



# NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KBF.430.2.2025

Nr ewid. 10/2025/P/24/012/KBF

Informacja o wynikach kontroli

## PRZECIWDZIAŁANIE USZCZUPLANIU DOCHODÓW Z PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATKU AKCYZOWEGO

## MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest niezależna, profesjonalna kontrola zadań publicznych w interesie obywateli i państwa

Dyrektor Departamentu  
Budżetu i Finansów

Anna Wojcieszekiewicz  
*/podpisano elektronicznie/*

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

Michał Jędrzejczyk  
*/podpisano elektronicznie/*

Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Marian Banaś  
*/podpisano elektronicznie/*

Warszawa, marzec 2025 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
02-056 Warszawa  
+48 22 444 50 00  
nik@nik.gov.pl  
[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

## Spis treści

<b>Wykaz skrótów, skrótowców i pojęć .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Wprowadzenie .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Ocena ogólna .....</b>	<b>6</b>
<b>3. Synteza .....</b>	<b>8</b>
<b>4. Wnioski .....</b>	<b>22</b>
<b>5. Ważniejsze wyniki kontroli .....</b>	<b>23</b>
5.1. Wypracowywanie przez Ministra Finansów zmian podatkowych mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego .....	23
5.2. Działalność analityczna oraz analiza ryzyka.....	39
5.3. Nadzór nad organami Krajowej Administracji Skarbowej .....	60
5.4. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego oraz zarządzanie zabezpieczeniami akcyzowymi .....	90
<b>6. Załączniki.....</b>	<b>110</b>
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	110
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	134
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności .....	142
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	143

# WYKAZ SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ

---

<b>Centrum kompetencyjne</b>	komórka organizacyjna lub zespół pracowników w izbie administracji skarbowej lub w podległym urzędzie skarbowym lub urzędzie celno-skarbowym, których celem jest wykonywanie określonego zakresu zadań należących do ministra właściwego do spraw finansów lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, pod nadzorem właściwej komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów <sup>1</sup>
<b>IAS</b>	izba administracji skarbowej
<b>JPK_VAT</b>	Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, przekazywany od 1 stycznia 2018 r. przez wszystkich podatników VAT czynnych bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej; od 1 października 2020 r. obowiązuje nowa struktura JPK_VAT z deklaracją, w formie JPK_V7M i JPK_V7K, która zastąpiła składane oddzielnie deklaracje VAT-7 lub VAT-7K i informację JPK_VAT; nowy JPK_VAT obejmuje część ewidencyjną i deklaracyjną
<b>KAS</b>	Krajowa Administracja Skarbowa, powstała na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej <sup>2</sup> oraz przepisów wprowadzających <sup>3</sup> ; struktura KAS obejmuje w szczególności izby administracji skarbowej, urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe
<b>KIS</b>	Krajowa Informacja Skarbowa
<b>KSeF</b>	Krajowy System e-Faktur
<b>O.p.</b>	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa <sup>4</sup>
<b>SENT</b>	System Elektronicznego Nadzoru Transportu, którym objęto m.in. paliwa, alkohole całkowicie i częściowo skażone, susz tytoniowy
<b>STIR</b>	system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, regulowany ustawą Ordynacja podatkowa, oparty na przekazywaniu przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe szczegółowych danych o rachunkach bankowych
<b>UCS</b>	urząd celno-skarbowy
<b>u.p.a.</b>	ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym <sup>5</sup>
<b>US</b>	urząd skarbowy
<b>ustawa o NIK</b>	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>6</sup>
<b>ustawa o VAT</b>	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług <sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Zgodnie z § 2 pkt 16 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.).

<sup>2</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

<sup>4</sup> Dz. U. z 2025 r. poz. 111.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2025 r. poz. 126.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 623.

<sup>7</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 361.

# 1. WPROWADZENIE

## Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy działania Krajowej Administracji Skarbowej mające na celu ograniczenie uszczupleń w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym były prawidłowe, rzetelne i skuteczne?

## Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

Czy Minister Finansów rzetelnie wypracowywał zmiany podatkowe mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a także z zachowaniem należytej staranności monitorował ich efekty?

Czy rzetelnie i skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego?

Czy rzetelnie i prawidłowo zarządzano zabezpieczeniami akcyzowymi?

## Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów, cztery izby administracji skarbowej, pięć urzędów celno-skarbowych, osiem urzędów skarbowych

## Okres<sup>8</sup> objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r.

Efektywny system poboru podatków determinuje stan finansów publicznych, w tym w szczególności budżetu państwa, a zatem ma kluczowy wpływ na sytuację społeczno-gospodarczą w państwie. Zasadniczy – dla dochodów budżetu państwa – udział w strukturze podatków mają podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy.

Dochody podatkowe w latach 2020–2022 pozwoliły na sfinansowanie średnio 82,1% wydatków budżetu państwa. Dwie trzecie z nich stanowiły dochody z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W trakcie 2022 r., z kwartału na kwartał, obserwowano wyraźne spowolnienie gospodarcze. W 2023 r. nastąpiło dalsze hamowanie gospodarki, a co za tym idzie pogorszenie warunków do gromadzenia dochodów podatkowych. W 2023 r. plan dochodów budżetu państwa określony w zmienionej ustawie budżetowej nie został wykonany. Dochody podatkowe były o 8,9% wyższe od dochodów osiągniętych w roku poprzednim, jednak ich przyrost był częściowo efektem przywrócenia stawek podatku akcyzowego oraz większości stawek podatku od towarów i usług obniżonych w 2022 r. w ramach tzw. tarcz antyinflacyjnych.

W latach 2022–2023 dochody z podatku od towarów i usług rosły wolniej niż baza makroekonomiczna, a w 2023 r. wzrosła luka w podatku od towarów i usług.

Urzędy skarbowe przeprowadziły w 2023 r. mniej kontroli podatkowych niż w latach 2019–2022, chociaż wzrosła liczba przeprowadzonych przez funkcjonariuszy celno-skarbowych oraz pracowników urzędów celno-skarbowych kontroli celno-skarbowych.

Pogorszenie sytuacji gospodarczej, wobec utrzymującej się nierównowagi finansów publicznych oraz przyrostu zadłużenia, wymaga zdecydowanych działań mających na celu dalszą poprawę wykonywania przez podatników obowiązków podatkowych. Uszczelnieniu systemu podatku VAT miało służyć obligatoryjne e-fakturowanie (KSeF), stanowiące uzupełnienie dotychczas wprowadzonych środków, takich jak: Jednolity Plik Kontrolny, mechanizm podzielonej płatności, elektroniczny system analizowania przepływów środków pieniężnych (STIR) oraz system kas rejestrujących online służący do monitorowania sektora detalicznego.

Założeniem kontroli było więc zbadanie:

- czy organy Krajowej Administracji Skarbowej prawidłowo i skutecznie wykorzystywały rozwiązania wprowadzane od 2016 r. w celu uszczelnienia systemu podatkowego,
- czy działania naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych mające na celu weryfikację deklarowanych przez podatników rozliczeń były podejmowane niezwłocznie oraz adekwatne do rozpoznanych ryzyk, a w rezultacie nie doszło do obniżenia skuteczności poboru podatku VAT oraz podatku akcyzowego.

<sup>8</sup> Z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.

## 2. OCENA OGÓLNA

**Minister Finansów nie wdrożył Krajowego Systemu e-Faktur, działania Krajowej Administracji Skarbowej mające na celu ograniczenie uszczupień w VAT oraz podatku akcyzowym nie były w pełni rzetelne, skuteczne oraz prawidłowe**

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia wypracowywanie przez Ministra Finansów zmian podatkowych mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, gdyż nie wdrożono Krajowego Systemu e-Faktur w wersji obligatoryjnej. Nierzetelnie i nieprawidłowo udzielano wyjaśnień podatnikom odnośnie do definicji płynu do papierosów elektronicznych, co doprowadziło do niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w interpretacjach indywidualnych.

Osiągnięta w latach 2017–2021 poprawa skuteczności poboru podatku od towarów i usług w wyniku wdrożenia od 2016 r. szeregu rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych, okazała się stabilna w okresie istotnych szoków gospodarczych (epidemia COVID-19, wojna na Ukrainie). Do dalszego uszczelnienia systemu VAT miał przyczynić się Krajowy System e-Faktur, który nie został jednak wprowadzony.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej regularnie monitorował działania organów KAS w zakresie weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Jednak nadzór w odniesieniu do kontroli wszczynanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej był nieskuteczny, gdyż nie zapobiegł praktykom wszczynania kontroli celno-skarbowych lub kontroli podatkowych w sprawach prostych, w których wystarczającą formą weryfikacji były czynności sprawdzające.

Obniżyła się efektywność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, mierzona średnią kwotą uszczuplenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową. W przypadku drugiego z wymienionych trybów kontroli w 2023 r. kwota ta okazała się niższa ponad trzykrotnie od kwoty odnotowanej cztery lata wcześniej. Przeprowadzano coraz mniej kontroli podatkowych zwrotów VAT i stanowiły one coraz mniejszą część kontroli podatkowych w VAT. W przypadku kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT w okresie kontrolowanym co prawda następował wzrost ich liczby, jednak ich udział w kontrolach celno-skarbowych w VAT okazał się wyraźnie niższy niż w latach 2019–2021. Niewielka była aktywność organów KAS w zakresie kontroli podatku akcyzowego, których realizowano z reguły coraz mniej, w 2023 r. liczba takich kontroli stanowiła mniej niż połowę (48,3%) liczby kontroli z 2019 r. Natomiast dane o ustaleniach stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających gromadzone w Ministerstwie Finansów budzą wątpliwości i nie są wystarczające do stwierdzenia poprawy efektywności czynności sprawdzających. Obejmują one ustalenia wynikłe z popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego.

Obniżenie aktywności kontrolnej administracji skarbowej było spowodowane w szczególności osłabieniem na płaszczyźnie kadrowej zdolności kontrolnych naczelników urzędów skarbowych. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w II półroczu 2022 r. oraz I półroczu

2023 r. przeprowadził reorganizację jednostek KAS i przeniósł 25% pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych do komórek kontroli celno-skarbowej urzędów celno-skarbowych. Równocześnie podjął prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. Działania te były nieskuteczne i nie doprowadziły do wdrożenia postulowanych przez Szefa KAS zmian ustawy Ordynacja podatkowa. Zdaniem NIK, rozpoczęta reforma nie została poprzedzona rzetelną analizą jej wpływu na skuteczność poboru podatków.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadził działalność analityczną mającą na celu weryfikację prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Jednak w niewystarczającym stopniu, w odniesieniu do znaczenia dochodów z podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług w łącznych dochodach budżetu państwa, wykorzystywał działalność analityczną do przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z tych źródeł.

Naczelnicy pięciu kontrolowanych urzędów celno-skarbowych na ogół rzetelnie, prawidłowo oraz skutecznie realizowali zadania mające na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Niemniej w czterech urzędach kontrole celno-skarbowe obejmujące prawidłowość rozliczania podatku akcyzowego prowadzono w niewielkim zakresie, a ich skuteczność była przeważnie niższa od kontroli obejmujących obszar podatku od towarów i usług. Nieprawidłowości stwierdzono w trzech urzędach. Polegały one głównie na późnym dokonywaniu analiz ryzyka po wpłynięciu informacji wskazujących na nieprawidłowości oraz kierowaniu spraw do kontroli celno-skarbowej bądź wszczynaniu kontroli z opóźnieniem. W 2023 r. wystąpił wyraźny wzrost liczby podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowych, jednak w dwóch urzędach był on także rezultatem kierowania do kontroli spraw mało złożonych, co do zasady, możliwych do weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych w ramach czynności sprawdzających.

Naczelnicy kontrolowanych ośmiu urzędów skarbowych nie w pełni rzetelnie, prawidłowo i skutecznie weryfikowali prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Nieprawidłowości stwierdzono w siedmiu urzędach. Polegały one w szczególności na późnym podejmowaniu czynności weryfikacyjnych w związku z otrzymanymi raportami o podmiotach, w stosunku do których zidentyfikowano na poziomie centralnym lub regionalnym wątpliwości co do poprawności ich rozliczeń podatkowych. W kontrolowanych urzędach skarbowych podejmowano, co do zasady, właściwe działania w ramach zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, w tym zabezpieczeniami akcyzowymi. Jednak w większości kontrolowanych organów KAS (w siedmiu na osiem) proces ten nie w pełni przebiegał sprawnie oraz był zgodny z wytycznymi Ministerstwa Finansów.

### 3. SYNTEZA

**Nieskuteczne i nierzetelne wdrażanie Krajowego Systemu e-Faktur**

Minister Finansów nieskutecznie i nierzetelnie wdrażał Krajowy System e-Faktur w wersji obligatoryjnej, co było związane z niewprowadzeniem skutecznych mechanizmów nadzoru nad procesem jego realizacji. Formalne uruchomienie projektu e-faktury nastąpiło pod koniec marca 2020 r. W czerwcu 2023 r. uchwalona została nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług, która określiła, iż KSeF w wersji obligatoryjnej, co do zasady, zostanie uruchomiony z dniem 1 lipca 2024 r. Jednak z uwagi na wystąpienie krytycznych błędów w realizacji projektu e-faktury powyższy termin nie został dotrzymany.

Dla podatników Krajowy System e-Faktur wiąże się ze zrewolucjonizowaniem procesów związanych z dokumentowaniem operacji gospodarczych (e-fakturowanie), a także z samym podstawowym dokumentem dla obrotu gospodarczego, tj. dla faktury VAT (która przybierze postać e-faktury). Natomiast dla administracji podatkowej zbudowanie centralnej i aktualizowanej na bieżąco bazy danych faktur oznacza pozyskanie istotnego narzędzia do zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, a także do uproszczenia poboru podatku od towarów i usług. Nieuruchomienie z dniem 1 lipca 2024 r. KSeF w wersji obligatoryjnej oznaczało tym samym brak korzyści dla przedsiębiorców z jednej strony oraz z drugiej opóźnienie procesu uszczelniania systemu poboru podatku od towarów i usług. [str. 23]

**Minister Finansów nierzetelnie i niezgodnie z ustawową definicją płynu do papierosów elektronicznych udzielał wyjaśnień w sprawie zakresu przedmiotowego tej definicji**

Niezgodne z literalnym brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku akcyzowym było stanowisko prezentowane przez Ministra Finansów w związku ze zmianą ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Kierując się tą wykładnią, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zmienił swoje dotychczasowe stanowisko prezentowane w interpretacjach indywidualnych, iż gliceryna lub glikol służące do używania w papierosach elektronicznych stanowią wyroby akcyzowe i zaczął przedstawiać stanowisko przeciwne. Doprowadziło to do niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w interpretacjach indywidualnych w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Ostatecznie skutkowało koniecznością wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej, aby zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Prace nad interpretacją ogólną z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny rozpoczęto jednak dopiero po upływie ośmiu miesięcy od pozyskania informacji o zmianie linii orzeczniczej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz o uzasadnionych wątpliwościach odnośnie do prawidłowości stanowiska jakoby gliceryna i glikol wykorzystywane w papierosach elektronicznych nie stanowiły wyrobów akcyzowych. [str. 30]

**W Ministerstwie Finansów w niewielkim stopniu prowadzono analizy w obszarze podatku akcyzowego**

W Ministerstwie Finansów, w departamencie, do którego zadań należała działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, przeprowadzono w badanym okresie (dwa i pół roku) trzy analizy w obszarze podatku akcyzowego mające na celu



wytypowanie podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach z tego podatku.

Działalność analityczna dotycząca obszaru podatku akcyzowego była wspomagana przez centra kompetencyjne utworzone w wybranych organach KAS na mocy zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie *organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów*<sup>9</sup>. W ramach centrów kompetencyjnych przeprowadzono 33 analizy z obszaru wyrobów tytoniowych lub wyrobów alkoholowych. Jednak efekty podjętych przez organy KAS działań weryfikacyjnych w związku z wynikami przeprowadzonych analiz nie były w pełni monitorowane przez departament nadzorujący działalność centrów kompetencyjnych. W przypadku sześciu spośród 33 analiz brak było danych o kwotach stwierdzonych nieprawidłowości lub liczbie podmiotów, w których stwierdzono nieprawidłowości, chociaż racjonalnym działaniem powinno być zainteresowanie Szefa KAS efektami wykonywanych przez nadzorowane jednostki zadań. [str. 40]

**Regularnie prowadzono analizy w obszarze podatku od towarów i usług**

W Ministerstwie Finansów regularnie prowadzono analizy w obszarze podatku od towarów i usług. Identyfikowano grupy podmiotów funkcjonujących w ramach mechanizmów wyłudzeniowych oraz przeprowadzono indywidualne analizy podmiotów kwalifikowanych w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. Systematycznie generowano raporty o zidentyfikowanych niezgodnościach w rozliczeniach podatku od towarów i usług wykrytych w oparciu o dane przekazywane przez podatników w JPK\_V7M oraz JPK\_V7K. Raporty o zidentyfikowanych niezgodnościach były cyklicznie tworzone i udostępniane pracownikom urzędów skarbowych do dalszych wyjaśnień. Realizacja zadań była ściśle monitorowana na poziomie centralnym oraz regionalnym (w izbach administracji skarbowej).

Poza grupowymi analizami STIR oraz automatycznymi analizami mającymi na celu identyfikację rozbieżności w danych przekazywanych przez podatników w JPK\_V7M oraz JPK\_V7K realizowano również inne analizy w celu wytypowania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Ich efektem były listy typowań zawierające najczęściej od kilkudziesięciu do kilkuset podmiotów, przekazywane do jednostek organizacyjnych KAS w celu podjęcia dalszych działań. Regularnie identyfikowano podmioty, które mogły być potencjalnymi znikającymi podatnikami, jak również ich kontrahentów, wobec których także podejmowano działania weryfikacyjne. [str. 43]

**Nie przeprowadzono analizy dotyczącej rozliczania podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa**

Szef KAS gromadził informacje otrzymywane od dyrektorów izb administracji skarbowej oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w obszarach podatkowych. Do Ministerstwa Finansów wpływały tzw. studia przypadku dotyczące zidentyfikowanych zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych w podatku od towarów i usług. Były one najczęściej przekazywane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (97 z 115 przypadków ogółem). Spośród

<sup>9</sup> Dz. Urz. MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.

