



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.021.03.2018
P/18/077

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura we Wrocławiu
ul. Marszałka J. Piłsudskiego 15/17, 50-044 Wrocław
T +48 71 711 83 00, F +48 71 711 83 50
lwr@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/18/077 – Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	1/ Jerzy Skowroński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/167/2018 z dnia 17 lipca 2018 r. 2/ Paweł Potemski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/176/2018 z dnia 27 lipca 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2, 14-15)
Jednostka kontrolowana	Dolnośląski Urząd Celno-Skarbowy we Wrocławiu (dalej: „Urząd” lub „DUCS”) ul. Stacyjna 10, 53-613 Wrocław.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Agata Drozd-Żurawska – Naczelnik DUCS od dnia 1 marca 2017 r. ¹ (dalej: „Naczelnik”). (dowód: akta kontroli str. 4-13)

II. Ocena kontrolowanej działalności²

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli skontrolowała Urząd w zakresie wykorzystania Jednolitego Pliku Kontrolnego (dalej: „JPK”) w postępowaniach i kontrolach podatkowych. W okresie objętym kontrolą³ UCS wykorzystywał dane zawarte w JPK przekazywanych przez podatników, w prowadzonych kontrolach i postępowaniach celno-skarbowych. Urząd wyposażono w oprogramowanie niezbędne do korzystania z baz danych JPK. Pracownicy merytorycznych komórek organizacyjnych Urzędu posiadali dostęp do stosownych aplikacji oraz byli szkoleni w zakresie ich obsługi. Łączna liczba kontroli przeprowadzonych w poszczególnych latach 2015-2018 (I półrocze), relatywnie zmalała o 34,0% w 2017 r. w stosunku do stanu z 2015 r. oraz o 43,6% w I połowie 2018 r. w porównaniu z danymi z I półrocza 2015 r., co mogło mieć wpływ na zmniejszenie ich uciążliwości dla podatników. Wykorzystanie JPK w kontrolach i postępowaniach celno-skarbowych przyczyniło się do skrócenia średniego czasu trwania kontroli w podatku VAT o 91,1% w porównaniu do kontroli, których nie wykorzystywano JPK, jak i odpowiednio średniego czasu trwania zakończonych postępowaniach podatkowych o 65,1%. Wprowadzenie JPK przyspieszyło i ułatwiło analizę danych w czynnościach kontrolnych, poprzez wyeliminowanie czynności pozyskiwania od podatnika oraz niezbędnego wprowadzenia dokumentacji księgowej do postaci elektronicznej.

¹ Wcześniej, obowiązki Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, pełnili: Agata Drozd-Żurawska (od 5.01.2016 r. do 19.12.2016 r. oraz od 21.02.2017 r. do 28.02.2017 r.) i Józef Dolata (od 20.12.2016 r. do 20.02.2017 r.).

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

³ Od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 30 czerwca 2018 r.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawdliwość wykorzystania JPK

Opis stanu
faktycznego

W badanym okresie wykorzystywanie zasobów JPK tworzonych w konsekwencji przepisu art. 193a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴ (dalej: „Op.”), w odniesieniu do Urzędów celno-skarbowych determinowane było przepisami ustaw: z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁵ (dalej: „ustawa o kontroli skarbowej”), która przestała obowiązywać z dniem 28 lutego 2017 r. Stosownie do przepisu art. 1 oraz przepisów rozdziału 3 pt. „Przepisy uchylające, przejściowe, dostosowujące i końcowe” ustawy z 16 listopada 2016 r. –Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej⁶, z dniem 1 marca 2017 r., weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁷ (dalej: „ustawa o KAS”)⁸, wprowadzająca skonsolidowaną strukturę Krajowej Administracji Skarbowej, która zastąpiła funkcjonujące wcześniej autonomiczne (odrębne) struktury administracji: podatkowej (urzędy skarbowe i izby skarbowe), kontrolnej (Urzędy Kontroli Skarbowej (dalej: „UKS”)) i Celnej (Urzędy i Izby Celne).

W kontrolowanym okresie organizację Urzędu regulowało sześć zarządzeń, z których:

– zarządzenie⁹ Dyrektora UKS w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego UKS we Wrocławiu z dnia 27 marca 2015 r. wydano na podstawie: art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej; § 4 załącznika do zarządzenia nr 2 Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2011 r. w sprawie statutu urzędów kontroli skarbowej¹⁰;

– pięć zarządzeń Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: „DIAS”) w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Urzędu stosownie do postanowień zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2016 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów w związku z ustawą o KAS, w tym: jednym¹¹ wydanym na podstawie § 4 ust. 1 załącznika nr 8 *Statut urzędu skarbowego*, a czterech¹² na podstawie § 8 ust. 1 załącznika nr 9 *Statut urzędu celno-skarbowego* do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów¹³.

