

EFEKTYWNOŚĆ DZIAŁANIA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ¹

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/6>

Arkadiusz Raducki

absolwent Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
raducki.arkadiusz@gmail.com

Effectiveness of the national tax administration

Abstract

Purpose: The solution to the low efficiency of the tax administration in Poland in the last decade was to consolidate the entire tax apparatus in 2017. The main objective of the study is to determine the impact of fiscal administration consolidation on the effectiveness of its operations. The conducted analysis will allow to assess whether the tax administration reform of 2017 resulted in an increase in the effectiveness of its operation in 2017–2020 compared to previous years.

Design/methodology/approach: The data used here was based on materials published by the Supreme Audit Office and reports of international financial advisory companies, including taxes. The opinions of administrative law and tax law experts on legislative changes affecting the effectiveness of the National Tax Administration were also taken into account. Therefore, the analyses carried out in the study are of secondary nature to a large extent.

Findings: The conducted analysis showed that in 2017–2020 there was a significant improvement in most of the analysed performance indicators of the National Tax Administration compared to previous years. Disadvantageous phenomena in taxation, such as the shadow economy or the VAT and CIT gap, were significantly reduced, which resulted in an increase in the amount of tax and customs revenues in the state budget. The increase in efficiency is also measured in the increased effectiveness of tax and customs-fiscal audits in recent years. The efficiency of the enforcement of tax arrears has also increased significantly. Innovative IT systems played a major role in increasing the efficiency of the consolidated fiscal administration. However, it should be remembered that in the analysed years, i.e. 2017–2020, Poland had a good general economic climate, which significantly facilitated the National Tax Administration to achieve better results. In addition, many factors influence the increase in the efficiency of the tax authorities' activities, example.g. in combating tax crime, so it should be noted that the existing relationships may be of a coincidence.

Keywords: National Tax Administration, efficiency, effectiveness, reform, tax administration.

¹ Rozdział powstał na podstawie pracy magisterskiej autora.

Sugerowane cytowanie:

Raducki, A. (2022). Efektywność działania Krajowej Administracji Skarbowej. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym* (s. 97–118). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/6>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wstęp

Odpowiedzialne kształtowanie polityki fiskalnej nie może odbywać się bez silnej administracji skarbowej. Istotnie kształtuje ona nie tylko sytuację finansową kraju, lecz również bezpośrednio wpływa na sytuację uczestników rynku danego państwa. Niezbędnym elementem pozwalającym państwu osiągnąć zrównoważony rozwój w perspektywie średnio- i długoterminowej jest efektywnie działająca administracja skarbowa, gwarantująca wysoki i pewny dochód do budżetu publicznego. Aby tę efektywność zapewnić, rządy muszą nieustannie dostosowywać strukturę administracji skarbowej i jej zasoby do szybko zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. W Polsce wraz z początkiem marca 2017 r. doszło do skonsolidowania administracji podatkowej, służby celnej i kontroli skarbowej, które realizowały swoje zadania w różnych strukturach organizacyjnych oraz według innych strategii i kierunków działań. Obowiązujący model aparatu skarbowego przez blisko 20 lat nie podlegał znacznym modyfikacjom i dlatego ostatecznie przestał być skuteczny i efektywny. Aby temu zaradzić, utworzono Krajową Administrację Skarbową (KAS), czyli wyspecjalizowaną administrację rządową w zakresie poboru należności podatkowych i niepodatkowych.

Reforma administracji skarbowej była przeprowadzona w 2017 r. na niespotykaną dotychczas skalę, gdyż zakres wprowadzonych zmian objął ok. 65 tys. pracowników i funkcjonariuszy administracji skarbowej. Izby skarbowe zostały zastąpione przez izby administracji skarbowej, z kolei urzędy celno-skarbowe przejęły zadania urzędów kontroli skarbowej oraz izb i urzędów celnych. Tym samym zniesiono system trzech odrębnie funkcjonujących kontroli, które zostały zastąpione przez dwie – kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową. Rozszerzono także zakres wykonywanych przez organy skarbowe obowiązków. Najistotniejsza zmiana dotyczyła naczelników urzędów skarbowych, którzy po reformie zaczęli odgrywać rolę podstawowych organów egzekucyjnych. Ze względu na szczególne znaczenie przeprowadzonej reformy oraz jej skalę istotne jest zwrócenie uwagi na skutki skonsolidowania trzech odrębnych pionów administracji: podatkowej, skarbowej i celnej w kontekście efektywności działania administracji skarbowej.

Głównym celem rozdziału jest zatem określenie wpływu skonsolidowania administracji skarbowej na efektywność jej działania. Przeprowadzona analiza pozwoli ocenić, czy reforma administracji skarbowej z 2017 r. skutkowałą zwiększeniem efektywności jej działania w latach 2017–2020 względem lat poprzednich. W związku z tym w opracowaniu skupiono uwagę na najistotniejszych obszarach działalności KAS. W pierwszym punkcie przeanalizowano strukturę dochodów podatkowych i celnych oraz dynamikę ich wzrostu. W dru-

gim przedstawiono koszty funkcjonowania administracji skarbowej i ich udział we wpływach podatkowych, a zatem zbadano efektywność KAS z perspektywy ekonomicznej. W trzecim punkcie zwrócono uwagę na skuteczność przeprowadzania kontroli podatkowych i celno-skarbowych przez organy skarbowe, a w czwartym zbadano efektywność egzekwowania zaległości podatkowych przez organy egzekucyjne. Z kolei w ostatnim punkcie przedstawiono zmiany, które zaszły w kontekście wykorzystywanych przez administrację skarbową systemów informatycznych.

Główny cel rozdziału jest realizowany za pomocą celów szczegółowych, które bezpośrednio nawiązują do kwestii badanych w punktach. Istotne jest zatem zbadanie wpływu utworzenia KAS na wielkość poziomu luki VAT i CIT w Polsce oraz ich znaczenie dla kształtowania się dochodów podatkowych w budżecie państwa. Ponadto szczegółowym celem rozdziału jest analiza liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych i celno-skarbowych oraz czynności sprawdzających, jak również przedstawienie zmian legislacyjnych wpływających na ich skuteczność. Do osiągnięcia głównego celu przyczynią się także rozważania na temat wielkości zaległości podatkowych i efektywności ich egzekwowania przez organy egzekucyjne. Ważnym aspektem rozważań jest także ocena znaczenia nowoczesnych systemów informatycznych dla efektywności działania KAS. W osiągnięciu celów rozdziału niezbędne okazały się szczegółowe informacje o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli (NIK), dotyczące przede wszystkim skuteczności i efektywności administracji skarbowej w poborze podatków oraz egzekwowania zaległości podatkowych. Wykorzystano również analizy wykonania budżetu państwa publikowane co roku przez NIK, a także raporty międzynarodowych firm doradczych w zakresie finansów, w tym podatków. Uwzględniono także opinie ekspertów prawa administracyjnego i prawa podatkowego dotyczące zmian legislacyjnych, wpływających na efektywność działania KAS.

Kluczowym zagadnieniem prowadzonej analizy jest określenie pojęcia efektywności. W niniejszym rozdziale jest ona rozpatrywana w kategorii ekonomicznej i oznacza stosunek poniesionych nakładów do uzyskanych efektów. W przypadku analizowania efektywności działania administracji skarbowej efekt najczęściej przypisywany jest do wartości osiągniętych dochodów podatkowych, natomiast koszt poboru tych podatków stanowi poniesiony nakład. Niestety z uwagi na niewielką liczbę danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów w tym zakresie trudno jest prowadzić dogłębną analizę efektywności ekonomicznej KAS. Jedynym wskaźnikiem rozpatrzonym w rozdziale należącym bezpośrednio do tak rozumianej efektywności jest wskaźnik udziału kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w dochodach podatkowych. Dlatego też mierzoną efektywność poszerzono o inne wskaźniki, które zostały ujęte w dalszej części rozważań. Zalicza się do nich przede wszystkim wskaź-

nik efektywności egzekucji administracyjnej i wskaźnik skuteczności kontroli podatników. Ponadto w rozdziale zwrócono uwagę także na efektywność KAS w walce z przestępczością podatkową.