97 przypadków, 76 dotyczyło zagadnień związanych z inwestycjami realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego, w których Szef KAS zidentyfikował przypuszczalne nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT lub chęć osiągnięcia korzyści podatkowych (odliczenie podatku naliczonego w pełnej wysokości), których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. W Ministerstwie Finansów nie przeprowadzono jednak, w związku z otrzymanymi sygnałami, analizy rozliczeń VAT oraz kształtowania się zwrotów VAT w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego. [str. 49]

**Dane gromadzone w Systemie Track&Trace nie były wykorzystywane do wykrywania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości**

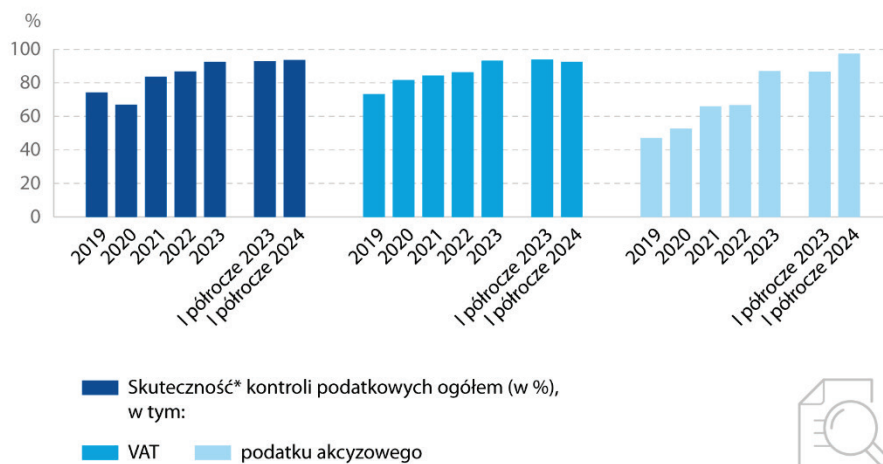
W działalności analitycznej mającej na celu wytypowanie do weryfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych nie były wykorzystywane dane z Systemu Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych (Systemu Track&Trace). W 2022 r. właściwy członek kierownictwa Ministerstwa Finansów oraz Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier kierowali do Szefa KAS, zastępcy Szefa KAS oraz podległych Szefowi KAS departamentów pisma o wypracowanie rozwiązań mających na celu rozszerzenie zakresu zadań KAS o kontrolę prawidłowości wykonywania obowiązków związanych z obrotem wyrobami tytoniowymi objętymi Systemem Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych. Wskazywano w nich również na korzyści związane z uzyskaniem przez organy KAS dostępu do danych dotyczących zdarzeń w łańcuchu dostaw i transakcji w odniesieniu do wszystkich podmiotów unijnych uczestniczących w obrocie wyrobami tytoniowymi. W szczególności połączenie danych z Systemu Track&Trace z danymi z krajowych systemów takich jak: JPK, e-paragony (czy e-faktura), miało pozwolić na stworzenie skutecznego narzędzia do wykrywania nieprawidłowości i automatycznej wielopoziomowej kontroli. Jednak pod koniec 2024 r. dane gromadzone w Systemie Track&Trace nadal nie były wykorzystywane przez organy KAS do wykrywania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowe rozliczenia podatkowe. [str. 51]

**Administracja skarbową osiągnęła większość wyznaczonych przez Szefa KAS celów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z VAT i akcyzy**

Szef Krajowej Administracji Skarbowej monitorował skuteczność działań podejmowanych przez organy KAS, dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Administracja skarbową w badanym okresie osiągnęła większość wyznaczonych przez Szefa KAS wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego. [str. 81]

## Infografika nr 1

## Skuteczność kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych



\* skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

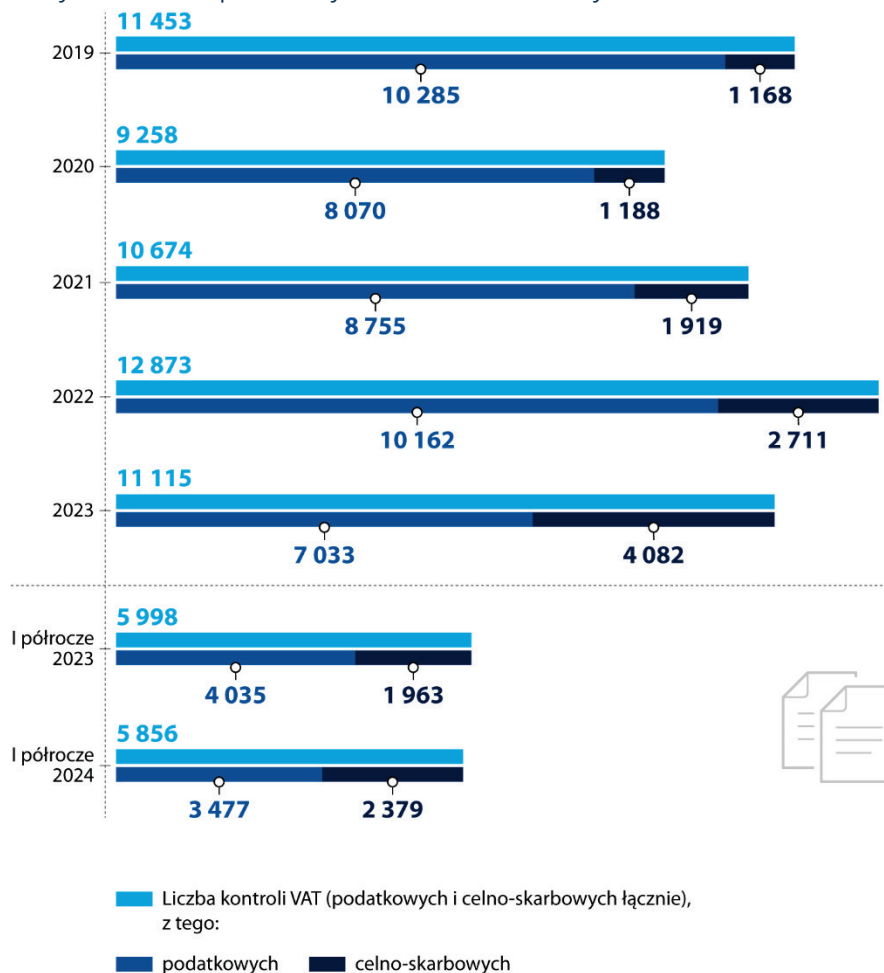
Skuteczność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, była w badanym okresie wysoka. W przypadku kontroli podatkowych podatku od towarów i usług była zbliżona do skuteczności wszystkich kontroli podatkowych, a kontroli celno-skarbowych VAT zawsze wyraźnie wyższa od skuteczności kontroli celno-skarbowych ogółem. Trafność kontroli VAT z reguły poprawiała się z roku na rok. NIK zauważa jednak, że na poprawę skuteczności kontroli celno-skarbowych częściowo miały wpływ wyniki kontroli w sprawach prostych, które mogły być zweryfikowane w ramach czynności sprawdzających. Natomiast w przypadku kontroli podatkowych w 2023 r. i I półroczu 2024 r. nastąpił wyraźny spadek liczby realizowanych kontroli. Skuteczność kontroli w podatku akcyzowym była wyraźnie niższa od skuteczności wszystkich kontroli. [str. 65, 68]

**Mniejsza liczba kontroli podatkowych, wzrost liczby kontroli celno-skarbowych**

Przeprowadzano coraz mniej kontroli podatkowych, natomiast wzrosła liczba kontroli celno-skarbowych. Czynnikiem mającym wpływ na spadek liczby kontroli podatkowych był proces przenoszenia pracowników z komórek kontrolnych urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych.

Infografika nr 2

Liczby kontroli VAT podatkowych oraz celno-skarbowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Liczba kontroli podatkowych VAT w 2022 r. była zbliżona do liczby kontroli przeprowadzonych w 2019 r. (okresu sprzed epidemii COVID-19). W następnym roku takich kontroli zakończono już wyraźnie mniej (o 31,6%). Ich liczba ponownie zmniejszyła się (o 13,8%) w I półroczu 2024 r. Z roku na rok przeprowadzano coraz więcej kontroli celno-skarbowych VAT. W 2022 r. było ich ponad dwukrotnie więcej niż przed trzema laty, a w 2023 r. o 50,6% więcej niż w roku poprzednim. Tendencja ta utrzymała się w I półroczu 2024 r. (zwiększenie o 21,2%). Niemniej w 2023 r. łączna liczba kontroli VAT (podatkowych i celno-skarbowych) obniżyła się rok do roku o 13,7%.

Spadek liczby kontroli podatkowych w 2023 r. i I półroczu 2024 r. oraz odpowiednio wzrost liczby kontroli celno-skarbowych był częściowo rezultatem reorganizacji przeprowadzonej przez Szefa KAS i przesunięcia jednej czwartej kontrolerów z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych. Wzrost liczby kontroli celno-skarbowych był także wynikiem

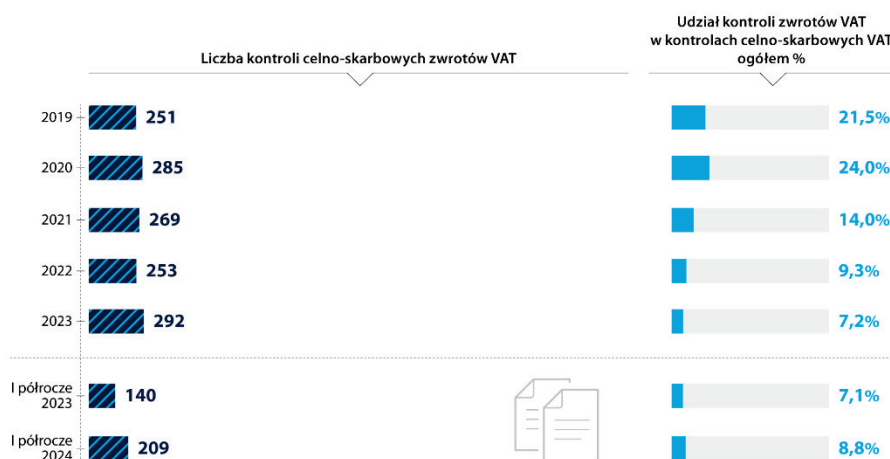
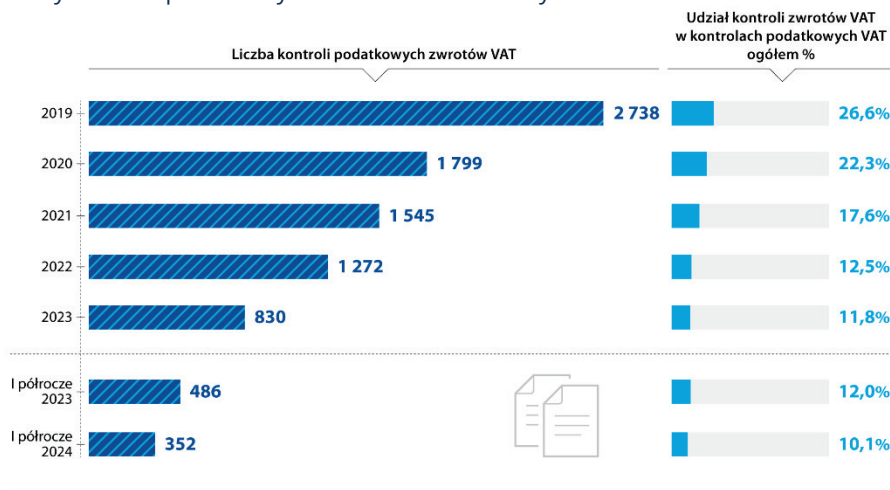
wszczynania kontroli w sprawach prostych, które mogły być zweryfikowane w ramach czynności sprawdzających. [str. 64, 68, 89, 90, 108]

**Kontrole zwrotów VAT stanowią coraz mniejszą część kontroli VAT**

Przeprowadzano coraz mniej kontroli podatkowych zwrotów VAT i stanowiły one coraz mniejszą część kontroli podatkowych VAT.

Infografika nr 3

Liczby kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych zwrotów VAT



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

W przypadku kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT następował co prawda wzrost ich liczby w okresie kontrolowanym, jednak ich udział w kontrolach celno-skarbowych VAT okazał się wyraźnie niższy niż w latach 2019–2021.

Spadek liczby kontroli podatkowych zwrotów VAT był w szczególności skutkiem zmniejszenia się liczby osób kontrolujących w związku z reorganizacją jednostek KAS i przeniesieniem pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych do komórek kontroli urzędów celno-skarbowych. Równocześnie nie nastąpił istotny wzrost liczby kontroli celno-skarbowych w tym zakresie. Zdaniem NIK istotne ograniczenie kontroli dotyczących zwrotów VAT niesie ryzyko obniżenia się dyscypliny podatkowej (stopnia przestrzegania prawa podatkowego).

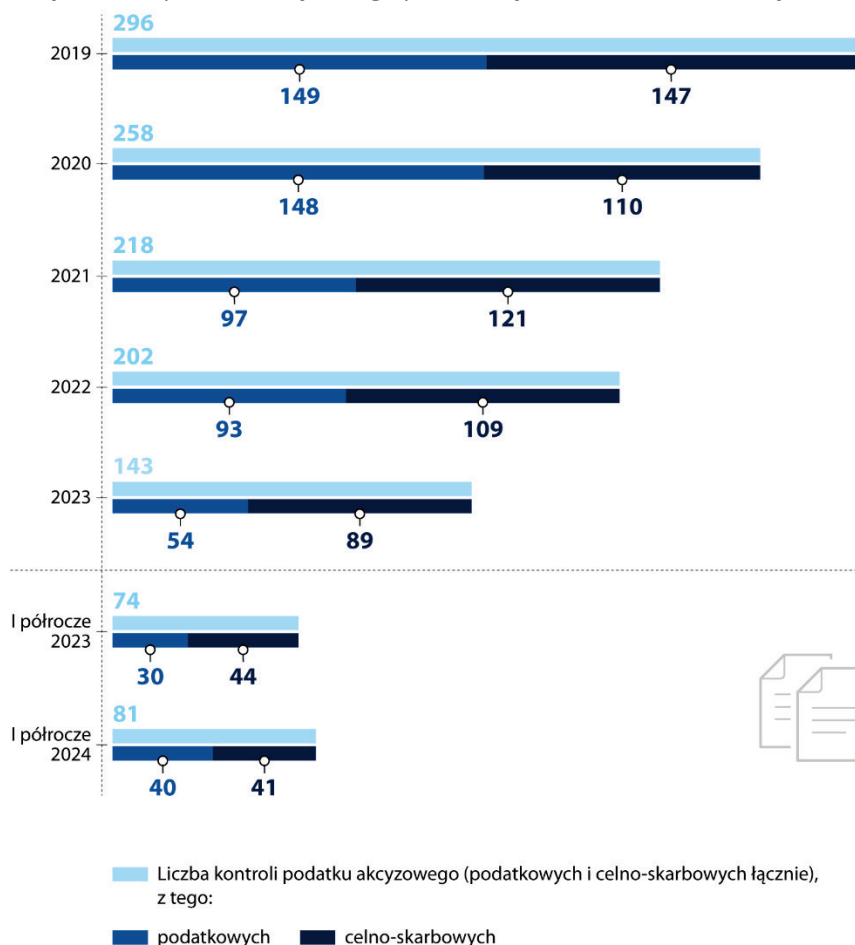
Dodatkowo na obniżenie się liczby kontroli zwrotów VAT wpływ miało wprowadzenie automatycznego badania zasadności zwrotów i zwiększenie od lutego 2023 r. objętych tym procesem zwrotów. [str. 65]

**Niski i stale malejący udział kontroli podatku akcyzowego w kontrolach ogółem**

Nastąpił systematyczny spadek kontroli w podatku akcyzowym. W 2023 r. liczba takich kontroli stanowiła mniej niż połowę (48,3%) liczby kontroli z 2019 r.

Infografika nr 4

Liczby kontroli podatku akcyzowego podatkowych oraz celno-skarbowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

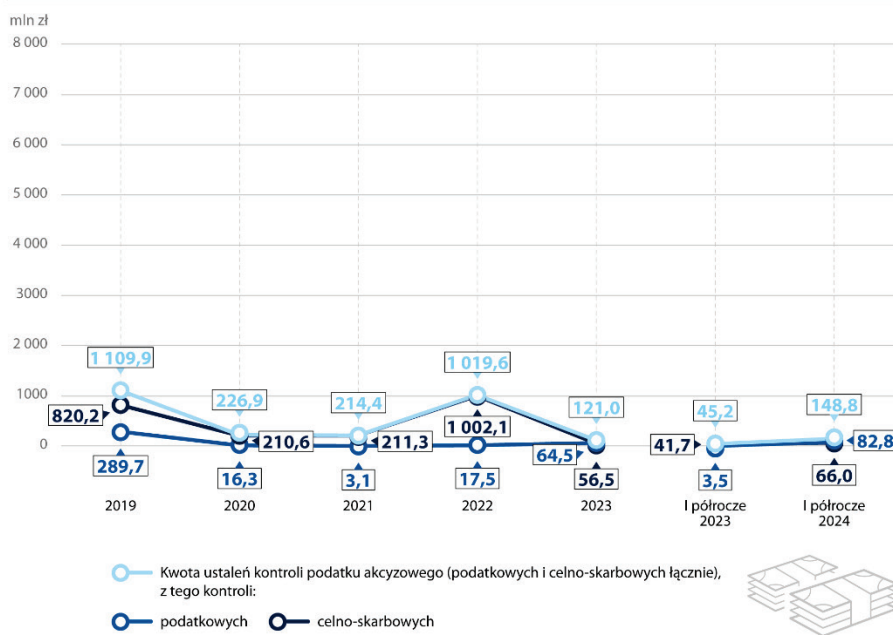
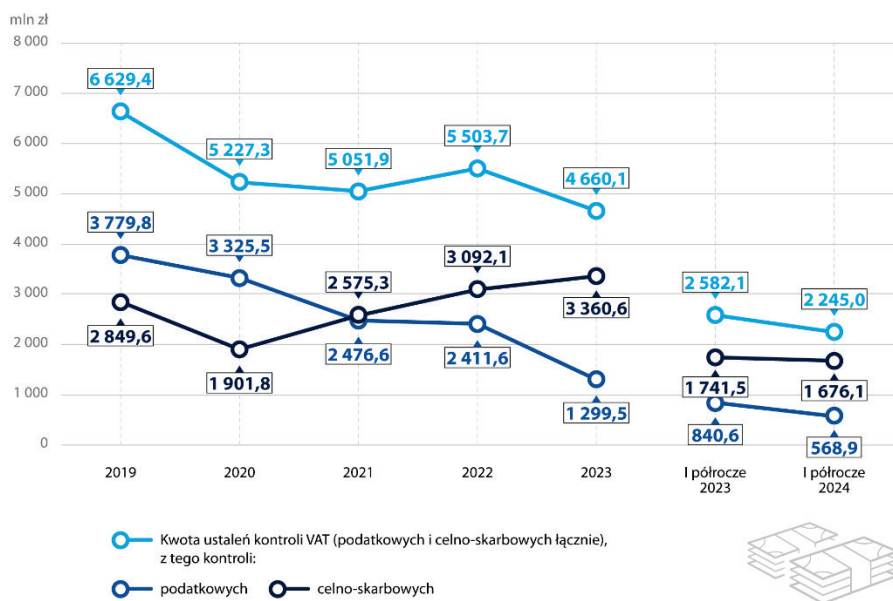
Kontrole celno-skarbowe w podatku akcyzowym stanowiły coraz mniejszy odsetek wszystkich kontroli celno-skarbowych. Udział ten obniżył się z 6,9% w 2019 r. do 1% w I półroczu 2024 r. Udział kontroli podatkowych w podatku akcyzowym we wszystkich kontrolach podatkowych w okresie od 2019 r. do I półrocza 2024 r. był stale niski (wynosił od 1% w 2021 r. do 0,4% w 2023 r.). [str. 64, 68, 95]

**Spadek ustaleń kontroli VAT**

Obniżyła się suma ustaleń kontroli VAT przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych oraz przez pracowników i funkcjonariuszy urzędów celno-skarbowych. W 2023 r. była o 15,3% niższa niż w roku poprzednim, a w 2022 r. o 17% niż w 2019 r. [str. 67, 70]

Infografika nr 5

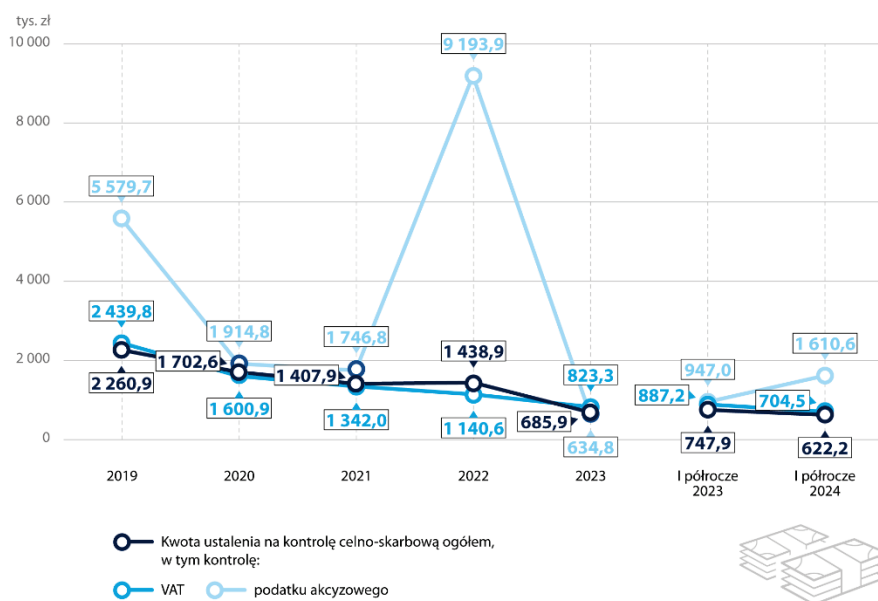
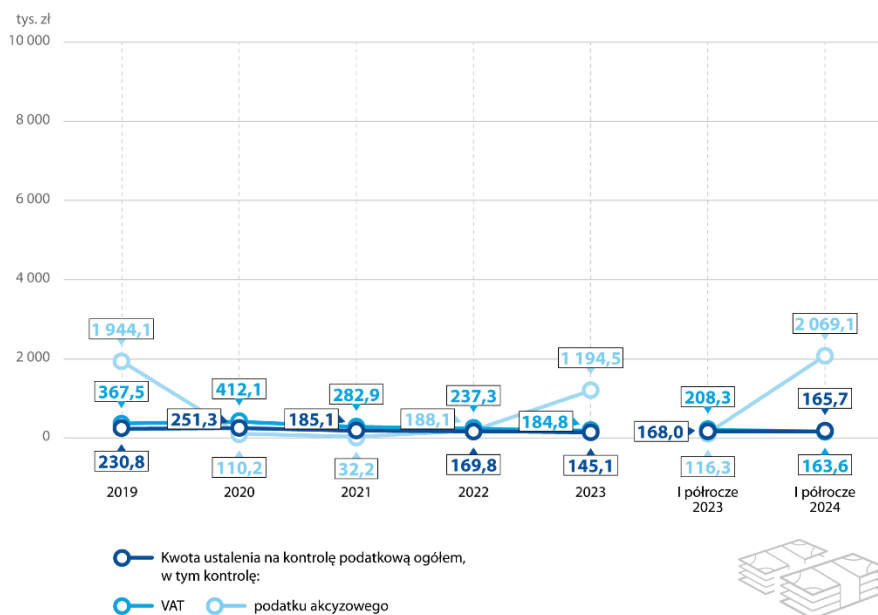
Kwoty ustaleń kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Spadek efektywności kontroli

Infografika nr 6  
Średnia kwota ustalenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Obniżyła się również efektywność kontroli, mierzona średnią kwotą uszczuplenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową. W przypadku drugiego z wymienionych trybów kontroli średnia kwota uszczuplenia w 2023 r. okazała się niższa ponad trzykrotnie od kwoty odnotowanej cztery lata wcześniej.