W badanym okresie kwestie dotyczące postępowań kontrolnych, kontroli podatkowych i celno-skarbowych regulowały przepisy ustawy o kontroli skarbowej, (obowiązującej do 28 lutego 2017 r.) oraz ustawy o KAS (obowiązującej od 1 marca 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 16, 36, 38, 102, 164, 225)

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 800.

⁵ Dz. U. z 2011 r. nr 41, poz. 214 ze zm.

⁶ Dz. U. z 2016 r., poz. 1948.

⁷ Dz. U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.

⁸ Dz. U. z 2016 r., poz. 1947.

⁹ Zarządzenie nr 20/2015 z datą obowiązywania od dnia 1.04.2015 r.

¹⁰ Dz. Urz. Min. Fin. nr 1, poz. 2.

¹¹ Zarządzenie nr 45/2017 z 10.03.2017 r. z datą obowiązywania od dnia 1.03.2017 r.

¹² [1] Zarządzenie nr 50/2017 z 13.03.2017 r. z datą obowiązywania od dnia 1.03.2017 r.; [2] zarządzenie nr 101/2017 z dnia 31.03.2017 r. z datą obowiązywania od 1.06.2017 r.; [3] zarządzenie nr 146/2017 z dnia 2.11.2017 r. z datą obowiązywania od dnia 6.11.2017 r.; [4] zarządzenie nr 24/2018 z dnia 9.04.2018 r. z datą obowiązywania od dnia 15.04.2018 r.

¹³ Dz. Urz. MRiF poz. 41.

1.1. Narzędziami udostępnionymi DUCS do korzystania z plików JPK były: WRO – System od maja 2017 r.¹⁴; JPK Lunetka od czerwca 2017 r.¹⁵; serwer ftp udostępniony przez Departament Informatyki Ministerstwa Finansów od września 2017 r. Wcześniej, DUCS oraz instytucjom, które od 1 marca 2017 r. utworzyły jego strukturę, nie udostępniono żadnego z ww. systemów.

(dowód: akta kontroli str. 309, 357)

Wykorzystywanie danych zawartych w plikach JPK, administrowanych przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów (dawniej: Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej - CAiPAS), nie wymagało wykorzystania dedykowanych narzędzi informatycznych. Programami stosowanymi w Urzędzie do pracy z przedmiotowymi danymi to: arkusze kalkulacyjne Open Office i Excel oraz ACL i GeneratorSum¹⁶, niewymagające do użytkowania spełnienia specjalnych kryteriów sprzętowych.

(dowód: akta kontroli str. 294, 511-518, 788)

Naczelnik wskazała: *Dla systemów JPK Lunetka i WRO-System brak było specjalnych wymagań sprzętowych czy programowych, wobec czego w wyborze osób uprawnionych do dostępu do tych systemów nie brano pod uwagę tego aspektu.*

(dowód: akta kontroli str. 788)

1.2 Stosownie do zaleceń IAS we Wrocławiu zawartych w piśmie z dnia 23 marca 2017 r., wnioskując, dla konkretnych osób, o dostęp do WRO-Systemu, kierowano się zadaniami regulaminowymi komórek organizacyjnych oraz obowiązkami służbowymi realizowanymi przez poszczególnych pracowników.

(dowód: akta kontroli str. 787, 795-797)

Zgodnie z pismem IAS¹⁷ z dnia 20 czerwca 2017 r. wyznaczono limit sześciu osób upoważnionych do obsługi JPK Lunetka przez pracowników DUCS. Naczelnik wskazała, iż kierując się zadaniami regulaminowymi komórek organizacyjnych wskazano do obsługi systemu pracowników Działu Analizy Ryzyka (CKA), Działu Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości (CWS) oraz Działu Operacyjno – Rozpoznawczego (CZO). Wytypowanie osób oparto na zadaniach realizowanych przez poszczególnych pracowników i ich umiejętnościach informatycznych oraz doświadczeniu w wykorzystaniu baz danych.