1. Struktura i dynamika dochodów podatkowych i celnych budżetu państwa

Podstawową funkcją finansów publicznych jest funkcja fiskalna, która polega na zapewnieniu państwu dochodów, dzięki którym można sfinansować wydatki poniesione na wykonywanie zadań publicznych w imię i na rzecz obywateli (Wołowicz, 2021, s. 25). Państwo posiada wiele źródeł dochodów budżetowych, jednak najważniejszym są podatki. Stanowią one ok. 90% całego budżetu Polski. W obecnym systemie prawnym za pobór należności podatkowych i celnych odpowiada KAS. W zakresie badania efektywności jej działania przydatne jest zatem ukazanie zmian w kształtowaniu się dochodów podatkowych w Polsce. To właśnie administracja skarbowa odpowiada za wykorzystywanie wszystkich instrumentów, które mają przynosić wymierny skutek w postaci większych dochodów podatkowych w budżecie państwa. Dlatego też analizując efektywność działania KAS, należy wskazać, jak zmieniały się wysokość i struktura dochodów podatkowych i celnych budżetu państwa. W tabeli 1 przedstawiono wysokość i strukturę dochodów podatkowych i celnych w latach 2014–2020.

Zarówno dochody podatkowe, jak i celne sukcesywnie zwiększały się od 2014 r. Suma uzyskanych dochodów podatkowych między rokiem 2014 a 2020 zwiększyła się o ponad 45%. Jednakże na wzrost dochodów podatkowych nie wpływa jedynie efektywnie działająca administracja skarbowa. Choć ma ona szczególne znaczenie w kształtowaniu struktury dochodów podatkowych w budżecie państwa, to należy pamiętać także o innych czynnikach, które bezpośrednio wpływają na ich wielkość. W literaturze przedmiotu wymienia się trzy czynniki, które poza działaniem administracji skarbowej wpływają na zwiększenie dochodów podatkowych. Istotne jest zatem uwzględnienie, czy w badanym kraju nastąpił wzrost dochodów ludności wskutek wzrostu płac, wzrostu zatrudnienia i wzrostu cen (Żyżyński, 2009, s. 88). Analizując wzrost dochodów podatkowych w Polsce w latach 2014–2020, należy mieć na względzie to, że wymienione trzy czynniki występowały w każdym badanym roku. Dobra koniunktura gospodarcza w ostatnich latach w Polsce znacznie przyspieszyła wzrost dochodów podatkowych, jednak największy wzrost nastąpił w 2017 r., czyli w roku, w którym utworzono KAS. Trend silnego wzrostu utrzymał się także w kolejnych latach, poza rokiem 2020, w którym

Tabela 1. Dochody podatkowe i celne w latach 2014–2020

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
(mln zł)							
Podatek od towarów i usług	124 262,2	123 120,8	126 584,1	156 801,2	174 947,1	180 891,8	184 551,9
Podatek akcyzowy	61 570,4	62 808,6	65 749,3	68 261,3	72 108,5	72 395,9	71 787,3
Podatek od gier	1 234,7	1 337,1	1 406,9	1 640,2	1 901,9	2 336,6	2 337,9
PIT	43 022,0	45 040,0	48 232,4	52 668,8	59 558,7	65 444,9	63 797,4
CIT	23 266,2	25 813,4	26 381,4	29 758,5	34 640,9	39 984,7	41 293,1
Podatek od wydobycia niektórych kopalin	1 425,0	1 553,5	1 277,5	1 786,2	1 689,1	1 536,5	1 672,1
Podatek od niektórych instytucji finansowych	–	–	3 506,8	4 341,2	4 507,4	4 700,4	4 822,1
Cło	2 440,7	2 929,1	3 177,8	3 555,7	4 034,6	4 409,0	4 557,7
Suma (bez cła)	254 780,5	259 673,4	273 138,4	315 257,4	349 353,6	367 290,8	370 262,8
(%)							
Podatek od towarów i usług	48,8	47,4	46,3	49,7	50,1	49,2	49,8
Podatek akcyzowy	24,2	24,2	24,1	21,6	20,6	19,7	19,4
Podatek od gier	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6
PIT	16,8	17,3	17,7	16,7	17,0	17,8	17,2
CIT	9,0	9,9	9,7	9,4	9,9	10,9	11,1
Podatek od wydobycia niektórych kopalin	0,6	0,6	0,5	0,6	0,5	0,4	0,4
Podatek od niektórych instytucji finansowych	–	–	1,2	1,4	1,3	1,3	1,3
Suma (bez cła)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

PIT – podatek dochodowy od osób fizycznych

CIT – podatek dochodowy od osób prawnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (NIK, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020a, 2021a).

pandemia wirusa SARS-CoV-2 zahamowała tę tendencję. Istotne jest zatem zwrócenie uwagi na przyczynę zmianę struktury dochodów podatkowych od 2017 r. Szczególne znaczenie dla wzrostu dochodów podatkowych w latach 2014–2020 miały podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych i podatek akcyzowy. W tabeli 2 została ukazana dynamika wzrostu dla tych podatków, jak również dla dochodów z cła.

Tabela 2. Dynamika dochodów podatkowych i z cła w latach 2014–2020

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	(%)						
Podatek od towarów i usług	100,00	99,08	101,86	126,18	140,78	145,57	148,51
PIT	100,00	104,69	112,11	122,42	138,43	152,11	148,29
CIT	100,00	110,94	113,38	127,90	148,88	171,85	177,48
Podatek akcyzowy	100,00	102,01	106,78	110,86	117,11	117,58	116,59
Cło	100,00	120,01	130,20	145,68	165,30	180,64	186,73

Źródło: opracowanie własne.

Największa dynamika wzrostu wystąpiła w przypadku podatków dochodowych, dla PIT w 2019 r. bowiem był to wzrost o ponad 50%, natomiast dla CIT – wzrost o ponad 70%. Równie dynamicznie wzrastały dochody z tytułu podatku od towarów i usług (VAT). W tym przypadku należy zauważyć, że wzrost o ponad 48% względem roku 2014 odpowiadał za blisko 60 mld zł więcej w budżecie państwa. W tym samym okresie nastąpił także znaczny wzrost dochodów z cła, w budżecie państwa bowiem znalazło się o 86% środków więcej z tego tytułu. Najmniejsza dynamika wzrostu wystąpiła w przypadku podatku akcyzowego. Tak duży wzrost podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług ma związek z realizacją zadań przez KAS, której jednym z celów jest uszczelnianie systemu podatkowego i walka z przestępczością podatkową. Większe wpływy z tytułu podatku od towarów i usług to przede wszystkim efekt zmniejszania się luki VAT w Polsce. W latach 2012–2015 Polska co roku traciła z tytułu VAT ok. 40 mld zł. Wówczas stosunek luki VAT do całkowitej wartości należnej wynosił ponad 24%. Natomiast wartości luki VAT w tych latach były jednymi z największych wśród 28 państw Unii Europejskiej (Center for Social and Economic Research [CSER], 2018, s. 47). Z kolei od 2016 r. następował trend spadkowy w wielkości luki VAT w Polsce, by ostatecznie w 2019 r. wielkość ta wyniosła ok. 19 mld zł (CSER, 2020, s. 52). W 2020 r. stosunek luki VAT do całkowitej wartości należnej wynosił ok. 10%, a zatem nastąpił spadek o 14 punktów procentowych względem lat 2012–2015. Niestety, pomimo zdecydowanego zmniejszenia poziomu luki VAT