Na osiągnięty wynik wpływała liczba kontroli zakończonych i wielkość stwierdzonych w kontrolach uszczupleń. Jak wyjaśniano w Ministerstwie Finansów, liczba kontroli podatkowych obniżyła się ze względu na wprowadzenie i rozwój narzędzi analitycznych, które ułatwiły identyfikowanie nieuczciwych podatników, ale także pozwoliły na poprawianie błędów bez potrzeby wszczynania kontroli (część spraw kończyło się korektą deklaracji w wyniku przeprowadzenia czynności



sprawdzających). Spadek liczby kontroli podatkowych w 2023 r. i I półroczu 2024 r. (odpowiednio wzrost liczby kontroli celno-skarbowych) był też skutkiem przesunięć kadrowych z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych. Natomiast na wysokość uszczupień wykrytych w kontrolach wpływała m.in. sytuacja gospodarcza. Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej również wskazywali na różne przyczyny obniżenia się efektywności kontroli, w tym na odpływ doświadczonych pracowników do innych działów lub organów KAS oraz reorganizację komórek kontroli podatkowej i przejście wykwalifikowanych kontrolerów do urzędów celno-skarbowych (osłabienie zdolności kontrolnych naczelników urzędów skarbowych oraz napływ nowych pracowników do urzędów celno-skarbowych wymagających wdrożenia). NIK zauważa także, że na osiągnięte przez KAS wyniki częściowo miała wpływ praktyka kierowania do kontroli spraw prostych, które mogły być wyjaśniane w ramach czynności sprawdzających. [str. 66, 69]

**Wzrost liczby  
czynności  
sprawdzających  
w podatku akcyzowym**

Liczba czynności sprawdzających w VAT w latach 2022–2023 była zbliżona do liczby czynności przeprowadzonych w 2019 r., podobnie w I półroczu 2024 r. Jednak zmniejszyła się relacja liczby czynności sprawdzających obejmujących zwroty VAT do liczby dokonanych zwrotów (liczona także dla zwrotów nieobjętych procesem centralnego badania zasadności i automatycznej realizacji na rachunek bankowy). Natomiast wzrosła liczba czynności sprawdzających w podatku akcyzowym. Wzrósł również ich udział w czynnościach sprawdzających ogółem: z 4% średnio w latach 2019-2021 do 5% w latach 2022–2023 oraz 5,6% w I półroczu 2024 r.

Do mierzenia wyników działań weryfikacyjnych naczelników urzędów skarbowych, Szef KAS wykorzystywał kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających. Jednak obejmowała ona również ustalenia powstałe wskutek popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego. Wykazywanie takich nieprawidłowości zniekształcało obraz wyników administracji skarbowej. Najwyższa Izba Kontroli wskazywała na potrzebę wypracowania bardziej precyzyjnej metody pomiaru efektów czynności sprawdzających także po kontroli P/22/010 *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej*, zakończonej w grudniu 2022 r. [str. 62]

**Brak rzetelnej analizy  
poprzedzającej  
reorganizację  
w pionach kontroli  
jednostek KAS**

Proces reorganizacji jednostek KAS oraz prowadzone w Ministerstwie Finansów prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających nie został poprzedzony rzetelną analizą skutków takich działań dla skuteczności poboru podatków. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w II półroczu 2022 r. oraz I półroczu 2023 r. przeprowadził reorganizację jednostek KAS i przeniósł 25% pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych do komórek kontroli urzędów celno-skarbowych. W rezultacie tych zmian zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych oraz wzrosła liczba kontroli celno-skarbowych. Równocześnie z inicjatywy Szefa KAS podjęto prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. Prace te przeciągały się i nie zostały zakończone w badanym okresie.

Prowadzono je, także w I półroczu 2024 r., nadal w oparciu o analizę wyników kontroli podatkowej za okres od 2020 r. do kwietnia 2022 r., tj. taki, który obejmował okres epidemii COVID-19, kiedy to aktywność kontrolna organów podatkowych została znacznie ograniczona. Z upływem czasu nie rozszerzono analizy wyników działań weryfikacyjnych jednostek KAS o kolejne lata, w których działania kontrolne nie napotykały już takich przeszkód wynikłych ze zdarzeń nadzwyczajnych. Ponadto do uzasadnienia przeprowadzenia powyższych zmian wykorzystano budzące wątpliwości dane o wysokości ustaleń dokonanych w wyniku czynności sprawdzających, obejmujące ustalenia wynikłe z popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego. [str. 70, 63]

**Niewielki zakres działalności analitycznej w obszarze podatku akcyzowego w badanych izbach administracji skarbowej**

W ramach działalności analitycznej w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej w głównej mierze zajmowali się obsługą raportów wpływających z Ministerstwa Finansów, centrów kompetencyjnych oraz innych izb administracji skarbowej. Wyniki analiz centralnych oraz innych ośrodków regionalnych były przekazywane z odpowiednimi zaleceniami do podległych urzędów. Dyrektorzy monitorowali podejmowane działania i ich efekty.

W izbach administracji skarbowej prowadzono również analizy z inicjatywy własnej, jednak ich liczba szczególnie w zakresie podatku akcyzowego była niewielka. W latach 2022–2024 (I półrocze) sporządzono jedną analizę obejmującą obszar podatku akcyzowego w IAS w Poznaniu, po cztery analizy w IAS Gdańsku i w IAS w Zielonej Górze oraz siedem w IAS w Katowicach. Tymczasem w myśl art. 25 ust. 1 pkt 10 ustawy Krajowej Administracji Skarbowej do zadań dyrektora IAS należy m.in. prowadzenie działalności analitycznej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. [str. 59]

**Dyrektorzy kontrolowanych izb osiągnęli większość założonych przez Szefa KAS celów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów podatkowych**

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej monitorowali zakres i efekty działań prowadzonych przez podległe urzędy mających na celu ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, w tym czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. Izby wraz z podległymi urzędami osiągnęły wyznaczone przez Szefa KAS wartości większości mierników oceny stopnia realizacji celów związanych z przeciwdziałaniem uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Niemniej obniżyła się średnia kwota ustaleń stwierdzonych w wyniku kontroli celno-skarbowej w zakresie rozliczeń VAT z 2098,8 tys. zł w 2021 r. oraz 1378,9 tys. zł w 2022 r. do 567,2 tys. zł w I półroczu 2024 r., a kontroli podatkowych w obszarze VAT z 212,1 tys. zł w 2021 r. oraz 223,3 tys. zł w 2022 r. do 150,4 tys. zł w I półroczu 2024 r. [str. 86, 88]

**W dwóch izbach nie przeprowadzono kontroli wewnętrznej ani audytu w obszarze podatku akcyzowego**

Zagadnienia odnoszące się do przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług były przedmiotem kontroli wewnętrznych. Dyrektorzy izb administracji skarbowej przeprowadzali kontrole oraz regularnie weryfikowali wykonanie przekazanych po takich kontrolach zaleceń. Niemniej w zakresie podatku akcyzowego kontroli wewnętrznej w podległych jednostkach ani audytu wewnętrznego dotyczącego tego

**Nadzór dyrektorów izb administracji skarbowej nie był w pełni efektywny**

podatku nie przeprowadził Dyrektor IAS w Gdańsku oraz Dyrektor IAS w Katowicach. [str. 86]

Dyrektorzy wszystkich kontrolowanych izb administracji skarbowej nie w pełni efektywnie monitorowali podległe urzędy skarbowe w zakresie osiągania określonych przez Ministerstwo Finansów obowiązkowych limitów czynności weryfikacyjnych obejmujących zwroty dokonane w ramach procesu automatyzacji i centralizacji (AUTO\_ZWROT). W każdej kontrolowanej izbie administracji skarbowej odnotowano przypadki, w których podległe urzędy skarbowe dokonując takich weryfikacji nie spełniały wymogów dotyczących minimalnych wielkości prób kontrolnych.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej nadzorowali tzw. proces zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, w zakresie identyfikacji podmiotów, którym należy cofnąć zezwolenie akcyzowe lub których działalność powinna zostać objęta kontrolą celno-skarbową lub podatkową. Jednak sposób sprawowania nadzoru nie uchronił od wystąpienia nieprawidłowości w kontrolowanych przez NIK urzędach skarbowych województwa śląskiego, wielkopolskiego oraz pomorskiego. Nieprawidłowości polegały na nieterminowym rozpoczęciu procesu zarządzania zezwoleniem akcyzowym, nieopracowaniu planu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, nieprzeprowadzeniu wszystkich czynności wskazanych w planie czynności do realizacji w procesie zarządzania lub podejmowaniu kolejnych czynności w znacznych odstępach czasu. [str. 87]

**Opóźnienia w prowadzeniu działań poprzedzających wszczęcie kontroli w trzech spośród pięciu kontrolowanych urzędów kontroli celno-skarbowej**

Naczelnicy pięciu kontrolowanych urzędów celno-skarbowych systematycznie analizowali otrzymywane z Ministerstwa Finansów, centrów kompetencyjnych lub ośrodków regionalnych informacje. Na ogół rzetelnie przeprowadzano dobór podmiotów do kontroli celno-skarbowej, opierając się głównie na wynikach analiz własnych oraz analiz sporządzonych na szczeblu centralnym. Jednak w trzech urzędach, tj. Mazowieckim UCS, Śląskim UCS i Wielkopolskim UCS, nie we wszystkich badanych przypadkach niezwłocznie przeprowadzono analizę ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, opieszale kierowano sprawy do kontroli celno-skarbowej lub wszczynano kontrolę. NIK uważa za nierzetelne długotrwałe prowadzenie działań poprzedzających wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Ponadto w Mazowieckim UCS działaniem nierzetelnym było odłożenie sprawy ad acta, z uwagi na jej skomplikowanie, konieczność realizacji dużej liczby wniosków dowodowych oraz nieoczywisty schemat działania podatnika. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że właśnie taki charakter spraw powinien być w centrum zainteresowania naczelników urzędów celno-skarbowych, szczególnie usytuowanych w strukturze KAS oraz wyposażonych w narzędzia predysponowane do prowadzenia postępowań trudnych i wielowątkowych. [str. 91, 93]

**Wzrost liczby kontroli celno-skarbowych zrealizowanych przez badane urzędy oraz poprawa ich skuteczności**

W kontrolowanych urzędach celno-skarbowych wyraźnie (łącznie o 141%) wzrosła w 2023 r. liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej, w porównaniu do roku poprzedniego. Wzrost liczby realizowanych kontroli celno-skarbowych wystąpił przede wszystkim w związku z przejściem do urzędów celno-skarbowych pracowników urzędów skarbowych (głównie z komórek kontroli podatkowej), w ramach prowadzonej na poziomie poszczególnych województw reorganizacji. W dwóch urzędach, Mazowieckim UCS oraz Śląskim UCS, wzrost ten był

także spowodowany kierowaniem do kontroli spraw mało złożonych, co do zasady możliwych do weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych w czynnościach sprawdzających. W latach 2022–2023 skuteczność kontroli celno-skarbowych (mierzona odsetkiem liczby kontroli, w wyniku których ustalono uszczuplenia powyżej 5,0 tys. zł) w obszarze podatku od towarów i usług w badanych urzędach wyniosła łącznie średnio 89,2% i wzrosła do 93,6% w I półroczu 2024 r., natomiast w obszarze podatku akcyzowego odpowiednio – 26,4% oraz 37,3%. [str. 95, 92]

**W kontrolowanych (czterech z pięciu) urzędach przeprowadzono niewiele kontroli podatku akcyzowego**

W czterech spośród pięciu kontrolowanych urzędów celno-skarbowych przeprowadzono niewiele (łącznie 51) kontroli celno-skarbowych obejmujących prawidłowość rozliczania podatku akcyzowego. Tłumaczono to w szczególności dużym zaangażowaniem pracowników komórek analitycznych w innych obszarach, brakami kadrowymi w komórkach analitycznych, czy brakami wystarczającej liczby pracowników przygotowanych do realizacji kontroli w zakresie podatku akcyzowego. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, podatek akcyzowy stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu państwa i weryfikowanie rzetelności oraz prawidłowości rozliczania się podatników z tego tytułu nie może być pomijane, w szczególności ze względu na ograniczenia w dostępności zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tego obszaru. [str. 95]

**W siedmiu spośród ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych wystąpiły nieprawidłowości**

W kontrolowanych ośmiu urzędach skarbowych, co do zasady, proces weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym przebiegał rzetelnie, prawidłowo i skutecznie. W badanych przypadkach podejmowano na ogół właściwe działania w związku z otrzymanymi wynikami analiz prawidłowości rozliczeń podatkowych, przeprowadzanych na poziomie centralnym i regionalnym lub zawiadomieniami otrzymanymi od naczelników innych urzędów skarbowych. Stwierdzone w siedmiu urzędach w tym zakresie nieprawidłowości dotyczyły przypadków:

- znacznego upływu czasu pomiędzy podejmowaniem kolejnych czynności weryfikacyjnych lub niepodjęcia takich czynności,
- opóźnień w kierowaniu zawiadomień celem wszczęcia postępowań karnych skarbowych lub nieskierowania stosowanych zawiadomień w sytuacji powzięcia w toku działań weryfikacyjnych wiadomości o okolicznościach uzasadniających podejrzenie popełnienia czynów zabronionych przez ustawę z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>10</sup>.

Na próbie dokonanych w badanym okresie 115 zwrotów VAT na łączną kwotę 381,4 mln zł ustalono, że w kontrolowanych urzędach rzetelnie weryfikowano zasadność deklarowanych przez podatników zwrotów VAT. Natomiast badanie 99 zwrotów VAT objętych procesem AUTO\_ZWROT na łączną kwotę 1,1 mln zł wykazało nieprawidłowości w działaniach podjętych w związku z następczą ich weryfikacją w siedmiu urzędach.

Proces typowania podmiotów do kontroli przebiegał prawidłowo. Niemniej do weryfikacji rozliczeń podatników w coraz mniejszym stopniu wykorzystywano kontrolę podatkową, do czego przyczyniło się przede

<sup>10</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 628, ze zm.

wszystkim zmniejszenie liczby pracowników komórek kontroli podatkowej ze względu na ich przenoszenie do komórek kontroli celno-skarbowej w urzędach celno-skarbowych.

Zgodnie z założeniami opracowanymi w Ministerstwie Finansów, w kontrolowanych urzędach skarbowych wdrożono proces zarządzania zezwoleniami na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego. W ramach tego procesu weryfikowano, czy podmiot, który uzyskał zezwolenie akcyzowe, w dalszym ciągu spełnia przesłanki do jego posiadania. Rzetelnie dokonywano przeglądu złożonego przez podatnika zabezpieczenia zapewniającego pokrycie w należytej wysokości lub terminie kwoty zobowiązania podatkowego. Działania podejmowane w ramach procesu zarządzania zezwoleniem akcyzowym nie zawsze jednak były prowadzone sprawnie lub spełniały wymogi określone w wytycznych Ministerstwa Finansów. [str. 97]

## 4. WNIOSKI

---

**Minister Finansów**

Sprawne wdrożenie Krajowego Systemu e-Faktur w wersji obligatoryjnej w celu dalszego uszczelnienia systemu podatkowego.

**Szef Krajowej  
Administracji  
Skarbowej**

1. Przeprowadzanie systematycznych analiz spójności, skuteczności i efektywności systemu przeciwdziałania nieprawidłowościom podatkowym, obejmującego powiązane obszary, tj. czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe oraz postępowania przygotowawcze, w celu wypracowania rozwiązań usprawniających proces weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych.
2. Dalszy rozwój działalności analitycznej mającej na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, w tym w związku z wdrożeniem KSeF w wersji obligatoryjnej oraz dostępem organów KAS do danych z Systemu Track&Trace.

**Dyrektorzy izb  
administracji  
skarbowej**

1. Wzmocnienie nadzoru nad doborem podmiotów do kontroli celno-skarbowej oraz kontroli podatkowej, aby zapobiec praktykom wszczynania przez organy KAS kontroli w sprawach prostych, w których wystarczającą formą weryfikacji są czynności sprawdzające.
2. Objęcie kontrolą wewnętrzną oraz audytem wewnętrznym obszaru podatku akcyzowego, w szczególności procesu zarządzania zabezpieczeniami akcyzowymi oraz działalności analitycznej mającej na celu identyfikację podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowe rozliczanie podatku akcyzowego.
3. Zintensyfikowanie działalności analitycznej mającej na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

## 5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

---

### 5.1. WYPRACOWYWANIE PRZEZ MINISTRA FINANSÓW ZMIAN PODATKOWYCH MAJĄCYCH NA CELU WYELIMINOWANIE NIEPRAWIDŁOWOŚCI NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATKU AKCYZOWEGO

---

#### Krajowy System e-Faktur

Minister Finansów w celu wyeliminowania nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług m.in. prowadził prace nad stworzeniem Krajowego Systemu e-Faktur. Przepisy w tym zakresie oraz produkcyjne uruchomienie KSeF w wersji fakultatywnej nastąpiło z dniem 1 stycznia 2022 r. Prace nad wersją obligatoryjną nie zostały ukończone.

Na gruncie podatku akcyzowego m.in. monitorowano efekty już funkcjonujących rozwiązań, w szczególności odnośnie alkoholu etylowego, a także znowelizowano przepis dotyczący definicji płynu do papierosów elektronicznych.

Decyzja o uruchomieniu projektu pt. Krajowy System e-Faktur (tj. projektu e-faktury) została podpisana przez Ministra Finansów w dniu 24 marca 2020 r. Planowaną datą zakończenia projektu był dzień 31 grudnia 2022 r. Do tej daty miał zostać wdrożony KSeF w wersji fakultatywnej oraz w wersji obligatoryjnej.

W Karcie projektu wskazano dwie główne potrzeby stanowiące uzasadnienie biznesowe dla tego projektu. Po pierwsze, potrzebą wskazywaną przez przedsiębiorców było zwiększenie bezpieczeństwa transakcji handlowych oraz zmniejszenie czasu wymaganego na obsługę wystawionej lub otrzymanej faktury, a także obniżenie kosztów z tym związanych. Dodatkowo automatyzacja procesów księgowych miała znacząco wpłynąć na zmniejszenie liczby błędów wywołanych czynnikiem ludzkim. Po drugie, główną potrzebą administracji skarbowej było wprowadzenie systemu, który umożliwi wgląd do wystawionych faktur w czasie rzeczywistym, co pozwoli na zwiększenie zdolności analitycznych oraz efektywności KAS w wykrywaniu nieprawidłowości w rozliczaniu podatków. Ponadto w Karcie projektu wskazano, iż celem projektu była budowa centralnej, bieżąco aktualizowanej bazy wystawionych faktur, w szczególności w transakcjach B2B<sup>11</sup>. W pierwszej fazie korzystanie z systemu e-Faktur miało być dobrowolne. W następnej, po uzyskaniu decyzji derogacyjnej, rozwiązanie miało stać się obowiązkowe.

