uruchomienie Centrum Obsługi Kluczowych Podmiotów” - polega na objęciu kluczowych podmiotów zindywidualizowaną obsługą przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe. Do 1 lipca 2018 r. zakończony został pierwszy etap realizacji projektu, w którym uruchomiono specjalny numer telefonu, dedykowany do indywidualnej obsługi największych podatników. W pierwszym etapie, obsługą objęci zostali podatnicy o przychodach za 2017 r. w wysokości powyżej 200 mln EUR. W drugim etapie zindywidualizowaną obsługą objęto podmioty o przychodach za 2017 r. lub rok podatkowy kończący się w 2017 r. o wysokości 100-199 mln EUR. W trzecim etapie zindywidualizowaną obsługą objęto podmioty o przychodach za 2017 r. lub rok podatkowy kończący się w 2017 r. o wysokości 50-100 mln EUR

7) NEWSLETTER - stanowi narzędzie do stałej komunikacji z przedsiębiorcami, stanowiąc jeden ze sposobów na budowanie relacji pomiędzy organem administracji a podmiotami gospodarczymi. Poprzez Newslettery cyklicznie na adresy e-mail firm współpracujących z organem administracji państwowej wysyłane są informacje dotyczące obszaru cła związanego z dokonywanym obrotem z krajami trzecimi. Do listopada 2013 r. Newslettery były przysyłane przez organ celny do firm mających siedzibę we właściwości danego dyrektora izby celnej, natomiast od końca 2013 r. do chwili obecnej, przysyłane są głównie z inicjatywy Ministerstwa Finansów do odbiorców w całej Polsce przez Zespół Newslettera. Ta forma współpracy zapewnia bezpośredni ułatwiony dostęp do informacji o zmianach prawnych, nowych wytycznych, planowanych niedostępnościach systemów informatycznych oraz innych istotnych informacjach dla przedsiębiorców, w tym interpretacjach i wyjaśnieniach zagadnień celnych.

W badanym okresie zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej ze skutecznością i efektywnością administracji skarbowej w poborze podatków były

przedmiotem dwóch audytów wewnętrznych dotyczących:

1) Zasadności zwrotów podatku od towarów i usług oraz analiza kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Audyt ten został przeprowadzony w 2019 r. w IAS oraz w czterech jednostkach podległych, tj.: Dolnośląskim Urzędzie Celno-Skarbowym we Wrocławiu, Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu, Urzędzie Skarbowym w Środzie Śląskiej oraz Urzędzie Skarbowym w Jeleniej Górze.

W trzech ostatnich jednostkach, stwierdzono uchybienia i nieprawidłowości, co skutkowało sformułowaniem przez audytorów zaleceń/rekomendacji. Naczelnicy ww. jednostek poinformowali pisemnie Dyrektora Izby oraz audytorów wewnętrznych o podjętych działaniach, mających na celu realizację zaleceń audytu. Dyrektor Izby wskazała, że zgodnie z przyjętą praktyką, czynności sprawdzające prawidłowość, kompletność i terminowość wdrożenia zaleceń zostaną ujęte w planie audytu na rok następujący po roku, w którym zostało przeprowadzone zadanie audytowe, tj. na rok 2020.

2) Oceny organizacji pracy komórek egzekucyjnych w kontekście łączenia obszarów ich działalności z uwzględnieniem zasad wynagradzania prowizyjnego oraz poboru należności gotówkowych.

Audyt został przeprowadzony w 2018 r. we wszystkich urzędach skarbowych woj. dolnośląskiego, w kontekście planowanej konsolidacji komórek egzekucyjnych wybranych urzędów skarbowych. W związku z powyższym, sformułowane przez audytorów zalecenia wpisywały się w perspektywę mającej nastąpić konsolidacji. W związku z faktem, iż ostatecznie odstąpiono od ww. projektu, większość zaleceń nie mogła zostać wdrożona. Niemniej jednak część zaleceń audytorów dotyczyła aspektów pracy komórek niemających bezpośredniego związku z konsolidacją.

Jak wykazały audyty przeprowadzone w roku bieżącym w dwóch Urzędach Skarbowych, tj. w Urzędzie Skarbowym Wrocław - Psie Pole oraz w Urzędzie Skarbowym w Dzierżonowie, Naczelnicy zrealizowali rekomendacje audytorów, m. in. w zakresie: [1] ograniczenia liczby poborców na rzecz przygotowania kadry pracowników bardziej uniwersalnych, gotowych do realizowania szerokiego spektrum zadań, [2] skoncentrowania na działaniach prowadzących do zwiększenia efektywności i racjonalnego wykorzystania czasu pracy poborców skarbowych.

Poziom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych był na bieżąco monitorowany przez Izbę, poprzez podejmowanie czynności analitycznych i sprawdzających z wykorzystaniem aplikacji informatycznych, m. in. WRO-SYSTEM. Ponadto w podległych urzędach skarbowych prowadzono cykliczny monitoring podmiotów w związku z analizą ryzyka rejestracyjnego na podstawie wewnętrznych oraz zewnętrznych baz danych.

(akta kontroli str. 4-5, 133-149, 595-750, 809-815, 907-1328)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia osiągnięcie przez Dyrektora Izby dwóch spośród czterech celów dotyczących poziomu wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych, wynikających z Planów działalności Izby zgodnych z kierunkami działania i rozwoju KAS na 2018 r. i 2019 r. w okresie poddanym kontroli. Pozytywnie należy również ocenić osiągnięcie poprawy poziomu wypełniania przez podatników obowiązków w porównaniu do wyników z lat poprzednich lub ich utrzymanie na wysokim poziomie, w tym poprzez wykorzystanie narzędzi informatycznych mających wspomóc podatników w dobrowolnym wypełnianiu tych obowiązków.

Jednocześnie NIK zwraca uwagę na długotrwały proces odwoławczy w związku z decyzjami wydanymi w latach 2015-2019. Średni czas rozpatrywania odwołań po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej

wykazywał tendencję wzrastającą i zwiększył się z 169 dni w 2015 r. do 203 w 2018 r. oraz do 502 za trzy kw. 2018 r., by następnie zmniejszyć się do 423 dni za trzy kw. 2019 r. Podobnie było w przypadku średniego czasu rozpatrywania odwołań w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa, który również wykazywał tendencję wzrastającą i zwiększył się z 108 dni w 2015 r. do 255 za trzy kw. 2018 r., by następnie zmniejszyć się do 224 dni za trzy kw. 2019 r.

OBSZAR

2. Skuteczność i efektywność weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu faktycznego

2.1. Izba w 2018 r. realizowała cztery cele dotyczące weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych: „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych”, „Efektywny proces czynności sprawdzających”, „Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej”, „Zwalczanie szarej strefy w obrocie tzw. towarami wrażliwymi”. Wynikały one z Planu działalności Izby i były zgodne z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018⁴⁰. Jako mierniki realizacji tych celów przyjęto m.in.:

- Liczbę decyzji uchylonych przez WSA⁴¹, definiowaną, jako stosunek liczby wyroków WSA uchylających decyzję DIAS i NUCS do liczby wyroków WSA. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie mniejszym lub równym 14%, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 27,22%.
- Kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników⁴². Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 107,6 mln zł, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 198,77 mln zł.
- Dodatkowe wpływy budżetowe⁴³, definiowane, jako: [1] łączna kwota dodatkowych wpływów w okresie sprawozdawczym w wyniku zakończonych kontroli, dokonanych w związku ze złożonymi korektami deklaracji/deklaracjami pierwotnymi lub wydanymi decyzjami, [2] łączna kwota dodatkowych wpływów w okresie sprawozdawczym, dokonanych w związku z korektami deklaracji/deklaracjami pierwotnymi złożonymi w wyniku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Łączna kwota odmów zwrotu lub zmniejszenia zwrotu VAT w okresie sprawozdawczym, wynikająca z prawomocnych decyzji wydanych w wyniku zakończonych kontroli. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie 160,3 mln zł, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 222,65 mln zł.

W roku 2019 IAS realizowała osiem celów dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych: „Efektywny proces czynności sprawdzających”, „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych”, „Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej”, „Utworzenie sieci laboratoriów KAS do badania ciekłych wyrobów”, „Poprawa skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych”, „Zwalczanie szarej strefy w obrocie tzw. towarami wrażliwymi”, „Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych” oraz „Wykorzystanie plików JPK na

⁴⁰ Zarządzenie Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018 r.

⁴¹ Cel: Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych.

⁴² Cel: Efektywny proces czynności sprawdzających.

⁴³ Cel: Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej.

