



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Krakowie

LKR.410.014.02.2018
P/18/077



WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Krakowie
ul. Łobzowska 67, 30-038 Kraków
T +48 12 342 34 00, F +48 12 342 34 44
lkr@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 w Krakowie
Kontroler	Piotr del Fidali, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/147/2018 z 10 lipca 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Małopolski Urząd Skarbowy w Krakowie ¹ , Os. Bohaterów Września 80, 31-621 Kraków
Kierownik jednostki kontrolowanej	Tomasz Janeczek, Naczelnik MUS od 25 września 2017 r. ² (dowód: akta kontroli str. 3-6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna³

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli⁴ w Urzędzie zapewniono odpowiednie warunki organizacyjne i kadrowe do wykorzystania Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK).⁵ Pomimo wykorzystania JPK w stosunkowo niewielu prowadzonych postępowaniach, widoczny był już jego pozytywny wpływ na efekty finansowe czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, a także na czas przeprowadzanych kontroli. Zdaniem NIK sprzyja to zmniejszeniu uciążliwości czynności kontrolnych prowadzonych bezpośrednio u podatników.

W Urzędzie przeprowadzono analizy w zakresie potrzeb sprzętowych i programowych dla wykorzystania JPK i zapewniono niezbędne narzędzia oraz szkolenia. NIK pozytywnie ocenia zrealizowanie szkoleń wewnętrznych skierowanych do pracowników Urzędu z udziałem trenerów Krajowej Szkoły Skarbowej, będących pracownikami MUS. Przy korzystaniu ze struktur JPK kierowano się ustalonymi pisemnie procedurami wewnętrznymi. Specjalizacja oraz wewnętrzny podział obowiązków w komórkach organizacyjnych Urzędu wspierały zróżnicowane wykorzystanie JPK przez pracowników poszczególnych działów i referatów.

Problemy jakie pojawiały się w zakresie funkcjonowania narzędzi informatycznych, na bieżąco zgłaszano do obsługi technicznej. Ustalono dla MUS przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie⁶ procedury bezpieczeństwa informacji były przestrzegane. Stwierdzone jednostkowe nieprawidłowości w tym zakresie nie miały charakteru systemowego, odpowiedzialność za nie leżała po stronie jednostki nadrzędnej; zostały one usunięte w trakcie kontroli.

Pozytywny wpływ JPK stwierdzono w zakresie czynności sprawdzających. Średnia kwota ustaleń poczynionych z wykorzystaniem danych z zakresu ewidencji zakupu i sprzedaży

¹ Dalej: MUS lub Urząd.

² Poprzednio – Andrzej Dobosz, Naczelnik MUS od 16 marca 2006 r. do 24 września 2017 r.

³ 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. W niniejszym wystąpieniu pokontrolnym zastosowano ocenę opisową.

⁴ Dalej: NIK.

⁵ Kontrola NIK obejmowała lata 2016-2017 i I połowę 2018 r., a także okresy wcześniejsze i późniejsze, jeżeli miały one związek z wdrażaniem i wykorzystaniem JPK.

⁶ Dalej: IAS.

VAT w formie JPK (dalej: JPK_VAT) była wyższa w I połowie 2018 r. o 7,5% od średniej dla wszystkich czynności sprawdzających przeprowadzonych w Urzędzie, a także o 62,0% w odniesieniu do średniej dla całego 2015 r., w którym JPK nie obowiązywał.

Liczba kontroli podatkowych dotyczących VAT zmalała w latach 2016-2017 i w I połowie 2018 r. w wyniku zmniejszenia zatrudnienia w dziale kontrolnym Urzędu oraz zintensyfikowania prowadzonych czynności weryfikacyjnych i sprawdzających. Pomimo spadku liczby tych kontroli średnie kwoty korekt składanych w danym roku przez podatników po przeprowadzonych kontrolach wzrosły w stosunku do 2015 r. Aż 90% sumy korekt złożonych po przeprowadzonych kontrolach podatkowych w I połowie 2018 r. dotyczyło kontroli, w których wykorzystano JPK, co w ocenie NIK dowodzi celowości jego wdrożenia.

Stosunkowo małe wykorzystanie JPK w prowadzonych kontrolach podatkowych (6,5% w 2017 r. oraz 29,0% w I połowie 2018 r.) było spowodowane badaniem okresów rozrachunkowych, w których podatnicy nie byli jeszcze zobligowani do przekazywania plików JPK_VAT oraz udostępniania struktur JPK na żądanie.

Podkreślenia wymaga, że wykorzystując JPK_VAT, w związku z prowadzonymi egzekucjami administracyjnymi oraz postępowaniami zabezpieczającymi, w okresie od stycznia 2017 r. do czerwca 2018 r. wyegzekwowano wierzytelności na kwotę 2 480,5 tys. zł.

Wykorzystanie JPK wpłynęło pozytywnie na średni czas trwania kontroli podatkowych, które były krótsze o 57,1% w 2017 r. oraz o 29,4% w I półroczu 2018 r. w porównaniu do średniego czasu trwania kontroli prowadzonych bez użycia JPK.

NIK ocenia pozytywnie osiągnięcie założonych dla MUS wskaźników opartych na obowiązujących miernikach: w 2017 r. *Efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie JPK* oraz w I połowie 2018 r. *Składanie plików JPK_VAT*.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawidłowość wykorzystania JPK

Opis stanu
faktycznego

Ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja Podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁷ wprowadzono obowiązek comiesięcznego przysyłania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej⁸ plików JPK_VAT. Obowiązek ten objął podatników posiadających otwarty obowiązek VAT w następującej kolejności (wg kategorii określonych w art. 104-106 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁹): duzi przedsiębiorcy od 1 lipca 2016 r., mali i średni przedsiębiorcy od 1 stycznia 2017 r., mikroprzedsiębiorcy od 1 stycznia 2018 r.

Na przedsiębiorców nałożono również obowiązek przekazywania na żądanie organów podatkowych danych ewidencji podatkowej w wersji elektronicznej według ogólnie ustalonego formatu w zakresie sześciu struktur: księgi rachunkowe – JPK_KR, wyciąg bankowy – JPK_WB, magazyn – JPK_MAG, faktury VAT – JPK_FA, podatkowa księga przychodów i rozchodów – JPK_PKPIR oraz ewidencja przychodów – JPK_EWP. Dużych przedsiębiorców obowiązek ten objął od 1 lipca 2016 r., a pozostałe kategorie przedsiębiorców od 1 lipca 2018 r.

W bazie MUS zarejestrowanych, jako prowadzące działalność gospodarczą, było: 5 712 podmiotów na koniec 2015 r., 5 697 podmiotów na koniec 2016 r., 6 341 – 2017 r. i 7 146 na 30 czerwca 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 28-43)

⁷ Dz. U. z 2015 r., poz. 1649 ze zm.

⁸ Dalej: KAS.

⁹ Dz. U. z 2015 r., poz. 584 ze zm. Ustawa ta została zastąpiona 30 kwietnia 2018 r. przez ustawę z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (poz. 646 ze zm.), gdzie w art. 7 ust. 1 pkt 1-3 zawarto analogiczne definicje kategorii przedsiębiorców.

Jak wyjaśnił Naczelnik MUS w Urzędzie brak było bazy danych (z podziałem na dużych, średnich i małych przedsiębiorców) umożliwiającej kompleksowe i zautomatyzowane sprawdzenie, czy wszyscy zobowiązani składali plik JPK_VAT. W Dziale Obsługi Bezpośredniej¹⁰ kontrola złożenia plików JPK_VAT polegała na sprawdzeniu w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających¹¹, czy podatnik złożył plik JPK_VAT. Dodatkowo w Dziale Czynności Analitycznych i Sprawdzających¹² kontrolowano złożenie pliku JPK_VAT podczas weryfikowania wniosków o zwrot podatku VAT, indywidualnych analiz i typowania do kontroli lub czynności sprawdzających. Naczelnik wyjaśnił, że od 1 stycznia 2018 r. MUS otrzymuje do analizy raporty dotyczące podatników, którzy nie złożyli plików JPK_VAT, mimo ciążącego na nich obowiązku.