Realizacja informatycznej części projektu e-Faktury została powierzona spółce celowej Skarbu Państwa Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o.<sup>12</sup>. W dniu 10 sierpnia 2020 r. zostało przekazane *Wstępne Zlecenie Prac*. W grudniu 2020 r. został podpisany dokument *Uzgodnienie zlecenia prac* i tym samym

<sup>11</sup> Transakcje B2B (ang. *business to business*) – transakcje pomiędzy przedsiębiorcami.

<sup>12</sup> Zgodnie z ustawą z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań dotyczących informatyzacji w zakresie działów administracji rządowej budżet i finanse publiczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 186) oraz umową o powierzeniu wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej zawartą 15 września 2016 r.

Ministerstwo Finansów udzieliło wymienionej spółce zlecenia prac na realizację Projektu e-Faktury.

W dniu 14 stycznia 2021 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej zatwierdził zmianę daty zakończenia projektu z 31 grudnia 2022 r. na 29 grudnia 2023 r. Wydłużenie terminu wynikało przede wszystkim z późniejszego niż zakładano wdrożenia wersji obowiązkowej systemu, które było uzależnione od otrzymania decyzji derogacyjnej i konieczności uwzględnienia w harmonogramie czasu potrzebnego na uzgodnienia z Komisją Europejską.

**KSeF w wersji  
fakultatywnej  
wdrożony  
od 1 stycznia 2022 r.**

Regulacje dotyczące Krajowego Systemu e-Faktur w wersji fakultatywnej zostały wprowadzone do ustawy o podatku od towarów i usług na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>13</sup>. Przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. W tym dniu nastąpiło także produkcyjne uruchomienie KSeF w wersji fakultatywnej. Celem zachęty ustawodawca przewidział preferencje podatkowe. W szczególności podatnikom korzystającym z KSeF, po spełnieniu wymogów ustawowych skrócono z 60 do 40 dni termin zwrotu podatku VAT. Wraz z KSeF w polskim porządku prawnym pojawił się nowy typ faktury, a mianowicie faktura ustrukturyzowana. Została ona zdefiniowana jako faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie.

W Ocenie Skutków Regulacji do projektu ustawy wprowadzającej KSeF w wersji fakultatywnej wskazano, iż projektowane rozwiązanie jest następnym krokiem w trwającym od 2016 r. procesie uszczelniania polskiego systemu poboru podatku VAT i ma charakter uzupełniającego w stosunku do już wprowadzonych rozwiązań.

Na dzień 2 lipca 2024 r. z KSeF korzystało ponad 4,3 tys. podmiotów, a liczba faktur w systemie przekroczyła 823 tysięcy. Z kolei według danych na dzień 6 listopada 2024 r. z KSeF korzystało prawie 4,8 tys. podmiotów, a liczba faktur w systemie wyniosła blisko 1,4 mln. W związku z nieznaczną skalą przetwarzanych dokumentów środowisko produkcyjne wersji fakultatywnej systemu KSeF działało stabilnie.

Szef KAS prowadzi Krajowy System e-Faktur i jest administratorem danych w nim zawartych. Krajowy System e-Faktur jest systemem teleinformatycznym służącym m.in. do: wystawiania faktur ustrukturyzowanych; dostępu do faktur ustrukturyzowanych; otrzymywania faktur ustrukturyzowanych; przechowywania faktur ustrukturyzowanych; oznaczania faktur ustrukturyzowanych numerem identyfikującym przydzielonym w KSeF; analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych, a także do nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z KSeF; powiadamiania o nadanych uprawnieniach do korzystania z KSeF lub ich odebraniu; uwierzytelnienia oraz weryfikacji uprawnień do korzystania z KSeF. Dodatkowo KSeF kieruje do podatnika lub osoby uprawnionej do wystawiania faktury ustrukturyzowanej powiadomienia o: dacie i czasie wystawienia faktury ustrukturyzowanej oraz numerze identyfikującym fakturę

---

<sup>13</sup> Dz. U. poz. 2076.



ustrukturyzowaną przydzielonym w KSeF oraz dacie i czasie jego przydzielenia; dacie i czasie odrzucenia faktury w przypadku jej niezgodności z wzorem; braku możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej – w przypadku niedostępności Krajowego Systemu e-Faktur; powiadamiania podmiotów, którzy nie posiadają uprawnień do korzystania z KSeF o braku tych uprawnień.

#### Prace nad wersją obowiązkową KSeF

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego obowiązkowego korzystania z KSeF i faktur ustrukturyzowanych wymagało uzyskania stosownej decyzji UE. Dlatego Rzeczpospolita Polska wystąpiła do Rady Unii Europejskiej z wnioskiem o derogację, którego celem było uzyskanie przez Polskę upoważnienia do wprowadzenia i stosowania obowiązkowego powszechnego fakturowania elektronicznego. Wniosek do Komisji Europejskiej wpłynął w sierpniu 2021 r. Uzasadnieniem wprowadzenia ogólnego obowiązku fakturowania elektronicznego były korzyści w zakresie zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, a także uproszczenie poboru podatku. W związku z powyższym wnioskiem Rada Unii Europejskiej wydała Decyzję wykonawczą Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>14</sup>. W drodze odstępstwa od art. 218 dyrektywy 2006/112/WE upoważniono Polskę w przypadku podatników mających siedzibę na terytorium Polski do akceptowania wyłącznie tych faktur, które zostały wystawione w postaci dokumentów lub not w formie elektronicznej. Ponadto w drodze odstępstwa od art. 232 dyrektywy 2006/112/WE upoważniono Polskę do postanowienia, że stosowanie faktur elektronicznych wystawianych na terytorium Polski nie jest uzależnione od akceptacji odbiorcy. Rada Unii Europejskiej postanowiła, iż niniejszą decyzję stosuje się od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia 31 grudnia 2026 r.

W listopadzie 2022 r. ze spółką Aplikacje Krytyczne został podpisany aneks, na mocy którego zmieniono datę realizacji zlecenia na dzień 31 maja 2024 r.

Na mocy ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>15</sup> ustawodawca, co do zasady, zobowiązał podatników podatku VAT do wystawiania faktur ustrukturyzowanych (e-faktur) przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (e-fakturowanie). Obowiązek ten (pierwotnie) miał wejść w życie z dniem 1 lipca 2024 r. Co do zasady, rozwiązanie dotyczące obowiązkowego e-fakturowania oparto na obowiązującym fakultatywnym KSeF, jednakże odpowiednio rozbudowanym i dostosowanym. W uzasadnieniu do powyższej nowelizacji oszacowano, iż obowiązkowy system KSeF będzie obsługiwał ponad 2,5 mld e-faktur rocznie.

Założono, iż obowiązkowe e-fakturowanie przyniesie korzyści w postaci lepszego i łatwiejszego przestrzegania przepisów podatkowych oraz

<sup>14</sup> Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. (Dz. Urz. UE L 168 z 27.06.2022, str. 81). Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, ze zm.).

<sup>15</sup> Dz. U. poz. 1598, ze zm.

większej efektywności kontroli nakierowanych na identyfikowanie nadużyć finansowych oraz nieprawidłowości związanych z rozliczaniem podatku VAT. Organy podatkowe zyskają narzędzie umożliwiające skuteczniejsze monitorowanie obrotu dokumentowanego fakturami VAT oraz zwiększające dokładność weryfikacji wniosków o zwrot VAT. Kontrole spójności pomiędzy VAT zadeklarowanym i zapłaconym zwiększą swój stopień automatyczności. E-fakturowanie uszczelni system podatku VAT i spowoduje zwiększenie dochodów budżetu państwa z tego podatku. Ma także na celu ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu VAT i usprawnienie poboru tego podatku poprzez m.in. przeciwdziałanie i eliminowanie uchylania się bądź unikania od opodatkowania, a także szybszą i sprawniejszą egzekucję tego podatku. Wdrożenie obligatoryjnego e-fakturowania będzie miało wpływ na uszczelnienie systemu podatkowego także poprzez zbudowanie centralnej i aktualizowanej na bieżąco bazy danych faktur, co spowoduje przyspieszenie dostępności danych analitycznych i poprawę ich jakości. Obowiązkowe e-fakturowanie będzie stanowiło uzupełnienie dotychczas wprowadzonych środków mających na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT takich jak: Jednolity Plik Kontrolny, mechanizm podzielonej płatności, elektroniczny system analizowania przepływów środków pieniężnych (STIR) oraz system kas rejestrujących online służący do monitorowania sektora detalicznego.

Założono, iż podatnicy również uzyskają korzyści z wprowadzenia obligatoryjnego e-fakturowania. Wśród nich znajdują się m.in.:

- skrócenie terminu zwrotu VAT, co pozytywnie wpłynie na płynność finansową przedsiębiorców;
- ułatwienie dostępu do faktur i faktur korygujących bez zagrożenia, że dokumenty te ulegną zniszczeniu lub zaginięciu;
- uproszczenie rozliczeń między przedsiębiorcami; KSeF przyczyni się do szybszego i sprawniejszego dokumentowania transakcji oraz do przyspieszenia realizacji płatności; ponadto zagwarantuje pewność, że faktura dotarła do kontrahenta oraz zapewni możliwość zweryfikowania jej treści;
- usprawnienie obrotu gospodarczego przez wprowadzenie jednolitego standardu e-faktury z jednoczesną zamianą dokumentów papierowych i elektronicznych (PDF) na dane cyfrowe oraz cyfryzacją i automatyzacją obiegu faktur pomiędzy podatnikami;
- zapewnienie przechowywania i archiwizacji faktur przez administrację skarbową;
- ograniczenie obowiązków sprawozdawczych, zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorstw, m.in. za sprawą umożliwienia ponownego wykorzystywania przez administrację skarbową raz pozyskanych informacji.

W Ocenie Skutków Regulacji do projektu przedmiotowej ustawy wskazano, iż projektowane rozwiązanie w zakresie obowiązkowego e-fakturowania jest następnym krokiem w trwającym od 2016 r. procesie uszczelniania polskiego systemu poboru podatku VAT i ma charakter uzupełniający w stosunku do wprowadzonych już rozwiązań.

NIK przeprowadziła w styczniu 2025 r. ankietę wśród Naczelnych Organów Kontroli państw Unii Europejskiej i z nadesłanych odpowiedzi wynika, że system obowiązkowego raportowania cyfrowego w zakresie VAT

**Bark możliwości  
wdrożenia  
obligatoryjnego  
e-fakturowania  
z dniem 1 lipca 2024 r.**

w oparciu o ustrukturyzowane e-fakturowanie został wdrożony w pełnym zakresie, tj. dla transakcji B2B, B2C<sup>16</sup>, B2G<sup>17</sup> w trzech krajach Unii: we Włoszech, na Węgrzech oraz w Rumunii. W niektórych krajach (Francja, Austria, Łotwa, Grecja) obowiązek raportowania w oparciu o ustrukturyzowane e-fakturowanie dotyczy transakcji typu B2G. W krajach tych prace przygotowawcze do wdrożenia systemu trwały od roku i ośmiu miesięcy (Rumunia) do pięciu lat (Grecja).

W związku z powstającymi opóźnieniami w realizacji projektu e-faktury w dniu 24 listopada 2023 r. Minister Finansów zatwierdził zmianę zakresu prac oraz przedłużenie termin realizacji projektu do 3 kwietnia 2025 r. Ponadto także w listopadzie 2023 r. został podpisany ze spółką Aplikacje Krytyczne aneks nr 2, którym dokonano zmiany daty realizacji przez spółkę zlecenia z dnia 31 maja 2024 r. na dzień 3 kwietnia 2025 r. oraz zmieniono harmonogram realizacji zlecenia.

W 2023 r., szczególnie w drugiej jego połowie, wystąpiły zdarzenia (zagadnienia projektowe)<sup>18</sup> oraz ryzyka, które mogły skutkować nieuruchomieniem produkcyjnym KSeF w wersji obligatoryjnej w dniu 1 lipca 2024 r. Stwierdzono m.in. występowanie w środowisku testowym KSeF poważnych problemów z jego wydajnością. Podjęte w 2023 r. i na początku 2024 r. działania zaradcze okazały się nieskuteczne, gdyż nie pozwoliły na uzyskanie wymaganej wydajności systemu w wersji obligatoryjnej, która zagwarantowałaby obsłużenie zakładanego wolumenu faktur. Występujące problemy zostały ujawnione także przez audyt zewnętrzny przeprowadzony od 4 marca do 15 kwietnia 2024 r.

Biorąc powyższe pod uwagę, została podjęta decyzja o budowie nowej architektury systemowej, od tego momentu określanej jako KSeF 2.0. Wiązało się to z koniecznością zmian ustawowych, które zostały uchwalone w maju 2024 r., oraz przyjęciem nowego harmonogramu wdrożenia obligatoryjnej wersji KSeF.

Obligatoryjny KSeF ma zostać uruchomiony z dniem 1 lutego 2026 r. dla przedsiębiorców, których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) przekroczy w 2025 r. 200 mln zł oraz z dniem 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych przedsiębiorców.

Prace nad KseF 2.0 mają doprowadzić do sytuacji, w której wraz z wejściem w życie przepisów wprowadzających obligatoryjne fakturowanie dotychczasowa wersja fakultatywna KSeF i wersja obligatoryjna KSeF staną się jednym systemem.

W związku ze zdiagnozowanymi problemami dotyczącymi wydajności systemu oraz brakiem możliwości wdrożenia obligatoryjnego

<sup>16</sup> Transakcje B2C (ang. *business to consumer*) – transakcje pomiędzy przedsiębiorcami a klientami indywidualnymi, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej.

<sup>17</sup> Transakcje B2G (ang. *business to government*) – transakcje pomiędzy przedsiębiorcami a administracją.

<sup>18</sup> Zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z 2018 r. zagadnienie projektowe to każde pojawiające się zdarzenie: błąd, nieprawidłowe działanie, informacja, pytanie mogące mieć istotny wpływ na przebieg, zakres, harmonogram, budżet lub jakość projektu, wymagające podjęcia decyzji lub rozwiązania. Z kolei w zarządzeniu z 2023 r. przedmiotowy termin nie występuje. Zasady z 2023 r. posługują się pojęciem „zagadnienie”, które nie zostało zdefiniowane. Jednakże kontekst jego trzykrotnego użycia pozwala na przyjęcie, iż obu pojęciom przypisana została identyczna teść.

e-fakturowania z dniem 1 lipca 2024 r., ówczesny Dyrektor komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów będącej Właścicielem Biznesowym Projektu e-Faktury i jednocześnie Przewodniczący Komitetu Sterującego Projektu wyjaśnił m.in., że:

- wszystkie pojawiające się istotne zagadnienia i ryzyka w projekcie omawiał z kierownikiem projektu, a następnie zwoływał posiedzenia Komitetu Sterującego Projektu; jego termin uwzględniał wnioskowany przez spółkę Aplikacje Krytyczne niezbędny czas do przygotowania na posiedzenie informacji nt. analizy ich przyczyn, planu naprawczego (zakresu prac) oraz wskazania jego wpływu na harmonogram prac oraz budżet;
- celem wzmocnienia koordynacji prac zespołu projektowego, a także zapewnienia bieżącego reagowania przez członków Komitetu Sterującego Projektu na wskazywane zagadnienia odbywały się cotygodniowe spotkania członków Komitetu Sterującego Projektem oraz zespołu projektowego (zainicjowanie w lipcu 2020 r.); ponadto brał aktywny udział w spotkaniach deweloperskich, które co do zasady odbywały się od maja 2023 r. również co tydzień;
- na bieżąco monitorowano status realizowanych zadań, ustalano przyczyny zagadnień i ryzyk, zabiegano o przedstawienie przez spółkę Aplikacje Krytyczne działań naprawczych, a także monitorowano wdrażanie planów naprawczych oraz stan realizacji testów;
- w związku ze stwierdzeniem występowania w środowisku testowym systemu KSeF poważnych problemów z jego wydajnością, a także z uwagi na wady architektoniczne, błędy w konfiguracji oraz w samym kodzie systemu, ówczesny Podsekretarz Stanu oraz ówczesny Zastępca Szefa KAS podjął dodatkowe działania koordynujące z jego bezpośrednim udziałem; w tym celu wyznaczył cykliczne cotygodniowe spotkania z udziałem przedstawicieli IT; rozpoczęły się one w październiku 2023 r; w spotkaniach tych uczestniczyli: prezes i wiceprezes spółki Aplikacje Krytyczne, Dyrektor CIRF, Dyrektor Departamentu Zarządzania Informatyzacją w Ministerstwie Finansów; w trakcie spotkań organizowanych do grudnia 2023 r. przedstawiciele spółki Aplikacje Krytyczne zapewniali, iż rozwiążą problemy z wydajnością, w szczególności rozbudowując dodatkowy zespół dedykowany temu zagadnieniu.

Podobne wyjaśnienia przedstawił ówczesny Podsekretarz Stanu oraz jednocześnie Zastępca Szefa KAS oraz Szef KAS. Były Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Szef KAS dodał m.in., że nie występował w projekcie w żadnej roli, natomiast najprawdopodobniej pod koniec stycznia 2023 r. został poproszony przez Ministra Finansów o poprowadzenie procesu legislacyjnego związanego z uchwaleniem przepisów wprowadzających obowiązkowy System e-Faktur. Ponadto do sierpnia, a być może również do września 2023 r., w ramach nadzoru nad realizacją zadań przez departamenty KAS przeprowadzane były cykliczne, cotygodniowe spotkania. Na tych spotkaniach omawiane były również kwestie związane z projektem KSeF. W trakcie ww. spotkań przedstawiciele obszaru IT zgodnie potwierdzali brak ryzyka dla realizacji projektu w jego części informatycznej. Dnia 5 września 2023 r., na prośbę Ministra Finansów, Szef KAS odbył rozmowę z kierownikiem Projektu KSeF, który zgłaszał ryzyko związane ze zmianami kadrowymi w projekcie po stronie spółki Aplikacje Krytyczne. W trakcie rozmowy kierownik

projektu potwierdził, że zmiany kadrowe w spółce mogą stanowić ryzyko dla projektu, ale jednocześnie wskazał, że spółka na miejsce osób odchodzących wskazuje nowe osoby i w związku z tym, na tamtą chwilę, ryzyko nie było znaczące. Sekretarz Stanu wyjaśnił, iż w związku z informacją o istotnych problemach z wydajnością oraz funkcjonowaniem systemu, przedstawiciele obszaru IT w projekcie, tj. pełnomocnik ds. informatyzacji, prezes spółki Aplikacje Krytyczne i dyrektor CIRF, w trakcie ww. wymienionych spotkań z kierownictwem KAS prezentowali stanowisko o braku istotnych zagrożeń dla projektu i prowadzonych pracach naprawczych. W celu usprawnienia realizacji projektu w listopadzie 2023 r. zakończona została reorganizacja Departamentu Analiz KAS poprzez utworzenie nowego, dedykowanego wydziału, któremu przypisano prowadzenie zadań wyłącznie w zakresie KSeF wraz z przydzieleniem dodatkowych etatów.

Ówczesny Dyrektor departamentu właściwego do spraw informatyzacji oraz Pełnomocnik Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji wyjaśnił m.in., że przedstawiciele spółki Aplikacje Krytyczne wskazywali, iż pojawiające się problemy techniczne dotyczące KSeF były przejściowe, wynikające głównie z trwających prac deweloperskich, braku osadzenia systemu na docelowej infrastrukturze. Spółka informowała też o podejmowanych przez siebie działaniach naprawczych i optymalizacyjnych zarówno w warstwie technicznej systemu IT, jak i w warstwie organizacyjnej projektu (tak m.in. uzasadniano zmiany kadrowe w zespole projektowym). Spółka przedstawiła plan przeprowadzenia testów wydajnościowych przez niezależny podmiot, który miał zostać wyłoniony w reżimie zamówień publicznych. Było to m.in. związane z nasilającymi się problemami wydajnościowymi. Na podstawie wyników ww. testów miał zostać opracowany plan działań naprawczych.