Polska zajmuje odległe, 17. miejsce wśród wszystkich państw UE (CSER, 2020, s. 25). Skuteczne działania KAS w zakresie uszczelniania systemu podatkowego znalazły także odzwierciedlenie w zmniejszającej się luce CIT. Jak wskazuje bowiem Polski Instytut Ekonomiczny (2020, s. 4), luka CIT w 2018 r. była mniejsza o 35% w porównaniu do 2014 r. Było to także skutkiem zmniejszenia się szarej strefy w Polsce. Według badań przeprowadzonych przez Ernest&Young rozmiar szarej strefy jako procent PKB w 2009 r. wyniósł 14,4%, natomiast w 2018 r. – 10,8% (EY, 2020, s. 16). Warto odnotować, że utworzenie KAS wpłynęło pozytywnie na wzrost wskaźnika relacji wpływów podatkowych do PKB. W 2014 r. relacja ta wyniosła 17,2%, w 2016 r. – 17,4%, a w 2017 r. – 18,5%. Z kolei w 2018 r. nastąpił wzrost o 0,9 punktu procentowego i osiągnięto poziom relacji 19,4% (NIK, 2020b, s. 15). Przytoczone dane wskazują, że do zwiększenia dochodów podatkowych w budżecie państwa pośrednio przyczyniło się utworzenie KAS. Ponadto dzięki skuteczniejszej walce z przestępczością podatkową obecny system podatkowy jest szczelniejszy, na co wskazuje zmniejszenie się luki VAT i CIT. Zatem przeprowadzenie reformy administracji skarbowej pozytywnie wpłynęło na zabezpieczenie interesów finansowych Skarbu Państwa.

2. Efektywność ekonomiczna Krajowej Administracji Skarbowej

Rozważania na temat efektywności działania KAS są skoncentrowane nie tylko na najważniejszych aspektach jej działalności, a zatem na poborze podatków i ceł, walce z przestępczością podatkową, egzekucją zaległości podatkowych czy prowadzeniem kontroli, lecz również na ocenie wykorzystywania przez KAS dostępnych jej zasobów w relacji do osiągniętych rezultatów. Zatem istotne jest, jak KAS gospodaruje środkami, by osiągnąć założone cele statutowe. Aby móc zbadać efektywność ekonomiczną KAS, należy zidentyfikować wydatki ponoszone w związku z prowadzoną działalnością. Do najistotniejszych wydatków ponoszonych przez KAS zalicza się koszty poboru podatków i ceł, wynagrodzeń dla pracowników i funkcjonariuszy, najmu lokali, koszty ponoszone na infrastrukturę techniczną oraz koszty sądowe. Szczególnie ważnym wydatkiem jest ten związany z poborem podatków i ceł, lecz Ministerstwo Finansów nie prowadzi szczegółowych statystyk w tym zakresie. Dlatego też, badając efektywność ekonomiczną KAS, możliwe jest korzystanie jedynie z danych NIK o całkowitych wydatkach poniesionych na sfinansowanie działalności administracji skarbowej w danym roku budżetowym.

Publikowana co roku przez NIK analiza wykonania budżetu państwa zawiera informacje dotyczące kosztów funkcjonowania administracji skarbowej. Jak wskazuje NIK, administracja skarbowa rozumiana jest szeroko, gdyż koszty jej działalności dotyczą Ministerstwa Finansów, izb administracji skarbowej z podległymi urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi, Krajowej Szkoły Skarbowości i Krajowej Informacji Skarbowej. Korzystając z tych danych, warto zbadać, jak zmieniała się wielkość ponoszonych kosztów na funkcjonowanie administracji skarbowej w latach 2014–2020, oraz obliczyć i przeanalizować wskaźnik udziału kosztów we wpływach podatkowych w latach 2014–2020.

Tabela 3. Dochody podatkowe i z cła oraz poniesione koszty na sfinansowanie działalności administracji skarbowej, a także udział tych kosztów we wpływach w latach 2014–2020

Rok	Dochody (mln zł)	Koszty funkcjonowania administracji skarbowej (mln zł)	Udział kosztów w dochodach (%)
2014	296 329,8	5956,9	2,01
2015	304 854,4	5984,8	1,96
2016	321 690,4	6298,9	1,96
2017	368 535,7	6609,9	1,79
2018	410 309,3	6558,6	1,60
2019	431 507,3	7229,1	1,68
2020	441 586,1	7795,9	1,77

Źródło: opracowanie własne na podstawie (NIK, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020a, 2021a).

Jednym z celów reformy aparatu skarbowego było zredukowanie kosztów jego funkcjonowania. Dane w tabeli 3 jednoznacznie wskazują, że po utworzeniu KAS w 2017 r. wydatki te gwałtownie wzrosły i trend ten utrzymał się również w następnych latach. Jednocześnie znacznie wzrastały dochody podatkowo-celne, dlatego też wydatki na sfinansowanie działalności administracji skarbowej stanowiły coraz mniejszy procent zrealizowanych dochodów. Wyjątek stanowią lata 2019 i 2020, kiedy koszty funkcjonowania administracji skarbowej rosły szybciej niż dochody podatkowe wraz z cłem. Najlepszym pod tym względem okazał się rok 2018, ograniczono bowiem wówczas koszty względem poprzedniego roku, natomiast dochody podatkowe i z tytułu cła istotnie wzrosły.

Analizując wskaźnik udziału kosztów w dochodach podatkowych i dochodach z cła, można zauważyć, że efektywność ekonomiczna KAS wzrosła względem roku 2016 i lat poprzednich. Z danych zawartych w tabeli 3 można również obliczyć, jaka kwota dochodów podatkowych i celnych przypada na każdy wydany

złoty na funkcjonowanie administracji skarbowej. W 2014 r. każdy wydany złoty przyniósł 49,7 zł wpływów do budżetu. Tendencja wzrostowa utrzymała się również w 2017 r., kwota ta bowiem wyniosła wówczas 55,8 zł. Istotna zmiana zaszła w 2018 r., ponieważ złoty wydany na działalność administracji skarbowej przyniósł aż 62,6 zł. Niestety trend ten nie utrzymał się w latach 2019 i 2020, gdyż wydanie jednego złotego przyniosło kolejno 59,7 zł i 56,6 zł. Zebrane dane świadczą o rosnącej efektywności ekonomicznej KAS, mimo niepokojącego faktu, że zarówno w roku 2019, jak i 2020 wskaźnik udziału kosztów w dochodach podatkowych i celnych znacznie wzrósł względem roku 2018. Powodem wzrostu kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w ostatnich dwóch latach był wzrost kosztów związanych z podwyżką wynagrodzeń pracowników i funkcjonariuszy KAS, jak również usprawnianie zasobów technologicznych KAS. Mimo ciągłego wzrostu wpływów podatkowych do budżetu państwa Ministerstwo Finansów powinno nadal dążyć do ograniczania kosztów poniesionych na działalność administracji skarbowej, przy jednoczesnym maksymalizowaniu osiągniętych efektów.