(dowód: akta kontroli str. 318-320)

Naczelnik MUS wyjaśnił, że pracownicy MUS, którzy realizują zadania związane z analizą plików JPK zaopatrzeni są w sprzęt komputerowy umożliwiający korzystanie z aplikacji WRO_SYSTEM. W ramach pracy z aplikacją pracownicy korzystają z udostępnionych pakietów Office (Microsoft Excel) niezbędnych do obsługi plików JPK. Udostępniona została również aplikacja Generator JPK (GEN_JPK) pozwalająca na weryfikację poprawności pobranych plików JPK. Do pracy z JPK wykorzystywano również dającą możliwość natychmiastowego poboru plików JPK_VAT i ich eksportu aplikację JPK_LUNETKA.

(dowód: akta kontroli str. 8-11, 265-311)

Do analizy plików JPK używano również programu ACL (sześć licencji), dla którego Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych Ministerstwa Finansów zapewnił zestawy skryptów dla struktur JPK w zakresie ksiąg rachunkowych, faktur, obrotu magazynowego oraz wyciągu bankowego. Przekazane skrypty służyły do importu, weryfikacji poprawności matematyczno-logicznej zaimportowanych plików¹³, analizy pobranych danych¹⁴, generowania raportów, usuwania danych i plików logu po zakończeniu kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 265-310, 522-526, 539-540, 541-542)

Ponadto w MUS wykorzystywano ogólnie dostępne aplikacje: Directory Lister wykorzystywany do tworzenia protokołów pobrania danych oraz Notepad++ do sprawdzania poprawności składniowej otrzymanych plików JPK ze składnią XML oraz zgodności z plikiem xsd zawierającym strukturę JPK, a także wizualizacji plików XML do celów szkoleniowych.

(dowód: akta kontroli str. 457, 541-542)

Jak wyjaśnił Naczelnik MUS potrzeby sprzętowe oraz programowe zostały oszacowane, a z uwagi na rozwój aplikacji WRO-System potrzeby niezbędne do wykorzystywania nowych funkcjonalności aplikacji w zakresie obsługi plików JPK były monitorowane na bieżąco.

(dowód: akta kontroli str. 8-11)

Naczelnik wnioskował do Dyrektora IAS o zapewnienie pracownikom sprzętu oraz oprogramowania potrzebnego do pracy z plikami JPK. Wnioskowano m.in. o zakup trzech sztuk dysków SSD oraz dwóch komputerów przenośnych, a także 47 licencji programu EXCEL.

(dowód: akta kontroli str. 249-258)

¹⁰ Dalej: SOB.

¹¹ Analiza wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zapytania innych urzędów.

¹² Dalej: SKA.

¹³ Weryfikacja NIP, wersji schemy, okresu, zgodności sum kontrolnych.

¹⁴ Dla struktury JPK_WB zapewniono skrypty grupujące rekordy według pola zawierającego nazwę podmiotu, uznania i obciążenia. Dla JPK_MAG zapewniono skrypty grupujące rekordy według dostawców, towarów, odbiorców dla dokumentów PZ (potwierdzających zwiększenie stanu magazynowego), WZ (potwierdzających zmniejszenie stanu magazynowego z tytułu wydania na zewnątrz), RW (potwierdzających zmniejszenie stanu magazynowego z tytułu zużycia na potrzeby jednostki) i MM (potwierdzających zwiększenie i zmniejszenie stanu magazynowego związane z przesunięciami między magazynami jednostki). Odnosnie do JPK_FA zapewniono skrypty grupujące rekordy według nabywców, nr faktur oraz towarów. Dla JPK_KR zapewniono skrypty grupujące rekordy według typów dzienników oraz zapisów wedle miesięcy, kont księgowych globalnie i poszczególnych miesięcy, a w zakresie kontroli zgodności weryfikujące poprawność zestawienia obrotów i sald w zakresie kont syntetycznych i zespołów kont z dziennikiem oraz bilansem.

Podstawowym narzędziem wykorzystywanymi w MUS do pracy z JPK_VAT była aplikacja WRO-System. Aplikację udostępniono pracownikom w kwietniu 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 265-311, 393-419)

Naczelnik wyjaśnił, że dane ze struktur JPK były wykorzystywane od kwietnia 2017 r. W prowadzonych wcześniej czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych oraz postępowaniach podatkowych nie zwracano się o udostępnienie struktur JPK, ponieważ podatnicy nie byli zobligowani do składania informacji JPK_VAT za okresy objęte powyższymi czynnościami.

(dowód: akta kontroli str. 311-315, 530-531)

Aplikacja WRO_SYSTEM umożliwiała pracownikom MUS korzystanie z ośmiu modułów. *Analizer* (wcześniej *WRO-analizer*) umożliwiał generowanie danych z rejestrów kupna i sprzedaży oraz analizę tych danych¹⁵. *Skarbiec* służył do przeglądania baz danych Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów¹⁶ w zakresie podmiotów krajowych i zagranicznych oraz oceniał poziom ryzyka podatnika na podstawie informacji zawartych w bazach zewnętrznych oraz pozostających w dyspozycji DA MF (zarówno krajowych, jak i zagranicznych). Moduł *Wierzytelności* umożliwiał wyszukiwanie kontrahentów, którzy wykazali w swoim JPK zakup od podanego podmiotu oraz kontrahentów, których podany podmiot wykazał w swoim JPK_VAT jako odbiorców swoich towarów. Moduł *Odroczenia* udostępniał informacje o przekazanych przez podatników wnioskach o odroczenie terminu złożenia JPK_VAT. *System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego* w zakresie rejestracji (*SKORP Rejestracja*) kwalifikował podatników rejestrujących się do VAT bądź VAT-UE do określonej grupy ryzyka według jednolitych w całej KAS kryteriów. Analizowanym podatnikom przydzielany był jeden z trzech poziomów ryzyka¹⁷. Moduł *Transakcje* umożliwiał wyszukiwanie informacji o podatniku w rejestrach sprzedaży i zakupu w plikach JPK_VAT złożonych we wskazanym okresie. Moduł *Ocena podatnika VAT* (*SKORP VAT*) kwalifikował podatników do określonej grupy ryzyka według jednolitych w KAS kryteriów.

(dowód: akta kontroli str. 265-310, 335-336, 334, 541-542)

Na 30 czerwca 2018 r. dostęp do WRO_SYSTEM zapewniono I Zastępcy Naczelnika MUS oraz 77 pracownikom Urzędu. Możliwość korzystania z arkusza kalkulacyjnego EXCEL zapewniono 74 pracownikom. Dostęp do WRO_SYSTEM zapewniano wszystkim pracownikom referatów Egzekucji Administracyjnej¹⁸ (osiem osób) i Wymiany Informacji Międzynarodowej¹⁹ (pięć osób) oraz Działu Kontroli Podatkowej²⁰ (23 osoby). W dziale SKA dostęp zapewniono 17 spośród 18 pracowników (94,4%), w Referacie Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników²¹ sześciu spośród siedmiu (85,7%), w dziale SOB 13 spośród 28 pracowników (46,4%), a w Dziale Spraw Wierzycielskich²² pięciu spośród 11 (45,5%). Arkusz kalkulacyjny Excel udostępniono wszystkim pracownikom referatów SEE i SKM oraz działów SKA, SKP i SOB posiadającym dostęp do WRO_SYSTEM. W przypadku działu SEW dostęp do arkusza kalkulacyjnego zapewniono trzem spośród pięciu pracowników (60%), natomiast w przypadku referatu SKI dwóm spośród sześciu (33%) posiadających dostęp do WRO_SYSTEM.