Ówczesna Minister Finansów<sup>19</sup> wyjaśniła m.in.:

- O pojawiających się w projekcie ryzykach związanych z fluktuacją kadr informował ówczesną Minister kierownik Projektu e-Faktury (w marcu 2023 r. i następnie latem 2023 r.). Zagadnienie zmienności zespołu projektowego wiosną 2023 r. sygnalizował także Departament Strategii. Te ryzyka ówczesna Minister omawiała z prezesem AK. Prezes AK zapewniał o stałym uzupełnianiu zasobów projektowych. Po kolejnej informacji i zmienności osób w projekcie (latem 2023 r.) Minister poprosiła Szefa KAS o omówienie tej kwestii z kierownikiem Projektu e-Faktury. Z informacji uzyskanych po spotkaniu wynikało, że zasoby osobowe są uzupełniane, w związku z czym ryzyko dotyczące dostępności kadr jest właściwie zarządzane.
- W ramach cyklicznych spotkań dotyczących realizacji zadań i projektów informatycznych w resorcie finansów, które odbywały się z udziałem Pełnomocnika MF ds. Informatyzacji, Prezesa Spółki AK MF oraz dyrektora CIRF Minister, zgłaszała potrzebę odpowiedniego zaplanowania działań związanych z dodatkowym audytem systemu KSeF (szczególnie bezpieczeństwa i wydajności). W kwietniu 2023 r. Minister zgłosiła propozycję podjęcia takich działań (audyt zewnętrzny systemu). Prezes AK poinformował wówczas Minister

---

<sup>19</sup> Pełniła funkcję Ministra Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r.

o rozpoczęciu prac w kierunku specyfikacji wymagań na audyt systemu, testy bezpieczeństwa i wydajności. Poinformował, że testy będą przeprowadzone jesienią 2023 r. Do tego czasu miały trwać jeszcze prace deweloperskie i miał zmienić się API systemu, a testy powinny dotyczyć końcowej wersji systemu. Audyt bezpieczeństwa według przekazanych informacji miał objąć m.in. założenia systemu, logikę działania, model uprawnień, architekturę. Prezes Spółki poinformował także, że wewnętrzne testy bezpieczeństwa były już kilkakrotnie przeprowadzone.

- Podczas kolejnych spotkań cyklicznych nie wskazywano ryzyk krytycznych dla prac projektowych.
- Informacje dotyczące istotnych problemów z wydajnością i funkcjonowaniem systemu pojawiły się w październiku 2023 r. w ramach informacji zarządczej z realizacji portfela programów i projektów. Natomiast według wiedzy Minister, informacje przedstawiane podczas spotkań Komitetu Sterującego Projektu przez AK oraz osoby odpowiedzialne za realizację zadań informatycznych wskazywały na możliwość dotrzymania terminów projektowych, braku istotnych zagrożeń dla projektu i o prowadzonych pracach naprawczych. W związku z zaistniałą sytuacją Zastępca Szefa KAS bezpośrednio nadzorujący projekt od strony biznesowej, wzmocnił nadzór nad Departamentem Analiz KAS i projektem poprzez częste cykliczne spotkania poświęcone postępom prac i ryzykom w projekcie. Osoby odpowiedzialne za prace informatyczne w projekcie zapewniały o możliwości przeprowadzenia działań naprawczych w wyznaczonych terminach. Po optymalizacji środowiska testowego poinformowano o ustąpieniu problemów z wydajnością. W listopadzie 2023 r. zaplanowano realizację testów wydajnościowych systemu.

Powyższe wyjaśnienia nie wpływają na treść dokonanych ustaleń. Termin zakończenia całego Projektu e-Faktury był w latach 2021–2023 dwukrotnie przesuwany. Ustawodawca uchwalił przepisy, z których wynikało, iż obligatoryjne e-fakturowanie miało rozpocząć się z dniem 1 lipca 2024 r. Pomimo wystąpienia w 2023 r. istotnych zagadnień i ryzyk, Ministerstwo Finansów nie podjęło skutecznych działań zaradczych. Ten fakt, jak również wyniki zewnętrznego audytu KSeF wskazują, że nie wprowadzono skutecznych mechanizmów nadzoru nad procesem realizacji Projektu e-Faktury. W związku ze zdiagnozowanymi problemami związanymi z wydajnością systemu wdrożenie z dniem 1 lipca 2024 r. obligatoryjnego e-fakturowania nie było możliwe.

#### **Wprowadzenie opodatkowania płynu do papierosów**

Na mocy ustawy z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym<sup>20</sup> do u.p.a. zostały wprowadzone regulacje w zakresie opodatkowania akcyzą nowej kategorii wyrobów akcyzowych, tj. płynu do papierosów elektronicznych. Papierosy elektroniczne oraz płyny do papierosów elektronicznych nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Papierosy elektroniczne, w których wykorzystuje się, w celu spożycia pary, płyny zawierające nikotynę lub płyny beznikotynowe, stanowią substytut

<sup>20</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 137.

tradycyjnych wyrobów tytoniowych. W związku z powyższym ustawodawca zdecydował o objęciu płynów do papierosów elektronicznych, bez względu na zawartość w nich nikotyny, systemem opodatkowania w zakresie podatku akcyzowego. Początkowo wprowadzona definicja płynu do papierosów elektronicznych, określała, że był nim roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, bez względu na zawartość nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę<sup>21</sup>. Z kolei papierosy elektroniczne zostały zdefiniowane jako urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki<sup>22</sup>. Przewidziano, iż w stosunku do płynu do papierosów elektronicznych będą miały zastosowanie ogólne przepisy dotyczące opodatkowania akcyzą wyrobów akcyzowych, w tym przedmiotu opodatkowania, powstania obowiązku podatkowego, opodatkowania ubytków, właściwości organów podatkowych, rejestracji podmiotów, deklaracji podatkowych i terminów płatności akcyzy oraz importu. Analogicznie jak w przypadku wyrobów tytoniowych, płyn do papierosów elektronicznych objęto obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy. Wymieniona ustawa weszła w życie z dniem 1 lutego 2018 r, jednakże na mocy art. 2 te same ustawy do płynu do papierosów elektronicznych stosowano zerową stawkę akcyzy do dnia 30 czerwca 2020 r.<sup>23</sup>. Ponadto Minister Finansów zarządził zaniechanie poboru podatku akcyzowego odnośnie m.in. płynu do papierosów elektronicznych. Zaniechanie miało zastosowanie do płynu do papierosów elektronicznych, w stosunku do którego obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstał w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r.<sup>24</sup>

Liczba podatników w zakresie płynu do papierosów elektronicznych (według zgłoszeń rejestracyjnych) wyniosła: na koniec 2021 r. – 69, na koniec 2022 r. – 128, na koniec 2023 r. – 200, na koniec czerwca 2024 r. – 214. Dochody budżetu państwa z tytułu płynu do papierosów elektronicznych wyniosły: w 2020 r. (IV kw.) – 5,7 mln zł, w 2021 r. – 179,5 mln zł, w 2022 r. – 229,9 mln zł, w 2023 r. – 443,6 mln zł, a w I półroczu 2024 r. – 258,9 mln zł.

**Ustawowa zmiana  
z dniem 1 stycznia  
2023 r. definicji płynu  
do papierosów  
elektronicznych**

Ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw<sup>25</sup> z dniem 1 stycznia 2023 r. zmieniła definicję płynu do papierosów elektronicznych. Celem zmiany było doprecyzowanie regulacji, aby wyeliminować wątpliwości interpretacyjne odnośnie jej stosowania. Przedmiotowa nowelizacja polegała na dodaniu do treści dotychczasowej definicji części zdania: *przy czym roztwór uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego*

<sup>21</sup> Dodany art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a.

<sup>22</sup> Dodany art. 2 ust. 1 pkt 34 u.p.a.

<sup>23</sup> Pierwotnie zerowa stawka miała obowiązywać do końca 2018 r. Data została zmieniona na podstawie ustawy z dnia 22 listopada 2018 r. (Dz. U. poz. 2404).

<sup>24</sup> Nastąpiło to na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich (Dz. U. poz. 1159).

<sup>25</sup> Dz. U. poz. 2707.

*sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż.* Zmiana została podyktowana doświadczeniami zebranymi przez organy KAS, które stwierdzały podczas kontroli przypadki unikania opodatkowania. Wyroby, które ze względu na: (i) swój skład surowcowy lub (ii) formę opakowania lub (iii) miejsce sprzedaży w wyspecjalizowanych punktach, a mogły być użyte bezpośrednio jako płyn do papierosów elektronicznych albo jako baza do sporządzenia tego roztworu (np. aromaty), były deklarowane jako wyroby nieakcyzowe (np. aromaty do kominków czy odświeżacze powietrza). Nowelizacja nie zmieniła kluczowego kryterium powodującego uznanie danego roztworu za płyn do papierosów elektronicznych, jakim jest jego przeznaczenie do wykorzystania w papierosach elektronicznych, lecz jedynie je doprecyzowała. Ponadto zakładano, iż przedmiotowa zmiana ułatwi organom KAS wykazanie, że sprzedawca płynów do papierosów elektronicznych jedynie dla pozoru wskazywał przeznaczenie tych wyrobów do celów nieopodatkowanych.

Do momentu zmiany definicji płynu do papierosów elektronicznych (tj. w latach 2018–2022) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanych interpretacjach indywidualnych dotyczących płynu do papierosów elektronicznych uznawał glikol i glicerynę za wyroby akcyzowe. Powyższe podejście było spójne z decyzjami WIA (wiązącymi informacjami akcyzowymi) wydawanymi ówczasie przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu oraz z kształtującą się linią orzecniczą prawomocnych wyroków sądów administracyjnych<sup>26</sup>. W związku ze zmianą tej definicji po 1 stycznia 2023 r. Dyrektor KIS dokonał zmiany dotychczasowej linii interpretacyjnej i w indywidualnych interpretacjach wydawanych dla podmiotów prowadzących działalność w branży e-papierosów zaczął zajmować stanowisko, iż substancje takie jak glikol i gliceryna, gdy są sprzedawane samodzielnie jako niez mieszane substancje chemiczne, nie są roztworami wobec czego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym<sup>27</sup>.

**Nierzetelne  
i nieprawidłowe  
udzielanie wyjaśnień  
odnośnie do definicji  
płynu do papierosów  
elektronicznych**

W dniu 1 grudnia 2022 r.<sup>28</sup> na stronie internetowej podatki.gov.pl zamieszczono komunikat pt. *Zmiana definicji płynu do e-papierosów.* Ministerstwo Finansów przedstawiło w nim wyjaśnienia dotyczące doprecyzowania definicji płynu do papierosów elektronicznych w związku z wątpliwościami, które się pojawiły w trakcie prac parlamentarnych nad zmianą tej definicji. W przedmiotowym komunikacie wyjaśniono m.in.: *zapropozowana w projekcie ustawy zmiana definiuje płyn do papierosów elektronicznych jako roztwór, czyli w powszechnym rozumieniu tego pojęcia jednorodną mieszaninę dwóch lub więcej związków chemicznych. Tymczasem ani gliceryna ani glikol takimi mieszaninami nie są. Zatem nie spełniają one przesłanki wynikającej z przedmiotowej definicji.* Nowe rozumienie definicji

<sup>26</sup> Przykładowo: wyrok WSA w Kielcach z 14 kwietnia 2022 r., sygn. akt I SA/Ke 42/22; wyrok WSA w Kielcach z 19 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Ke 119/22; wyrok NSA z 28 września 2022 r., sygn. akt I FSK 354/22; wyrok WSA w Poznaniu z 6 października 2022 r., sygn. Akt III SA/Po 63/22.

<sup>27</sup> Przykładowe interpretacje indywidualne: znak 0111-KDIB3-3.4013.20.2023.1.MAZ z 23 marca 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.167.2023.1.MW z 17 lipca 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW z 25 lipca 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.182.2023.2.JSU z 4 sierpnia 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.243.2023.1.MPU z 7 września 2023 r.

<sup>28</sup> Tj. w dniu uchwalenia ustawy, na mocy której z dniem 1 stycznia 2023 r. zmieniono definicję płynu do papierosów elektronicznych.



płynu do papierosów elektronicznych Ministerstwo Finansów zaprezentowało także m.in. w: piśmie z 30 grudnia 2022 r. skierowanym do Prezesa Stowarzyszenia Obrony Praw Przedsiębiorców, wypowiedzi w trakcie prac parlamentarnych nad nowelizacją ustawy<sup>29</sup>, piśmie z 28 kwietnia 2023 r. skierowanym do Zastępcy Dyrektora Izby Administracji Skarbowej We Wrocławiu. Ponadto tożsama argumentacja Ministerstwa Finansów była już prezentowana w sierpniu 2022 r. w piśmie skierowanym do Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. Zastępca Dyrektora KIS wyjaśniła, iż z wymienionych informacji wynikało jednolite stanowisko Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym glikol i gliceryna nie są roztworami, wobec czego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Dyrektor KIS chcąc pozostać w zgodności z komunikatem opublikowanym na stronie internetowej podatki.gov.pl oraz z ww. najnowszymi wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów kierowanymi zarówno do organów podatkowych i do przedsiębiorców, jak należy rozumieć definicję płynu do papierosów, traktował w wydawanych interpretacjach indywidualnych glikol i glicerynę jako wyroby niebędące płynem do papierosów elektronicznych (niepełniające podstawowego kryterium definicji) – o ile fakt ten wynikał wprost z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. W konsekwencji doprowadziło to do rozbieżności interpretacyjnych w zakresie stosowania definicji płynu do papierosów elektronicznych i konieczności wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny.

We wrześniu 2023 r. Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej zwrócił się do Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier o zainicjowanie działań zmierzających do wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej zapewniającej jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego związanych z wykładnią definicji płynu do papierosów elektronicznych. W październiku 2023 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego zwrócił się do Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier z pismem, w którym wskazał na fakt wydania odnośnie płynu do papierosów elektronicznych szeregu korzystnych dla podmiotów interpretacji indywidualnych, ale niezgodnych z definicją ustawową i orzecznictwem sądów administracyjnych. Departament Orzecznictwa Podatkowego wniósł o rozważenie wydania interpretacji ogólnej dotyczącej przedmiotowego zagadnienia.

#### Wydanie interpretacji ogólnej

W styczniu 2024 r. w Departamencie Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier rozpoczęto prace nad wydaniem interpretacji ogólnej. W kwietniu 2024 r. projekt interpretacji ogólnej został rozesłany do konsultacji wewnętrznych w ramach komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe Minister Finansów wydał interpretację ogólną nr DAG1.8101.1.2024 z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny<sup>30</sup>. W interpretacji tej m.in. stwierdzono,

<sup>29</sup> Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 370 z dnia 29 listopada 2022 r.

<sup>30</sup> Dz. Urz. MF poz. 66.

że: (...) doprecyzowana od 1 stycznia 2023 r. definicja zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. nie wyklucza z opodatkowania akcyzą glikolu i gliceryny, które służą do wykorzystania w papierosie elektronicznym. Wskazanie w ww. definicji „bazy” jako półproduktu do wytworzenia płynu do papierosów w ostatecznej, finalnej postaci pozwala na przyjęcie, że pod pojęciem „płyn do papierosów elektronicznych” należy rozumieć nie tylko wyrób w ostatecznej postaci stosowanej w papierosie elektronicznym, lecz również glikol i glicerynę służące do jego wytworzenia.

Ówczesny Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w zakresie spraw regulowanych ustawą o podatku akcyzowym odpowiadał za zadania związane z zapewnieniem jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, w szczególności przez przygotowywanie interpretacji ogólnych oraz prowadzenie postępowań w tym zakresie. Pierwsze informacje o zmianie linii orzeczniczej Dyrektora KIS oraz o uzasadnionych wątpliwościach odnośnie prawidłowości stanowiska jakoby gliceryna i glikol wykorzystywane w papierosach elektronicznych nie stanowiły wyrobów akcyzowych, wpłynęły do ówczesnego Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w kwietniu 2023 r. i następnie napływały przez cały rok 2023. Zaś prace nad interpretacją ogólną podjęto w styczniu 2024 r. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli rozpoczęcie tych prac dopiero po upływie ośmiu miesięcy, było działaniem nierzetelnym.

Dyrektor ówczesnego Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w swoich wyjaśnieniach<sup>31</sup> nie odniosła się do kluczowego w przedmiotowej sprawie twierdzenia Ministerstwa Finansów jakoby gliceryna i glikol wykorzystywane w płynach do papierosów elektronicznych nie będąc roztworami, nie spełniają ustawowej definicji i tym samym nie stanowią wyrobów akcyzowych. Podkreśliła natomiast, iż zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych co do zasady nie wprowadziła zmian systemowych w zakresie obowiązku podatkowego w akcyzie. Przedmiotowa nowelizacja była efektem doświadczeń zebranych w czasie funkcjonowania pierwotnej definicji i miała na celu usprawnienie kontroli i egzekwowania podatku akcyzowego przez organy KAS. Zmiana definicji miała jedynie przyczynić się do poprawy efektywności działań kontrolnych w celu wyeliminowania nieprawidłowości i nadużyć na rynku płynów do papierosów elektronicznych. Po nowelizacji nastąpił wzrost dochodów z akcyzy od płynu do papierosów elektronicznych, a ponadto wyjaśniła: *W czasie kiedy była procedowana zmiana definicji powstały medialne obawy, że glikol i gliceryna wykorzystywane do celów innych niż do płynów do papierosów elektronicznych zostaną również objęte definicją. W duchu uspokojenia opinii publicznej wypowiadałam się w trakcie prac parlamentarnych, a następnie został w tej sprawie wydany komunikat. Obydwa źródła powoływały przykłady działalności np. aptekarskiej, kosmetycznej czy chemicznej, które nie muszą obawiać się, że zostaną objęte kontrolami i będą musiały zapłacić wysoki podatek akcyzowy. Opodatkowanie np. gliceryny sprzedawanej w aptekach prowadziłoby bowiem do absurdu. Glikol lub gliceryna w większości jest surowcem do produkcji wyrobów kosmetycznych, farmaceutycznych lub chemicznych i te branże miały obawy, że zostaną objęte bardzo wysokim*

---

<sup>31</sup> Pismo z dnia 12 listopada 2024 r.

*podatkiem akcyzowym. Takie wypowiedzi były prezentowane w czasie procedowania przepisów w Parlamencie. Wypowiedzi dotyczące glikolu lub gliceryny były kierowane do branż, które nie produkują ani nie zajmują się obrotem płynami do papierosów elektronicznych lub które dokonują zakupów hurtowych tych surowców.*

*Ówczesny Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że propozycja zmiany wyszła od kierownictwa departamentu podatku akcyzowego Ministerstwa Finansów w celu ograniczenia nadużyć, uszczelnienia przepisów i efektywnej kontroli Krajowej Administracji Skarbowej. Finalna zmiana ustawy powstała w gronie osób odpowiedzialnych za legislację w departamencie odpowiedzialnym za podatek akcyzowy, w konsultacjach wewnętrznych w ramach Ministerstwa Finansów, z administracją skarbową oraz w konsultacjach zewnętrznych. Efektem tych prac było rozwiązanie, które – z tego co pamiętam – przyniosło pozytywny efekt fiskalny dla państwa.*

*Ówczesna Minister Finansów wyjaśniła m.in., że z tego co pamiętam zmiana definicji płynu do papierosów wynikała z doświadczeń związanych z funkcjonowaniem pierwotnej definicji i miała na celu usprawnienie działań kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej. Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier zainicjował o ile pamiętam w 2023 r. działania zmierzające w kierunku wydania interpretacji ogólnej dotyczącej przedmiotowej kwestii. Szczegółowe informacje co do zakresu tych działań, terminu ich realizacji powinny się znajdować w ówczesnym Departamencie Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier.*

Podkreślić należy, iż wyjaśnienia Ministerstwa Finansów jakoby gliceryna i glikol przeznaczone do wykorzystania w papierosach elektronicznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem akcyzowym z uwagi na fakt, iż nie stanowią roztworu, były niezgodne z literalnym brzmieniem ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych zarówno przed jej nowelizacją, jak i po niej. Przedmiotowa zmiana, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., miała wyłącznie charakter doprecyzowujący. Uściślono jedynie jak należy rozumieć zwrot „przeznaczenie do wykorzystania w papierosach elektronicznych”. Co więcej wyjaśnienia Ministerstwa Finansów były niezgodne z ugruntowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych. Z judykatury wynika, iż opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega zarówno gotowy finalny produkt przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, a także wszelkie bazy, które przeznaczone są do wykorzystania w papierosach elektronicznych, w tym sensie, że sam konsument zużyje je do wyprodukowania gotowego do użycia w papierosie elektronicznym płynu. Gliceryna i glikol sprzedawana konsumentom do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych stanowią bazę, zasadniczy składnik komponowanego przez nich płynu aplikowanego do papierosów elektronicznych, co jednocześnie oznacza, iż podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

**Wprowadzenie obowiązków raportowania płatności bezgotówkowych przez agentów rozliczeniowych**

Minister Finansów podejmował kolejne działania w celu dalszego uszczelniania systemu podatkowego w obszarze VAT. Na agentów rozliczeniowych nałożono obowiązek raportowania informacji o płatnościach bezgotówkowych. Do ustawy o KAS<sup>32</sup> dodano nowy art. 278b<sup>33</sup>, który nałożył na nich obowiązek raportowania transakcji dokonywanych przy użyciu terminali płatniczych za okres od lipca do grudnia 2022 r. oraz terminali płatniczych, oprogramowania lub systemu teleinformatycznego za okres od stycznia 2023 r. do końca 2024 r. W konsekwencji wprowadzenia powyższego obowiązku pozyskano nowe źródło danych, co przełożyło się na zwiększenie zdolności analitycznych mających na celu identyfikowanie nieprawidłowości w postaci niedeklarowania przez niektórych przedsiębiorców całości lub części sprzedaży.