żądanie w kontrolach celno-skarbowych”. Także one wynikały z Planu działalności Izby i były zgodne z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019⁴⁴. Jako mierniki ich realizacji przyjęto m.in.:

- *Kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników*⁴⁵. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 68,85 mln zł, natomiast osiągnięto wskaźnik 160,43 mln zł.
- *Liczbę decyzji dyrektora IAS i naczelnika urzędu celno-skarbowego uchylonych przez WSA*⁴⁶, definiowany, jako stosunek liczby wyroków WSA uchylających decyzję dyrektora Izby, naczelnika urzędu celno-skarbowego do liczby wyroków WSA. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie mniejszym od 13%, natomiast osiągnięto wskaźnik 16,61%.
- *Liczbę kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych*⁴⁷. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie większym lub równym 15 szt., natomiast osiągnięto wskaźnik 8 szt.
- *Funkcjonalne uruchomienie sieci informatycznej wymiany danych dla laboratoriów do badań ciekłych wyrobów energetycznych*⁴⁸. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie większym lub równym 75%, natomiast osiągnięto wskaźnik 100%.
- *Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)*, definiowany, jako stosunek liczby kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 1 tys. zł) w zakresie CIT do ogólnej liczby kontroli w zakresie CIT. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie powyżej 80%, natomiast osiągnięto wskaźnik 81,8%.
- *Kontrole pozytywne – udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3,0 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli*⁴⁹. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie większym lub równym 75%, natomiast osiągnięto wskaźnik 85,42%.
- *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*⁵⁰. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie powyżej 30%, natomiast osiągnięto wskaźnik 65,4%.

Izba sporządzała za poszczególne miesiące 2018 r. i 2019 r. raporty z monitorowania wykonania celów/zadań/mierników wraz z wyjaśnieniami przyczyn odchylenia od wartości zakładanych (w miesiącach kończących kwartał monitoring obejmował wszystkie mierniki objęte Planem działalności IAS, a w pozostałych miesiącach – tylko te, które dostępne były w hurtowniach danych) i przekazywała je do wszystkich podległych jednostek.

⁴⁴ Zarządzenie Nr 40 z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019 r.

⁴⁵ Cel: Efektywny proces czynności sprawdzających.

⁴⁶ Cel: Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych.

⁴⁷ Cel: Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej.

⁴⁸ Cel: Utworzenie sieci laboratoriów KAS do badania ciekłych wyrobów.

⁴⁹ Cel: Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych.

⁵⁰ Cel: Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych.

W okresie objętym kontrolą na osiem celów dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, do realizacji, których przyjęto dziewięć mierników Izba nie zrealizowała dwóch celów poprzez niewykonanie następujących mierników: [1] *Liczby decyzji uchylonych przez WSA*⁵¹, oraz [2] *Liczby kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach przez urzędy celno-skarbowe oraz wyspecjalizowane urzędy skarbowe w zakresie cen transferowych*⁵².

Dyrektor Izby wskazała, że główną przyczyną niewykonania miernika dotyczącego liczby decyzji uchylonych przez WSA było m.in.:

1) zmiana linii orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie:

- wykazania świadomości uczestnictwa podmiotów, którym zakwestionowano podatek naliczony w związku z uczestnictwem w transakcjach oszukańczych (złożono liczne kasacje do NSA),

- sposobu prowadzenia postępowań, gromadzenia dowodów, konstruowania argumentacji w postępowaniach dotyczących transakcji mających znamiona oszustwa (zaostrenie wymagań w odniesieniu do udowodnienia świadomego działania podatnika przy dokonywaniu takich transakcji, zaostrenie wymagań w odniesieniu do wystarczającego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, do sporządzania uzasadnień decyzji),

- niekonstytucyjności normy art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8.10.2013 r. sygn. akt SK 40/12, mocą którego Trybunał orzekł, że art. 70 § 6 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.1998 r. do 31.12.2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, a obecnym odpowiednikiem tego przepisu jest art. 70 § 8 O.p., którego niekonstytucyjności jednak na chwilę obecną nie stwierdzono (I SA/Wr 1239/18). Wskazać przy tym należy – na co zwracało wielokrotnie uwagę Ministerstwo Finansów m.in. w piśmie z 19.07.2018 r. znak DPP6.853.75.2018.CNNM., iż organy podatkowe mogą odstąpić od stosowania przepisu prawa jedynie w sytuacji zakwestionowania go w wyroku sądu administracyjnego zapadłego w indywidualnej sprawie lub orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w zakresie jego niezgodności z Konstytucją RP. Dopóki Trybunał Konstytucyjny nie stwierdzi niezgodności danego przepisu z Konstytucją RP, organy podatkowe muszą respektować zasadę domniemania konstytucyjności, ponieważ związane są przepisami prawa powszechnie obowiązującego (art. 120 ustawy Ordynacja podatkowa, art. 7 Konstytucji RP) i nie są uprawnione do samodzielnej oceny konstytucyjności przepisów,

- skutków doręczenia zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia pełnomocnikowi strony (art. 70c Ordynacji podatkowej) – uchwała 7 Sędziów NSA – sygn. akt I FPS 3/18 z 18.03.2019 r.;

2) nałożenie kary porządkowej w sposób niedopuszczalny poza ramami prowadzonej procedury podatkowej (I SA/WR 1196/18);

3) niewyjaśnienie kwestii umocowania osób składających odwołania z uwzględnieniem przepisów o pełnomocnictwie (art. 137 O.p.) (I SA/WR 1203/18);

4) nieuwzględnienie przy rozpatrywaniu sprawy przesłanki wyłączenia pracownika, o której mowa w art. 130 § 1 pkt 6 O.p. (I SA/WR 721/18);

5) nieprawidłowe zastosowanie przepisu art. 199a § 1 O.p. dot. wykorzystywania schematów optymalizacyjnych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (I SA/WR 9/19);

6) uniemożliwienie zapoznania się z kluczowymi dokumentami zgromadzonymi w sprawie, a tym samym wyrażenia w tym względzie swojego stanowiska (I SA/WR 85/18).

⁵¹ Wskaźnik ten nie był zrealizowany zarówno w 2018 r. jak i za trzy kw. 2019 r. Dotyczył on realizacji Celu: Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych

⁵² Wskaźnik ten nie był zrealizowany za trzy kw. 2019 r. Dotyczył on realizacji Celu: Zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej.

Według Dyrektora Izby nieosiągnięcie wskaźnika dotyczącego liczby kontroli podatkowych przeprowadzonych w kluczowych podmiotach wynikało również z faktu, iż kontrole w kluczowych podmiotach w zakresie cen transferowych należą do szczególnie skomplikowanych, są czasochłonne, wymagają wyspecjalizowanych kompetencji kontrolerskich. Zasadniczy akcent w tych kontrolach położony jest na prawidłowość procesu kontrolnego, a nie na ścisłe dochowanie planów ilościowych określonych dla danego kwartału - kontrole nie są z założenia realizowane dla miernika, a dla sprawdzenia wywiązywania się z obowiązków podatkowych oraz przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podmioty. Reasumując, trudności w ścisłej realizacji wartości ilościowych kontroli zakończonych wskazanymi dla poszczególnych kwartałów b.r. wynikają z: [1] wysokiego poziomu skomplikowania transakcji dokonywanych pomiędzy powiązаныmi podmiotami, [2] konieczności zbadania i oceny racjonalności dokonywanych transakcji, [3] obszerności dokumentacji wymagającej dogłębnej analizy, [4] konieczności przetłumaczenia dokumentacji na język polski, co wpływa bezpośrednio na czas tych kontroli.

(akta kontroli str. 4-594, 774-808)

2.2. W latach 2015–2016 liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających (z udziałem podatników) rozliczeń podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe wykazywała tendencję malejącą⁵³ i w 2016 r. była niższa o 25 430, tj. o 12,7%. Począwszy od 2017 r. liczba tych czynności wzrosła z 194 708 do 200 077 w 2018 r. Kwoty nieprawidłowości stwierdzone w wyniku przeprowadzenia tych czynności wykazywały tendencję wzrastającą od 65 912,5 tys. zł w 2015 r. do 199 122,4 tys. zł w 2018 r. Skuteczność czynności sprawdzających mierzona kwotą stwierdzonych nieprawidłowości w stosunku do liczby przeprowadzonych czynności najmniejsza była w 2015 r., kiedy to wyniosła 0,3 tys. zł, a najwyższa w 2018 r., kiedy to osiągnęła 1,0 tys. zł.

Natomiast po trzech kwartałach 2019 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających wyniosła 134 774 i była o 7,3 % wyższa niż w tym samym okresie roku poprzedniego, kiedy to wyniosła 125 632. Jednocześnie zwiększyła się kwota stwierdzonych nieprawidłowości z 147 554,2 tys. zł do 160 428,9 tys. zł, natomiast skuteczność czynności sprawdzających była na tym samym poziomie i wynosiła 1,2 tys. zł.

Dyrektor Izby wskazała, że wzrost liczby czynności sprawdzających rozliczeń podatkowych przeprowadzonych z udziałem podatnika, przy jednoczesnym wzroście kwot nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających, spowodowany był następującymi okolicznościami: [1] wprowadzeniem przepisów uszczelniających system podatkowy - w szczególności nakładających na przedsiębiorców obligatoryjny obowiązek przesyłania plików JPK_VAT, [2] usprawnieniem procesu typowania do czynności sprawdzających z udziałem podatnika, poprzez wykorzystanie narzędzi informatycznych oraz większym aktywowaniem w tym procesie mechanizmów analizy ryzyka, [3] udostępnieniem przez Ministerstwo Finansów aplikacji: Wro-System oraz Lunetka, które usprawniły proces identyfikacji nieprawidłowości. Dodała również, że świadczy to o lepszym typowaniu do czynności sprawdzających przez podległe urzędy oraz wzroście poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników.