(dowód: akta kontroli str. 787-788, 800, 801)

Urząd, odpowiadając na pisma DIAS we Wrocławiu¹⁸ (z zachowaniem wyznaczonych terminów), wystąpił o nadanie uprawnień dostępu do zasobów JPK z wykorzystaniem: WRO – System dla 33 pracowników¹⁹; JPK Lunetka dla sześciu pracowników²⁰.

Według stanu na 30 czerwca 2018 r. uprawnienia do korzystania z: WRO-system posiadało 227 pracowników zatrudnionych w 14 komórkach organizacyjnych

¹⁴ Przekazany za pismem DIAS nr 0201-ICK.4022.67.2017 z dnia 27 kwietnia 2017 r.

¹⁵ Przekazany za pismem DIAS nr 0201-ICK.4022.179.2017 z dnia 20 czerwca 2017 r.

¹⁶ Aplikacja tworząca sumy kontrolne dla pobieranych plików elektronicznych.

¹⁷ Znak 0201-ICK.4022.179.2017 przekazującym pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów (znak DP4.8022.94.2017) z dnia 19.06.2017 r.

¹⁸ Pisma: [1] UNP: 0201-17-016337, znak sprawy: 0201-ICK.4022.2.2017 podpisane z upoważnienia DIAS z dnia 23.03.2017 r.; [2] UNP: 0201-17-038594, znak sprawy: 0201-ICK.4022.179.2017 podpisane z upoważnienia DIAS z dnia 20.06.2017 r.

¹⁹ Tj. 15 pracowników Działu Analizy Ryzyka (CKA), 16 pracowników Działów Kontroli Celno-Skarbowej i Postępowania Podatkowego (CKK), jedna osoba z Działu Operacyjno-Rozpoznawczego (CZO) i jedna osoba z Działu Analiz, Prognoz i Sprawozdawczości (CWS).

²⁰ Tj. czterech pracowników CKA i dwóch pracowników CZO.

Urzędu; JPK Lunetka posiadało sześciu pracowników zatrudnionych w dwóch komórkach organizacyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 301, 357, 363, 635-637, 633, 639, 806-807)

W Urzędzie 227 pracownikom, w tym 105 pracownikom trzech delegatur, nadano uprawnienia do dostępu do plików JPK. Z danych Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów, nieobejmujących pracowników delegatur, wynika, że spośród 122 pracowników Urzędu do WRO-Systemu 2 721 razy logowało się 110²¹ pracowników, którzy z dostępnych w przedmiotowym systemie modułów korzystali łącznie 12 364 razy, z czego w: 6 166 przypadkach z JPK-Analizer (49,9 %); 1 284 przypadkach z Wierzytelności (10,4 %), 31 przypadkach z Odroczenia (0,3 %), 2 743 przypadkach z WRO-Skarbiec (22,2 %). Ponadto 204 razy (1,6 %) dokonywano oceny mikroprzedsiębiorcy, a w 1 936 przypadkach (15,7 %) analizowano transakcje podmiotów.

(dowód: akta kontroli str. 633, 773-782)

1.3. Jak wskazała Naczelnik, w okresie po 1 marca 2017 r., całość spraw związanych z działalnością szkoleniową, w tym opracowanie szkoleń dla pracowników DUCS, pozostaje w gestii DIAS.

W kontrolowanym okresie w 11 szkoleniach zewnętrznych z zakresu JPK organizowanych z udziałem DIAS, jako akceptującej zgłoszenia, uczestniczyło ogółem 14 (spośród 27 zgłoszonych) pracowników Urzędu.

Ponadto, w przedmiotowym zakresie w Urzędzie przeprowadzono cztery²² szkolenia wewnętrzne, w ramach których przeszkolono łącznie 53 pracowników. Szkolenia wewnętrzne, jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, zorganizowano z uwagi na ograniczoną dostępność miejsc na szkoleniach zewnętrznych.

(dowód: akta kontroli str. 296-297, 463-479, 641)

1.4. Naczelnik, odnosząc się do problemów funkcjonowania elektronicznych narzędzi umożliwiających wykorzystanie JPK wskazała, że *Problemy techniczne wystąpiły i dotyczyły głównie problemów z logowaniem do systemu WRO-System. Problemy takie podlegają zgłoszeniu do tzw. helpdesku bezpośrednio przez użytkownika za pośrednictwem aplikacji. Odpowiedź z helpdesku przychodzi bezpośrednio na osobistą skrzynkę pocztową zgłaszającego. W DUCS nie funkcjonuje rejestr takich zgłoszeń, Naczelnik nie posiada informacji w powyższym zakresie.*