3. Skuteczność kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych

Zabezpieczanie interesów finansowych państwa przez KAS odbywa się m.in. poprzez kontrolę podatników. Skuteczność kontroli przyczynia się do zwiększenia efektywności poboru zaległości podatkowych i do ograniczania, a nawet eliminowania przypadków przestępstw podatkowych. Warto dodać, że do 2017 r. obowiązywały trzy kontrole, które były prowadzone przez organy podatkowe, celne i kontroli skarbowej. Praktyka pokazała, że organy te nie były spójne w swoich działaniach, co powodowało częste powielanie zadań oraz rozproszenie kompetencji i odpowiedzialności między nimi. Ponadto występujące różnice proceduralne między trzema typami kontroli nie wpływały pozytywnie na kształtowanie obowiązków i praw podatników (Gorgol i Bielecki, 2018, s. 7). Przeprowadzona w 2017 r. reforma zmieniła nie tylko struktury organizacyjne aparatu skarbowego, lecz także wprowadziła wiele zmian legislacyjnych, w tym w zakresie kontroli podatników przez organy skarbowe i podatkowe.

Choć w ustawodawstwie polskim zmodyfikowano cały szereg przepisów dotyczących kontroli podatkowych i celno-skarbowych, to uwagę należy skupić na tych zmianach, które pozytywnie wpłynęły na wzrost ich skuteczności. Pierwszą istotną zmianą było zrezygnowanie z zawiadomienia kontrolowanego podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Wpływ tej zmiany na wzrost skuteczności kontroli celno-skarbowych przejawia się szczególnie w pełniejszej

ochronie źródeł dochodów budżetu państwa i ograniczaniu zjawiska unikania opodatkowania (Podsiadły i Zawiejska-Rataj, 2018, s. 348). Kolejna istotna zmiana pozwoliła organom KAS przeprowadzać kontrolę pod nieobecność kontrolowanego podatnika. W takim przypadku organy KAS są zobowiązane jedynie do okazania legitymacji służbowej. Zmiana ta spowodowała przede wszystkim usprawnienie przebiegu kontroli i ograniczenie przestępstw podatkowych, w tym szarej strefy, poprzez szybsze zabezpieczenie ewentualnych dowodów w sprawach karnoskarbowych. Nowe regulacje przewidują również, że w przypadku prowadzenia kontroli celno-skarbowej organy KAS mogą zobowiązać banki do przekazania wrażliwych danych podatników, wobec których istnieje podejrzenie o prowadzenie dodatkowej, niezarejestrowanej lub ukrytej działalności. Organy KAS mają zatem możliwość sprawdzenia rachunków bankowych podatników, co uskutecznia zabezpieczenie środków zgromadzonych na tych rachunkach, które mogłyby zaspokoić interesy Skarbu Państwa przy ewentualnym prowadzeniu egzekucji administracyjnej.

Organy skarbowe wyposażono także w narzędzia umożliwiające analizę ryzyka związanego z wystąpieniem nieprawidłowości oraz ustaleniem i oceną środków niezbędnych do jego zwalczania, o czym stanowi art. 58 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. Analiza ryzyka ma szczególne znaczenie na etapie wszczynania kontroli, ponieważ pozwala organom skarbowym wytypować tych podatników, którzy stanowią realne zagrożenie dla finansów publicznych. Dzięki analizie ryzyka organy KAS coraz częściej zastępują prowadzenie kontroli podatkowych i celno-skarbowych czynnościami sprawdzającymi. W ten sposób mogą już na wczesnym etapie wykryć z dużym prawdopodobieństwem naruszenie przepisów prawa przez podatników. Potwierdzeniem tego jest fakt, że liczba wykonanych czynności sprawdzających wzrosła z 2220 tys. w 2015 r. do 2634,5 tys. w 2020 r. (NIK, 2020b, s. 12). Jednocześnie zmalała liczba podejmowanych kontroli podatkowych i celno-skarbowych, co przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Liczba kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych w latach 2015–2020

Rok	Liczba kontroli podatkowych	Liczba kontroli celno-skarbowych*
2015	49 837	5 956
2016	38 421	5 775
2017	27 226	4 271
2018	23 036	3 066
2019	20 374	2 621
2020	b.d.	2 337

* Dane dla lat 2015 i 2016 dotyczą kontroli skarbowych przeprowadzanych przez urzędy kontroli skarbowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (NIK, 2020b, s. 54).

Dane ukazane w tabeli 4 potwierdzają nowe podejście organów skarbowych do kontroli podatników. Od 2015 r. liczba przeprowadzonych kontroli wyraźnie zmalała. Ma to związek przede wszystkim z utworzeniem KAS, dla której najważniejsze było kontrolowanie dużych podatników, których działania często o wiele bardziej uszczuplały dochody budżetu państwa. Jednocześnie, jak wskazano w odpowiedzi na interpelację nr 25239 w 2018 r., kontrola dużych podatników może przynieść więcej korzyści finansowych dla Skarbu Państwa. Stąd też organy KAS nie podejmują działań kontrolnych wobec tych podatników, u których wykryte nieprawidłowości można ograniczyć już na wczesnym etapie postępowania kontrolnego. Tendencję spadkową przeprowadzanych kontroli podatkowych potwierdzają także dane NIK (2020b, s. 56) dotyczące kontroli podatkowych przypadających na jednego kontrolera urzędu skarbowego. W 2015 r. średnio kontroler przeprowadzał 12,9 kontroli podatkowych w roku kalendarzowym. W 2017 r. wartość ta wynosiła już zaledwie 7,3 kontroli podatkowych, natomiast w 2019 r. liczba kontroli podatkowych przypadająca na jednego kontrolera urzędu skarbowego wyniosła 6,8. W przypadku kontroli skarbowych przypadających na jednego kontrolera urzędu kontroli skarbowej w 2015 r. wartość ta wynosiła 1,7, a rok później kontroler przeprowadził średnio 2 kontrole. W 2017 r. średnia liczba kontroli celno-skarbowych przypadających na jednego kontrolera urzędu celno-skarbowego wyniosła 1,9, a w 2018 r. zmalała do 1,4 (NIK, 2020b, s. 57).

W przypadku czynności sprawdzających warto uwzględnić fakt, że powszechne korzystanie z tego instrumentu przez pracowników urzędów skarbowych przyczyniło się również do wzrostu ujawnionych kwot nieprawidłowości. W 2015 r. kwota ta wyniosła 1052,6 mln zł, a w 2017 r. wzrosła do 1103,0 mln zł. W latach późniejszych pracownicy urzędów skarbowych także ujawniali większe kwoty nieprawidłowości, w 2018 r. bowiem kwota ta wyniosła 2412,4 mln zł, a rok później 3573,8 mln zł (NIK, 2020b, s. 12). Z kolei w 2020 r. kwota ta zmniejszyła się o 26,8% i wyniosła 2623,1 mln zł (NIK, 2021b, s. 136). Należy przywołać także wartość wskaźnika skuteczności kontroli, który rozumie się jako stosunek kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli. Wartość wskaźnika w 2015 r. osiągnęła poziom 85,8%, a w 2017 r. wzrosła do poziomu 89,9%. W następnych latach tendencja wzrostowa utrzymała się i wskaźnik skuteczności wyniósł 90,1% w 2018 r., a rok później 93,9% (NIK, 2020b, s. 63). Jednocześnie wzrastała kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowych, w 2015 r. bowiem kwota ta wyniosła 5830,5 mln zł, w 2017 r. – 5891,9 mln zł, natomiast w 2018 r. nastąpił wzrost do 6150,3 mln zł. Tendencja ta nie znalazła odzwierciedlenia w przypadku kontroli celno-skarbowych, gdyż w tym przypadku kwota stwierdzonych nieprawidłowości zmalała w 2018 r. o 39,1% względem roku 2015 i wyniosła 11 291,3 mln zł (NIK, 2020b, s. 54).