W latach 2015–2018 zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu prowadzonych przez podległe urzędy skarbowe z 4 718 na początku tego okresu, do 2 058 na jego koniec. Jednocześnie z 85,4% do 91,0% wzrósł udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości.

⁵³ W 2015 r. – 200 769; w 2016 r. – 175 339.

Natomiast kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych początkowo zwiększyła się z 451 190,4 tys. zł w 2015 r. do 567 351,1 tys. zł w 2017 r., by zmniejszyć się do 375 088,8 tys. zł w 2018 r. Wynikiem powyższego trendu było zwiększenie skuteczności kontroli mierzonej relacją kwoty ustaleń do liczby przeprowadzonych kontroli w latach 2015–2017 z 95,6 tys. zł do 215,4 tys. zł oraz zmniejszenie się tego wskaźnika w 2018 r. do 182,4 tys. zł.

W latach 2015–2018 zmniejszyła się liczba kontrolerów urzędów skarbowych realizujących kontrole rozliczeń podatkowych z 331 do 277. W tym okresie nastąpiło zmniejszenie liczby kontroli przypadających na jednego kontrolera z 14,3 w 2015 r. do 7,4 w 2018 r. Jednocześnie kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych przypadająca na jednego kontrolera zwiększyła się z 1 363,1 tys. zł w 2015 r. do 1 985,5 tys. zł w 2017 r., by w roku następnym zmniejszyć się do 1 354,1 tys. zł. Porównując te dane za pierwsze trzy kwartały 2018 r. i 2019 r. zauważyć można zwiększenie liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych o 62 (z 1 603 kontroli podatkowych zakończonych w pierwszych trzech kwartałach 2018 r. do 1 665 kontroli w trzech kwartałach 2019 r.) oraz poprawę ich skuteczności, tj. wzrost z 92,0% do 95,7% (o 3,7 punktu procentowego) udziału kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości. W tym okresie spadła jednak z 321 111,8 tys. zł do 218 176,8 tys. zł kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych, a co za tym idzie kwota stwierdzonych nieprawidłowości na jednego kontrolera (z 1 156,12 tys. zł do 814,1 tys. zł).

Według Dyrektora Izby ograniczenie liczby kontroli jest także konsekwencją wprowadzenia nowych rozwiązań uszczelniających, w tym JPK. Obecnie kontroli jest mniej, ale są one bardziej ukierunkowane. Obejmą te podmioty, których zachowanie wskazuje na wysokie ryzyko popełnienia nadużyć podatkowych. Dane z JPK pozwalają na skuteczną weryfikację podatników w trybie czynności sprawdzających, czyli na wybór mniej kosztownych i czasochłonnych procedur weryfikacyjnych. Tym samym, większość spraw wyjaśnianych jest w czynnościach sprawdzających, a kontrole podejmowane są wówczas, kiedy brak jest reakcji ze strony podatnika. Ze względu na ekonomikę postępowania w pierwszej kolejności prowadzone są czynności sprawdzające, a dopiero później kontrola.

W latach 2015–2018 zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu przeprowadzonych przez Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy, a przed 1 marca 2017 r. przez Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu z 478 na początku tego okresu, do 305 na jego koniec. Jednocześnie z 85,8% do 83,9,0% zmniejszył się udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości. Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych wynosząca w 2015 r. 2 657 678,7 tys. zł zmniejszyła się nieznacznie w 2016 r. do 2 609 258,3 tys. zł, by w kolejnych latach odnotowując dalszą, ale już znaczącą tendencję spadkową osiągnąć kwotę 1 139 809,4 tys. zł w 2018 r. Zwiększyła się skuteczność kontroli mierzonej relacją kwoty ustaleń do liczby przeprowadzonych kontroli z 5 560,0 tys. zł w 2015 r. do 5 900,8 tys. zł w 2017 r. oraz zmniejszył się ten wskaźnik w 2018 r. do 3 737,1 tys. zł.

W latach 2015–2018 zmniejszyła się liczba kontrolerów realizujących kontrole rozliczeń podatkowych z 284 do 167. W tym okresie liczba kontroli przypadających na jednego kontrolera pozostawała na zbliżonym poziomie, tj. 1,7 w 2015 r. i 1,8 w 2018 r. Jednocześnie kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych przypadająca na jednego kontrolera zwiększyła się z 9 358,0 tys. zł w 2015 r. do 9 724,3 tys. zł w 2017 r., by w roku następnym zmniejszyć się do 6 825,2 tys. zł. Porównując te dane za pierwsze trzy kwartały

2018 r. i 2019 r. zauważyć można zmniejszenie liczby przeprowadzonych przez DUCS kontroli rozliczeń podatkowych (tj. postępowań kontrolnych w trybie ustawy o kontroli skarbowej i kontroli celno-skarbowej w trybie ustawy o KAS) o 13 (z 206 kontroli podatkowych po trzech kwartałach 2018 r. do 193 kontroli po trzech kwartałach 2019 r.) przy jednoczesnej poprawie ich skuteczności, tj. wzrost do 87,0% udziału kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości. W tym okresie zmniejszyła się z 511 407,7 tys. zł do 203 143,0 tys. zł kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń podatkowych, a co za tym idzie kwota stwierdzonych nieprawidłowości na jednego kontrolera (z 3 044,1 tys. zł do 1 261,8 tys. zł).

Dyrektor Izby wskazała, że IAS jest organem nadrzędnym dla urzędu celno-skarbowego od 1 marca 2017 r., tj. z datą powstania KAS, zatem w okresie od stycznia 2015 r. do 28 lutego 2017 r. nie sprawowała nadzoru nad działaniami UKS. Wprowadzane sukcesywnie przepisy uszczelniające system podatkowy (m.in. JPK VAT, pakiet paliwowy, pakiet transportowy, sankcja VAT, odwrotne opodatkowanie - reverse charge), spowodowały przesunięcie akcentu weryfikacyjnego w obszar analityki *ex-ante*, natomiast postępowania kontrolne mają charakter *ex post* – co może wpływać na ilość kontroli.

W latach 2015–2018 liczba decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa wynosiła od 6 639 w 2016 r. do 7 282 w 2018 r., przy czym w tym ostatnim roku ilość wydanych decyzji była wyższa o 5,8 punktów procentowych w stosunku do średniej z pozostałych lat tego okresu⁵⁴. Natomiast przez trzy kwartały 2019 r. zostało wydanych 6 036 decyzji, co stanowiło 98,0% liczby decyzji wydanych w tym samym okresie roku ubiegłego. W całym badanym okresie zaskarżanych było nie więcej niż 8,2%⁵⁵ wydanych decyzji, spośród których nie więcej niż 40,5%⁵⁶ było uchylanych w II instancji⁵⁷.

Liczba decyzji wydanych latach 2015–2018 przez dyrektora UKS/naczelnika urzędu celno-skarbowego po kontrolach skarbowych w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa wykazywała tendencję malejącą od 454 w 2015 r. do 107 w 2018 r., przy czym w tym ostatnim roku ilość wydanych decyzji stanowiło 30,9% w stosunku do średniej z pozostałych lat tego okresu⁵⁸. Udział procentowy decyzji, w stosunku, do których wniesiono odwołania wykazywał trend wzrostu z 44,1% w 2015 r. do 81,3% w 2018 r. by następnie obniżyć się do 67,9% za trzy kwartały 2019 r. Liczba uchylonych, lub częściowo uchylonych decyzji przez dyrektora IS/IAS w II instancji wynosiła 90 w 2015 r. (tj. 43,7%), 76 w 2016 r. (tj. 36,0%), 48 w 2017 r. (tj. 36,9%), 48 w 2018 r. (tj. 51,6%) i 32 za trzy kwartały 2019 r. (tj. 47,1%). Spośród decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych do ponownego rozpatrzenia⁵⁹ skierowano łącznie 156, tj. 53,1%, natomiast procentowy udział decyzji uchylonych, lub częściowo uchylonych za wyjątkiem 2017 r.⁶⁰ wykazywał tendencję wzrostu z 47,8% w 2015 r. do 60,4% w 2018 r. i do 68,8% za trzy kwartały 2019 r.

Dyrektor Izby wskazała, że wzrost wskaźników w 2018 r. w odniesieniu do poziomu z 2017 r., tj. większy udział uchylonych decyzji, był skutkiem zmiany oceny tych samych spraw podatkowych w wyniku zmiany linii orzeczniczej organu

⁵⁴ Średnia ilość decyzji wydawanych w latach 2015 – 2017 wynosiła 6 882 decyzji.

⁵⁵ W 2017 r. zaskarżono 577 decyzji na 7 282 wydane ogółem, w innych latach tego okresu zaskarżano od 3,9% wydanych decyzji po trzech kwartałach 2019 r. do 7,9% wydanych w 2018 r.

⁵⁶ Po trzech kw. 2019 r. zaskarżono 373 decyzje wydane przez Naczelników US (z 6 036 wydanych ogółem), spośród których 91 zostało uchylonych w II instancji. W innych latach tego okresu wskaźnik decyzji uchylonych przez organ II instancji był od 23,7% w 2017 r. do 37,2% w 2015 r.