(dowód: akta kontroli str. 6-7, 537)

Zastępca Naczelnika MUS wyjaśnił, że nie zapewniono licencji dla arkusza kalkulacyjnego Excel wszystkim pracownikom działu SEW z uwagi na zróżnicowanie zakresu ich obowiązków. W przypadku referatu SKI do pracy z modulem *SKORP Rejestracja* nie był

¹⁵ Sortowanie, grupowanie, filtrowanie.

¹⁶ Dalej: DA MF.

¹⁷ Akceptowalny, podwyższony, wysoki.

¹⁸ Dalej: SEE.

¹⁹ Dalej: SKM.

²⁰ Dalej: SKP.

²¹ Dalej: SKI.

²² Dalej: SEW.

niezbędny arkusz kalkulacyjny Excel - wystarczający był darmowy pakiet Libre Office, który udostępniono pracownikom nie posiadającym pakietu MS Office.

(dowód: akta kontroli str. 538)

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu kierownicy komórek organizacyjnych MUS w zakresie realizowanych zadań identyfikowali czynności i wskazywali pracowników, którym należało zapewnić dostęp do poszczególnych modułów aplikacji WRO-System. Naczelnik podkreślił, że w związku z rozszerzaniem funkcjonalności aplikacji potrzeby związane z udostępnieniem narzędzi informatycznych oraz dostępu do funkcjonalności modułów były monitorowane i na bieżąco uzupełniane.

(dowód: akta kontroli str. 8-11)

Najliczniej, w okresie od maja 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. wykorzystywano aplikację WRO_SYSTEM w dziale SKA. Spośród 20,2 tys. odczytów danych z modułów aplikacji 43,6% dotyczyło tej komórki. Do zadań działu należało weryfikowanie raportów otrzymanych z DA MF, za pośrednictwem IAS oraz samodzielnie pobranych z WRO_SYSTEM, w zakresie niezgodności JPK_VAT. Na podstawie otrzymanych raportów²³ prowadzono czynności weryfikacyjne polegające na sprawdzeniu czy podatnicy, powiadomieni z poziomu centralnego za pomocą wiadomości SMS lub e-mail dokonali stosownych korekt. Ponadto prowadzono czynności sprawdzające wobec podatników, którzy nie skorygowali JPK_VAT pomimo powiadomienia z poziomu centralnego, bądź nie otrzymali takiego powiadomienia. Dział SKA zajmował się także wnioskami o zwrot podatku VAT, do czego również wykorzystywano JPK_VAT.

(dowód: akta kontroli str. 335-336, 384, 386)

Drugą pod względem wykorzystania WRO_SYSTEM komórką organizacyjną MUS był referat SEE, w przypadku którego WRO_SYSTEM zarejestrował 4,5 tys. odczytów danych z modułów aplikacji co stanowiło 22,2%. W celu egzekucji zaległości podatkowych Ministerstwo Finansów, za pośrednictwem IAS, przekazywało do MUS zestawienia zobowiązanych wraz z wykazem ich kontrahentów (nabywców towarów lub usług) ujawnionych w JPK_VAT, które służyły identyfikacji kontrahentów zobowiązanych podatników. Ponadto w referacie samodzielnie pobierano zestawienia kontrahentów zobowiązanych podatników, na potrzeby egzekucji administracyjnej bądź postępowania zabezpieczającego. Wykorzystywano do tego moduł WIERZYTELNOŚCI aplikacji WRO_SYSTEM.

(dowód: akta kontroli str. 335-336, 353-372, 384)

W dziale SOB, według statystyk WRO_SYSTEM, miało miejsce 2,4 tys. odczytów danych z modułów aplikacji (11,7%). W komórce weryfikowano *Raport [0] brak JPK*²⁴ identyfikujący podmioty, które pomimo otwartego obowiązku VAT nie złożyły pliku JPK oraz raporty *R [1.1] Należny* i *R [1.1] Naliczony* - identyfikujące podmioty deklarujące różne wartości podatku naliczonego i należnego pomiędzy deklaracją VAT-7/VAT-7K a plikiem JPK_VAT. Ponadto weryfikowano *raport [4] odwrotne obciążenie*, identyfikujący sytuacje, w których kontrahent podatnika wykazał w pliku JPK czynność opodatkowaną *odwrotnym obciążeniem* natomiast podatek nie wykazał takiej czynności w deklaracji lub pliku JPK. Na podstawie otrzymanych raportów weryfikowano dokonanie korekt przez podatników powiadomionych z poziomu centralnego w zakresie obsługiwanych w dziale raportów. Ponadto prowadzono czynności sprawdzające wobec podatników, którzy nie skorygowali JPK_VAT lub deklaracji VAT-7/VAT-7K pomimo powiadomienia z poziomu centralnego, bądź nie otrzymali stosownego powiadomienia.

(dowód: akta kontroli str. 335-336, 384, 386-387)

²³ Dział SKA weryfikował: Raport 0 identyfikujący podmioty które nie złożyły JPK_VAT za miesiące styczeń i luty 2018 r., Raport 1.2 identyfikujący podmioty, które w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą niż kwota podatku należnego wykazanego w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach, Raport 2 identyfikujący podmioty rozliczające faktury od kontrahentów niezarejestrowanych do VAT, Raport „zerowe obroty” identyfikujący podmioty, które wystąpiły w pliku JPK_VAT w danym miesiącu, natomiast wykazały zerowe obroty w deklaracjach VAT-7 i VAT-7K, oraz Raport - „dostawcy bez deklaracji” identyfikujący podmioty które nie złożyły deklaracji VAT, a wystąpiły jako kontrahent w pliku JPK_VAT innego podmiotu.

²⁴ Od marca 2018 r.

Dział SKP oraz referat SKM korzystały z WRO_SYSTEM 2,1 tys. razy, co stanowiło ponad 10% odczytów danych z modułów aplikacji.

(dowód: akta kontroli str. 384)

W dziale SKP w toku prowadzonych kontroli podatkowych wykorzystywano zarówno pliki JPK_VAT, jak również struktury JPK na żądanie. W 2017 r. wykorzystano JPK w pięciu kontrolach podatkowych w zakresie VAT, natomiast do 30 czerwca 2018 r. w dziewięciu. W wyniku zakończonych w 2018 r. kontroli podatkowych stwierdzono uszczuplenia podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług na kwotę 2 011,6 tys. zł, które zostały skorygowane w złożonych przez podatników korektach.

(dowód: akta kontroli str. 12-43, 335-336, 384, 532)

Ponadto w toku prowadzonych przez dział SKP czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych dziesięciokrotnie pobrano struktury JPK na żądanie. Efektem czynności sprawdzających prowadzonych przez dział SKP z wykorzystaniem struktur JPK na żądanie było złożenie przez podatnika korekt na kwotę 4 115,3 tys. zł.²⁵

(dowód: akta kontroli str. 420-422, 456)

W referacie SKM weryfikowano otrzymywany z DA MF raport [3.2] identyfikujący podmioty, które deklarowały różne wartości wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów²⁶, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów²⁷, oraz wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług.²⁸ Weryfikacji podlegały dane wykazane w JPK_VAT, deklaracjach VAT-UE oraz w bazie VAT Information Exchange System²⁹. W przypadku potwierdzenia różnic prowadzone były wobec podatnika czynności sprawdzające. Pliki JPK_VAT wykorzystywano także w analizie rozbieżności WDT/WNT/WSU wynikających z raportów drukowanych z systemu VIES. Dane z WRO_SKARBIEC wykorzystywano przy udzielaniu informacji w ramach wymiany informacji międzynarodowej (wnioski SCAC) i analizie rozbieżności z raportów VIES.