Urząd pismem z dnia 14 listopada 2017 r. przekazał do Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów propozycje modyfikacji tworzonych raportów przez aplikację WRO-System. Zaproponowano zmiany ukierunkowane na podniesienie jakości raportów, a także zmniejszenie obciążenia sieci teleinformatycznej (z uwagi na wielokrotne pobieranie plików za te same okresy), w tym: siedem zmian w zakresie raportów sprzedaży i zakupu; dwie zmiany w zakresie raportów analizy podmiotów krajowych i zagranicznych (kontrahentów); trzy zmiany odnośnie tworzenia i przesyłania JPK²³. W Urzędzie, pobieranie plików JPK nie objęto zakresem kontroli funkcjonalnej.

(dowód: akta kontroli str. 297-298, 480-481)

²¹ Spośród 110 pracowników, 25 pracowników logowało się w 2017 r. 7 pracowników w I połowie 2018 r. i 78 pracowników w obu ww. okresach

²² Szkolenia pn. „Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego” przeprowadzono w dniach: [1] 18.01.2018 r.; [2] 13.04.2018 r.; [3] 19.04.2018 r.; [4] 09.05.2018 r.

²³ W tym, zabezpieczenie systemu przed generowaniem i wysyłaniem pustych plików o formacie zip i csv.

1.5 W Urzędzie, sprawy związane z bezpieczeństwem informacji regulowała polityka bezpieczeństwa wprowadzona zarządzeniem DIAS nr 53 z dnia 10 lipca 2018 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu²⁴.

(dowód: akta kontroli str. 847-875)

W toku przeprowadzonych w dniu 12 września 2018 r. oględzin stanowiska komputerowego obsługującego aplikację WRO-System stwierdzono spełnienie warunków określonych ww. zarządzeniem DIAS z dnia 10 lipca 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 876-878)

Według Naczelnik, zgodnie z zakresem obowiązków użytkownika komputerów stacjonarnych i mobilnych²⁵: *do portów USB stacji roboczych mogą być podłączane tylko służbowe pamięci zewnętrzne; użytkownik odpowiedzialny jest za bezpieczeństwo skopiowanych danych i informacji na nośnikach pamięci zewnętrznych, w szczególności wynoszonych poza obszar przetwarzania; użytkownikowi stacji roboczych nie wolno wykorzystywać jakichkolwiek danych o charakterze służbowym do celów niezgodnych z przeznaczeniem.*

(dowód: akta kontroli str. 884-887)

W Urzędzie, w trybie nadzoru, nie monitorowano przypadków postępowania niezgodnego z procedurą bezpieczeństwa z danymi JPK.

Naczelnik wskazała m.in., że *Nie dysponuje środkami technicznymi do bieżącego monitorowania sposobu korzystania ze sprzętu informatycznego i wykorzystania danych. Brak jest również możliwości prawnych i organizacyjnych dokonywania kontroli osobistych osób (w tym pracowników) opuszczających budynek. Obowiązujące procedury bezpieczeństwa w ocenie Naczelnika minimalizują ryzyko podobnych przypadków, jednakże całkowite jego wyeliminowanie nie jest możliwe. Naczelnik pragnie zapewnić, iż o dostrzeżonych zagrożeniach zawiadomi niezwłocznie Dyrektora IAS będącego dysponentem infrastruktury technicznej Urzędu.*

(dowód: akta kontroli str. 884-887)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. Urząd był sukcesywnie przygotowywany do obsługi plików JPK. Do analizy plików JPK_VAT pracownikom zapewniano narzędzia informatyczne, programy i aplikacje, w tym WRO-System, JPK Lunetkę. W trakcie wdrażania oprogramowania szkolono pracowników w zakresie możliwości ich wykorzystania. Przyjęte w Urzędzie rozwiązania organizacyjne oraz infrastruktura teletechniczna i informatyczna gwarantowały bezpieczeństwo danych.

²⁴ Wraz z wejściem w życie przedmiotowego zarządzenia z dniem podpisania straciło moc zarządzenie: [1] nr 139/2017 DIAS we Wrocławiu z dnia 11 października 2017 r. w sprawie Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji w Izbie Skarbowej we Wrocławiu; [2] 117/2017 DIAS we Wrocławiu z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie wprowadzenia Polityki Bezpieczeństwa Danych Osobowych oraz Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi w IAS we Wrocławiu; [3] nr 125/2017 DIAS we Wrocławiu z dnia 25 lipca 2017 r. zmieniające zarządzenie w sprawie wprowadzenia Polityki Bezpieczeństwa Danych Osobowych oraz Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi w IAS we Wrocławiu.