⁵⁷ Dyrektor Izby Skarbowej lub Dyrektor Izby Administracji Skarbowej.

⁵⁸ Średnia ilość decyzji wydawanych w latach 2015 – 2017 wynosiła 346 decyzji.

⁵⁹ Na podstawie art. 233 §2 Ordynacji podatkowej.

⁶⁰ 47,9% w 2017 r.

odwoławczego, spowodowanej przede wszystkim zmianami linii orzecznictwa sądowego. Sądy administracyjne od połowy 2018 r. znacząco zaostrzyły wymagania w odniesieniu do gromadzenia materiału dowodowego, sposobu prowadzenia postępowań, konstruowania argumentacji w uzasadnieniach decyzji, w szczególności w zakresie transakcji mających znamiona oszustwa podatkowego. Takie zmiany wpłynęły na rozstrzyganie spraw w postępowaniach odwoławczych, gdzie coraz częściej występowały sytuacje, w których należało w znaczący sposób uzupełnić materiał dowodowy sprawy lub wyjaśnić dodatkowe kwestie, np. w zakresie świadomego działania podatnika. Dodała również, że przyczyny uchylania decyzji organów I instancji były na bieżąco monitorowane i analizowane w komórkach orzeczniczych Izby. Analizy danych w tym zakresie prowadzone były zarówno wewnętrznie, na bieżąco w ramach poszczególnych komórek, jak i na poziomie całej Izby (w tym orzecznictwa podległych urzędów skarbowych i urzędu celno-skarbowego) w postaci sprawozdań i analiz cyklicznych oraz doraźnych. W celu monitorowania i poprawy, jakości orzecznictwa podatkowego oraz ujednolicenia i usprawniania procesu orzekania w sprawach podatkowych w jednostkach KAS woj. dolnośląskiego – w ramach stosowania Rekomendacji Szefa KAS dokonano zarówno w 2018 r., jak i w 2019 r. analizy problematycznych zagadnień z obszaru stosowania prawa podatkowego i opracowano stanowiska IAS (w 18 sprawach – 2018 r., I-III kw. 2019 r. – w 36 sprawach). Stanowiska te zostały przekazane do Ministerstwa Finansów, w celu wyjaśnienia wątpliwości w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Udzielane przez Ministerstwo Finansów wyjaśnienia były niezwłocznie przekazywane do podległych organów.

Spośród 86 decyzji wydanych w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po kontrolach celno-skarbowych (zrealizowanych w trybie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej) w sprawie wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa, w latach 2017-2019⁶¹, w stosunku do 26 złożono odwołania do drugiej instancji⁶², co stanowiło około 30% wydanych decyzji. W drugiej instancji naczelnik urzędu celno-skarbowego wydał rozstrzygnięcia wobec 12 z zaskarżonych, tj. 14% wydanych decyzji (z czego siedem z nich, tj. 8% uchylił, lub częściowo uchylił i żadnej nie przekazał do ponownego rozpatrzenia). Najwięcej decyzji wydano w trzech kwartałach 2019 r., tj. 60, a najmniej, tj. jedną w 2017 r. W 2018 r. decyzji takich wydano 25. Najwyższy odsetek, odwołań, tj. 100% wystąpił w 2017 r., ponieważ jedyna wydana decyzja została zaskarżona, a w wyniku wydanego rozstrzygnięcia uchylono, lub częściowo uchylono. W 2018 r. 10 decyzji, tj. 40% wydanych, zostało zaskarżonych, a za trzy kwartały 2019 r. proces odwoławczy dotyczył 15 decyzji, tj. 25% wydanych.

Dyrektor Izby wskazała, że z uwagi na znikomą ilość wydanych decyzji wskaźniki te (w ujęciu procentowym) nie odzwierciedlają faktycznej pracy Urzędu. Należy jednakże zauważyć, że wskaźniki jakości decyzji w porównaniu do I-III kwartał 2018 r. uległy poprawie.

W piśmie z 22 maja 2018 r. Dyrektor Izby zobowiązała Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego do objęcia szczególnym nadzorem dynamiki prowadzenia tych postępowań kontrolnych – celem ich zakończenia we wskazanych terminach oraz do bieżącego informowania o przyczynach ewentualnego przedłużania czasu trwania postępowań.

W latach 2015-2018 liczba decyzji dyrektora IS/IAS wydanych w II instancji, dotyczących decyzji naczelników urzędów skarbowych w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa, wynosiła od 788 w 2016 r. do 515 w 2018 r., przy czym w tym ostatnim roku liczba wydanych decyzji stanowiła

⁶¹ Od 1 marca 2017 r do 30 września 2019 r.

⁶² Naczelnika DUCS będącego jednocześnie organem odwoławczym drugiej instancji.

77,0% w stosunku do średniej z pozostałych lat tego okresu⁶³. W całym badanym okresie zaskarżonych decyzji, na które wniesiono skargę do WSA było nie więcej niż 56,9% decyzji, spośród których nie więcej niż 26,3% było uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA⁶⁴. Natomiast przez trzy kwartały 2019 r. zostało wydanych 373 decyzje dyrektora IS/IAS w II instancji, tj. więcej o 1,4 % od liczby wydanych decyzji w tym samym okresie roku ubiegłego. W okresie tym zmniejszyła się o 1,3% liczba zaskarżonych decyzji, na które wniesiono skargę do WSA oraz o 5,5% liczba decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA⁶⁵.

W latach 2015-2018 ilość decyzji dyrektora IS/IAS wydanych w II instancji w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa, po postępowaniach kontrolnych zrealizowanych w trybie ustawy o kontroli skarbowej wynosiła od 420 w 2016 r. do 337 w 2018 r., przy czym w tym ostatnim roku ilość wydanych decyzji stanowiła 88,9% w stosunku do średniej z pozostałych lat tego okresu⁶⁶. W okresie tym zaskarżonych decyzji, na które wniesiono skargę do WSA było nie więcej niż 32,6%, spośród których nie więcej niż 10,1% było uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA⁶⁷. Natomiast przez trzy kw. 2019 r. zostało wydanych 276 decyzji dyrektora IS/IAS w II instancji, tj. więcej o 8,2% od liczby wydanych decyzji w tym samym okresie roku ubiegłego. W okresie tym zmniejszyła się o 5,7% liczba zaskarżonych decyzji, na które wniesiono skargę do WSA oraz o 1,1% liczba decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez WSA⁶⁸.

Spośród 12 decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w II instancji w sprawach wymiaru podatków stanowiących dochody budżetu państwa w latach 2017 (III-XII)–2018, sześć (tj. 50%) zostało zaskarżonych w WSA, z czego w 2018 r. z pięciu wydanych decyzji skargę złożono na jedną z nich (tj. 20%), a za trzy kwartały 2019 r. z siedmiu wydanych decyzji pięć (tj. 71,4%) podlegały zaskarżeniu do WSA. W 2018 r. WSA nie wydał żadnego rozstrzygnięcia, natomiast w 2019 r. wydał trzy rozstrzygnięcia, z czego dwa uchylające, lub częściowo uchylające zaskarżone decyzje.

W 2018 r. średni czas rozpatrywania odwołań liczony od dnia wpływu odwołania do naczelnika urzędu celno-skarbowego do dnia wydania rozstrzygnięcia wynosił 157 dni. Za trzy kwartały 2019 r. czas ten zmniejszył się do 142 dni i był niższy o 142 dni (tj. o 100%) od analogicznego okresu roku poprzedniego.

Dyrektor Izby wskazała, że Referat ION działając w oparciu o Rekomendacje Szefa KAS w zakresie poprawy, jakości orzecznictwa prowadzi monitoring liczby prowadzonych postępowań podatkowych z uwzględnieniem zobowiązań podatkowych, które się przedawniają (zał. Nr 3 do Rekomendacji), liczby

⁶³ Średnia ilość decyzji wydawanych w latach 2015-2017 wyniosła 669 decyzji.

⁶⁴ W 2015 r. zaskarżono 242 decyzje wydane w II instancji (z 606 wydanych ogółem), tj. 39,9%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 40 decyzji, tj. 6,6%; W 2016 r. zaskarżono 399 decyzji wydane w II instancji (z 788 wydanych ogółem), tj. 50,6%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 207 decyzji, tj. 26,3%; W 2017 r. zaskarżono 349 decyzji wydane w II instancji (z 613 wydanych ogółem), tj. 56,9%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 37 decyzji, tj. 6,0%; W 2018 r. zaskarżono 271 decyzji wydane w II instancji (z 515 wydanych ogółem), tj. 52,6%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 70 decyzji, tj. 13,6%;

⁶⁵ Za trzy kw. 2018 r. zaskarżono 155 decyzje wydane w II instancji (z 368 wydanych ogółem), tj. 42,1%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 49 decyzji, tj. 13,3%; za trzy kw. 2019 r. zaskarżono 152 decyzje wydane w II instancji (z 373 wydanych ogółem), tj. 40,8%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 29 decyzji, tj. 7,8%;

⁶⁶ Średnia ilość decyzji wydawanych w latach 2015-2017 wyniosła 379 decyzji.