Opierając się na danych Ministerstwa Finansów i NIK, należy uznać, że skuteczność kontroli podatkowych i celno-skarbowych wzrosła, odkąd zreformowano struktury administracji skarbowej w 2017 r. Według Ministerstwa Finansów kontrole celno-skarbowe wpłynęły na wzrost wpłat o 7,6% do budżetu państwa w 2019 r. względem roku poprzedniego. Analogicznie w przyjętym okresie wyglądała sytuacja kontroli podatkowych, które przyczyniły się do wzrostu wpłat o 19,8% do budżetu państwa (Ministerstwo Finansów, 2020). Zatem mimo spadku liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych i celno-skarbowych wielkość wpłat do budżetu państwa wzrosła w obu przypadkach. Tym samym wzrost skuteczności kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych przełożył się na wzrost efektywności działania kontrolerów oraz całej KAS.

4. Efektywność egzekwowania zaległości podatkowych

Najistotniejszym zagadnieniem w analizie efektywności działania KAS jest egzekwowanie zaległości podatkowych przez jej organy. Sposobem na zapewnienie bezpieczeństwa finansowego państwa jest skuteczne i efektywne pobieranie zaległości podatkowych i niepodatkowych od wszystkich podatników. Sprawnie i wydajnie działająca administracja skarbowa zapewnia państwu środki, dzięki którym może ono realizować zadania na rzecz jego obywateli. Ponadto, jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2003 r., egzekucja należności publicznoprawnych stanowi obowiązkowy element demokratycznego państwa prawnego. Natomiast efektywność w tym zakresie bezpośrednio przyczynia się do rozwoju gospodarczego kraju. Dlatego też badanie efektywności działania KAS nie może odbyć się z pominięciem tej kwestii.

Według strategii KAS głównym kierunkiem działań jest przede wszystkim zapewnienie stabilnych finansów publicznych. Realizacja tego celu odbywa się poprzez wzrost efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych. Jednakże określenie efektywności jest złożone, ponieważ przy ocenie trzeba brać pod uwagę wiele elementów, jak choćby stan infrastruktury technicznej administracji skarbowej, efektywność zatrudnienia administracji skarbowej, rozwój gospodarczy kraju, moralność podatników i regulacje prawne. Najczęściej jednak największy wpływ na efektywność działań podejmowanych przez organy skarbowe i organy egzekucyjne mają uwarunkowania legislacyjne. Podobnie jak w przypadku badania skuteczności kontroli podatkowych i celno-skarbowych w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na najważniejsze zmiany legislacyjne, które wpłynęły na poprawę efektywności egzekucji należności podatkowych.

W przepisach Ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (dalej: u.p.e.a.) nakazano organom egzekucyjnym stosować jak najmniej uciążliwy środek egzekucyjny wobec zobowiązanego. Dotychczas przepis ten pozwalał zobowiązanemu wnieść zarzuty za każdym razem, kiedy ten uznał, że organ egzekucyjny nie zastosował najmniej uciążliwego środka egzekucji. W tym miejscu warto dodać, że ustawodawca nie wskazuje środków egzekucyjnych o najmniejszym stopniu uciążliwości, każdy zobowiązany bowiem znajduje się w innej, jednostkowej sytuacji. Skutkiem istnienia tego przepisu było przede wszystkim wydłużanie się postępowań egzekucyjnych, a czasem dochodziło do niewykonania obowiązku przez zobowiązanego. Aby zapobiec tym negatywnym skutkom i zwiększyć efektywność organów egzekucyjnych, dokonano zmiany w przepisach, w wyniku której zobowiązani nie mają już możliwości wnoszenia zarzutów, lecz jedynie skargę na czynności egzekucyjne. W tym przypadku ewentualne wniesienie skargi na czynności egzekucyjne nie wstrzymuje dalszego stosowania środka egzekucyjnego.

Kolejną ważną zmianą, która przyczyniła się do wzrostu efektywności działania KAS w egzekucji zaległości podatkowych, było umożliwienie przekazania drogą elektroniczną tytułu wykonawczego wystawionego przez wierzyciela organowi egzekucyjnemu. Z kolei na mocy art. 37b u.p.e.a. organ egzekucyjny i wierzyciel mogą wezwać zobowiązanego do złożenia oświadczenia o posiadanym majątku jeszcze przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. W wyniku tej regulacji zarówno organ egzekucyjny, jak i wierzyciel dysponują pełniejszą informacją o majątku zobowiązanego, co pozwala na lepsze dostosowanie środka egzekucyjnego. Skutkuje to zwiększeniem pewności, że zobowiązany wykona ustawowy obowiązek (Jędrzejewski, Masternak i Rączka 2020, s. 648). Udoskonalono również sposób poboru należności pieniężnych od zobowiązanego w przypadku, kiedy nie posiada on gotówki, poprzez dokonanie zapłaty za pomocą terminala płatniczego (Piątek i Skoczylas, 2020, s. 602). Ponadto ustawodawca zwiększył katalog czynności, których wykonanie powoduje wszczęcie egzekucji przed dostarczeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. W myśl art. 26 u.p.e.a. organ egzekucyjny może zająć ruchomości lub nieruchomości zobowiązanego przed doręczeniem mu odpisu tytułu wykonawczego (Hauser i Wierzbowski, 2020, s. 207–208). Wskazane zmiany legislacyjne według doktryny wpływają na zwiększenie się efektywności egzekwowania zaległości podatkowych przez organy egzekucyjne. Należy jednak podjąć próbę analizy działań administracji skarbowej, by określić, na jakim poziomie kształtuje się efektywność egzekwowania zaległości podatkowych.

Powszechnie przyjmowanym wskaźnikiem pozwalającym określić efektywność egzekwowania zaległości podatkowych przez organy egzekucyjne jest wskaźnik efektywności egzekucji administracyjnej (Małecka-Ziemińska, 2012,

s. 201). Miarą tego wskaźnika jest stosunek kwoty zaległości podatkowych wyegzekwowanych w drodze egzekucji administracyjnej do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi do realizacji (NIK, 2020b, s. 7). A zatem wskaźnik efektywności egzekucji pokazuje, w jakim stopniu zmniejszono kwotę zaległości objętych egzekucją należności publicznoprawnych w stosunku do poprzedniego roku. Tabela 5 przedstawia wartości wskaźnika efektywności egzekucji w latach 2013–2020.

Tabela 5. Wskaźnik efektywności egzekucji w latach 2013–2020 (%)

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
23,0	25,3	27,9	31,9	39,4	41,9	43,8	33,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie (NIK, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020a, 2021a).

Dane zamieszczone w tabeli 5 obrazują tendencję wzrostową wskaźnika efektywności egzekucji administracyjnej. Do roku 2015 wzrost jego wartości nie przekraczał 3 punktów procentowych względem roku poprzedniego. Pierwszy znaczący wzrost wskaźnika nastąpił w roku 2016, w którym zaczęła zmieniać się rzeczywistość legislacyjna w zakresie egzekucji administracyjnej. Z kolei wzrost o 7,5 punktu procentowego nastąpił w roku 2017, w którym zreformowano administrację skarbową. Silny trend wzrostowy utrzymał się także w następnych dwóch latach, po czym drastycznie spadł w 2020 r. do poziomu 33,8%. Powodem była sytuacja pandemiczna związana z COVID-19, która nie sprzyjała realizowaniu zadań przez organy egzekucyjne. Biorąc pod uwagę jedynie wartości wskaźnika efektywności egzekucji do roku 2019, należy stwierdzić, że znacznie się on poprawił, a efektywność organów egzekucyjnych w egzekwowaniu zaległości podatkowych istotnie się zwiększyła.