²⁵ Obowiązku użytkownik druk PBE_Z1 1.0.

2. Wpływ wykorzystania JPK na poprawę efektywności postępowań i zmniejszenia ich uciążliwości dla przedsiębiorców.

Opis stanu
faktycznego

2.1 W latach 2015 – 2018 (I półrocze) Urząd w zakresie podatku VAT wytypował do kontroli ogółem 728 podmiotów, spośród których dwa podmioty (1,4 %) wytypowano w ramach czynności analitycznych prowadzonych z wykorzystaniem JPK. Liczba podmiotów typowanych do kontroli w zakresie VAT spadała z 372 podmiotów w 2015 r., przez 193 w 2016 r. (o 48,1%), do 121 w 2017 r. (o 37,3%).

(dowód: akta kontroli str. 645)

Naczelnik odnosząc się do wykorzystywania plików JPK w typowaniu podmiotów do kontroli wskazała, że *Wykorzystanie narzędzia JPK dla typowania do kontroli rozpoczęto w 05/2017, kiedy to DUCS otrzymał pierwsze dostępy do systemu WRO-SYSTEM. Jednakże w tym okresie DUCS koncentrował swoje działania na postępowaniach wszczętych przed utworzeniem KAS, zgodnie z pismem Zastępcy Szefa KAS nr KS10.8750.1.2017 z dnia 24 marca 2017 r. (...) wskazującym jako priorytetowe zadanie zakończenia postępowań kontrolnych wszczętych na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, a kontynuowanych przez Naczelnika. W okresie od 1.06.2016 r. do 28.02.2017 r. postępowania kontrolne prowadzone przez Dyrektora UKS realizowane były w oparciu o półroczne plany kontroli. Ostatnim opracowanym planem był plan na I półrocze 2017 r. W związku z powstaniem w dniu 1.03.2017 r. KAS a także pismem GIKS nr KS3.8720.2.2016 r. z dnia 02.01.2017 r. (...) podmioty ujęte w planie kontroli UKS we Wrocławiu, wobec których nie podjęto kontroli stały się podmiotami wytypowanymi do kontroli celno – skarbowych. W typowaniu tych podmiotów nie wykorzystywano JPK, miało ono bowiem miejsce przed uzyskaniem dostępu do plików JPK. Dodatkowo podniesiono, iż Urząd realizował również postępowania kontrolne i kontrole celno-skarbowe także z wniosków obcych, tj. Naczelników Urzędów Skarbowych, UKS, Ministerstwa Finansów i Prokuratury.*

(dowód: akta kontroli str. 539-540, 545-546, 547, 645-646, 821)

W latach 2015 – 2018 (I półrocze) w zakresie podatku od towarów i usług (podatku VAT) Urząd przeprowadził łącznie 1 036 postępowań kontrolnych, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, w tym 815 (78,7 %) pozytywnych, tj. w których ujawniono nieprawidłowości, skutkujące uszczupleniem należności budżetowych w łącznej kwocie 6.602.832 tys. zł²⁶. Od dnia 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2018 r. liczba przeprowadzanych przez Urząd kontroli podatkowych systematycznie malała. I tak, w: 2015 r. przeprowadzono 377 kontroli; 2016 r. przeprowadzono 318 kontroli (spadek o 15,6%); 2017 r. 249 kontroli (spadek o 21,2%)²⁷. Jednocześnie w kolejnych latach malała wysokość ujawnionych w wyniku kontroli uszczupień podatkowych wyniosła z 2 571 219 tys. zł w 2015 r., przez 2 491 466 tys. zł 2016 r., do 1 377 006 tys. zł w 2017 r.²⁸ Kwota korekt złożonych przez podatników po ww. kontrolach wyniosła łącznie 12 613 tys. zł²⁹.

Naczelnik odnosząc się do przyczyn spadku liczby wszczętych kontroli wskazała m.in. *Jedną z przyczyn spadku ilości kontroli w zakresie podatku VAT jest zwiększona ilość kontroli podejmowanych w zakresie podatków dochodowych CIT i PIT. Spadek liczby kontroli wiąże się ponadto ze zmianami organizacyjnymi, które przebiegały w związku z powstaniem KAS w 2017 r., a w konsekwencji których*

²⁶ W tym w: 2015 r. 2571219 tys. zł; 2016 r. 2491466 tys. zł; 2017 r. 1377006 tys. zł; I półroczu 2018 r. 163141 tys. zł.