⁶⁷ W 2015 r. zaskarżono 127 decyzje wydane w II instancji (z 390 wydanych ogółem), tj. 32,6%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 21 decyzji, tj. 5,4%; W 2016 r. zaskarżono 125 decyzji wydane w II instancji (z 420 wydanych ogółem), tj. 29,8%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 23 decyzji, tj. 5,5%; W 2017 r. zaskarżono 83 decyzji wydane w II instancji (z 328 wydanych ogółem), tj. 25,3%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 33 decyzji, tj. 10,1%; W 2018 r. zaskarżono 56 decyzji wydane w II instancji (z 337 wydanych ogółem), tj. 16,6%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 19 decyzji, tj. 5,6%;

⁶⁸ Za trzy kw. 2018 r. zaskarżono 43 decyzje wydane w II instancji (z 255 wydanych ogółem), tj. 16,9%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 12 decyzji, tj. 4,7%; za trzy kw. 2019 r. zaskarżono 31 decyzje wydane w II instancji (z 276 wydanych ogółem), tj. 11,2%, spośród których WSA uchylił lub częściowo uchylił 10 decyzji, tj. 3,6%;

rozpatrzonych odwołań w tym liczby decyzji uchylonych przez organ odwoławczy (zał. Nr 5 do Rekomendacji) oraz w zakresie orzecznictwa WSA i NSA (załącznik nr 4 do Rekomendacji). W oparciu o ww. Rekomendacje zbierane były i analizowane także dane w zakresie postępowań i decyzji wydawanych przez Naczelnika DUCS w II instancji. Dane te były przekazywane w formie kart monitoringu i informacji do Ministerstwa Finansów. Podała również, że ze względu na małą ilość wydawanych decyzji w II instancji przez Naczelnika DUCS we Wrocławiu wskaźniki procentowe uległy znacznym zmianom przy pojedynczych rozstrzygnięciach, co nie daje też wyczerpujących informacji na temat, jakości wydawanych decyzji.

(akta kontroli 4-5, 751-773, 816-903)

2.3. Głównym narzędziem informatycznym umożliwiającym pracownikom Izby oraz podległym urzędom dostęp do danych z JPK_VAT oraz STIR⁶⁹ była aplikacja WRO-SYSTEM. Za jej pośrednictwem uzyskiwano od 31 marca 2017 r. dostęp do plików JPK_VAT, a od stycznia 2019 r. do STIR. Dodatkowo w celu uzyskania dostępu do plików JPK_VAT wykorzystywano od 2017 r. aplikację JPK_LUNETKA.

WRO-SYSTEM to aplikacja wykorzystywana do poboru danych z plików JPK, gdzie pliki są już przetworzone i poddane wstępnej analizie. Praca w systemie została podzielona na moduły. W celu weryfikacji rozbieżności stwierdzonych w złożonych przez podatników JPK_VAT, Ministerstwo Finansów przekazywało cyklicznie do urzędów skarbowych, za pośrednictwem Izby, następujące raporty: Raport R.0, Raport R.1.1., Raport R.1.2., Raport R.2.podmiot główny, Raport R.2.kontrahent, Raport R.3.2., Raport R.4., Raport „zerowe” obroty, Raport „brak deklaracji VAT”, Raport „podwójne faktury”.

Powyższe raporty zdaniem Dyrektora Izby pozwalały na znacznie szybsze identyfikowanie ewentualnych nieprawidłowości w rozliczeniu podatku i sygnalizowanie ich podatnikom, którzy mogli dokonać korekty rozliczeń podatkowych. Tym samym, podatnicy mogli uniknąć konsekwencji podatkowych, takich jak podwyższona kwota odsetek za zwłokę, czy sankcje karne skarbowe. Konsekwencją wprowadzenia jednolitego pliku kontrolnego było także ograniczenie liczby kontroli i postępowań. Obecnie, jest ich mniej, ale są skuteczniejsze, bo bardziej ukierunkowane. Obejmują one wyłącznie te podmioty, których zachowanie wskazuje na wysokie ryzyko popełnienia nadużyć podatkowych.

Ponadto Ministerstwo Finansów przekazało Izbie następujące rozwiązania/narzędzia mające na celu poprawę skuteczności i efektywności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, i tak m.in.:

1) GenJPK – aplikacja do obsługi JPK na żądanie udostępniona została 2 sierpnia 2018 r. Aplikacja tworzy sumy kontrolne dla pobieranych plików elektronicznych, dokonuje walidacji poprawności struktur plików JPK, przeprowadza analizę wewnętrzną spójności i kompletności danych w pobranych plikach JPK. Pismem z 31 lipca 2019 r. poinformowało o udostępnieniu od 1 sierpnia 2019 r. aplikacji GenJPK 2.0.

2) Kalkulator szacowania wartości zaliczek na podatek dochodowy – jest to rozwiązanie oparte na arkuszu kalkulacyjnym MS Excel i umożliwia w przystępny sposób (bez konieczności biegłej znajomości Excela) ustalenie potencjalnej wysokości zaliczek na podatek dochodowy badanego podatnika - przy znajomości m.in. deklarowanego przez niego obrotu w podatku VAT. Zostało ono rozdyskrebowane do podległych jednostek 3 lipca 2019 r.

3) Silnik analiz AS_SAN – narzędzie zostało udostępnione w sierpniu 2019 r. Jest to rozwiązanie oparte na jednym z najnowszych rozwiązań analitycznych w zakresie tzw. „big data” (platforma analityczna SAS). Docelowo ma umożliwić analitykom automatyczną analizę wybranych danych - przy określeniu odpowiednich

⁶⁹ System teleinformatyczny izby rozliczeniowej, regulowany *Ordynacją podatkową* (dalej: „STIR”).

parametrów – w celu wyselekcjonowania konkretnych podmiotów podejrzanych o udział w karuzelach podatkowych. Obecnie system wykorzystywany jest do określenia powiązań podmiotów podejrzanych o udział w tzw. karuzelach podatkowych.

4) Zestawienia/analizy podatników deklarujących zwroty podatku od towarów i usług i/lub kwoty do przeniesienia - mają na celu wspomaganie procesu nadzoru nad prawidłowością wypłacanych zwrotów. Ukierunkowane są na prowadzenie polityki nadzoru nad zwrotami i przeniesieniami w sposób ciągły i systematyczny. Pierwsza analiza obejmująca okres styczeń – marzec 2019 r. została przekazana do IAS w maju 2019 r., kolejne miesiące były przysyłane na początku każdego miesiąca następującego po upływie terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy.

5) Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej - została przekazana 15 kwietnia 2019 r. Określa podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS. Jednym z załączników, stanowiących integralną część niniejszego dokumentu jest Załącznik nr 4 –Systemy dla analityków, który stanowi kompleksowy zbiór informacji wraz z krótką charakterystyką dotyczącą 89 baz obecnie funkcjonujących lub wykorzystywanych w KAS.

6) Egzekucja administracyjna - na polecenie Ministerstwa Finansów Izba weryfikuje prawidłowość postępowań egzekucyjnych poprzez nadzór elektroniczny polegający na wykorzystaniu specjalnie opracowanych skryptów celem sporządzania raportów z programu EGAPOLTAX.

7) Orzecznictwo - na podstawie pisma z 23 czerwca 2016 r. zawierającego wytyczne w zakresie monitorowania zadań dot. braku informacji niezbędnych do prawidłowej dystrybucji oraz wydanych w ślad za tym zaleceń i wytycznych Dyrektora Izby - w Referacie Nadzoru nad Orzecznictwem prowadzony był nadzór obsługi deklaracji przysyłanych elektronicznie, dla których w systemie generowane były zadania „Informacja o dystrybucji”. Systematycznie, co pół roku sporządzane były sprawozdania w formie pism, przysyłanych również podległym organom podatkowym.

8) Rejestracja podatników – w ramach tego obszaru naczelnicy urzędów skarbowych mają za zadanie zasilać Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) w dane ewidencyjne i identyfikacyjne podatników i płatników. Natomiast obsługa obowiązków podatkowych odbywa się przy użyciu aplikacji POLTAX, z której dane poprzez automatyczną migrację ujawniane są również w CRP KEP.

W okresie od 1 lipca 2016 do 1 sierpnia 2017 r., zadania w zakresie JPK_VAT były realizowane w strukturach Izby Skarbowej/IAS przez Wydział Analiz i Planowania Administracji Skarbowej (Centrum Kompetencyjne). Po tym okresie, przekształcono ww. Centrum i utworzono nowy Wydział Terenowy Obsługi Jednolitych Plików Kontrolnych Departamentu Poboru Podatków, Ministerstwa Finansów (DPPT3), który był odpowiedzialny za projekt WRO-SYSTEM.

Dostęp do aplikacji Wro-System (w tym; logowanie, wnioski o nadanie uprawnień, zgłaszanie problemów, pliki do pobrania: Instrukcja użytkownika, lista koordynatorów JPK, Instrukcja wypełniania wniosku rejestracyjnego), dostępny był z poziomu intranetu IAS.