(dowód: akta kontroli str. 335-336, 384)

W regulaminie organizacyjnym MUS jako zadania działu SEW wskazano m.in. poszukiwanie majątku zobowiązanych oraz podejmowanie innych działań służących zabezpieczeniu i wykonaniu zobowiązań podatkowych w zakresie nienależącym do zadań innych komórek organizacyjnych. Do realizacji tych zadań wykorzystywano moduły Wierzytelności oraz Skarbiec aplikacji WRO_SYSTEM. Ponadto prowadzono analizy dotyczące wniosków podatników dotyczących odroczeń terminów złożenia plików JPK, do rejestracji których służył moduł Odroczenia. W okresie funkcjonowania WRO_SYSTEM odnotowano 339 zdarzeń związanych z użyciem aplikacji przez dział SEW.

Pomocniczo udostępnione moduły Wierzytelności oraz Skarbiec wykorzystywano przy postępowaniach związanych z udzieleniem ulg oraz w przypadkach przenoszenia odpowiedzialności podatnika na osoby trzecie.

Do 30 czerwca 2018 r. wpłynęły 22 wnioski dotyczące odroczenia terminu złożenia JPK_VAT. Pozytywnie rozpatrzono 4 spośród nich. Ponadto w I połowie 2018 r. wykorzystano JPK_VAT w 21 spośród 25 poszukiwań majątku po umorzonym postępowaniu egzekucyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 335-336, 384, 527-528, 541-542)

Od 4 czerwca 2018 r. wdrożono we WRO_SYSTEM moduł SKORP Rejestracja służący do oceny ryzyka podatkowego podmiotów rejestrowanych do podatku VAT. Moduł ten wykorzystywany był w referacie SKI.

Jak wyjaśnił Naczelnik MUS w czerwcu 2018 r. moduł został wykorzystany dziewięciokrotnie, a podmioty podlegające ocenie zostały zarejestrowane jako podatnicy podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 321-322, 337-338)

²⁵ Zatwierdzono w systemie kontrola w lipcu 2018 r.

²⁶ Dalej: WNT.

²⁷ Dalej: WDT.

²⁸ Dalej: WSU.

²⁹ Dalej: VIES.

Kierownik referatu SKI wyjaśniła, że brak było technicznych możliwości wygenerowania raportu dotyczącego wykorzystania danych z zakresu modułu SKORP Rejestracja w aplikacji WRO_SYSTEM.

(dowód: akta kontroli str. 442)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wykorzystanie aplikacji służącej do wczytywania struktur JPK nie było wyodrębnione w zakresach czynności poszczególnych pracowników. Podkreślić należy, że w komórkach organizacyjnych: SKA, SOB, SKM, SEE, DKP, SEW określono wewnętrzne procedury wykorzystywania JPK. W referacie SKI wykorzystywano procedury postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu otrzymane z IAS.

(dowód: akta kontroli str. 44-244, 337-338, 424-425)

Jak wyjaśnili pracownicy, dla których wykorzystanie aplikacji WRO_SYSTEM było niższe niż średnie dla komórek organizacyjnych, w których byli zatrudnieni powyższe wynikało z: wewnętrznego podziału obowiązków w ramach działów i referatów, wskazywania w otrzymywanych raportach konkretnych faktur, a nie podatników, co skutkowało koniecznością pobrania mniejszej liczby plików. Pracownicy prowadzący czynności sprawdzające i kontrole podatkowe podkreślali również, że często prowadzili czynności za okresy, kiedy nie wszyscy podatnicy byli zobligowani do składania plików JPK_VAT.

(dowód: akta kontroli str. 433-438)

Naczelnik wyjaśnił, że WRO_SYSTEM umożliwiał monitoring pobrań danych JPK w zakresie ilości pobrań przez poszczególnych pracowników w rozbiciu na okresy. Naczelnik wyjaśnił również, że z końcem czerwca 2018 r. wprowadzono nową procedurę dotyczącą pobrań plików JPK_VAT podatników spoza właściwości miejscowej MUS. Pobranie takich plików wymagało uzyskania zgody Naczelnika lub osoby przez niego upoważnionej, tzw. akceptanta. Funkcjonalność ta umożliwiała akceptantowi przeglądanie pobrań plików JPK_VAT z WRO_SYSTEM podatników również sprzed dnia jej wdrożenia.

(dowód: akta kontroli str. 44-243, 311-315)

Wśród tematów szkoleń zaproponowanych w 2016 r. przez Dyrektora IAS nie było szkoleń poruszających problematykę wykorzystania JPK.

Propozycje do regionalnego planu szkoleń na 2017 r. Naczelnik MUS przekazał w grudniu 2016 r. do Dyrektora Izby Skarbowej, a na 2018 r. w grudniu 2017 r. do Dyrektora IAS. W przekazanych propozycjach szkoleń na 2018 r. wskazano m.in. temat *wykorzystanie JPK w kontroli podatkowej*.

Pracownicy MUS uczestniczyli w 22 szkoleniach dotyczących JPK, z tego w 16 szkoleniach zewnętrznych³⁰, czterech szkoleniach wewnętrznych³¹ dla pracowników MUS oraz dwóch szkoleniach dedykowanych pracownikom działu SKP³². Szkolenia wewnętrzne w zakresie JPK prowadzone były m.in. przez dwóch pracowników działu SKP, będących trenerami Krajowej Szkoły Skarbowości.³³

Ogółem w ramach szkoleń przeszkolono 56 spośród 66 osób aktywnie wykorzystujących WRO_SYSTEM w okresie od maja 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. W przypadku pracowników korzystających z WRO-System, a nie uczestniczących w szkoleniach, trzech odeszło z pracy w MUS, natomiast pozostałe siedem osób zostało przeszkolonych

³⁰ Tematami szkoleń były: metodyka kontrola i bezpieczeństwa danych w JPK, funkcjonowanie JPK dla pracowników izb skarbowych, zakres informacji udzielanych podatnikom na temat JPK, spotkanie informacyjne dotyczące JPK, warsztaty trenerów opracowujących programy i materiały z zakresu JPK, stosowanie oprogramowania ACL w ramach postępowań kontrolnych z wykorzystaniem JPK (pozyskiwanych ze źródeł wewnętrznych), spotkanie dla koordynatorów izb administracji skarbowej oraz urzędów skarbowych w sprawie JPK, JPK-Jednolity Plik Kontrolny, szkolenie z JPK z wykorzystaniem JPK_VAT, realizacja kontroli celno-skarbowych oraz podatkowych – analiza i wykorzystanie JPK, Warsztaty trenerów z zakresu JPK, udostępnianie dla mikroprzedsiębiorców darmowego narzędzia pozwalającego m.in. na prowadzenie ewidencji sprzedaży i zakupów oraz wygenerowanie i wysyłanie pliku JPK_VAT Klient2 v3 i e-mikrofirma, aplikacja GeneratorSum oraz pobierania plików JPK na żądanie, JPK - warsztaty komputerowe.

³¹ Tematami szkoleń były: praktyczne wykorzystanie plików JPK (w tym m.in. w kontroli, czynnościach sprawdzających, postępowaniach podatkowych) oraz systemu WRO ANALIZER, JPK, analiza plików JPK w programie MS Excel.

³² Pobieranie i obsługa plików JPK i analiza JPK w programie MS Excel.

³³ Dalej: KSS.

w ramach szkoleń kaskadowych przeprowadzanych przez kierowników komórek organizacyjnych lub wyznaczonych przez nich pracowników. Pracownikom MUS w Krakowie udostępniono również szkolenia e-learningowe na platformie Atena-2 w zakresie wykorzystania JPK.