W przypadku analizy efektywności egzekucji zaległości podatkowych stosuje się różne wskaźniki i mierniki. W 2019 r. Ministerstwo Finansów opracowało dwa nowe wskaźniki. Pierwszy z nich to wskaźnik udziału podatkowych tytułów wykonawczych zapłaconych w zakończonych podatkowych tytułach wykonawczych. Wskaźnik ten w 2019 r. został zrealizowany na poziomie 78,52% przy planowanym jego osiągnięciu na poziomie równym lub wyższym 75%. Drugi wskaźnik dotyczy sprawności wszczynania egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych. W tym samym okresie został on zrealizowany na poziomie 1,56%, przy planowanej wartości niższej niż 6% (NIK, 2021b, s. 61). Równie istotnym wskaźnikiem pozwalającym ocenić efektywność egzekucji zaległości podatkowych przez organy egzekucyjne jest wskaźnik obejmujący średnią kwotę zaległości podatkowych, jaką wyegzekwował pracownik komórki egzekucyjnej urzędu skarbowego w ciągu roku. W 2015 r. średnia

kwota zaległości podatkowych wyegzekwowana przez pracownika komórki egzekucyjnej wynosiła 637,1 tys. zł. W 2016 r. wzrosła do 784,5 tys. zł, z kolei w 2017 r. osiągnęła wartość 844,8 tys. zł. Tendencja wzrostowa utrzymała się w 2018 r., kiedy pracownik komórki egzekucyjnej wyegzekwował średnio 1013,1 tys. zł, natomiast w 2019 r. kwota ta wyniosła 1208,1 tys. zł (NIK, 2021b, s. 16). Warto także dodać, że począwszy od 2017 r., wzrastała liczba załatwionych tytułów wykonawczych obejmujących zaległości podatkowe przez pracowników komórek egzekucyjnych w urzędach skarbowych. W 2017 r. pracownik załatwiał średnio 252 tytuły wykonawcze obejmujące zaległości podatkowe w ciągu roku. W 2018 r. nastąpił wzrost do 265 tytułów wykonawczych, a w 2019 r. liczba ta wzrosła do 283 (NIK, 2021b, s. 15). Utworzenie KAS pozytywnie wpłynęło również na zmniejszenie się kwoty zaległości podatkowych, wobec których umorzono postępowanie egzekucyjne z uwagi na bezskuteczność egzekucji. W 2016 r. kwota ta wynosiła 17 615 mln zł, natomiast rok później nastąpił spadek do 16 283,3 mln zł. W 2018 r. kwota zmniejszyła się do 13 143 mln zł, a w 2019 r. nastąpił spadek do 9942,6 mln zł (NIK, 2021b, s. 64). Z kolei w 2020 r. kwota zaległości podatkowych, wobec których umorzono postępowanie egzekucyjne z uwagi na bezskuteczność egzekucji, wyniosła 6726,7 mln zł (NIK, 2021b, s. 135).

Przedstawione wskaźniki świadczą o zwiększeniu efektywności organów egzekucyjnych w egzekucji zaległości podatkowych. Jednak głównym problemem wciąż pozostaje duża kwota zaległości z tytułu podatków. W 2013 r. kwota ta wynosiła 45 925 mln zł, w 2016 r. – 76 776,4 mln zł, natomiast w 2019 r. kwota zaległości podatkowych zwiększyła się do 105 295,5 mln zł. Jednocześnie wzrastała kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych, choć poziom ten nie był zadowalający. W 2013 r. kwota ta wynosiła 2988,4 mln zł, w 2016 r. – 3129,2 mln zł, natomiast w 2019 r. kwota wyegzekwowanych zaległości podatkowych przez organy egzekucyjne zwiększyła się do 4996,7 mln zł. Relacja wyegzekwowanych kwot do ogólnej kwoty zaległości w latach 2013, 2017 i 2019 wyniosła odpowiednio 6,5%, 4,1% i 4,7% (NIK, 2014, 2018, 2020a). Ponadto w ciągu ostatnich lat wzrastała kwota należności podatkowych odpisanych z powodu przedawnienia. W 2017 r. kwota ta wyniosła 2955,5 mln zł, w 2018 r. – 5184,5 mln zł, w 2019 r. – 6953,1 mln zł, natomiast w 2020 r. wzrosła aż do 8766,4 mln zł (NIK, 2021b, s. 136). Najczęściej wymienianymi przyczynami nieskuteczności w egzekwowaniu zaległości podatkowych: są trudna sytuacja finansowa zobowiązanych, brak posiadania przez dłużników składników majątku, z których można prowadzić egzekucję, błędy i zaniedbania ze strony organów egzekucyjnych (Małecka-Ziemińska, 2012, s. 203–204). Dlatego też organy KAS wciąż powinny szukać rozwiązań pozwalających im ograniczać wzrost kwoty zaległości z tytułu podatków. W szczególności należy zminimalizować ryzyko popełniania błędów przez organy egzekucyjne oraz zwiększyć efektywność

prowadzonych postępowań, by kwota możliwa do wyegzekwowania przewyższała koszty postępowania egzekucyjnego. Pomimo wskazanych problemów należy uznać, że utworzenie KAS pozytywnie wpłynęło na efektywność egzekucji zaległości podatkowych.

5. Rola narzędzi informatycznych w poprawie efektywności działania Krajowej Administracji Skarbowej

Reforma z 2017 r. zakładała, że nowo utworzona KAS będzie odznaczać się w szczególności nowoczesnością i przyjaznością. KAS może zyskać miano przyjaznej poprzez edukację społeczeństwa w celu zwiększenia dobrowolnego wypełniania zobowiązań podatkowych, jak również dzięki usprawnieniu kontaktu między organem a podatnikiem. Choć obie te cechy składają się na efektywność działania KAS, to większe znaczenie ma nowoczesność. Ta bowiem odwołuje się bezpośrednio do wyposażenia organów KAS w innowacyjne narzędzia informatyczne, które mają zwiększyć ich efektywność działania w zakresie poboru należności podatkowych i niepodatkowych. Potwierdzenie tej tezy można znaleźć w wywiadzie przeprowadzonym w 2016 r. z szefem Służby Celnej, Marianem Banasiem, który stwierdził, że jednym z głównych elementów składających się na efektywność administracji skarbowej są systemy informatyczne (Rochowicz, 2016). Ponadto o znaczeniu narzędzi informatycznych świadczy to, że drugim największym wydatkiem ponoszonym na sfinansowanie funkcjonowania administracji skarbowej jest technologia informacyjna (OECD, 2017, s. 123). Nowoczesna infrastruktura technologiczna wykorzystywana przez organy KAS ma szczególne znaczenie w walce z przestępczością podatkową. Dlatego w ostatnich latach w Polsce znacząco zwiększono wydatki na narzędzia informatyczne. W 2015 r. wydano na ten cel 8,5 mln zł, natomiast w 2019 r. ponad 70 mln zł (Sarnowski i Selera, 2020, s. 31). Przywołane dane uwzględniają jedynie wydatki poniesione przez Skarb Państwa, natomiast w procesie wdrażania technologii informatycznych główną rolę odgrywają fundusze unijne. Jak wskazuje Edyta Małecka-Ziemińska (2018, s. 263), wydatki poniesione na technologię informatyczną w administracji skarbowej pokrywane są w przeważającym stopniu ze środków unijnych. Potwierdzeniem tego są kwoty dofinansowania na poszczególne e-projekty administracji skarbowej. Na e-deklaracje, e-podatki oraz e-rejestrację otrzymano dofinansowanie równe kolejno – 90,4 mln zł, 150,7 mln zł i 40,2 mln zł w okresie realizacji 2009–2015. Z kolei na projekt

CVP² przyznano ponad 90 mln zł w okresie realizacji od 2016 r. do 2019 r., natomiast na Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych w okresie realizacji 2018–2021 łączna wartość przyznanego dofinansowania wyniosła ponad 140 mln zł (Małecka-Ziembińska, 2018, s. 268). Przyznane środki unijne przyczyniły się do wdrożenia wielu systemów informatycznych, które poprawiły efektywność działania KAS.