Dyrektor Izby wskazała, że Jednolite Pliki Kontrolne (JPK_VAT) ze względu na jednorodną strukturę logiczną, usprawniają przeprowadzenie czynności sprawdzających, przyspieszają prace związane z gromadzeniem informacji oraz zwiększają możliwości przeprowadzenia czynności analitycznych, co pozwala skuteczniej przeciwdziałać wyłudzeniom w podatku od towarów i usług oraz unikaniu opodatkowania. Obowiązek comiesięcznego przekazywania pliku JPK_VAT został wprowadzany stopniowo, od 1 lipca 2016 r. obowiązek obejmował kolejno: duże

przedsiębiorstwa, a następnie średnie i małe firmy. Od 1 stycznia 2018 r. obowiązek przesyłania JPK_VAT obejmuje również mikroprzedsiębiorców, w terminie do 25 dnia miesiąca następnego w stosunku do miesiąca objętego obowiązkiem. Ponadto dane z JPK_VAT, jak i dane STIR pozwalają na pozyskiwanie aktualnych informacji o majątku zobowiązanych, a co za tym idzie przekładają się wprost na prowadzenie egzekucji administracyjnej.

W komórkach egzekucyjnych podległych urzędów dane z JPK_VAT wykorzystywane były do podjęcia próby zastosowania środka egzekucyjnego w postaci zajęcia wierzytelności pieniężnej (ZJPK) w trybie ustawy z 17 czerwca 1966 r. o *postępowaniu egzekucyjnym w administracji*⁷⁰, a dane STIR do zastosowania środka egzekucyjnego w postaci zajęcia rachunku bankowego (ZRBA) również w trybie ww. ustawy. W konsekwencji pozwalało to na zwiększenie ilości załatwianych tytułów wykonawczych, oraz poprawę efektywności egzekucji zaległości.

Dane z JPK_VAT były wykorzystywane także przez wierzyciela w sprawach: udzielanie ulg w spłacie należności podatkowych, zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzech za zaległości podatkowe, nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej. Zastosowanie JPK-VAT pozwalało w szczególności na ustalenie kwestii związanych z prowadzoną przez dany podmiot działalnością, co znajdowało uzasadnienie w sprawach dotyczących udzielenia ulgi w spłacie, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, czy nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych. W przypadku spraw dotyczących odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, dane z JPK-VAT pozwalały na ustalenie zajścia w danej sprawie przesłanki bezskuteczności egzekucji - warunkującej orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej.

W Izbie komórką odpowiedzialną za monitorowanie oraz efekty wdrażania JPK w podległych urzędach był Dział ICK⁷¹. Wynikało to z: [1] Regulaminów Organizacyjnych Izby, [2] zarządzenia Dyrektora Izby w sprawie form i zasad sprawowania nadzoru nad podległymi urzędami⁷², [3] zadań koordynatorów regionalnych JPK w Izbie wyznaczonych decyzją Dyrektora Izby z 10 maja 2019 r. nr 19/2019 w sprawie wyznaczenia Koordynatorów do spraw obsługi Jednolitego Pliku Kontrolnego JPK_VAT oraz JPK na żądanie.

Ponadto, Dział ICK, w ramach nadzoru nad realizacją zadań związanych z wykorzystaniem jednolitych plików kontrolnych JPK_VAT, przeprowadził dodatkowo weryfikację raportów, pod kątem m.in. egzekwowania obowiązku składania przez podatników plików JPK_VAT.

W ramach nadzoru, w trosce o jednolite i prawidłowe wykonywanie zadań w zakresie obsługi i wykorzystania JPK:

- kierowano do urzędów skarbowych pisma w przedmiocie instrukcji i wytycznych Ministerstwa Finansów,
- organizowano szkolenia wewnętrzne dla koordynatorów lokalnych z podległych urzędów skarbowych i ich zastępców, jak również dla pozostałych pracowników urzędów korzystających z aplikacji WRO-System oraz pracowników wykorzystujących w trakcie kontroli pliki JPK,
- przeprowadzano cykliczne spotkania z koordynatorami lokalnymi JPK i ich zastępcami, celem omówienia bieżących kwestii.

Ponadto, zagadnienie obsługi i wykorzystania JPK i związane z nim problemy, były stałym punktem w harmonogramie organizowanych narad służbowych z kierownictwem urzędów.

⁷⁰ Dz. U. z 2019 r., poz. 1438 ze zm.

⁷¹ Dział Kontroli Podatkowej i Celno-Skarbowej.

⁷² Zarządzenie nr 6/2018 z 12.01.2018 r.

W ramach nadzoru wspierano również naczelników urzędów skarbowych w organizacji kampanii informacyjnych/spotkań z mikroprzedsiębiorcami, w związku z wchodzącym w życie od 1 stycznia 2018 r. obowiązkiem składania JPK_VAT dla tej grupy podmiotów gospodarczych.

Dodatkowo, na stronie intranetowej Izby redagowana była zakładka Baza wiedzy → Jednolity Plik Kontrolny.

W ramach nadzoru, ze względu na walor informacyjny, wykorzystywana była również informacja zarządcza sporządzana w obszarze: „Obsługa plików JPK w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu”, jako forma „inwentaryzacji” stanu faktycznego w nadzorowanym obszarze, w której prezentowano m.in. dane w ujęciu wynikowym w zakresie wykonania zadań. Pozwalała ona na zdiagnozowanie deficytów w obszarze obsługi i wykorzystania JPK w czynnościach nadzorowanych z poziomu Pionu Kontroli, Cła i Audytu, tj. czynnościach sprawdzających, kontroli i analizie, a także stanowiła punkt wyjścia do formułowania wniosków oraz inicjowania i podejmowania prospektywnych działań wspierających lub działań naprawczych, celem zwiększenia efektywności procesów.

Izba opracowała również narzędzie informatyczne (Kokpit menagera) dla potrzeb monitorowania aktywności urzędów w obszarach czynności sprawdzające, kontrole – zestawiające bieżące informacje m.in. w zakresie dot. efektywności ilościowej, wartościowej, w tym w ujęciach dynamicznych r/r, wartości uśrednione, np.: ilość na kontrole/czynności sprawdzające, na osobę, dodatkowe wpływy budżetowe (DWB), ustalenia. Narzędzie pozwala na bieżące monitorowanie oraz realizuje potrzeby zarządcze, a dane były w okresach kwartalnych przysyłane do naczelników z poziomu komórki ICK ze zindywidualizowanym wskazaniem odniesienia się do wyniku i przesłania wyjaśnień, szczególnie, gdy wskazują na pogorszenie wyniku. Wyniki objęte Kokpitem były prezentowane i omawiane podczas spotkań i narad z naczelnikami urzędów.

Analiza sprawozdań o kontrolach, w których wykorzystano dane JPK za okres od 1 stycznia 2018 r. do 30 czerwca 2019 r. wykazała tendencje wzrostowe zarówno w stosunku do liczby kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem JPK_pozostałe struktury, jak i rodzaju żądanych struktur. Wprawdzie w I półroczu 2018 r. zakończono wyłącznie 32 kontrole, w których dokonano poboru JPK na żądanie, jednak w I półroczu 2019 r. przeprowadzono już 366 kontrole z wykorzystaniem tych struktur.

Ponadto analiza przedmiotowego sprawozdania wykazała, że w I półroczu 2018 r. najczęściej pobieraną strukturą była JPK_KR, natomiast zarówno w II półroczu 2018 r. jak i I półroczu 2019 r. w prowadzonych postępowaniach najczęściej wykorzystywano JPK_PKPiR.

Jak wynika z przedmiotowych sprawozdań, w 2018 r. najmniej pobrań stwierdzono w stosunku do JPK_PKPiR – 5 szt., (nie żądano struktur JPK_MAG i JPK_EWP), natomiast w II półroczu 2018 r. oraz I półroczu 2019 r. sporadycznie pobieraną strukturą była JPK_MAG (24 pobrania w okresie od 1 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2019 r.).

(akta kontroli 4-5, 133-149, 907-1328)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia osiągnięcie przez Dyrektora Izby sześciu z ośmiu celów dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, wynikających z Planów działalności Izby zgodnych z kierunkami działania i rozwoju KAS na 2018 r. i 2019 r. w okresie poddanym kontroli. Pozytywnie należy również ocenić osiągnięcie poprawy skuteczności weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych w porównaniu do wyników z lat poprzednich lub ich utrzymanie na wysokim poziomie, w tym poprzez rozwój nowych technik informatycznych mających

wspomóc działalność analityczną i kontrolną Izby oraz podległych urzędów w trafnym i szybkim identyfikowaniu podmiotów nierzetelnych.