**Obowiązek udostępniania przez dostawców usług płatniczych ewidencji wybranych transakcji transgranicznych**

Ponadto w celu zwalczania oszustw związanych z VAT w obszarze handlu elektronicznego (e-commerce), na mocy ustawy z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>34</sup>, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2024 r., na dostawców usług płatniczych został nałożony obowiązek prowadzenia, przechowywania i przesyłania do Szefa KAS ewidencji transgranicznych transakcji płatniczych, jeżeli w ciągu kwartału świadczy usługi płatnicze odpowiadające ponad 25 płatnościom transgranicznym na rzecz tego samego odbiorcy płatności.

Przedmiotowe przepisy implementowały dyrektywę Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych<sup>35</sup>. W celu zapobiegania nieuczciwym praktykom dotyczącym niewypełniania obowiązków w zakresie VAT oraz w związku z gwałtownym rozwojem transgranicznego handlu elektronicznego, dyrektywa 2020/284 wprowadziła nowe regulacje w dyrektywie VAT polegające na nałożeniu na dostawców usług płatniczych obowiązku prowadzenia kwartalnej ewidencji odbiorców płatności i płatności transgranicznych.

**Prace nad pakietem VAT w epoce cyfrowej (VIDA)**

Na forum UE prowadzono prace dotyczące opracowania nowych rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z VAT, tj. pakietem VAT w epoce cyfrowej (VIDA), opublikowanym przez Komisję Europejską 8 grudnia 2022 r.

Pakiet legislacyjny VIDA dotyczący modernizacji systemu VAT obejmuje trzy odrębne elementy:

- modernizację obowiązków sprawozdawczych w zakresie VAT polegającą na wprowadzeniu wymogów w zakresie sprawozdawczości cyfrowej, za pomocą których ujednoczone zostaną informacje, które podatnicy będą musieli przedstawiać organom podatkowym w formie elektronicznej w zakresie każdej z dokonywanych transakcji; jednocześnie określone zostanie jako

<sup>32</sup> Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej.

<sup>33</sup> Przepis zaczął obowiązywać od 1 lipca 2022 r. Został on dodany na mocy art. 15 ustawy z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. poz. 1301), a następnie został zmieniony na mocy art. 9 ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2707).

<sup>34</sup> Dz. U. poz. 996.

<sup>35</sup> Dz. Urz. UE L 62 z 02.03.2020 r., str. 7.

- obowiązkowe stosowanie fakturowania elektronicznego ustrukturyzowanego w odniesieniu do transakcji transgranicznych;
- stawieniu czoła wyzwaniom związanym z gospodarką opartą na platformach cyfrowych w drodze aktualizacji przepisów VAT mających zastosowanie w tym sektorze gospodarki w celu zapewnienia równości opodatkowania, wyjaśnienia zasad dotyczących miejsca świadczenia usług takich transakcji, oraz zwiększenia roli platform w poborze VAT, w przypadku gdy ułatwiają one świadczenie usług w zakresie krótkoterminowego najmu lokali mieszkalnych oraz przewozu osób;
- w szczególności ograniczanie konieczności rejestracji dla celów VAT w kilku państwach członkowskich (posiadania wielu numerów identyfikacyjnych VAT w UE).

Po prawie dwóch latach negocjacji Rada Unii Europejskiej osiągnęła porozumienie w sprawie pakietu VIDA. W dniu 5 listopada 2024 r. został przyjęty projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej – Podejście ogólne. Nowe przepisy przewidują:

- całkowitą cyfryzację obowiązków sprawozdawczych w zakresie VAT w przypadku transakcji transgranicznych do 2030 r.,
- zobowiązanie platform internetowych do płacenia VAT od usług krótkoterminowego najmu lokali mieszkalnych i usług przewozu osób w większości przypadków, gdy indywidualni dostawcy usług nie naliczają VAT,
- poprawę i rozszerzenie działania internetowych punktów kompleksowej obsługi VAT – tak by firmy nie musiały korzystać ze związanej z wysokimi kosztami rejestracji VAT w każdym państwie członkowskim, w którym prowadzą działalność.

W trakcie powyższych prac na forum UE, Polsce udało się wynegocjować, jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, bardzo korzystne zmiany projektu VIDA w zakresie e-fakturowania umożliwiające utrzymanie w Polsce KSeF, a w szczególności brak konieczności występowania przez Polskę z kolejnym wnioskiem o derogację w sprawie upoważnienia do dalszego stosowania KSeF.

**Wypracowywanie rozwiązań dotyczących rozliczania podatku akcyzowego od sprzedaży alkoholu w UE na odległość**

W październiku 2022 r. w związku ze zdiagnozowanymi przez Komisję Europejską problemami dotyczącymi sprzedaży wyrobów akcyzowych na odległość, rozpoczęła prace grupa projektowa Fiscalis. Została ona powołana w celu opracowania ewentualnych rozwiązań w obszarze sprzedaży na odległość wyrobów akcyzowych (napojów alkoholowych) dopuszczonych do konsumpcji w jednym państwie członkowskim i przeznaczonych dla odbiorcy nieprowadzącego działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. Grupa miała m.in. dokonać analizy i zaproponować najbardziej optymalne rozwiązania prawne i systemowe umożliwiające rozliczanie podatku akcyzowego w przypadku tego typu transakcji. Grupa zajmowała się wypracowaniem procedur w zakresie przepływu wyrobów akcyzowych dopuszczonych do konsumpcji, co powinno przyczynić się do wzrostu dochodów z podatku akcyzowego z niezadeklarowanej wcześniej sprzedaży. Do zakończenia czynności kontrolnych działalność przedmiotowej grupy nie została zakończona.

**Prace nad zmianami  
regulacji w zakresie  
STIR**

W marcu 2021 r. rozpoczęto prace koncepcyjne nad zmianami przepisów dotyczących systemu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych mające na celu jego uszczelnienie. W grudniu 2022 r. Minister Finansów złożył do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów wnioski o wpisanie projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej do Wykazu Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów. Projekt nie uzyskał wpisu do tego Wykazu. Następnie został przygotowany projekt nowelizacji z dnia 13 czerwca 2023 r. Prace nad nim zostały zakończone w 2023 r., gdyż ponownie nie został wpisany do Wykazu Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów. Prace nad projektem obszernych zmian w Ordynacji podatkowej podjęto ponownie w 2024 r., w ich wyniku 10 lipca 2024 r. powstał projekt mający na celu m. in. uszczelnienie systemu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. W dniu 12 lipca 2024 r. projekt ten został przekazany do uzgodnień wewnętrznych w ramach Ministerstwa Finansów. Do zakończenia czynności kontrolnych, powyższe uzgodnienia wewnętrzne nie zostały zakończone. W zakresie STIR zmiany mają objąć m.in.:

- wprowadzenie możliwości dokonywania przez Szefa KAS blokad rachunków oszczędnościowo-rozliczeniowych bądź rachunków oszczędnościowych podmiotów kwalifikowanych będących osobami fizycznymi, które prowadzą działalność gospodarczą i nie rozliczają się przez rachunki rozliczeniowe – w celu uchwycenia płatności związanych z wyłudzeniami; w obecnym stanie prawnym nie są możliwe blokady tych rachunków;
- rozciągnięcie stosowania przepisów działu IIIB Ordynacji podatkowej (STIR) na dostawców usług płatniczych innych niż banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe (np. instytucje kredytowe, biura usług płatniczych);
- wydłużenie maksymalnego okresu blokady z 72 godzin do 96 godzin; dokonanie analizy, czy zachodzi przesłanka przedłużenia blokady wymaga dłuższego okresu niż 72 godziny; ponadto 96 godzinna blokada jest stosowana przez Generalnego Inspektora Instytucji Finansowej (wraz z bankami);
- przyznanie Szefowi KAS uprawnienia do żądania od innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawcy usług płatniczych blokady rachunku płatniczego podmiotu kwalifikowanego lub innego rachunku płatniczego prowadzonego do realizacji transakcji podmiotu kwalifikowanego, lub wstrzymania czynności na okres nie dłuższy niż 96 godzin, jeżeli są spełnione przesłanki ustawowe;
- przyznanie Szefowi KAS, oprócz możliwości żądania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, uprawnienia do żądania wstrzymania czynności rozumianego jako czasowe ograniczenie korzystania i dysponowania wartościami majątkowymi polegające na uniemożliwieniu przeprowadzenia przez bank, spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub innego dostawcę usług płatniczych określonej czynności prawnej lub faktycznej, na podstawie której dokonuje się przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych, lub dokonywanej w celu przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych.

We wszystkich wymienionych projektach (tj. z roku 2022, 2023 i 2024) proponowane zmiany w zakresie STIR były niemalże identyczne. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że mimo zidentyfikowania przez Ministra Finansów obszarów wskazujących na potrzebę uszczelnienia systemu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, w 2024 r. w Ministerstwie Finansów nie zakończono prac w tym zakresie.

## 5.2. DZIAŁALNOŚĆ ANALITYCZNA ORAZ ANALIZA RYZYKA

---

Działalność analityczna w zakresie przeciwdziałania uszczupleniom w podatku od towarów i usług była realizowana głównie w Ministerstwie Finansów przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Obejmowała ona m.in. identyfikowanie grup podmiotów funkcjonujących w ramach mechanizmów wyłudzeniowych. Regularnie sprawdzano spójność danych przekazanych przez podatników w JPK\_VAT7M oraz JPK\_VAT7K. Identyfikowane rozbieżności w rozliczeniach podatku VAT były systematycznie kierowane do naczelników urzędów skarbowych do wyjaśnienia. Proces ten podlegał bieżącemu monitorowaniu na poziomie centralnym oraz regionalnym. Działania analityczne w zakresie podatku akcyzowego w ramach Krajowej Administracji Skarbowej na poziomie centralnym były prowadzone przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej oraz centra kompetencyjne nadzorowane przez Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej.

NIK stwierdziła jednak, że Szef KAS w niewystarczającym stopniu w odniesieniu do znaczenia dochodów z podatku akcyzowego i podatku VAT w łącznych dochodach budżetu państwa, wykorzystywał działalność analityczną do identyfikacji zagrożeń lub przeciwdziałania uszczupleniom dochodów z tych źródeł. Świadczy o tym:

- nieznaczna liczba analiz w zakresie podatku akcyzowego prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej,
- brak przeprowadzenia analizy dotyczącej rozliczenia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki.

Stwierdzono również brak wykorzystania danych gromadzonych w Systemie Track&Trace przy typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

### 5.2.1. DZIAŁALNOŚĆ NA POZIOMIE CENTRALNYM (W MINISTERSTWIE FINANSÓW ORAZ W RAMACH CENTRÓW KOMPETENCYJNYCH)

---

#### Działania analityczne w obszarze podatku akcyzowego

Działania analityczne w zakresie podatku akcyzowego na poziomie centralnym były prowadzone przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej oraz centra kompetencyjne nadzorowane przez Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej.

**Nieznaczna liczba  
analiz w zakresie  
podatku akcyzowego  
przeprowadzonych  
przez Departament  
Analiz KAS**

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadził trzy analizy, wszystkie w drugim półroczu 2023 r. Analizy dotyczyły skażonego alkoholu etylowego, małych producentów napojów alkoholowych (browarów) oraz obrotu smarami plastycznymi. W ich wyniku organy KAS działaniami weryfikacyjnymi objęły 44 podmioty. Nieprawidłowości potwierdziły się u 39 podmiotów. W efekcie jednej analizy stwierdzono nieprawidłowości w kwocie 440,4 tys. zł. W przypadku dwóch pozostałych analiz działania kontrolne były w toku.

Odnosząc się do liczby analiz centralnych w obszarze podatku akcyzowego, Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wskazał m.in., że Departament ten prowadził czynności analityczne w różnych obszarach, w tym w zakresie akcyzy. Organizując pracę analityczną uwzględniano potrzeby zgłaszane przez Kierownictwo Resortu. Dbając o jakość i efektywność procesu analitycznego, uwzględniano różne aspekty, m.in. czynniki makroekonomiczne, stopień realizacji budżetu państwa w poszczególnych obszarach dochodów państwa, zakres dostępnych i możliwych do pozyskania danych, dostępność zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tematu analitycznego. Analogiczne argumenty w powyższej kwestii przedstawił Zastępca Szefa KAS. Ponadto Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wskazał, że liczba podatników podatku akcyzowego jest znacznie mniejsza niż liczba podatników podatku od towarów i usług oraz że przed wydaniem pozwoleń na prowadzenie działalności w obszarze akcyzowym podmioty podlegają szczegółowej analizie, np. pod kątem dotychczasowej ich działalności, jak również podlegają bieżącemu monitoringowi przez organ, który wydał pozwolenie.

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje zasadności wdrożenia procesu zarządzania zezwoleniami na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego, o którym mowa w dokumencie z 31 grudnia 2020 r. pn. *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*, opracowanym w Ministerstwie Finansów. Jednakże organy KAS w ramach tego procesu weryfikują, czy podmiot, który uzyskał zezwolenie akcyzowe, w dalszym ciągu spełnia przesłanki do jego posiadania, tym samym jest to proces zindywidualizowany, dotyczący poszczególnych podmiotów. Natomiast jednym z zadań departamentu pełniącego funkcję centralnej jednostki analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jest prowadzenie analiz z wykorzystaniem technik i metod zaawansowanej analityki.

Zastępca Szefa KAS w kwestii nadawania w latach 2022–2024 komórkom i jednostkom organizacyjnym priorytetów w zakresie obszarów do objęcia działalnością analityczną w celu przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego wyjaśnił, że obszar podatków pośrednich, w szczególności podatku VAT, stanowił jeden z zasadniczych i głównych obszarów działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej. Mając powyższe na uwadze, tj. praktyczne traktowanie tego obszaru jako priorytetowego, nie dokonywano dodatkowo priorytetyzacji zagadnień analitycznych. Ponadto Zastępca Szefa KAS w kwestii niskiego poziomu aktywności analitycznej departamentu odpowiedzialnego za działalność analityczną w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS wskazał m.in. na:

- regulacje dotyczące elektronicznej rejestracji podatników akcyzy, kontroli produkcji wyrobów akcyzowych, monitorowania



przemieszczania wyrobów akcyzowych, obowiązku oznaczania znakami akcyzy,

- działalność centrów kompetencyjnych, których rolą jest wspieranie i wykonywanie określonego zakresu zadań należących do Ministra Finansów lub Szefa KAS, w tym przede wszystkim identyfikacja zagrożeń i zwalczania przestępczości w zakresie poszczególnych kategorii wyrobów akcyzowych.

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje zasadności wprowadzenia również wymienionych rozwiązań mających na celu zwiększenie skuteczności poboru podatku akcyzowego, wskazuje natomiast na nieznaczną liczbę analiz w zakresie podatku akcyzowego prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, podczas gdy podatek akcyzowy stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu państwa.

**Analizy w obszarze podatku akcyzowego przygotowane przez centra kompetencyjne**

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, nie prowadził we własnym zakresie działalności analitycznej w obszarze podatku akcyzowego (podobnie jak w przypadku analiz dotyczących podatku VAT), a korzystał z analiz przygotowywanych przez nadzorowane centra kompetencyjne, tj.:

- Centrum Kompetencyjne ds. Identyfikacji Zagrożeń i Zwalczania Przestępczości w Obszarach Wyrobów Tytoniowych, Suszu Tytoniowego oraz Wyrobów Nowatorskich i e-papierosów funkcjonujące w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku,
- Centrum Kompetencyjne w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości w obszarze wyrobów alkoholowych funkcjonujące w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wielkopolskim,
- Centrum Kompetencyjne Dział Centrum SENT funkcjonujące w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach.

W obszarze wyrobów tytoniowych oraz wyrobów alkoholowych w centrach kompetencyjnych sporządzono 33 analizy, w tym analizę dotyczącą:

- a) podmiotów podejrzewanych o obrót płynami do papierosów elektronicznych bez znaków akcyzy, w wyniku której stwierdzono w czterech spośród 11 kontrolowanych podmiotów nieprawidłowości na łączną kwotę 1,4 mln zł,
- b) obrotu suszem tytoniowym przez producentów tytoniu z województwa podlaskiego, w wyniku której wytypowano jeden podmiot i stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 8,5 mln zł,
- c) podmiotów oferujących w sieci Internet papierosy jednorazowe, w wyniku której w 39 spośród 65 podmiotów, w których przeprowadzono kontrole stwierdzono nieprawidłowości; szacunkowe uszczuplenia w podatku akcyzowym wyniosły ogółem 2,3 mln zł.

**Efekty analiz w obszarze podatku akcyzowego sporządzane przez centra kompetencyjne nie były w pełni monitorowane**

Efekty podjętych przez organy KAS działań weryfikacyjnych w związku wynikami przeprowadzonych analiz nie były w pełni monitorowane przez departament nadzorujący działalność centrów kompetencyjnych. W przypadku sześciu z 33 analiz brak było danych na temat efektów kontroli, tj. kwot stwierdzonych nieprawidłowości lub liczby podmiotów, w których stwierdzono nieprawidłowości.

Dyrektor Departamentu Zwalczenia Przeszeczności Ekonomicznej wskazał m.in. że w przypadku analiz własnych centrów kompetencyjnych lub wykonywanych na zlecenie Departamentu, w ramach sprawowanego nadzoru nad kontrolami celno-skarbowymi rynku oraz zwalczaniem przeszeczności ekonomicznej, Departament Zwalczenia Przeszeczności Ekonomicznej współpracując z centrami kompetencyjnymi, monitoruje ich efekty. Departament monitoruje przebieg i skuteczności wykonywanych w wyniku tych analiz kontroli, wyjaśniania wątpliwości prawne, w oparciu o zebrane doświadczenia oraz badania skuteczności przepisów prawa materialnego planuje dalsze działania, np. celem przedstawienia propozycji zmian przepisów prawa.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, skoro znaczną część analiz w obszarze podatku akcyzowego prowadziły centra kompetencyjne utworzone w jednostkach terenowych KAS, tym większe znaczenie ma ściślejsze monitorowanie ich efektów (w celu uzyskania pełniejszego obrazu sytuacji i zagrożeń w obszarze podatku akcyzowego).

Cykliczne analizy z zakresu podatku akcyzowego przygotowywane były także przez Centrum Kompetencyjne Dział Centrum SENT w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach. W badanym okresie przeprowadzono analizę za rok 2022 i za rok 2023 obejmującą prawidłowość stosowanej klasyfikacji towarowej produktów ropopochodnych. W ich wyniku nie stwierdzono przypadków nieprawidłowej klasyfikacji produktów w celu uniknięcia rygorów ustawy o podatku akcyzowym. Nieprawidłowości nie stwierdzono również w wyniku analizy dotyczącej ryzyka użycia olejów opałowych i napędowych przeznaczonych do celów grzewczych niezgodnie z przeznaczeniem (do napędu środków transportu).