Do najważniejszych systemów informatycznych związanych z przeprowadzoną reformą administracji skarbowej należy zaliczyć te, które odegrały kluczową rolę w uszczelnianiu systemu podatkowego. Pierwszym z nich jest system podzielonej płatności, wprowadzony w 2018 r., który dotyczy podatników VAT dokonujących między sobą transakcji. Utworzenie systemu podzielonej płatności miało w szczególności wspomóc KAS w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym. Opiera się on bowiem na prewencyjnym działaniu organów KAS polegającym na monitorowaniu środków na rachunkach podatników VAT, jak również na ich blokowaniu w przypadkach uregulowanych prawnie (NIK, 2020b, s. 100). Mechanizm podzielonej płatności skutecznie wpływa na ograniczanie oszustw w VAT, a zatem przyczynia się do zmniejszenia luki VAT. W 2019 r. wykonano ponad 27 mln transakcji w ramach systemu podzielonej płatności (Sarnowski i Selera, 2020, s. 38). W walce z przestępczością podatkową istotną rolę odegrał także System Elektronicznego Nadzoru Towarów (SENT), który dotyczy kontroli przewozu tzw. wrażliwych towarów, np. paliwa, suszu tytoniowego, lekarstw czy alkoholu. SENT zapewnia organom kontrolnym dostęp do pełnej informacji o tym, kto, co, ile i gdzie przewozi. Dzięki temu w razie wystąpienia sytuacji niezgodnych z prawem organy kontrolne mogą szybciej reagować i ograniczać szarą strefę. W ramach SENT przeprowadzono ponad 515 tys. kontroli w 2019 r., co stanowi wzrost o 10% względem 2018 r., wskutek czego wykryto 1766 nieprawidłowości (Sarnowski i Selera, 2020, s. 42–43).

Nowoczesna administracja skarbowa powinna być wyposażona w innowacyjne systemy analizy ryzyka, ponieważ są one niezwykle pomocne w typowaniu podatników do kontroli, zwalczaniu przestępczości podatkowej i prowadzeniu egzekucji administracyjnej. Dlatego rok przed dokonaną reformą administracji skarbowej wprowadzono system Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK), polegający na rejestrowaniu zakupów i sprzedaży dokonywanych przez podatników VAT. Dzięki systemowi JPK organy KAS, w tym organy podatkowe, sprawniej odkrywały nieprawidłowości w rozliczeniach podatników. Wpływ na to miał przede wszystkim fakt, że system JPK rozszerzył bazy danych o szczegółowe informacje dotyczące działalności gospodarczej przedsiębiorców (Zdunek, 2018, s. 313). W ramach systemu JPK organy skarbowe zbadały ok. 1,8 mld

² Projekt CVP to rozwój katalogu usług cyfrowych dla klientów KAS w zakresie centralizacji obsługi podatków CIT i VAT oraz obsługi Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK).

transakcji w rejestrach zakupów oraz ok. 6,4 mld transakcji w rejestrach sprzedaży w 2019 r. Przyczyniło się to do zabezpieczenia na poczet należności podatkowych ok. 554 mln zł w 2019 r., natomiast od 2017 r. kwota ta wyniosła 1,6 mld zł (Sarnowski i Selera, 2020, s. 35). Pozytywny aspekt systemu JPK widać także w przypadku zajęć wierzytelności przez organy egzekucyjne, w 2017 r. bowiem dokonano skutecznego zajęcia wierzytelności w 22 674 przypadkach na łączną kwotę 352,1 mln zł. Natomiast w pierwszej połowie 2018 r. dokonano zajęcia wierzytelności w 26 246 przypadkach na łączną kwotę 208,2 mln zł (NIK, 2020b, s. 10).

Znaczącą rolę we wzroście efektywności działania KAS odegrało także utworzenie innowacyjnego Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej, który nazywany jest systemem STIR. Zadaniem tego systemu, jak wskazuje NIK (2020b, s. 23), jest przetwarzanie przez organy skarbowe danych przekazywanych przez banki i SKOK-i, dotyczących podatników i wykonywanych przez nich transakcji bankowych. Według informacji KAS liczba banków i SKOK-ów objętych system STIR wyniosła 614 w 2019 r. Zaraportowano wówczas 11 537,64 mln transakcji do systemu, a więc o ponad 3 mln więcej niż w 2018 r. Zwiększyła się również liczba podmiotów objętych grupą podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych z 29 tys. do 58 tys. w analogicznym okresie. W 2019 r. zablokowano 537 rachunków bankowych na kwotę 67,2 mln zł, co stanowiło odpowiednio 496 zablokowanych rachunków więcej i o 57 mln większą łączną wartość zablokowanych środków finansowych względem 2018 r. (KAS, 2020, s. 11). Dzięki zwiększonej liczbie danych o podatnikach, przekazywanych przez banki w ramach systemu STIR, wzrosła efektywność egzekucji administracyjnej przez organy egzekucyjne (NIK, 2020b, s. 23–24). Na przykład w 2019 r. organy egzekucyjne zajęły ponad 81 tys. wierzytelności z rachunków bankowych, z czego ponad 53 tys. zajęć było skutecznych. Łączna kwota wyegzekwowana z zajęć rachunków bankowych wyniosła ponad 323 mln zł (KAS, 2020, s. 13).

Opisane systemy informatyczne znalazły zastosowanie w wielu aspektach działalności KAS. Wykorzystywanie danych podatników pozyskanych z tych systemów spowodowało znaczący wzrost efektywności KAS w obszarze prowadzenia egzekucji administracyjnej, walki z szarą strefą i luką podatkową oraz w zakresie kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Znacząco zmniejszyły się także koszty funkcjonowania KAS, gdyż uzyskiwane dane pozwalały organom skarbowym pracować sprawniej i wydajniej. Wartość wprowadzonych systemów informatycznych do polskiej administracji skarbowej uznaje także NIK (2020b, s. 6), która stwierdziła, że dzięki nowym narzędziom technologicznym poprawiła się efektywność działań organów KAS.

Podsumowanie

Za sprawą reformy przeprowadzonej w 2017 r. rzeczywistość skarbowa w Polsce znacząco się zmieniła. Dlatego też niezbędne było przeanalizowanie wpływu tych zmian na efektywność działania KAS. Choć niniejszy rozdział nie wyczerpuje w całości tego zagadnienia, gdyż efektywność administracji skarbowej można rozpatrywać pod wieloma względami, to skupiając się na najważniejszych obszarach działalności KAS, należy uznać, że reforma z 2017 r. stworzyła warunki do lepszego korzystania z zasobów finansowych i kadrowych administracji skarbowej, co przełożyło się na wzrost efektywności jej funkcjonowania.