OBSZAR

3. Skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych

Opis stanu faktycznego

3.1. Izba w 2018 r. realizowała dwa cele dotyczące egzekwowania należności podatkowych: „*Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*” oraz „*Zwiększenie efektywności egzekucji*”. Wynikały one z Planu działalności Izby i były zgodne z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018⁷³. Jako mierniki realizacji tych celów przyjęto :

- *Realizację należności publicznoprawnych*⁷⁴, definiowany, jako stopień realizacji ustalonego planu dochodów z tytułu podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych (bez kwoty udziału JST⁷⁵), podatku od osób prawnych (bez kwoty udziału JST), akcyzy, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier, podatku od wydobywania kopali oraz cła. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 18 075 528 tys. zł, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 17 848 531 tys. zł, czyli 98,9% planu.
- *Efektywność egzekucji*⁷⁶, definiowany, jako stosunek kwoty wyegzekwowanej do kwoty objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia. Wartość tego miernika na dzień 31 grudnia 2018 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 36,25%, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 45,88%.

W roku 2019 IAS realizowała dwa cele dotyczące egzekwowania należności podatkowych: „*Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*” oraz „*Zwiększenie efektywności egzekucji*”. Także one wynikały z Planu działalności Izby i były zgodne z kierunkami działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019⁷⁷. Jako mierniki ich realizacji przyjęto:

- *Realizację należności publicznoprawnych*⁷⁸. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie, co najmniej 12 545 928 tys. zł, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 13 060 376 tys. zł.
- *Efektywność egzekucji*⁷⁹. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie większym niż 28,65%, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 34,79%.
- *Udział podatkowych tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych*⁸⁰. Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie większym niż 73%, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 79,38%.
- *Sprawność wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych*⁸¹, definiowany, jako stosunek liczby podatkowych tytułów wykonawczych czynnych ogółem (bez rekwizycji), dla których istniała w okresie sprawozdawczym możliwość wszczęcia egzekucji, a tego nie zrobiono lub zrobiono po upływie 60 dni od daty wpływu tytułu do liczby podatkowych

⁷³ Zarządzenie Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018 r.

⁷⁴ Cel: Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych.

⁷⁵ Jednostka Samorządu Terytorialnego (dalej: „JST”).

⁷⁶ Cel: Zwiększenie efektywności egzekucji.

⁷⁷ Zarządzenie Nr 40 z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2019 r.

⁷⁸ Cel: Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych.

⁷⁹ Cel: Zwiększenie efektywności egzekucji.

⁸⁰ Cel: Zwiększenie efektywności egzekucji.

⁸¹ Cel: Zwiększenie efektywności egzekucji.

tytułów wykonawczych czynnych ogółem (bez rekwizycji). Wartość tego miernika na dzień 30 września 2019 r. została ustalona na poziomie mniejszym niż 7%, natomiast osiągnięto wskaźnik wynoszący 1,05%.

Izba sporządzała za poszczególne miesiące 2018 r. i 2019 r. raporty z monitorowania wykonania celów/zadań/mierników wraz z wyjaśnieniami przyczyn odchyleń od wartości zakładanych (w miesiącach kończących kwartał monitoring obejmował wszystkie mierniki objęte Planem działalności IAS, a w pozostałych miesiącach – tylko te, które dostępne były w hurtowniach danych) i przekazywała je do wszystkich podległych jednostek.

W okresie objętym kontrolą na dwa cele dotyczące egzekwowania należności podatkowych, do realizacji, których przyjęto cztery mierniki Izba nie zrealizowała jednego celu poprzez niewykonanie miernika dotyczącego: *realizacji należności publicznoprawnych*⁸².

Przyczyny nieosiągnięcia w 2018 r. poziomu miernika realizacji należności publicznoprawnych były analizowane i monitorowane. W zakresie zadań nadzorczych Dyrektor IAS w 2018 r. skierowała do podległych urzędów pisma⁸³, wskazujące na ryzyko niewykonania planu wraz z zaleceniami podjęcia dodatkowych działań, które mogłyby poprawić stan realizacji miernika.

Według Dyrektora Izby główne czynniki stanowiące przyczyny niewykonania planu dochodów w 2018 r. to występujące okoliczności obiektywnie niezależne od działań podejmowanych przez poszczególne organy nadzorowane.

W szczególności wskazała na nieprzewidywalne zmiany, jakie wystąpiły w sytuacji ekonomicznej⁸⁴ lub organizacyjnej⁸⁵ strategicznych podmiotów gospodarczych, które płacą podatki na terenie woj. dolnośląskiego.

Na mniejsze wykonanie dochodów w podatku VAT wpłynęła przede wszystkim wysokość kwoty zwrotów tego podatku. Kwota zwrotów w podatku VAT w woj. dolnośląskim według stanu na koniec grudnia 2018 r. wyniosła 7 818 282 tys. zł i w porównaniu do analogicznego okresu roku ubiegłego zwiększyła się o 1 346 404 tys. zł, tj. o 20,8%, natomiast kwota wpłat z tego podatku wzrosła o 1 495 732 tys. zł, tj. 10,98% w porównaniu do grudnia 2017 r.

(akta kontroli str. 4-594, 774-808)

3.2. Wpływy podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa w latach 2015–2018 wzrosły o 48,4%, tj. z 15 003 669 tys. zł na początku tego okresu do 22 269 532 tys. zł na jego koniec. Trend wzrostowy został utrzymany po trzech kwartałach 2019 r., kiedy to wpływy podatkowe były wyższe o 1,8% niż w analogicznym okresie roku poprzedniego⁸⁶. Jednocześnie przez cały ten okres⁸⁷ trend wzrostu wykazywała skuteczność poboru mierzona relacją zrealizowanych wpływów podatkowych odniesionych do sumy tych wpływów i przyrostu należności pozostałych do zapłaty z tego tytułu. Wynosiła ona, bowiem od 89,7% w 2015 r. do 99,0% w 2018 r., a za trzy kw. 2019 r. 101,9%.

Kwoty zaległości podatkowych (z tytułów stanowiących dochody budżetu państwa) wyegzekwowane w administracji IAS w latach 2015 – 2018 wzrosły z 245 841 tys. zł do 403 464 tys. zł. Jednocześnie w całym tym okresie poprawiała się skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych w postępowaniu egzekucyjnym do kwoty objętej tytułami

⁸² Wskaźnik ten nie był zrealizowany w 2018 r. Dotyczył on Celu: Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych.

⁸³ Pismo z 5 czerwca 2018 r. oraz pismo z 14 września 2018 r.

⁸⁴ W przypadku jednego podmiotu gospodarczego – zmiany wynikające m.in. z koniunktury cen surowców na rynkach światowych.

⁸⁵ W przypadku jednego podmiotu gospodarczego – przekształcenia własnościowe skutkujące zmianą właściwości organu podatkowego na znajdujący się poza Dolnym Śląskiem.

⁸⁶ Po trzech kwartałach 2019 r. wyniosły 16 472 516 tys. zł, a po trzech kwartałach 2018 r. – 16 188 647 tys. zł.

⁸⁷ 1 stycznia 2015 – 30 września 2019 r., za wyjątkiem 2016 r., w którym poziom skuteczności poboru wyniósł 88,3%

wykonawczymi do załatwienia. Wskaźnik ten wzrósł z 31,9%⁸⁸ w 2015 r. do 45,9%⁸⁹ w 2018 r. Natomiast po pierwszych trzech kwartałach 2019 r., w porównaniu do tego samego okresu roku poprzedniego, wzrosła o 28,5 %⁹⁰ kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych oraz pozostawała na podobnym poziomie skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych od 36,2%⁹¹ do 34,8%⁹².

Efektywność egzekucji zaległości podatkowych, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do liczby pracowników komórki egzekucyjnej otrzymujących wynagrodzenie prowizyjne w latach 2015–2018, początkowo spadła z 734,4 tys. zł do 669,9 tys. zł w 2016 r., by w kolejnych latach wzrosnąć do 1 120,7 tys. zł na koniec tego okresu. Zmianom tym towarzyszyło zmniejszenie z 371 do 360 liczby pracowników uprawnionych do otrzymywania tego rodzaju wynagrodzenia. Natomiast po trzech pierwszych kwartałach 2019 r., w porównaniu do tego samego okresu roku poprzedniego, efektywność egzekucji zaległości podatkowych zwiększyła się z 753,4 tys. zł do 968,4 tys. zł.

Dyrektora Izby wskazała, że na bieżąco weryfikowano, czy podległe organy egzekucyjne wykorzystują w toku prowadzonych postępowań wszystkie dostępne narzędzia mające na celu poprawę skuteczności egzekucji. Organ nadzoru przeprowadzał regularnie monitoringi wymagalnych wierzytelności publicznoprawnych na potrzeby wzmocnienia procesu przymusowego dochodzenia zaległości w trybie egzekucji administracyjnej. Stosowne zestawienia zawierające informacje o kontrahentach podatników, nr faktur, wartość sprzedaży netto oraz NIP (JPK_VAT) były przekazywane podległym organom egzekucyjnym w celu wykorzystania w toku postępowań. Na bieżąco do organów egzekucyjnych przekazywane były zalecenia i wytyczne Ministerstwa Finansów, organ nadzoru poddawał weryfikacji poziom wykorzystania przez podległe organy egzekucyjne aplikacji WRO-SYSTEM, np. sprawdzając w tym celu liczbę dokonanych zajęć, ich skuteczność oraz kwoty ściągnięte wskutek zajęć wierzytelności i równocześnie zobowiązywał podległe organy do wykorzystywania w toku postępowań aplikacji WRO-SYSTEM oraz informował także na bieżąco o wprowadzanych nowych funkcjonalnościach tej aplikacji. Ponadto wskazała, że zmniejszenie liczby osób zatrudnionych w egzekucji administracyjnej, uprawnionych do otrzymywania wynagrodzenia prowizyjnego, ma związek ze zmianami organizacyjnymi oraz wprowadzoną automatyzacją pewnych procesów (np. elektroniczne zajęcia rachunków bankowych – Ognivo), a także zmianą przepisów prawa zapewniającą ułatwienia w prowadzeniu postępowań egzekucyjnych (np. prostsze rozstrzyganie zbiegów egzekucji) sprawiły, że wykonywanie tych samych zadań jest możliwe przy zmniejszonym stanie zatrudnienia. Celem zmniejszania zatrudnienia jest zmniejszanie kosztów prowadzenia egzekucji administracyjnej.