Ponadto IAS w Katowicach wykonywała zadania centrum kompetencyjnego wspierającego komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw analiz w zakresie prowadzenia Strategicznego Centrum Analiz. W okresie objętym kontrolą przedmiotowe centrum kompetencyjne przeprowadziło trzy analizy dotyczące nadużyć w obszarze opodatkowania akcyzą samochodów osobowych. W oparciu o przeprowadzone czynności analityczne skierowano do właściwych urzędów skarbowych 203 wnioski o przeprowadzenie kontroli lub czynności sprawdzających dotyczących ogółem 281 pojazdów (uszczerplenie oszacowano na łączną kwotę 4,3 mln zł). W każdym przypadku wnioskując o podjęcie czynności weryfikacyjnych w przedmiotowych sprawach, zwracano się do izb administracji skarbowej o przesłanie informacji zwrotnej o ich wynikach. W większości wypadków odpowiedzi potwierdzały skuteczność dokonanego typowania.

**Działania analityczne  
w obszarze podatku  
od towarów i usług**

Działalność analityczna w zakresie przeciwdziałania uszczerpleniom w podatku od towarów i usług była w ramach Ministerstwa Finansów realizowana głównie przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Obejmowała ona w szczególności identyfikowanie grup podmiotów funkcjonujących w ramach mechanizmów (schematów) wyłudzeniowych. Typowano także podmioty podejrzewane o inne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W tym celu wykorzystywano m.in. generowane systematycznie raporty o identyfikowanych niezgodnościach w rozliczeniach podatku VAT, oparte na przekazywanych przez podatników JPK\_V7M oraz JPK\_V7K.

**Analizy oparte  
na danych STIR**

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej prowadził grupowe analizy w zakresie identyfikacji ryzyka wykorzystania działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego. Natomiast Departamentu Nadzoru nad Kontrolami opracowywał indywidualne analizy podmiotów kwalifikowanych w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

W badanym okresie przeprowadzono 132 analizy zidentyfikowanych grup podmiotów funkcjonujących w ramach mechanizmów wyłudzeniowych, tj. grupowe analizy STIR. Ich efektem były karty informacyjne zawierające dane o najczęściej kilku lub kilkunastu zidentyfikowanych podmiotach, w tym ich roli w schematach wyłudzeniowych. Wyniki analiz były przekazywane z Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, w którym podejmowano dalsze działania. Celem analiz indywidualnych było ustalenie zasadności zastosowania blokady rachunku bankowego podmiotu.

Karta analizy grupowej STIR, co do zasady, była opisem schematu obejmującego szereg działań grupy podmiotów w nim występujących, w tym zarówno podmiotów podwyższonego ryzyka wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, jak i innych podmiotów zidentyfikowanych w przebiegu łańcuchów operacji finansowych, dokumentacyjnych lub towarowych. Wykaz podmiotów ujętych w karcie analizy grupowej nie był więc, jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, listą podmiotów typowanych do podjęcia działań o charakterze proceduralnym, lecz służył przede wszystkim opisowi schematu funkcjonalnego. Pozycjonowanie podmiotu wśród uczestników mechanizmu, mogącego prowadzić do wyłudzeń skarbowych, nie oznaczało automatycznie, że był on świadomym uczestnikiem takiego procesu lub jego bezpośrednim beneficjentem.

W wyniku analiz prowadzonych w latach 2022–2023 i w I półroczu 2024 r. wytypowano w Departamencie Analiz Krajowej Administracji Skarbowej łącznie 2,3 tys. podmiotów. Wobec wytypowanych podmiotów podejmowano czynności weryfikacyjne, w wyniku których 964 podmioty wykreślono z rejestru podatników VAT, a wobec tysiąca podmiotów jednostki organizacyjne KAS podejmowały dalsze czynności obejmujące m.in. działania komórek analitycznych w urzędach celno-skarbowych mające na celu dokonanie blokady rachunku bankowego lub wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Wykreślenia z rejestru podatników VAT miały miejsce w przypadku podmiotów zidentyfikowanych w ramach 102 analiz. Ponadto wobec podmiotów zidentyfikowanych w ramach 61 analiz stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 804,5 mln zł. Kontrole zakończyły się, według wyników zakończonych kontroli celno-skarbowych, ustaleniami w kwocie 740,2 mln zł. Podatnicy złożyli ponadto, po doręczeniu upoważnienia do wszczęcia kontroli celno-skarbowej, korekty deklaracji w kwocie 64,3 mln zł (ustalenia wynikające z uznanych przez organy KAS korekt). W szczególności:

- w jednej sprawie, w której zidentyfikowano w ramach mechanizmu wyłudzeniowego 946 podmiotów: 223 podmioty wykreślono z rejestru podatników VAT, a 82 podmioty objęto kontrolą celno-skarbową;

- w przypadku 71 (z 132) grupowych analiz STIR, w ramach których zidentyfikowano 474 podmioty, nie odnotowano (do zakończenia kontroli NIK) efektów finansowych, tj. ani w postaci wyników kontroli ani w postaci korekt deklaracji złożonych przez podatników; w wyniku 48 z 71 wskazanych analiz z rejestru podatników VAT wykreślono co najmniej jeden podmiot, a w przypadku 24 analiz kontrole celno-skarbowe były w toku.

W ramach większości grupowych analiz STIR organy KAS uznały za zasadne wykorzystanie swoich zasobów i podjęcie dalszych działań. Ponadto, jak wskazał Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, w każdej z 127 analiz wystąpiły przypadki wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT lub podejmowania przez organy KAS dalszych czynności mających na celu dokonanie blokady rachunku bankowego lub wszczęcie kontroli celno-skarbowej.

**Regularnie  
prowadzono analizy  
służące identyfikacji  
podmiotów  
spełniających  
przesłanki  
do dokonania blokady  
STIR**

Na podstawie analiz grupowych przeprowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, Departament Nadzoru nad Kontrolami przeprowadził w badanym okresie (lata 2022–2024/I półrocze/) 408 analiz indywidualnych. W wyniku 365 z nich Szef KAS dokonał blokady 1467 rachunków bankowych.

Analizami pod kątem spełnienia przesłanek do dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, w tym posiadania przez podmiot środków finansowych na rachunku bankowym, zostały w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami objęte wszystkie podmioty z analiz grupowych. Indywidualne analizy ryzyka sporządzane były w sytuacji, gdy zostały spełnione jednocześnie przesłanki do dokonania blokady rachunków bankowych oraz stwierdzono aktualne przepływy na rachunkach bankowych podmiotu analizowanego. Pozostałe wyniki analiz podmiotowych przekazywane były do organów terenowych KAS.

Wartość zablokowanych środków finansowych na rachunkach bankowych wynosiła ogółem 117,8 mln zł, a szacowana na etapie procesu blokowania przez Szefa KAS rachunków bankowych podmiotów kwalifikowanych, łączna kwota uszczupień należności podatkowych – 375,8 mln zł. Wyniki analiz zostały przekazane do urzędów celno-skarbowych celem przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W efekcie działań weryfikacyjnych 278 podmiotów zostało wykreślonych z rejestru podatników VAT, a ustalenia z zakończonych kontroli celno-skarbowych wyniosły 218,9 mln zł. Ponadto trwały kontrole celno-skarbowe wszczęte przez właściwe organy w następstwie blokad Szefa KAS, w ramach których szacowano uszczuplenia w kwocie 154,3 mln zł.

W pozostałych przypadkach, niezakończonych blokadami Szefa KAS, Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przekazał wyniki analiz indywidualnych 43 podmiotów, co do których istniało podejrzenie wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, organom KAS. Na ich podstawie właściwe organy podjęły kontrole celno-skarbowe, wyrejestrowały część podmiotów z rejestru podatników VAT, przeprowadziły wobec kontrahentów podmiotu kwalifikowanego czynności skutkujące kontrolami lub ich wykreśleniem z rejestru podatników VAT. Szacowana (ze względu na fakt, że część kontroli nie była zakończona) kwota uszczupień wyniosła 22,8 mln zł.

**Cyklicznie  
identyfikowano  
niezgodności  
wynikające z danych  
przekazywanych przez  
podatników  
w JPK\_V7M oraz  
JPK\_V7K**

Kolejna grupa analiz, tworzonych w Departamencie Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, polegała na identyfikacji niezgodności w rozliczeniach podatku VAT w oparciu o dane przekazywane przez podatników w JPK\_V7M oraz JPK\_V7K. Raporty o zidentyfikowanych niezgodnościach były regularnie tworzone i udostępniane za pośrednictwem aplikacji WRO-SYSTEM pracownikom urzędów skarbowych do wyjaśnienia. Identyfikowano m.in. podmioty, które:

- nie złożyły JPK\_V7M lub JPK\_V7K pomimo otwartego obowiązku VAT;
- deklarowały różne wartości podatku należnego lub naliczonego w części ewidencyjnej i deklaracyjnej JPK\_V7M/JPK\_V7K;
- złożyły deklaracje VAT z tzw. „zerowym” obrotem, a jednocześnie występowały w złożonych przez kontrahentów danych (po stronie zakupów) jako dostawcy towarów i usług w badanym okresie;
- nie złożyły deklaracji VAT, a jednocześnie występowały w złożonych przez kontrahentów danych jako dostawcy towarów i usług (wystawcy faktur) w badanym okresie;
- odliczyły podatek VAT na podstawie tej samej faktury w kilku różnych okresach rozliczeniowych;
- nie dokonały (jako nabywcy) korekty odliczonej kwoty podatku naliczonego wynikającej z faktury, której należność nie została uregulowana w terminie 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności (raport złe długi).

Do urzędów skarbowych przekazano 70 raportów o niezgodnościach w 2022 r., 92 w 2023 r. oraz 48 w I półroczu 2024 r. Wzrost liczby raportów przekazanych w 2023 r. w odniesieniu do 2022 r. wynikał głównie z generowania części z nich z większą częstotliwością (w cyklach miesięcznych zamiast kwartalnych). Liczba niezgodności przekazanych do urzędów skarbowych do weryfikacji w latach 2022–2024 (I półrocze) wyniosła łącznie 3639,8 tys.

Sposób postępowania w urzędach skarbowych z ujawnionymi w raportach JPK\_VAT niezgodnościami regulowały opracowane w Ministerstwie Finansów instrukcje dla pracowników urzędów zajmujących się ich obsługą. Instrukcje zawierały ogólny schemat postępowania pracownika urzędu skarbowego przy weryfikacji niezgodności z poszczególnej kategorii raportów.

Monitorowanie działań prowadzonych przez urzędy skarbowe odbywało się na podstawie informacji zwrotnych pochodzących z urzędów skarbowych na podstawie podejmowanych czynności w stosunku do niezgodności przekazanych w raportach. Informacje zwrotne z wynikami weryfikacji niezgodności wprowadzane były przez urzędy skarbowe bezpośrednio do aplikacji WRO-SYSTEM w ustandaryzowanej formie. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej dla każdego przekazanego do urzędów skarbowych raportu wyznaczał termin na wyjaśnienie zidentyfikowanych niezgodności. W przypadku niezgodności, w stosunku do których termin realizacji (raportu) upłynął, a czynności nie zostały zakończone, wynik z tych czynności był uzupełniany po zakończeniu czynności przez urząd skarbowy.

W urzędach skarbowych, według stanu na dzień 8 lipca 2024 r., zakończono działania weryfikacyjne obejmujące 99% niezgodności z raportów na koniec II kwartału 2022 r., 99% z raportów na koniec

IV kwartału 2022 r., 98% na koniec II kwartału 2023 r., 97% na koniec IV kwartału 2023 r. oraz 93% z raportów na koniec II kwartału 2024 r. Raporty z rozbieżnościami były dostępne również na poziomie izb administracji skarbowej, co umożliwiała koordynatorom JPK\_VAT, powołanym w każdej IAS, monitorowanie stanu wykonania zadań.

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie informacji zwrotnych wprowadzonych do aplikacji WRO-SYSTEM przez pracowników urzędów skarbowych wyjaśniających rozbieżności z raportów przekazanych od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., ustalił, że podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT i zmniejszyli podatek naliczony o 988 mln zł oraz zwiększyli podatek należny o 628 mln zł. We WRO-SYSTEM nie gromadzono danych o liczbie podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT oraz o liczbie wydanych przez naczelników urzędów skarbowych decyzji wymiarowych (informacje w tym zakresie były ewidencjonowane przez naczelników urzędów skarbowych w systemach informatycznych dedykowanych dla tego typu informacji).

**Poza analizami STIR, prowadzono również inne analizy zakończone wytypowaniem list podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych**

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, poza grupowymi analizami STIR oraz automatycznymi analizami mającymi na celu identyfikację rozbieżności w danych przekazywanych przez podatników w JPK\_V7M/JPK\_V7K, realizował również inne analizy w celu wytypowania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Ich efektem były listy typowań zawierające najczęściej od kilkudziesięciu do kilkuset podmiotów, przekazywane do jednostek organizacyjnych KAS w celu podjęcia dalszych działań. Podejrzenia o występowanie nieprawidłowości potwierdziły się w przypadku 79,1% wytypowanych podmiotów.

Część wymienionych analiz, prowadzona dla okresów miesięcznych, polegała na identyfikacji podmiotów mających cechy podmiotów znikających, tzw. Missing Trader. Szacunkowa kwota nieprawidłowości w tych sprawach na etapie czynności analitycznych wyniosła 375,5 mln zł. W przypadku takich analiz identyfikowano podmioty, które mogły być potencjalnymi znikającymi podatnikami (ich rolą było wystawienie faktury z należnym VAT, którego nie odprowadzały do budżetu). Działania jednostek KAS nie ograniczały się do weryfikacji podmiotów, które mogły być potencjalnymi znikającymi podatnikami. Identyfikowano również ich kontrahentów, wobec których także podejmowano działania weryfikacyjne. Biorąc powyższe pod uwagę, wysokość ustaleń kontroli celno-skarbowych wyniosła 890,7 mln zł, z tym że kontrole mogły obejmować dłuższe okresy rozliczeniowe niż analizy, w wyniku których kontrole zostały wszczęte (co także wpłynęło na różnicę między kwotą szacowaną a ustaloną). Ponadto podatnicy złożyli korekty deklaracji w kwocie 11,0 mln zł.

Działania analityczne obejmowały podmioty zobowiązane do posiadania kas rejestrujących. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadził m.in. analizę podatników, którzy zarejestrowali wirtualne kasy rejestrujące i nie przesyłali w I półroczu 2023 r. danych do Centralnego Repozytorium Kas. Wytypowano 112 podatników (weryfikację wg stanu na dzień 25 lipca 2024 r. zakończono w 109 podmiotach). Prawidłowość typowań potwierdziły działania organów KAS w 101 przypadkach, a stwierdzone uszczuplenia

w dochodach budżetu państwa wyniosły 143,6 tys. zł. Inną analizą, przeprowadzoną w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami, objęto podmioty, które w latach 2022–2023 otrzymały w drodze kilku nabyć sprawdzających mandaty karne związane z nieewidencjonowaniem sprzedaży za pomocą kas rejestrujących. Do izb administracji skarbowej przekazano listy podmiotów do odjęcia dalszymi działaniami analitycznymi oraz weryfikacyjnymi w celu określenia w prawidłowej wysokości podstawy opodatkowania. Spośród 220 poddanych ocenie podmiotów w 164 przypadkach w urzędach skarbowych przeprowadzono analizy. Natomiast w 36 podmiotach analiza (według stanu na koniec lipca 2024 r. – po siedmiu miesiącach) była nadal w toku (16%), a w 20 podmiotach analiza nie została przeprowadzona (9%). Według stanu na dzień 8 listopada 2024 r., w wyniku dokonanych przez urzędy skarbowe analiz:

- 87 podmiotów objęto czynnościami sprawdzającymi, w tym w 65 podmiotach czynności sprawdzające zostały zakończone ustaleniami w kwocie 1312,3 tys. zł;
- 15 podmiotów objęto kontrolą podatkową, w tym w ośmiu podmiotach kontrole podatkowe zostały zakończone ustaleniami w kwocie 429,8 tys. zł.

**Analizy prawidłowości rozliczania podatku od towarów i usług przygotowywane przez centra kompetencyjne**

Departament Zwalczania Przeszypczności Ekonomicznej, który nie prowadził we własnym zakresie działalności analitycznej w obszarze VAT (podobnie jak w obszarze podatku akcyzowego), korzystał głównie z analiz przygotowywanych przez centra kompetencyjne.

Centrum Zwalczania Przeszypczności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym „Cybercentrum” w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu (tzw. Cybercentrum) wraz z jednostkami wspierającymi<sup>36</sup> przeprowadziło 18 analiz przedmiotowych. W ich wyniku powstały wykazy zidentyfikowanych podmiotów potencjalnie naruszających przepisy o podatku VAT. Monitorowanie efektów czynności prowadzonych przez organy KAS na podstawie analiz prowadzonych przez Cybercentrum (oraz jednostki wspierające) następowało w jednostkach je sporządzających. Analizy te, w większości przypadków, jak poinformował Dyrektor Departamentu Zwalczania Przeszypczności Ekonomicznej, wynikały z wypracowywanych i uzgadnianych, od kilku lat, harmonogramów zadań i analiz do wykonania w poszczególnych latach.

Działalność analityczna mająca na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu podatku od towarów i usług obejmowała zwalczanie zjawiska tzw. „sprzedaży kosztów/pustych faktur” za pośrednictwem stron internetowych. Zgodnie z przyjętą procedurą, położono nacisk na prewencyjne oddziaływanie w tym obszarze polegające na blokadzie zamieszczonych ofert. Podmiotem odpowiedzialnym za kierowanie do hostingodawcy wezwania do niezwłocznej blokady dostępu do treści oferty „sprzedaży kosztów/pustych faktur” był Dyrektor IAS w Bydgoszczy. W latach 2022–2023 i w I półroczu 2024 r. zablokowano odpowiednio 1039, 609 i 220 ogłoszeń oferujących w sieci Internet „sprzedaż

<sup>36</sup> Referat Zwalczania Przeszypczności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu i Wieloosobowe Stanowisko Zwalczania Przeszypczności Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku.

kosztów/pustych faktur”. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej, który był systematycznie informowany o efektach prac, wyjaśnił, że intensywność działań prowadzonych przez KAS w obszarze usuwania ogłoszeń dotyczących „sprzedaży kosztów/pustych faktur” nie uległa zmniejszeniu. Niższa liczba usuwanych ogłoszeń wynikała z coraz mniejszej liczby takich ogłoszeń w Internecie. Było to związane z podniesieniem świadomości hostingodawców w zakresie treści, które użytkownicy zamieszczają na ich stronach, wprowadzeniem przez hostingodawców wewnętrznego monitoringu oraz filtrów uniemożliwiających zamieszczanie na ich stronach ogłoszeń z penalizowanymi treściami, wzrostem świadomości wśród ogłoszeniodawców o działaniach KAS dotyczących monitorowania i usuwania tego typu ogłoszeń, a także ogólnym wzrostem świadomości i wiedzy w społeczeństwie, że handel „pustymi fakturami” jest niezgodny z prawem.

Działalność analityczna w zakresie przeciwdziałania uszczupleniom w podatku od towarów i usług była realizowana również, w ramach wsparcia Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, przez Centrum Kompetencyjne w Obszarze Przeciwdziałania Oszustwom Podatkowym<sup>37</sup>, tj. centrum kompetencyjne ds. karuzel podatkowych, działające w strukturze organizacyjnej Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie. Obszar działania powołanego w 2019 r. centrum kompetencyjnego do spraw karuzel podatkowych, początkowo obejmował teren całego kraju, w szczególności w zakresie typowania potencjalnych znikających podatników oraz zadań wynikających ze współpracy w ramach Eurofisc. Z czasem jego obszar działania (w wymienionym zakresie) ograniczono do województwa mazowieckiego. W ramach zadań o charakterze ogólnokrajowym centrum to natomiast m.in. typowało podmioty gospodarcze, które nie posiadały rachunków bankowych oraz przekazywało do właściwych urzędów skarbowych informacje na temat podmiotów dokonujących podejrzanych operacji, tzw. szybkiej rotacji pieniądza. NIK zauważa jednak, że podejmowane przez centrum działania obejmowały głównie analizy lokalne i regionalne.