W szkoleniach wzięło również udział 23 pracowników MUS w Krakowie nie wykorzystujących w okresie od maja 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. WRO_SYSTEM, którzy zarówno posiadali, jak i nie posiadali uprawnień dostępu do systemu.

(dowód: akta kontroli str. 323-333, 340-352)

W zakresie problemów z funkcjonowaniem elektronicznych narzędzi Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że stwierdzono przypadki związane z niewystarczającą pojemnością pamięci przenośnych komputerów – w przypadku konieczności pracy z dużą ilością danych ze struktur na żądanie. Ponadto występowały incydentalne problemy w dostępie do WRO_SYSTEM³⁴. Problemy te były na bieżąco zgłaszane poprzez HelpDesk. Reakcja i odblokowanie dostępu następowało do 24 godzin.

(dowód: akta kontroli str. 44-243)

Zasady dotyczące bezpieczeństwa informacji w MUS ustalał Dyrektor IAS (wcześniej Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie).

(dowód: akta kontroli str. 44-243, 541-542)

Naczelnik wskazał, że pracownicy działów SKA i SKP mogą pozyskiwać pliki JPK_VAT za pośrednictwem aplikacji WRO_SYSTEM wyłącznie w Urzędzie, podobnie jak w przypadku korzystania z innych baz KAS.

(dowód: akta kontroli str. 381-382)

W toku kontroli NIK przeprowadzono oględziny pod kątem zabezpieczenia przed dostępem osób nieuprawnionych oraz wybranych stanowisk komputerowych pracowników MUS w zakresie zapewnienia bezpieczeństwa informacji w przypadku pobierania danych od podatników i ich przechowywania. Ustalono, że pomieszczenia MUS były należycie zabezpieczone przed dostępem osób nieuprawnionych, a na nielicznych stanowiskach komputerowych wystąpiły incydentalne braki pełnego zabezpieczenia, niemające charakteru systemowego.

(dowód: akta kontroli str. 442-452)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono dwa przypadki nieprawidłowości polegające na nieprzestrzeganiu procedur bezpieczeństwa wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych.³⁵

Na jednym z dziesięciu poddanych oględzinom urządzeń brak było zainstalowanych bieżących aktualizacji systemu operacyjnego, a ponadto na jednym komputerze nie zaktualizowano oprogramowania antywirusowego. Powyższe było niezgodne z § 20 ust. 2 pkt 12 lit. a rozporządzenia KRI oraz pkt 6 procedury zabezpieczania przed szkodliwym oprogramowaniem³⁶ zatwierdzonej przez Dyrektora IAS w Krakowie 24 maja 2018 r. Zastępca Naczelnika Urzędu oraz młodszy informatyk w Drugim Dziale Wsparcia Informatycznego, Infrastruktury Sieciowej i Serwerowej oraz Bezpieczeństwa Licencji IAS w Krakowie wyjaśnili brak aktualizacji systemu operacyjnego awarią systemu aktualizacji. Jako przyczynę niezaktualizowania programu antywirusowego podano utratę komunikacji z serwerem. Jednocześnie Zastępca Naczelnika wskazał, że wyżej opisane awarie zostały usunięte. Zastępca Naczelnika podkreślił, że pracownicy odpowiedzialni byli za zabezpieczenie dostępu do użytkowanego przez siebie komputera odpowiednim hasłem i w tym zakresie obowiązki zostały zrealizowane, natomiast pozostały zakres jest rolą Działu

³⁴ Brak dostępu do systemu spowodowany krótkotrwałymi awariami serwera, migracją danych serwer-serwer oraz błędami przy logowaniu.

³⁵ Dz. U. z 2017 r., poz. 2247. Dalej: KRI.

³⁶ Kod dokumentu: 1201 -SZBI-SZKODLIWE OPROGRAMOWANIE.

Wsparcia Informatycznego, Infrastruktury Sieciowej i Serwerowej oraz Bezpieczeństwa Licencji IAS.

Naczelnik poinformował, że dokonano zgłoszenia (za pomocą *Regionalnej Pomocy Informatycznej*) dotyczącego odpowiedniej identyfikacji i aktualizacji m.in. w zakresie systemu operacyjnego i programu antywirusowego na stanowiskach pracy w MUS.

(dowód: akta kontroli str. 439-452, 535-536)

Ocena cząstkowa

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

W MUS, w związku z wprowadzeniem JPK, dokonano analiz oraz bieżąco monitorowano potrzeby sprzętowe i programowe oraz występowało do Dyrektora IAS z wnioskami o zapewnienie koniecznego wyposażenia. Pracownikom MUS zapewniono szkolenia w zakresie korzystania z JPK. W komórkach organizacyjnych Urzędu wdrożono procedury w zakresie użycia nowego narzędzia informatycznego. Zróżnicowane wykorzystanie JPK przez pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych wynikało z podziału obowiązków wewnątrz działów i referatów oraz specjalizacji poszczególnych osób. Stwierdzane problemy w zakresie funkcjonowania narzędzi informatycznych na bieżąco zgłaszano do obsługi technicznej. Wprowadzone w MUS zasady bezpieczeństwa informacji były przestrzegane, a stwierdzone przez NIK nieprawidłowości w tym zakresie były incydentalne i zostały usunięte w trakcie kontroli.

2. Wpływ wykorzystania JPK na poprawę efektywności postępowań i kontroli KAS oraz zmniejszenie ich uciążliwości dla przedsiębiorców

Opis stanu faktycznego

W pierwszym półroczu 2018 r. w odniesieniu do liczby ogółem wytypowanych podmiotów do przeprowadzenia kontroli w zakresie podatku VAT wzrósł odsetek (do 46,4% z 7,7% w 2017 r.) spraw, w ramach których czynności analityczne prowadzone były z wykorzystaniem JPK.

(dowód: akta kontroli str. 12-27)

Liczba źródeł informacji o konieczności wszczęcia kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT wynosiła: 185 w 2015 r., 164 w 2016 r., 113 w 2017 r., 15 w I połowie 2018 r. W 2017 r. 15,0%, a w I półroczu 2018 r. 46,7% źródeł wiedzy o konieczności podjęcia kontroli podatkowej wynikało z analiz prowadzonych z wykorzystaniem JPK_VAT.

Spadek ogólnej liczby zaewidencjonowanych źródeł informacji o konieczności podjęcia kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT Zastępca Naczelnika wyjaśnił rolę DA MF w obszarze typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT. Zastępca Naczelnika podkreślił, że przesyłane raporty stanowią materiał wykorzystywany przez MUS do pogłębionej analizy. Naczelnik wskazał na przeniesienie ciężaru w 2018 r. realizacji tych czynności do działu SKA i prowadzenie ich w ramach czynności sprawdzających. Ponadto Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w 2018 r. dział SKA skupił się na innym równie ważnym obszarze ryzyka i ukierunkował swoje działania na podatek dochodowy od osób prawnych³⁷ i w tym obszarze w większym stopniu typowano podmioty do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 423, 428-430)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. nie określono wskaźników dla procesu typowania podmiotów do kontroli zarówno w wewnętrznych procedurach, jak i przez jednostki nadrzędne.