(akta kontroli str. 4-5, 751-773, 816-903)

3.3. Dyrektor Izby wskazała, że na bieżąco weryfikuje się, czy podległe organy egzekucyjne wykorzystują w toku prowadzonych postępowań wszystkie dostępne narzędzia mające na celu poprawę skuteczności egzekucji. W zakresie egzekwowania należności podatkowych przeprowadzono kontrole w ramach Programu KRET w podległych jednostkach w I kwartale 2019 r. - w obszarze wierzycielstwa i egzekucji. Kontrolą objęto 56 podatników, w tym 43 to podmioty –

⁸⁸ Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych wyniosła 272 468 tys. zł, a kwota objęta tytułami wykonawczymi 854 750 tys. zł.

⁸⁹ Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych wyniosła 403 464 tys. zł, a kwota objęta tytułami wykonawczymi 879 424 tys. zł.

⁹⁰ Z 269 733 tys. zł po trzech kwartałach 2018 r. do 346 697 tys. zł po trzech kwartałach 2019 r.

⁹¹ Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych wyniosła 269 733 tys. zł, a kwota objęta tytułami wykonawczymi 744 982 tys. zł.

⁹² Kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych wyniosła 346 697 tys. zł, a kwota objęta tytułami wykonawczymi 996 550 tys. zł.

spółki prawa handlowego oraz spółki osobowe. Analizie poddano czas i efektywność prowadzonych postępowań egzekucyjnych, a także wykorzystanie możliwości prawnych w kierunku poszukiwania majątku dłużników i dyscyplinowania do regulowania zaległych zobowiązań podatkowych, w tym wykorzystywanie Jednolitych Plików Kontrolnych.

Organy egzekucyjne województwa dolnośląskiego w dużej mierze wykorzystują możliwości aplikacji WRO-system (system służy między innymi analizie danych w zakresie Jednolitych Plików Kontrolnych), w celu dochodzenia należności podlegających egzekucji. W niektórych przypadkach stwierdzono, że informacje na temat kontrahenta naczelnicy urzędów skarbowych uzyskali dużo wcześniej, niż pojawiła się możliwość pozyskania tych danych z JPK. Dlatego też w takich przypadkach czynności ZJPK w wynikach skryptów wykazane są, jako Zajęcia Innych Wierzytelności (ZIWI). Niemniej jednak odnotowano także nieliczne przypadki, tj. sześć podmiotów, w stosunku, do których mimo dostępu systemowego do danych o potencjalnych wierzytelnościach dłużnika, nie podjęto próby zidentyfikowania tego rodzaju majątku. W przypadkach, w których stwierdzono, że organ egzekucyjny nie wykorzystuje danych zawartych w Jednolitych Plikach Kontrolnych w celu egzekwowania należności podatkowych, skierowano do naczelników urzędów skarbowych indywidualne wystąpienia wskazujące na nieprawidłowości w tym zakresie oraz nakazujące podjęcie stosownych działań w celu ustalenia, czy możliwym jest zajęcie wierzytelności z JPK.

W Izbie regularnie monitorowano, co miesiąc JPK oraz co kwartał STIR. W ramach monitorowania pozyskiwano informacje o efektach dokonanych zajęć wierzytelności i rachunków bankowych. Dla przykładu:

- pismem z 7 października 2019 r. przekazano do Ministerstwa Finansów informacje o wykorzystaniu danych STIR w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych wg stanu na 30 września 2019 r.,
- pismem z 8 listopada 2019 r. przekazano do Ministerstwa Finansów informacje o wykorzystaniu danych JPK_VAT w prowadzonych postępowaniach egzekucyjnych.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w ramach współpracy z Naczelnikiem Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu, w okresie od I - IX 2019 r., dokonał czterech blokad na rachunkach bankowych przedsiębiorców.

Dyrektor Izby wskazała, że w wyniku zastosowanych przez podległe urzędy wprowadzonych narzędzi informatycznych zaobserwować należy wzrost efektów,. Jeżeli chodzi o kwoty ściągane przez urzędy skarbowe w wyniku stosowania narzędzi ZIWI i ZJPK poczynawszy od 2016 r. wzrastała kwota ściąganych należności głównych i wynosiła ona odpowiednio, tj.:

- od stycznia do września 2016 r. – 30 300 665,95 zł,
- od stycznia do września 2017 r. – 32 500 629,25 zł,
- od stycznia do września 2018 r. – 51 470 807,06 zł,
- od stycznia do września 2019 r. – 56 572 359,06 zł.

Dokonując analizy raportów pod kątem wysokości ściąganych kwot w wyniku zajęć rachunków bankowych, na przestrzeni lat obserwuje się znaczący wzrost uzyskiwanych kwot w wyniku zastosowania tego środka egzekucyjnego, a kwoty te wyniosły odpowiednio:

- od stycznia do września 2018 r. – 152 008 333,38 zł
- od stycznia do września 2019 r. – 192 252 148,16 zł.

Z powyższego wynika, że wprowadzone narzędzia wykorzystywane w podległych urzędach skarbowych przy dochodzeniu należności przyczyniły się do poprawy ściągальności.

W związku z faktem, iż w październiku 2017 r. organom egzekucyjnym udostępniono w Aplikacji WRO-SYSTEM Moduł Wierzytelności, Izba przeanalizowała wykorzystanie ww. narzędzia, jako źródła danych i zwróciła się do

Ministerstwa Finansów o zweryfikowanie zasadności obowiązkowego raportowania przez organy działań podejmowanych w oparciu o przesyłane, co miesiąc przez Ministerstwo Finansów zestawienia faktur ujawnionych w plikach JPK_VAT (pismo z 7 grudnia 2017 r.). Izba uznała bowiem, że kierowanie indywidualnych zapytań jest bardziej efektywne z uwagi na możliwość pozyskania aktualniejszych danych, niż te, które przekazywane były przez Ministerstwo Finansów. Stanowisko MF w tej kwestii nie zostało jednak zmienione.

Na przestrzeni lat wykorzystywane były różne rozwiązania zmierzające do poprawy efektywności przy ściąganiu należności. Niewątpliwie istotnym rozwiązaniem było wprowadzenie narzędzia informatycznego umożliwiającego elektroniczne zajmowanie rachunków bankowych oraz uzyskiwanie odpowiedzi z banków drogą elektroniczną, co do stanu środków na tych rachunkach (system OGNIVO). W zakresie spraw egzekucyjnych od 2007 r. prowadzony był nadzór elektroniczny nad podległymi urzędami skarbowymi, polegający na wykorzystaniu specjalnie opracowanych skryptów celem sporządzania raportów z programu EGAPOLTAX. W latach 2007 – 2015 program nazywał się PEN (Program Elektronicznego Nadzoru), a od 2016 r. jest to program KRET.

W komórce egzekucyjnej monitorowanie wykonania zadań przez podległe urzędy skarbowe prowadzony był w cyklu kwartalnym od stycznia 2018 r.

W 2018 r. w celu zwiększenia realizacji dochodów 12 pracowników z Izby zostało oddelegowanych do pracy w podległych urzędach. Osoby te w okresie od października 2018 r. do grudnia 2018 r. wykonywały pracę w działach egzekucyjnych, w szczególności były to czynności związane z dokonywaniem zajęć egzekucyjnych.

(akta kontroli str. 4-5, 133-149, 907-1328)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

NIK pozytywnie ocenia osiągnięcie przez Dyrektora Izby połowy celów dotyczących skuteczność i efektywność egzekwowania należności podatkowych, wynikających z Planów działalności Izby zgodnych z kierunkami działania i rozwoju KAS na 2018 r. i 2019 r. w okresie poddanym kontroli. Pozytywnie należy również ocenić poprawę skuteczności i efektywności egzekwowania przez naczelników urzędów skarbowych należności podatkowych, czego przykładem było utrzymywanie się na poziomie 99,0% - 101,9% skuteczności poboru mierzonej relacją zrealizowanych wpływów podatkowych odniesionych do sumy tych wpływów i przyrostu należności pozostałych do zapłaty z tego tytułu.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania uwag i wniosków pokontrolnych.

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 we Wrocławiu. 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.

Wrocław, grudnia 2019 r.

Kontroler
Andrzej Siekierka
Doradca ekonomiczny

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
Dyrektor
Radosław Kujawiński

.....
podpis

.....