²⁷ W I półroczu 2015 r. przeprowadzono 163 kontroli podatkowych, a w I półroczu 2018 r. przeprowadzono 92 kontrole (spadek o 43,6%).

²⁸ W I półroczu 2015 r. suma stwierdzonych uszczupień podatkowych wyniosła łącznie 879 773 tys. zł, a w I półroczu 2018 r. 163 141 tys. zł.

²⁹ W tym w: 2015 r. 4163 tys. zł; 2016 r. 2091 tys. zł; 2017 r. 2543 tys. zł; I półroczu 2018 r. 3816 tys. zł.

odnotowano m.in. spadek osób zatrudnionych w komórkach kontrolnych (stan na 31.12.2016 r. – 269 osób, stan na 31.12.2017 r. – 200 osób, spadek o 67 osób), zmiany na stanowiskach osób nadzorujących kontrole, zmiany składów zespołów kontrolnych. Nie bez znaczenia jest fakt wejścia w życie nowych przepisów proceduralnych dotyczących realizacji kontroli celno – skarbowej. Podkreślenia wymaga fakt, iż spadek kontroli (postępowań kontrolnych) prowadzonych przez UCS (a wcześniej przez UKS) jest tendencją o charakterze ogólnokrajowym, co istotnie obserwowaną od kilku lat. Przyczyną tego zjawiska jest przede wszystkim skomplikowany charakter spraw będących przedmiotem podejmowanych postępowań. Dotyczą one wyrafinowanych mechanizmów oszustw, w które zaangażowane jest wiele podmiotów, co powoduje że prowadzone postępowania miały charakter postępowań powiązanych, o uzależnionym od siebie przebiegu i efekcie.

(dowód: akta kontroli str. 540-541, 545, 664-676)

Zbliżone wartości dotyczyły prowadzonych postępowań zakończonych wydaniem decyzji wymiarowych, gdzie dla 694 postępowań, stwierdzono w decyzjach kwotę uszczupień w wysokości 6 568 106 tys. zł³⁰, z których wyegzekwowano na dzień 1 sierpnia 2018 r. kwotę 94 243 tys. zł, a zatrzymano wypłaty nienależnego zwrotu VAT w łącznej kwocie 9 086 tys. zł.

Urząd, na podstawie ustawy o KAS, tj. w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. przeprowadził 81 kontroli celno-skarbowych, w tym 48 pozytywnych (59,3 %), stwierdzając uszczuplenia w kwocie 26 585 tys. zł. Kwota korek złożonych przez podatników po tych kontrolach wyniosła 2 045 tys. zł.

Spośród 81 kontroli, przeprowadzonych w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r., 19 kontroli (23,5 %) przeprowadzono z wykorzystaniem plików JPK_VAT. W toku tych kontroli stwierdzono uszczuplenie podatkowe w ogólnej kwocie 18 381 tys. zł. Kwoty korekt związanych z ww. kontrolami wyniosła łącznie 365 tys. zł. W badanym okresie wydano jedną decyzję wymiarową, gdzie w postępowaniu wykorzystano JPK_VAT, a kwotę uszczupień określono na 1 357 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 685-686)

Jak wskazał z-ca Naczelnika, głównymi przyczynami niewykorzystywania JPK w kontrolach celno-skarbowych, były: [1] objęcie kontrolą okresu, za który nie było obowiązku składania JPK; [2] objęcie kontrolą podmiotu niebędącego zobowiązanym do złożenia JPK; [3] niezłożenie pomimo obowiązku przez podatnika objętego kontrolą JPK; [4] nieprzekazanie JPK przez podatnika objętego kontrolą pomimo wezwania (podatnik przedłożył księgi podatkowe w sposób odmienny od wymaganego, tłumacząc to koniecznością zaangażowania zbyt dużych środków w procesie przygotowania JPK); [5] realizacja kontroli przy udziale organów ścigania, które zabezpieczyły księgi podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 789)

2.2 W kontrolowanym okresie wzrósł średni czas trwania kontroli w zakresie VAT realizowanych przez Urząd na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, tj. z 119 dni w 2015 r., przez 211 dni w 2016 r., 336 dni w 2017 r. do 484 dni w I półroczu 2018 r. W przypadku kontroli, w których wykorzystywano JPK, ich średni czas trwania wyniósł w I półroczu 2018 r. 43 dni. Naczelnik Urzędu odnosząc się do wydłużającego się czasu trwania kontroli wskazał, iż zgodnie z wytycznymi Szefa KAS, zakończono w latach 2017-2018 zalegające kontrole prowadzone na