Przeprowadzona analiza wykazała, że między rokiem 2014 a 2020 wzrosła wielkość dochodów podatkowych o ponad 45%. Szczególnie wzrosły dochody z podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych. Ma to związek przede wszystkim ze spadkiem wartości luki VAT w Polsce. W 2014 r. wartość luki VAT wyniosła ok. 40 mld zł, natomiast w 2019 r. sięgnęła poziomu 19 mld zł. Jednocześnie spadła wartość luki CIT. Do kształtowania się tych wielkości przyczyniła się nie tylko pozytywna sytuacja gospodarcza w Polsce, lecz również większa efektywność w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej przez KAS. Obniżenie się poziomu luki VAT i CIT oraz zapobieganie przestępczości ekonomicznej bezpośrednio wpłynęły na zmniejszenie się szarej strefy. Utworzenie KAS przyczyniło się również do wzrostu efektywności ekonomicznej działania całego aparatu skarbowego. W 2014 r. każdy wydany złoty na funkcjonowanie administracji skarbowej przyniósł 49,7 zł wpływów do budżetu, natomiast w 2018 r. wartość ta osiągnęła poziom 62,6 zł. Miarą wzrostu efektywności jest także większa w ostatnich latach skuteczność kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Wartość wskaźnika skuteczności kontroli między rokiem 2015 a 2019 wzrosła o 8,1 punktu procentowego i wyniosła 93,9%, co wpłynęło na wzrost wpłat do budżetu państwa. Istotnie zwiększyła się również efektywność w zakresie egzekucji zaległości podatkowych. Wskazują na to wszystkie wskaźniki stosowane przez Ministerstwo Finansów, w szczególności wskaźnik efektywności egzekucji, gdyż między rokiem 2013 a 2019 wzrósł on o 20 punktów procentowych. Dodatkowo między rokiem 2015 a 2020 znacząco zwiększyła się średnia kwota wyegzekwowana przez pracownika komórki egzekucyjnej urzędu skarbowego w ciągu roku. W 2015 r. pracownik średnio egzekwował ponad 600 tys. zł, natomiast w 2019 r. ponad 1,2 mln zł. Dużą rolę w zwiększaniu efektywności działania KAS odegrały innowacyjne systemy informatyczne, a także zmiany legislacyjne w latach 2016–2019.

Należy jednak pamiętać, że ze względu na mnogość czynników wpływających na ograniczanie skali oszustw podatkowych w Polsce, a tym samym na zmniejszanie się luki podatkowej i szarej strefy, zwiększanie wpływów podatko-

wych w budżecie państwa czy lepszą egzekucję zaległości podatkowych przez organy skarbowe, niewłaściwe jest twierdzenie, że wymienione tendencje występujące w latach 2017–2020 były spowodowane wyłącznie utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej. Znajduje to potwierdzenie szczególnie z końcem 2020 r., kiedy pandemia koronawirusa znacznie pogorszyła sytuację gospodarczą w Polsce. Wówczas efektywność działania KAS znacząco spadła w porównaniu z rokiem 2019. Należy zatem wyraźnie zaznaczyć, że przedstawiony związek między utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej a zwiększeniem efektywności jej funkcjonowania we wszystkich obszarach jej działalności może mieć charakter koincydencji. Dlatego też KAS powinna zintensyfikować swoje wysiłki zmierzające do zwiększenia dochodów podatkowych w budżecie państwa przez dalsze ograniczanie skali oszustw podatkowych, efektywniejszą egzekucję zaległości podatkowych, skuteczniejszą kontrolę podatników i ciągłe ulepszanie infrastruktury technicznej. Jednak wizja efektywnie działającej KAS w przyszłości powinna opierać się szczególnie na edukacji społeczeństwa w zakresie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych, administrowanie systemem podatkowym bowiem jest bardziej kosztowne i czasochłonne, kiedy więcej podatników uchyla się od opodatkowania. Zatem najwyższy poziom efektywności da się osiągnąć, jeśli moralność podatkowa obywateli rozwinie się w sposób znaczący.

Bibliografia

- CSER (Center for Social and Economic Research). (2018). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States. 2018 Final report*. Warsaw. Pobrane z https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-10/2018_vat_gap_report_en.pdf
- CSER (Center for Social and Economic Research). (2020). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2020 Final report*. European Commission. Pobrane z <https://op.europa.eu/pl/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1>
- EY (Ernest&Young). (2020). *Szara strefa w Polsce*. Warszawa: Zespół Analiz Ekonomicznych EY. Pobrane z https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_pl/topics/eat/pdf/03/ey-szara-strefa-w-polsce-final.pdf
- Gorgol, A. i Bielecki, L. (2018). *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*. Warszawa: C.H Beck.
- Hauser, R. i Wierzbowski, M. (2020). *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*. Warszawa: C.H Beck.
- Jędrzejewski, T., Masternak, M. i Rączka, P. (2020). *Zasady prowadzenia egzekucji administracyjnej*. W: D. Kijowski (red.), *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*

- i zabezpieczające. Zagadnienia ogólne* (t. III, cz. I, s. 547–743). Warszawa: Wolters Kluwer.
- KAS (Krajowa Administracja Skarbowa). (2020). *Sprawozdanie za 2019 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*. Warszawa. Pobrane z www.gov.pl/sprawozdanie_STIR_2019
- Małecka-Ziemińska, E. (2012). *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Małecka-Ziemińska, E. (2018). European Union funds in IT deployment for the Polish tax administration. *European Journal of Service Management*, 3(27/2), 263–269. <https://doi.org/10.18276/ejasm.2018.27/2-32>
- Ministerstwo Finansów. (2020, 31 stycznia). *KAS zmniejszyła liczbę kontroli*. Pobrane z <https://www.gov.pl/web/kas/kas-zmniejszyla-liczbe-kontroli>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku*. Nr ewid. 138/2014/KBF i 139/2014/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,6907.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2015). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku*. Nr ewid. 160/2015/KBF i 161/2015/P/15/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8696.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2016). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*. Nr ewid. 81/2016/P/16/001KBF i 82/2016/P/16/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,11415.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2017). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 roku*. Nr ewid. 78/2017/P/17/001KBF i 79/2017/P/17/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,14230.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2018). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku*. Nr ewid. 88/2018/P/18/001/KBF i 89/2018/P/18/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,17136.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2019). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2018 roku*. Nr ewid. 111/2019/P/19/001/KBF i 112/2019/P/19/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,20794.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2020a). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku*. Nr ewid. 148/2020/P/20/001/KBF i 149/2020/P/20/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22414.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2020b). *Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków*. Nr ewid. 36/2020/P/19/011/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/19/011/>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2021a). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*. Nr ewid. 123/2021/P/21/001/KBF i 124/2021/P/21/002/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,24240.pdf>
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (2021b). *Egzekwowanie zaległości podatkowych*, nr ewid. 19/2021/P/20/010/KBF. Pobrane z <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/20/010/>
- Odpowiedź na interpelację nr 25239 w sprawie działań administracji skarbowej – Paweł Cybulski podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów z 10.09.2018 roku. Pobrane z <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/kucz/ATTB4HHBF/%24FILE/i25239-o1.pdf>

- OECD. (2017). *Tax administration: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. Pobrane z https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page123
- Piątek, W. i Skoczylas, A. (2020). *Postępowanie egzekucyjne w administracji*. W: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Prawo procesowe administracyjne* (s. 470–677). Warszawa: C.H. Beck.
- Podsiadły, A. i Zawiejska-Rataj, J. (2018). *Krajowa Administracja Skarbowa – proceduralne aspekty wykrywania unikania opodatkowania*. (s. 315–367). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Polski Instytut Ekonomiczny. (2020). *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*. Pobrane z https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf
- Rochowicz, P. (2016, 5 kwietnia). Skarbowka przed wielką reformą. *Rzeczpospolita*. Pobrane z <https://archiwum.rp.pl/artykul/1304856-Skarbowka-przed-wielka-reforma.html>
- Sarnowski, J. i Selera, P. (2020). Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019. *Studia BAS*, 4(64), 29–50. <https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2020.29>
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 1427).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 422).
- Wołowicz, T. (2021). *Finanse publiczne*. Lublin: Innovatio Press Wydawnictwo Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji. Pobrane z https://wydawnictwo.wsei.eu/wp-content/uploads/2021/05/finanse_publiczne_tom_1.pdf
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2003 r., sygn. K 5/02.
- Zdunek, A. (2018). *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego*. W: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki i W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego* (s. 295–314). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Żyżyński, J. (2009). *Budżet i polityka podatkowa. Podstawowe zagadnienia*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.