(dowód: akta kontroli str. 311-315, 460-521)

W zakresie wykorzystania przez Urząd danych zawartych w strukturach JPK w okresie od lipca 2016 r. do czerwca 2018 r. sporządzano sprawozdania o ilości żądań JPK

³⁷ Dalej: CIT.

skierowanych do podatników. W sprawozdaniu za okres od marca do sierpnia 2017 r. oraz od lipca 2016 r. do września 2017 r. nie wykazano żądań skierowanych do podatników, a w sprawozdaniu za czwarty kwartał 2017 r. wykazano 37 przypadków pobrania struktur JPK na żądanie. W MUS sporządzono również sprawozdanie o efektach finansowych JPK na 31 sierpnia 2017 r. W sprawozdaniu wykazano kwoty uszczupień podatkowych stwierdzone w czynnościach sprawdzających, w których wykorzystano JPK (130,9 tys. zł) oraz kwoty uszczupień stwierdzone w kontrolach podatkowych w kwocie 399,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 44-243, 456)

W 2017 r. w MUS obowiązywał miernik *Efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie JPK*.³⁸ Planowane wielkości wskaźnika wynoszące 75% na 30 września 2017 r. oraz 80% na 31 grudnia 2017 r. zostały osiągnięte.³⁹

W 2018 r. obowiązywał miernik *Składanie plików JPK_VAT*.⁴⁰ Ustalono w wysokości 50% wielkości wskaźnika na koniec pierwszego oraz drugiego kwartału 2018 r. zostały osiągnięte (na 31 marca 2018 r. uzyskano 95%, a na 30 czerwca 2018 r. 96%).

(dowód: akta kontroli str. 44-243)

DA MF przekazywał do MUS za pośrednictwem IAS raporty analityczne. W raportach 0, 1.1, 1.2, 2, 3.2 i 4 dotyczących okresów rozliczeniowych od stycznia 2017 r. do czerwca 2018 r. wykazano ogółem 15 983 pozycji. Z powyższej liczby w stosunku do 3 427 wskazań trwały czynności weryfikacyjne oraz sprawdzające. W wyniku czynności weryfikacyjnych oraz czynności sprawdzających pozostałych wskazań 46,6% potwierdziło rozbieżność wynikającą z błędu podatnika⁴¹, 45,3% dało wynik negatywny, a wobec 8,1% nie podjęto czynności z uwagi na wadliwe działanie raportu.

(dowód: akta kontroli str. 386-389, 454)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w zakresie efektów finansowych czynności weryfikacyjnych prowadzonych w 2017 r. i w I połowie 2018 r., w stosunku co do których nie przeprowadzono czynności sprawdzających efekt finansowy wynikający z raportów nie jest identyfikowany na poziomie MUS.

(dowód: akta kontroli str. 426-427)

W ramach działań podejmowanych przez pracowników MUS spośród 549 przeprowadzonych czynności sprawdzających w 2017 r. JPK_VAT wykorzystano w 153 przypadkach (27,9%), natomiast w I połowie 2018 r. w 197 spośród 718 (27,4%). W ich wyniku ustalono kwoty w wysokości 405,9 tys. zł w 2017 r. oraz 3 372,9 tys. zł w 2018 r. (do 30 czerwca), które podatnicy wykazali w złożonych korektach.

(dowód: akta kontroli str. 12-43)

W 2017 r. oraz w pierwszej połowie 2018 r. wzrosły kwoty ustalone w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT oraz (równe im) kwoty wynikające z korekt wykonanych po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających. W 2016 r. powyższe wyniosło 1 691,8 tys. zł, w 2017 r. 3 552,5 tys. zł oraz 11 400,4 tys. zł w pierwszym półroczu 2018 r. Liczba czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK_VAT oraz kwoty ustalone w ich wyniku wzrastały co kwartał. W drugim kwartale 2017 r. wykorzystano JPK_VAT do 31 czynności sprawdzających i ustalono kwotę 60,6 tys. zł, w trzecim kwartale 2017 r. było to 51 czynności oraz 81,3 tys. zł, w czwartym kwartale 2017 r. 71 i 264,4 tys. zł, w pierwszym kwartale 2018 r. 86 i 476,8 tys. zł, a w drugim

³⁸ Miernik skonstruowano jako następujący ułamek: w liczniku wskazywano liczbę przeprowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika w zakresie rozbieżności w plikach JPK wobec podmiotów wskazanych w raportach pomnożoną przez 100, natomiast w mianowniku liczbę wskazanych podmiotów z wyłączeniem tych, do których wysłano powiadomienie z poziomu centralnego.

³⁹ Wykonanie wskaźnika wyniosło 99,8% na 31 lipca 2017 r., 96,2% na 31 sierpnia 2017 r., 84,8% na 30 września 2017 r., 89,9% na 31 października 2017 r., 89,9% na 30 listopada 2017 r. i 100% na 31 grudnia 2017 r.

⁴⁰ Miernik obliczano następująco: w liczniku wskazywano liczbę podatników, którzy przekazali JPK pomnożoną przez 100, natomiast w mianowniku liczbę podatników zobowiązanych do przekazania JPK pomniejszoną o liczbę podatników, którzy otrzymali decyzję Naczelnika Urzędu o odroczeniu terminu złożenia JPK_VAT.

⁴¹ Tzw. wynik pozytywny.

kwartale 2018 r. 111 czynności i 2 896,0 tys. zł. Udział kwot ustalonych w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT oraz odpowiadających im korekt deklaracji podatku VAT po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających z wykorzystaniem JPK_VAT wyniósł w odniesieniu do ogółu takich czynności 11,4% w 2017 r. oraz 29,6% w I połowie 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 12-43, 264, 534)

MUS przeprowadził 180 kontroli w zakresie podatku VAT w 2015 r., 74 kontrole w 2016 r., 77 kontroli w 2017 r. oraz 31 kontroli w I półroczu 2018 r.

Spadek liczby kontroli Naczelnik wyjaśnił zmniejszeniem zatrudnienia w dziale SKP⁴², realizowanymi przez dział SKA czynnościami weryfikacyjnymi i czynnościami sprawdzającymi oraz wzrostem ilości tzw. dużych kontroli podatkowych dotyczących przestępstw karuzelowych, wyludzeń VAT. Naczelnik podkreślił, że są to kontrole trudne i długotrwałe, często prowadzone wspólnie z innymi instytucjami.

(dowód: akta kontroli str. 12-43, 340-352, 373-376, 532)

Udział kontroli przeprowadzonych w wyniku czynności analitycznych wykonanych z wykorzystaniem repozytorium JPK lub kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem danych gromadzonych w ramach struktur JPK_VAT w ogóle kontroli dotyczących VAT wzrósł z 6,5% w 2017 r. do 29,0% w pierwszym półroczu 2018 r.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że przyczyną małego wykorzystania JPK w kontrolach prowadzonych w 2017 r. i w I połowie 2018 r. było przeprowadzanie w tym okresie kontroli podatkowych dotyczących głównie poprzednich okresów rozliczeniowych, w których podatnicy nie byli zobligowani do tworzenia i przekazywania poszczególnych struktur JPK.

(dowód: akta kontroli str. 12-27, 431-432, 532)

W ramach objętych kontrolami podatkowymi 442 okresami rozliczeniowymi w 2017 r. 2,5% dotyczyło podatników zobowiązanych do składania JPK_VAT, a w pierwszym półroczu 2018 r. 19,3% (z 249 okresów rozliczeniowych).

(dowód: akta kontroli str. 259)

Suma stwierdzonych uszczupień podatkowych wynikających z przeprowadzonych kontroli w zakresie podatku VAT wyniosła: 119 312,5 tys. zł w 2015 r., 130 554,2 tys. zł w 2016 r., 37 464,8 tys. zł⁴³ w 2017 r., a w pierwszym półroczu 2018 r. wyniosła 92 290,5 tys. zł. W 2017 r. nie stwierdzono uszczupień podatkowych wynikających z przeprowadzonych kontroli z wykorzystaniem JPK_VAT. Suma stwierdzonych uszczupień podatkowych wynikających z przeprowadzonych kontroli z wykorzystaniem JPK_VAT w I połowie 2018 r. wyniosła 2 011,1 tys. zł, co stanowiło 2,2% wszystkich stwierdzonych uszczupień.