³⁰ W tym w: 2015 r. w 261 decyzjach uszczuplenia wyniosły 267055 tys. zł; 2016 r. w 223 decyzjach uszczuplenia wyniosły 2489374 tys. zł; 2017 r. w 172 decyzjach uszczuplenia wyniosły 137120 tys. zł; I półroczu 2018 r. w 38 decyzjach uszczuplenia wyniosły 140557 tys. zł.

podstawie ustawy o kontroli skarbowej, które cechowały się wysokim stopniem ich skomplikowania, a także obszernością i złożonością zebranego materiału dowodowego.

W przypadku kontroli prowadzonych na podstawie ustawy o KAS, ich średni czas trwania wzrósł z 75 dni w 2017 r., do 116 dni w I półroczu 2018 r., gdzie dla kontroli, w których wykorzystywano JPK, średni czas wyniósł 104 dni.

(dowód: akta kontroli str. 541, 676-684)

2.3 Naczelnik od dnia 1 marca 2017 r. nie pełnił roli pracodawcy w stosunku do osób zatrudnionych lub pełniących służbę w DUCS. Naczelnik nie dysponował także wyodrębnionym majątkiem. Kwestie związane z kosztami funkcjonowania DUCS pozostają w wyłącznych kompetencjach DIAS we Wrocławiu.

W okresie od 1 lipca 2016 r. do 28 lutego 2017 r. w UKS we Wrocławiu nie wdrażano mierników umożliwiających zwymiarowanie kosztów funkcjonowania urzędu i/lub kosztów jednostkowych kontroli/postępowań.

(dowód: akta kontroli str. 533-544)

2.4 Według Naczelnik: *Najistotniejsze pozytywne efekty wykorzystania JPK dla celów stawianych kontroli celno-skarbowej wystąpiły w 2018 r. wraz z momentem objęcia obowiązkiem generowania pliku JPK wszystkich podatników. Dane zawarte w pliku umożliwiają, na etapie czynności analitycznych związanych z typowaniem do kontroli, ustalić liczbę kontrahentów a także dokonać ich identyfikacji (zarówno po stronie nabyć jak i dostaw), oraz ustalić wolumen transakcji i ich częstotliwość. Dane te są istotne z punktu widzenia typowania do kontroli w zakresie okresów objętych analizą lub kontrolą celno-skarbową, a także dostarczają informacji o bieżących transakcjach podatnika nieobjętych weryfikacją w toku kontroli. Wraz z obejmowaniem czynnościami analitycznymi podmiotów, które podlegały obowiązkowi generowania plików JPK, pliki te pobierane były w stosunku do okresów rozliczeniowych bieżących mimo, iż czynności analityczne koncentrowały się na okresach przed tego obowiązku generowania plików przez te podmioty.*

W okresie objętym kontrolą, na etapie czynności analitycznych pobrano i wykorzystano dane zawarte w plikach JPK w 4 583 przypadkach, jako informację uzupełniającą typowanie do kontroli (mimo faktu, iż typowanie do kontroli dotyczyło okresu, w którym podmiot obowiązku tworzenia JPK jeszcze nie miał lub obejmowało swym zakresem analizę podatków dochodowych CIT, PIT).

Naczelnik podniosła, iż: *Zastosowanie danych z pliku JPK jest także niezwykle istotne z punktu widzenia oceny bieżącej działalności podmiotu, która jest niezbędna przy podejmowaniu decyzji o ewentualnym zabezpieczeniu przyszłych należności podatkowych będących następstwem prowadzonych kontroli celno-skarbowych.*

(dowód: akta kontroli str.542)

2.5 W trakcie realizowanych kontroli celno-skarbowych NUSC dysponował uprawnieniami wynikającymi z art. 79 ustawy o KAS, do wystąpienia do kontrahentów kontrolowanego, m.in. o przekazanie dokumentów i złożenie wyjaśnień w zakresie transakcji realizowanych z kontrolowanym podmiotem. W odniesieniu do sytuacji dysponowania plikami JPK kontrolowanego i kontrahenta umożliwiały one przeprowadzenie czynności wstępnej weryfikacji i zgodności transakcji bez konieczności stosowania art. 79 ustawy o KAS. W siedmiu przypadkach³¹ kontroli celno-skarbowych dane z plików JPK zostały wykorzystane

³¹ Kontrole: [1] 485-CKK-12.500.5.2017, [2] 458-CKK-12.500.4.2018, [3]458-CKK-12.500.8.2017, [4] 458-CKK-23.500.17.2017, [5] 458-CKK-22.500.11.2018, [6] 458-CKK-52.500.5.2018, [7] 458-CKK-52.500.7.2018.

dla weryfikacji poprawności i rzetelności dokumentowania transakcji przez kontrahentów kontrolowanego.