(dowód: akta kontroli str. 12-43, 532)

Spadek sum stwierdzonych uszczupień podatkowych wynikających z przeprowadzonych kontroli w 2017 r. w stosunku do roku 2016 r. Naczelnik MUS wyjaśnił niezaliczeniem zakończonej w 2017 r. kontroli z kwotą przypisu 63 299,8 tys. zł. Kontrola została zakończona w maju 2017 r., jednak protokół został doręczony dopiero w 2018 r. z pomocą zagranicznej administracji podatkowej, co skutkowało zatwierdzeniem kontroli w 2018 r.⁴⁴

(dowód: akta kontroli str. 316-317)

Wysokość kwot wynikających ze składanych korekt deklaracji w podatku VAT po przeprowadzonych kontrolach wyniosła: 20 287,4 tys. zł w 2015 r., 1 561,4 tys. zł w 2016 r., 2 572,8 tys. zł w 2017 r. i 2 233,9 tys. zł w I połowie 2018 r.

⁴² Liczba pracowników działu SKP wynosiła na 31 grudnia: 2015 r. 35 osób, 2016 r. 30 osób, 2017 r. 24 osoby oraz na 30 czerwca 2018 r. 23 osoby.

⁴³ Przy uwzględnieniu kwoty uszczupień ustalonych w wyniku kontroli doraźnych wynoszącej 5 021,3 tys. zł.

⁴⁴ W sprawozdaniu MF-9Ps wykazuje się kontrole zatwierdzone w podsystemie Kontrola w okresie sprawozdawczym.

Naczelnik MUS wyjaśnił, że w 2015 r. wystąpiły korekty deklaracji w wysokości 16 891,3 tys. zł w zakresie jednego podatnika podatku VAT za okres od 1 lutego 2014 r. do 31 stycznia 2015 r., natomiast w pozostałych latach tak wysokich korekt nie odnotowano.

(dowód: akta kontroli str. 12-43, 316-317, 340-352, 453, 532)

Bez uwzględnienia wskazanej kwoty korekt w 2015 r. średnia korekt złożonych po przeprowadzonych kontrolach podatkowych w zakresie podatku VAT wynosiła 18,9 tys. zł w 2015 r., 21,1 tys. zł w 2016 r., 33,4 tys. zł w 2017 r. i 72,1 tys. zł w pierwszym półroczu 2018 r. Ponad 90% sumy korekt złożonych po przeprowadzonych w I półroczu 2018 r. kontrolach było efektem kontroli wszczętych w wyniku czynności analitycznych z wykorzystaniem repozytorium JPK lub kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem danych gromadzonych w ramach struktur JPK_VAT.

(dowód: akta kontroli str. 12-27, 341-352, 453)

Średni czas trwania kontroli podatkowych, w których nie wykorzystywano JPK wynosił: 10 dni w 2015 r., 22 dni w 2016 r., 28 dni w 2017 r. i 34 dni w I połowie 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 12-27, 377-380, 532)

Naczelnik wyjaśnił, że przyczyną statystycznego wzrostu czasu trwania kontroli podatkowych, w których nie wykorzystywano plików JPK na przestrzeni lat 2015-2018 był wzrost zaangażowania pracowników działu SKP w kontrole podatkowe dotyczące przestępstw karuzelowych, bądź podejrzewanych o udział w takich przestępstwach. (...) Kontrole te determinowane były wnioskami z Prokuratur oraz innych organów podatkowych w związku z prowadzonymi już kontrolami, często nadzorowanymi przez Prokuraturę. Wpływające wnioski o kontrole poddawane były analizie ryzyka przez dział SKA i na tej podstawie formułowane były wskazania do kontroli. Kontrole podatkowe dotyczące tzw. przestępstw karuzelowych wiązały się z dużymi uszczupleniami podatkowymi, były czasochłonne, skomplikowane i wymagały przeprowadzenia wielu dodatkowych czynności: w tym przesłuchania świadków, stron. Od 01.01.2016 r. zmieniły się przepisy Ordynacji podatkowej polegające na tym, że w razie braku kontaktu z kontrolowaną spółką protokoły kontroli doręcza się osobie upoważnionej do reprezentowania spółki, w naszym przypadku bardzo często są to osoby z miejscem zamieszkania za granicą, a kontrolę uważa się za zakończoną z dniem doręczenia protokołu. Kontrole te w głównej mierze zawyżają średni czas trwania kontroli podatkowej. Dodatkowo należy zaznaczyć, że siedem kontroli dotyczących przestępstw karuzelowych zakończonych w 2015 roku dotyczyło tego samego podatnika. Prowadzono je w tym samym czasie za różne okresy, co znacząco skróciło czas trwania kontroli w 2015 roku.

(dowód: akta kontroli str. 265-310)

Średni czas trwania kontroli, w których wykorzystywano JPK był krótszy o 16 dni (57%) w 2017 r. oraz 12 dni (29%) w I półroczu 2018 r. niż w przypadku kontroli, w których nie wykorzystywano JPK, jednak wzrósł w pierwszej połowie 2018 r. do 24 dni z 12 dni w 2017 r.

Wzrost ten Naczelnik MUS wyjaśnił m.in. dwoma długotrwałymi kontrolami podatkowymi (trwającymi 26 i 28 dni) przeprowadzonymi i zakończonymi protokołami kontroli w grudniu 2017 r., a zatwierdzonymi w I półroczu 2018 r. Ponadto jedna z kontroli trwała 30 dni, ponieważ swoim zakresem obejmowała również podatek dochodowy od osób prawnych. Dodatkowo do I półrocza 2018 r. zaliczono kontrolę trwającą 63 dni prowadzoną w 2017 r. i w 2018 r. (jako datę zakończenia przyjmowano datę doręczenia protokołu kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 12-27, 265-310, 377-380)

W 2015 r. przeprowadzono w MUS 183 postępowania podatkowe zakończone wydaniem decyzji wymiarowej. W roku 2016 przeprowadzono 230 postępowań, w 2017 r. 223 postępowania, a w I połowie 2018 r. 76 postępowań. Kwoty wynikające z wydanych decyzji wyniosły 5 871,1 tys. zł w 2015 r., 50 093,5 tys. zł w 2016 r., 119 200,3 tys. zł oraz 18 552,8 tys. zł w I połowie 2018 r.

Suma zatrzymanych wypłat nienależnego zwrotu VAT wyniosła w 2015 r. 66 318,0 tys. zł, a w 2016 r. 939,3 tys. zł. W 2017 r. oraz w pierwszej połowie 2018 r. nie wstrzymano nienależnego zwrotu VAT. Średni czas trwania postępowań podatkowych wynosił 156 dni w 2015 r., 220 dni w 2016 r., 115 dni w 2017 r. i 117 dni w pierwszej połowie 2018 r.