Pozyskanie danych z plików JPK na etapie czynności analitycznych związanych z typowaniem do kontroli pozwoliło na wyeliminowanie czynności przeprowadzenia czynności sprawdzających, o których mowa w art. 272 Op., zleczonych Naczelnikowi Urzędu Skarbowego przed przeprowadzeniem kontroli celno-skarbowej przez Naczelnika w celu pozyskania danych dot. ilości transakcji oraz zidentyfikowaniu kontrahentów. Naczelnik nie dysponował kompetencjami do realizacji czynności sprawdzających o których mowa w art. 272 Op., wraz z objęciem obowiązkiem tworzenia plików JPK wszystkich podmiotów, pliki JPK stwarzają możliwość pozyskania danych samodzielnie przez Naczelnika.

Według Naczelnik: *Wykorzystanie plików JPK w trakcie trwających kontroli celno-skarbowych zrealizowanych z ich wykorzystaniem przez UCS, przyspieszyło i ułatwiło analizę danych poprzez wyeliminowanie czynności wprowadzenia danych niezbędną w przypadkach pozyskania jedynie dokumentacji kontrolowanego, bez pozyskania zapisów elektronicznych ewidencji. Jednocześnie, wraz z udostępnieniem danych z plików JPK, ograniczeniu uległa ilość wystąpień do kontrolowanych o udostępnienie danych dot. podatku VAT w formie elektronicznej. Kierując się zapisami art. 45 ust. 2 ustawy o KAS Naczelnik UCS nie występuje z żądaniami przedłożenia dokumentów i informacji, tożsamych z informacjami możliwymi do pozyskania z pliku JPK. Prawidłowość takiego stanowiska potwierdził pismem z dnia 09.05.2018 r. Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów.*

(dowód: akta kontroli str. 543)

Ustalona
nieprawidłowość

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

Ocena cząstkowa

Łączna liczba kontroli przeprowadzonych w poszczególnych latach 2015-2018 (I półrocze), relatywnie zmalała o 34,0% w 2017 r. w stosunku do stanu z 2015 r. oraz o 43,6% w I połowie 2018 r. w porównaniu z danymi z I półrocza 2015 r., co mogło mieć wpływ na zmniejszenie ich uciążliwości dla podatników. Wraz ze spadkiem liczby kontroli, w kolejnych latach spadała wysokość ujawnionych w wyniku tych kontroli uszczupień podatkowych z 2 571 219 tys. zł w 2015 r., do 1 377 006 tys. zł w 2017 r. W I półroczu 2018 r. średni czas trwania kontroli w podatku VAT, prowadzonej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, w której wykorzystano JPK wyniósł 43 dni, a w kontrolach, w których nie wykorzystywano JPK - 484 dni (skrócenie o 91,1%), to w przypadku kontroli prowadzonych na podstawie ustawy o KAS z wykorzystaniem JPK było to 104 dni, a w kontrolach gdzie nie wykorzystano JPK 116 dnia (skrócenie o 10,4%). Jednocześnie w zakończonych postępowaniach podatkowych prowadzonych na podstawie ustawy o KAS w przypadku wykorzystywania JPK czas jego trwania (36 dni) był o 65,1% niższy od średniego czasu trwania dla postępowań, w których nie wykorzystano JPK (103 dni). Wprowadzenie JPK przyspieszyło i ułatwiło analizę danych w czynnościach kontrolnych, poprzez wyeliminowanie czynności pozyskiwania od podatnika oraz niezbędnego wprowadzenia dokumentacji księgowej do postaci elektronicznej.

IV. Wnioski

Wnioski
pokontrolne

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości w kontrolowanej działalności Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od sformułowania wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³² 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.

Wrocław, dnia 4 października 2018 r.

Kontroler
Paweł Potemski
główny specjalista kontroli państwowej



.....
Podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu
p.o. Dyrektor
Radosław Kujawiński



.....
podpis

³² Dz. U. z 2017 r. poz. 524 ze zm.