Kierownik Referatu Zastępujący Kierownika Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług, Podatków Majątkowych i Sektorowych⁴⁵ wyjaśnił, że w 2017 r. i pierwszym półroczu 2018 r. do działu SPV wpływały kontrole podatkowe prowadzone przez pracowników MUS dotyczące lat 2012-2015. Z reguły objęte były nimi podmioty karuzelowe. Byli to tzw. *znikający podatnicy* lub *spółki buforowe*. Nie pojawiali się *brokerzy*, czyli ostatni element karuzeli podatkowej, który występowałby o zwrot tego podatku. Podmioty określane mianem *znikającego podatnika* lub *spółki buforowej* nie wykazywały kwot zwrotów, z reguły wykazywały one niewielkie kwoty do wpłaty, których te podmioty nie regulowały lub kwoty do przeniesienia. W przypadku podmiotów zaliczonych do kręgu *znikających podatników* lub *buforów* wydawano decyzję w trybie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.⁴⁶ Z uwagi na odległe lata podatkowe ewentualne kwoty zwrotów były zrealizowane już wcześniej. W sytuacji gdy zwrot jako niezasadny został dokonany w poprzednich okresach występowało o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, i takie zabezpieczenia były wykonywane. Mogło się również zdarzyć, że zwrot został dokonany wcześniej przez inny organ podatkowy, z uwagi na zmianę właściwości podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 12-27, 455, 533)

W postępowaniach podatkowych zakończonych wydaniem decyzji wymiarowej prowadzonych w latach 2016-2018 (do 30 czerwca) nie wykorzystywano struktur JPK. Naczelnik MUS wyjaśnił, że postępowania podatkowe z zakresu podatku VAT prowadzone są w następstwie przeprowadzonych wcześniej kontroli podatkowych i ich ustaleń. Naczelnik podkreślił, że wykorzystanie dokumentów w postaci JPK_VAT odbywa się na etapie kontroli, gdzie gromadzona jest dokumentacja, a rola działu SPV sprowadza się przede wszystkim do oceny prawnej zebranego materiału dowodowego w kontekście obowiązujących przepisów podatkowych. Naczelnik zaznaczył również, że na etapie postępowań w zasadzie nie ma już potrzeby weryfikacji JPK_VAT, gdyż jeżeli było to niezbędne, dokumentacja ta została zebrana w trakcie kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 265-310)

Stosownie do art. 96 ust. 9 ustawy o VAT Naczelnik z urzędu wykreślał podatników z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika. W 2015 r. dokonano 322 wykreśleń, 366 w 2016 r., 706 w 2017 r., a w pierwszej połowie 2018 r. 165 wykreśleń.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że MUS nie posiada informacji o liczbie podatników wykreślonych z rejestru VAT w następstwie bezpośredniego lub pośredniego wykorzystania JPK.

(dowód: akta kontroli str. 12-27, 458-459)

W wyniku wykorzystania w referacie SEE zestawień zobowiązanych wraz z wykazem ich kontrahentów (nabywców towarów lub usług) ujawnionych w raportach DA MF dokonano (za okresy od stycznia 2017 r. do lutego 2018 r.) 25 zajęć wierzytelności, z czego osiem skutecznych na kwotę 821,2 tys. zł. Ponadto z wykorzystaniem samodzielnie pobranych zestawień kontrahentów za okres od czerwca 2017 r. do czerwca 2018 r. dokonano 459 zajęć egzekucyjnych i zabezpieczających z czego 67 skutecznych na kwotę 1 659,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 353-372)

Naczelnik MUS wyjaśnił, że wprowadzenie i wykorzystanie JPK powoduje szybszą weryfikację danych zawartych w deklaracjach, co skutkuje większą możliwością weryfikacji składanych przez podatników danych do urzędu (zarówno deklaracji VAT jak też plików

⁴⁵ Dalej: SPV.

⁴⁶ Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm. Dalej: ustawa o VAT.

JKP_VAT). Podkreślił też uprządkowanie danych u podatników w zakresie danych rejestracyjnych ich kontrahentów. W opinii Naczelnika pozyskiwanie przez KAS danych w jednolitej strukturze i formacie ułatwia wzajemną kontrolę i komunikację na etapie przekazywania i analizowania oraz umożliwia identyfikację struktury kontrahentów i stawek podatku VAT.

Naczelnik MUS wskazał także możliwość szybszej weryfikacji stanu majątkowego w przypadku ubiegania się przez podatnika o ulgi i odroczenia.

W opinii Naczelnika Urzędu przeniesienie części ciężaru przeprowadzenia analiz, oraz związanych z tym ryzyk, na poziom centralny, skutkowało mniejszym prawdopodobieństwem przeoczenia nieprawidłowości w rozliczeniach podatników z urzędem. Naczelnik podkreślił też wiodącą rolę DA MF w typowaniu podmiotów do czynności weryfikacyjnych i sprawdzających oraz kontroli w zakresie podatku VAT. Jako efekt wprowadzenia JPK zidentyfikował on również możliwość przeprowadzania w większym zakresie czynności w siedzibie urzędu, bez konieczności delegowania pracowników oraz analizy większej ilości danych z faktur, w tym możliwość analizy faktur wystawionych przez podatników spoza właściwości MUS w Krakowie.

Zdaniem Naczelnika wprowadzenie JPK ułatwiło kontakt z podatnikami w zakresie informacji zawartych w JPK_VAT i poprawiło wizerunek Administracji Skarbowej w zakresie korzystania z urządzeń informatycznych.

(dowód: akta kontroli str. 383)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

MUS wykorzystywał JPK w celu typowania podatników do przeprowadzenia kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT, w prowadzonych czynnościach sprawdzających i kontrolnych. NIK pozytywnie ocenia, że w I połowie 2018 r. w ramach prowadzonych czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK stwierdzono o 62,0% większe kwoty uszczupień podatkowych w odniesieniu do całego 2015 r. W 2017 r. 11,4% kwot ustalonych w wyniku czynności sprawdzających było wynikiem wykorzystania JPK_VAT, a w pierwszym półroczu 2018 r. stanowiło to 29,6%. Ponadto w I poł. 2018 r. średnia kwota ustaleń w przeliczeniu na czynność sprawdzającą przy wykorzystaniu JPK (17,1 tys. zł) przewyższyła średnią dla wszystkich takich czynności (15,9 tys. zł).

W kontrolowanym okresie zmalała liczba kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, co było efektem m.in.: zmniejszenia zatrudnienia w dziale SKP, prowadzenia czynności weryfikacyjnych i sprawdzających. Niski stopień wykorzystania JPK w kontrolach podatkowych (6,5% w 2017 r. i 29,0% w I poł. 2018 r.) wynikał z objęcia kontrolami okresów rozliczeniowych, w których podatnicy nie byli jeszcze zobligowani do tworzenia i przekazywania struktur JPK. Odsetek kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, w których korzystano z danych gromadzonych w repozytorium JPK oraz struktur JPK na żądanie wzrósł w pierwszej połowie 2018 r. ponad czterokrotnie w stosunku do stanu z 2017 r.

Na podkreślenie zasługuje, że JPK_VAT wykorzystywano również na potrzeby egzekucji administracyjnej oraz postępowań zabezpieczających, dzięki czemu w okresie od stycznia 2017 r. do czerwca 2018 r. wyegzekwowano wierzytelności na kwotę 2 480,5 tys. zł.

Pozytywny wpływ JPK odnotowano w zakresie czasu trwania kontroli podatkowych. Średni czas trwania kontroli w zakresie podatku VAT, w których wykorzystywano JPK był krótszy w 2017 r. o 57,1% od kontroli prowadzonych bez użycia tego narzędzia, a w I poł. 2018 r. krótszy o 29,4%, co mogło sprzyjać zmniejszeniu uciążliwości kontroli dla podatnika.

NIK ocenia pozytywnie osiągnięcie założonych dla MUS wskaźników opartych na obowiązujących miernikach: w 2017 r. *Efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie JPK* oraz w I połowie 2018 r. *Składanie plików JPK_VAT*.

IV. 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 Kontroli⁴⁷ kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Krakowie.

W związku z usunięciem stwierdzonej nieprawidłowości przez jednostkę kontrolowaną w trakcie kontroli Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje wniosków pokontrolnych i nie oczekuje odpowiedzi na niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Kraków, dnia 12 października 2018 r.

Kontroler:

Piotr del Fidali

starszy inspektor kontroli państwowej

P. del Fidali
Podpis

p.o. DYREKTOR
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Krakowie
Volanta Stawska

⁴⁷ Dz. U. z 2017 r., poz. 524 ze zm.