**Nie przeprowadzono analizy dotyczącej rozliczania podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki**

Szef KAS gromadził informacje otrzymywane od dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz dyrektorów izb administracji skarbowej dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w szczególności w obszarze podatku od towarów i usług. Do Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wpłynęło 115 zawiadomień o zidentyfikowanych obszarach zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych dotyczących VAT. Studia przypadku były najczęściej przekazywane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Spośród 97 przypadków, 76 dotyczyło zagadnień związanych z inwestycjami realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego (głównie gminy), w których Szef KAS zidentyfikował przypuszczalne nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT lub chęć osiągnięcia korzyści podatkowych (odliczenie podatku naliczonego w pełnej wysokości), których przyznanie byłoby

<sup>37</sup> W zakresie zarządzania procesem eliminacji oszustw zorganizowanych w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług (oszustw karuzelowych) oraz przeciwdziałania tym oszustwom.



sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Informacje przesyłane w zakresie studiów przypadku były dystrybuowane do izb administracji skarbowej oraz wykorzystywane przy przeglądach ryzyk.

Na poziomie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej prowadzone były analizy pod kątem występowania przypadków nadużycia prawa w podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego (JST), w tym w zakresie inwestycji realizowanych przez te podmioty, tzn.:

- w grudniu 2022 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego, odpowiedzialny m.in. za realizację zadań Szefa KAS w zakresie nadzoru nad jednolitym stosowaniem przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, zwrócił się do izb administracji skarbowej m.in. o przekazanie informacji o liczbie zakończonych kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych dotyczących weryfikacji rozliczeń jednostek samorządu terytorialnego w zakresie podatku VAT; na podstawie uzyskanych odpowiedzi ustalono, że od marca 2017 r. do końca 2022 r. jednostki KAS przeprowadziły około 2,2 tys. takich weryfikacji oraz w wyniku 2/3 z nich stwierdzono nieprawidłowości; organy KAS zidentyfikowały 39 kontroli podatkowych<sup>38</sup> i 10 postępowań podatkowych, w których stwierdzono nadużycie prawa w podatku VAT przez JST;
- w czerwcu 2024 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego sporządził „Raport ws. opinii Szefa KAS wydawanych na wnioski dyrektora KIS na podstawie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej dot. wystąpienia uzasadnionego przypuszczenia nadużycia prawa w podatku VAT” za okres od 1 marca 2017 r. do końca 2023 r.; ustalono, że liczba rozpatrzonych przez Szefa KAS spraw dotyczących JST wzrosła z 20 spraw w okresie od marca 2017 r. do grudnia 2021 r. do 37 w 2022 r. oraz 97 w 2023 r.; we wnioskach z raportu zwrócono uwagę na liczbę oraz powtarzalność spraw dotyczących JST zmierzających do pozyskania potwierdzenia przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej ich prawa do pełnego odliczenia VAT – pomimo okoliczności faktycznych, które rzutują na podejrzenie, że prowadzić mogą do przyznania ww. prawa wbrew zasadniczym celom ustawy o VAT.

W Ministerstwie Finansów, w departamencie odpowiedzialnym m.in. za działalność analityczną, prognostyczną i badawczą oraz analizę ryzyka w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS, nie przeprowadzono pomimo opisanych sygnałów, analizy rozliczeń VAT dedykowanej jednostkom samorządu terytorialnego, w tym analizy dotyczącej kształtowania się zwrotów VAT dla jednostek samorządu terytorialnego, w odniesieniu do wywiązywania się tych podmiotów z zobowiązań w podatku od towarów i usług. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej tłumaczył, że studia przypadku przekazane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące zagadnień związanych z inwestycjami realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego obejmują zdarzenia zawarte we wnioskach o interpretację indywidualną, które są wydawane przez Krajową Informację Skarbową i dotyczą ewentualnego zdarzenia przyszłego, a nie

---

<sup>38</sup> Łączna kwota zawyżenia podatku naliczonego wyniosła ok. 1,4 mln zł.

zdarzenia, które już zaistniało, co oznacza, że te zdarzenia w wyniku oceny przedstawionej gminie nie musiały zaistnieć. Z wyjaśnień Dyrektora wynika również, że w prowadzonych postępowaniach o wydanie interpretacji indywidualnej gminy uzyskały od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej prawnopodatkową ocenę przyszłego zdarzenia gospodarczego, z jednoznacznym wskazaniem, że owe zdarzenie może być uznane za nadużycie prawa. Według wyjaśnień, działania takie wywierają również skutek prewencyjny podnosząc świadomość podatkową i dbałość aby zdarzenia gospodarcze związane z inwestycjami realizowanymi przez JST zostały ułożone w sposób zapewniający zgodność z przepisami prawa podatkowego. Posiadając interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w tym zakresie gminy winny działać zgodnie z zasadą legalizmu. Zastępca Szefa KAS wyjaśnił, że na poziomie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej prowadzone były analizy pod kątem występowania przypadków nadużycia prawa w podatku VAT przez JST, w tym w zakresie inwestycji realizowanych przez te podmioty, wskazując opisane wyżej działania Departamentu Orzecznictwa Podatkowego.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje że, mimo iż jednostki samorządu terytorialnego mogły być objęte różnymi analizami prowadzonymi w obszarze podatku VAT w stosunku do ogółu podatników VAT w kontrolowanym okresie, to wśród nich nie było analiz nakierowanych *stricte* na przypadki przypuszczalnego nadużycia prawa związanego w szczególności z inwestycjami realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego. W związku z powyższym uzasadnione było – w świetle otrzymanych przez Szefa KAS sygnałów – nakierowanie części zaawansowanych analiz na powyższe, specyficzne dla jednostek samorządu terytorialnego zagadnienie.

**W działalności analitycznej, mającej na celu wytypowanie do weryfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, nie były wykorzystywane dane z Systemu Track&Trace**

W ramach Systemu Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych, tj. Systemu Track&Trace<sup>39</sup>, od 20 maja 2019 r. były gromadzone dane pochodzące z komunikatów wysyłanych przez uczestników łańcucha dostaw wyrobów tytoniowych, dotyczące zamówień na wyroby tytoniowe, przemieszczeń wyrobów tytoniowych, fakturowania dostaw wyrobów tytoniowych, jak i zapłaty za wyroby tytoniowe.

Na podstawie sprawozdań przekazywanych do Ministerstwa Finansów przez Krajowego Administratora Systemu Track&Trace – Dyrektora IAS w Katowicach, w ówczesnym Departamencie Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier były prowadzone analizy dotyczące kształtowania się wielkości produkcji wyrobów tytoniowych w Polsce oraz rynków przeznaczenia tych wyrobów. Dane z Systemu Track&Trace były wykorzystywane ponadto na potrzeby bieżących analiz zjawisk występujących na rynku wyrobów tytoniowych, np. dotyczących wielkości sprzedaży wyrobów tytoniowych w podziale na wybrane regiony Polski, w tym na terenach przygranicznych.

Kierownictwo Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier podejmowało także działania, które miały na celu wykazanie potencjału

<sup>39</sup> System utworzony w związku z postanowieniami Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz. Urz. UE. L 127 z 29.04.2014, str.1, ze zm.).

danych gromadzonych w Systemie Track&Trace oraz możliwości ich wykorzystania przez Krajową Administrację Skarbową w ramach zadań związanych z kontrolą wyrobów tytoniowych (jako dane uzupełniające i uszczegóławiające dane już pozyskiwane przez resort finansów z innych systemów informatycznych). W tym celu Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier skierował do Zastępcy Szefa KAS w maju 2022 r. notatkę, w której wskazał, że połączenie Systemu Track&Trace z krajowymi systemami, takimi jak: JPK, e-paragony (czy e-faktura), pozwoliłoby na stworzenie skutecznego narzędzia do wykrywania nieprawidłowości i automatycznej wielopoziomowej kontroli.

Brak wykorzystania danych gromadzonych w Systemie Track&Trace, Szef KAS wyjaśniał koniecznością wcześniejszego potwierdzenia ich wiarygodności w oparciu o kompetencje kontrolne w zakresie wywiązywania się podmiotów z obowiązków rejestracji i prawidłowości rejestracji produkcji i przemieszczeń wyrobów. Szef KAS wskazał ponadto, że organy Krajowej Administracji Skarbowej nie posiadają uprawnień do wykonywania kontroli w tym zakresie, a więc nie można ocenić wiarygodności danych zawartych w tym systemie. W związku z powyższym wykorzystanie systemu Track&Trace do oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, jakkolwiek teoretycznie możliwe, niesie za sobą znaczny walor niepewności, co do wiarygodności gromadzonych danych, a konsekwentnie adekwatności wyniku dokonywanych analiz dla potrzeb wykonania kontroli celno-skarbowych. Szef KAS dodał również, że Systemem Track&Trace objęte są wyroby tytoniowe legalnie dopuszczone do konsumpcji (z zapłaconą akcyzą). Stąd też rola systemu do sprawowania kontroli nad wyrobami akcyzowymi jest ograniczona i w zasadzie powiela nadzór nad obowiązkiem stosowania znaków akcyzy, o którym mowa w dziale VI ustawy o podatku akcyzowym.

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionując zasadności przeprowadzenia działań mających na celu potwierdzenie rzetelności danych zawartych w Systemie Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych, zwraca jednak uwagę, że Zastępca Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej we wrześniu 2024 r. polecił dyrektorom izby administracji skarbowej zobowiązanie podległych naczelników urzędów celno-skarbowych do pozyskania bezpośredniego dostępu do danych gromadzonych w systemie Track&Trace przez funkcjonariuszy i pracowników KAS wykonujących kontrole celno-skarbowe w zakresie stosowania znaków akcyzy i oznaczania nimi wyrobów akcyzowych zawierających tytoń, a także stwierdził, że dostęp na poziomie zaawansowanym do tych danych powinien być zapewniony w centrum kompetencyjnym ds. wyrobów tytoniowych oraz komórce analizy ryzyka. Kierownictwo Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej tym samym poleciło uzyskanie dostępu do danych gromadzonych w Systemie Track&Trace, jako narzędzia przydatnego do kontroli obowiązków banderolowania cygar i cygaretek oraz na cele analizy ryzyka. Komórki organizacyjne KAS według stanu na dzień 13 listopada 2024 r. złożyły 246 wniosków o dostęp do Systemu Track&Trace, a według stanu na 27 listopada 2024 r. dostęp taki z jednostek KAS posiadały trzy osoby. Natomiast kierownictwo Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier już w 2022 r. informowało o potencjalnych możliwościach wykorzystania przez Krajową Administrację Skarbową w ramach kontroli wyrobów tytoniowych danych gromadzonych w Systemie Track&Trace.

Ponadto Minister Finansów na mocy zarządzenia z 11 stycznia 2023 r.<sup>40</sup> powołał zespół do spraw opracowania projektu regulacji prawnych w zakresie funkcjonowania unijnego Systemu Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych (Track&Trace) oraz substytutów wyrobów tytoniowych, w tym regulacji zapewniających realizację obowiązków wynikających z przepisów unijnych w zakresie sprawowania kontroli i nadzoru w odniesieniu do tego systemu. Efektem prac zespołu była propozycja legislacyjna, w której roboczym projekcie zawarto zapisy rozszerzające zakres zadań KAS o kontrolę prawidłowości wykonywania obowiązków związanych z obrotem wyrobami tytoniowymi objętymi Systemem Track&Trace przez funkcjonariuszy i pracowników Służby Celno-Skarbowej. W trakcie kontroli Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier poinformował, że wypracowane propozycje były przedmiotem analiz, a ewentualne dalsze prace uzależnione miały być od decyzji kierownictwa Ministerstwa Finansów. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że mimo konieczności rozszerzenia kompetencji kontrolnych KAS w zakresie wywiązywania się podmiotów z obowiązków rejestracji i prawidłowości rejestracji produkcji i przemieszczeń wyrobów objętych Systemem Track&Trace, nie doszło do wprowadzenia takich rozwiązań.

**Dochody budżetu państwa z podatku akcyzowego**

Dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego rosły umiarkowanie. Wyniosły one w 2022 r. – 79 773,4 mln zł (o 5,2% więcej niż w 2021 r.) oraz 84 798,8 mln zł w 2023 r. (o 6,3% więcej niż w 2022 r.). W I półroczu 2024 r. dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego wyniosły 41 991,7 mln zł (o 5,9% więcej niż w I półroczu 2023 r.), a po III kwartałach 2024 r. wyniosły 65 808,5 mln zł (o 6,8% więcej niż po III kw. 2023 r.). W Ministerstwie Finansów analizowano dostępne dane o kształtowaniu się wykonania dochodów z podatku akcyzowego ogółem i w ramach poszczególnych grup wyrobów.

Jednak dochody z tytułu podatku akcyzowego od alkoholu etylowego w 2023 r. wyniosły 9904,7 mln zł i były o 5,3% niższe niż w 2022 r., a w I połowie 2024 r. wyniosły 4379,6 mln zł i były jedynie o 0,4% wyższe w porównaniu do I półrocza 2023 r. Tempo wzrostu dochodów nieco wzrosło po III kwartałach 2024 r. do 2,8 % w porównaniu do III kwartałów 2023 r. (dochody wyniosły 6767,3 mln zł). Według analiz Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych na niewielki wzrost w I półroczu 2024 r. dochodów z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego, mimo corocznych podwyżek stawek akcyzy dla wyrobów akcyzowych będących używkami, wpłynął spadek jego konsumpcji. Na spadek ten wpływ miało zmniejszenie dostępności cenowej tych wyrobów oraz rosnące koszty życia, które nie pozostawały bez wpływu na wydatki gospodarstw domowych, a także zmiany w nastawieniu do konsumpcji alkoholu (coraz popularniejsza konsumpcja bezalkoholowych piw i win).

Na koniec 2022 r. było zarejestrowanych 16,4 tys. podatników podatku akcyzowego (o 25,6% więcej niż na koniec 2021 r.), a na koniec 2023 r. 19,1 tys. (o 16,8% więcej niż na koniec 2022 r.). Na koniec I półrocza 2024 r. liczba podatników podatku akcyzowego wyniosła 20,3 tys., a na koniec III kwartału 2024 r. 20,9 tys.

<sup>40</sup> Dz. Urz. Min. Fin. z 2023 r. poz. 6.

**Dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług**

W związku ze znacznym wzrostem zwrotów z tytułu VAT, w latach 2022–2023 w mniejszym stopniu niż wpływy wzrosły dochody budżetu państwa z tego podatku. W 2022 r. wyniosły one 230 390,5 mln zł (o 6,8% więcej niż w 2021 r.), a w 2023 r. – 244 267,4 mln zł (o 6% więcej niż w 2022 r.). Tempo wzrostu dochodów z VAT wyraźnie wzrosło w 2024 r. W I półroczu 2024 r. dochody wyniosły 143 175,1 mln zł (o 20,6% więcej niż w I półroczu 2023 r.), a po III kwartałach 2024 r. – 217 160,6 mln zł (o 19,9% więcej niż po III kwartałach 2023 r.).

Wpływy z tytułu VAT w latach 2022–2023 były wyższe niż na koniec roku poprzedniego odpowiednio o 14,9% i 13,9%. Wyniosły one odpowiednio 407 451,5 mln zł i 463 933,6 mln zł. W I półroczu 2024 wpływy z VAT były na zbliżonym poziomie jak w I półroczu 2023 r. i wyniosły 232 207,5 mln zł (o 1,4% więcej niż w I półroczu 2023 r.), a po III kwartałach 2024 r. wyniosły 349 113,3 mln zł (o 2,7% więcej niż po III kwartałach 2023 r.).

W latach 2022–2023 w znacznie większym stopniu niż wpływy wzrastały zwroty z tytułu VAT. Wyniosły one odpowiednio 177 060,9 mln zł (o 27,5% więcej niż w 2021 r.) i 219 666,2 mln zł (o 24,1% więcej niż w 2022 r.). W konsekwencji relacja zwrotów do wpływów VAT również wzrosła. Natomiast w I półroczu 2024 r. kwota zwrotów wyniosła 89 032,4 mln zł i była niższa niż w I półroczu 2023 r. o 19,3%. Zmniejszyła się również relacja zwrotów do wpływów VAT w tym okresie. Po III kwartałach 2024 r. zwroty wyniosły 131 952,6 mln zł (o 16,9% mniej niż po III kwartałach 2023 r.).

W latach 2022–2023 największych zwrotów dokonano dla branży:

- przetwórstwo przemysłowe: 52 503,6 mln zł w 2021 r., 64 486,8 mln zł w 2022 r., 78 582,7 mln zł w 2023 r., 31 050,1 mln zł w I półroczu 2024 r.,
- handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle: 27 455,4 mln zł w 2021 r., 35 060,9 mln zł w 2022 r., 42 069,4 mln zł w 2023 r., 16 135,3 mln zł w I półroczu 2024 r.,
- wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych: 3 933,7 mln zł w 2021 r., 15 256,3 mln zł w 2022 r., 26 085,6 mln zł w 2023 r., 9 600,5 mln zł w I półroczu 2024 r.,
- transport i gospodarka magazynowa: 13 661,8 mln zł w 2021 r., 14 318,3 mln zł w 2022 r., 19 551,9 mln zł w 2023 r., 7 966,9 mln zł w I półroczu 2024 r.

Średni czas zwrotów VAT ogółem wyniósł: 40 dni w I półroczu 2022 r., 41 dni w II półroczu 2022 r., 43 dni w I półroczu 2023 r., 40 dni w II półroczu 2023 r. oraz 38 dni w I półroczu 2024 r.<sup>41</sup> Dla zwrotów realizowanych w ramach procesu automatyzacji i centralizacji (procesu AUTO\_ZWROT), w całym tym okresie wynosił średnio rocznie 12 dni.

Wdrożenie procesu automatycznego badania zasadności zwrotów nastąpiło 1 października 2021 r. W 2021 r. w ramach procesu AUTO\_ZWROT dokonano 56,5 tys. zwrotów VAT na kwotę 84,2 mln zł (0,06% kwoty zwrotów ogółem), w 2022 r. 308,5 tys. na kwotę

<sup>41</sup> W 2020 r. średni czas zwrotu VAT wyniósł 48 dni, w 2021 r. – 47 dni, w 2022 r. – 41 dni, w 2023 r. – 42 dni.

1060,6 mln zł (0,6% kwoty zwrotów ogółem), w 2023 r. 493,7 tys. na kwotę 2938,8 mln zł (1,3% kwoty zwrotów ogółem), a w I półroczu 2024 r. 236,8 tys. na kwotę 1415,0 mln zł (1,6% kwoty zwrotów ogółem). Wzrost liczby i kwoty zwrotów VAT w procesie AUTO\_ZWROT w roku 2022 i 2023 spowodowany był rozszerzeniem usługi o kolejne przedziały kwotowe zwrotów VAT.

W 2022 r. zrealizowano cztery zwroty dla podmiotów „bezugotówkowych” w rozumieniu art. 87 ust. 6d ustawy o VAT (zwroty dokonywane w terminie 15 dni) na kwotę 0,1 mln zł, w 2023 r. cztery na kwotę 0,01 mln zł, a w I półroczu 2024 r. pięć na kwotę 0,1 mln zł. Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, na niewielką liczbę zwrotów w tej kategorii wpływ miał fakt, że podatnicy wnioskujący o zwrot VAT w terminie 15 dni w większości nie spełniali warunków przewidzianych dla zwrotów w rozumieniu art. 87 ust. 6d ustawy o podatku od towarów i usług. Deklaracje VAT7/VAT7K, na podstawie których podatnicy wnioskują o zwrot w terminie 15 dni, poddawane są automatycznej weryfikacji w rozumieniu ww. przepisu art. 87 ust. 6d ustawy o VAT. Brak spełnienia chociażby jednego z przewidzianych ustawowo warunków, wyklucza możliwość zastosowania preferencji w postaci zwrotu w terminie 15 dni.

W 2021 r. dla podmiotów, z którymi Szef KAS zawarł na podstawie art. 20s ustawy Ordynacja podatkowa umowę o współdziałanie dokonano 58 zwrotów VAT na kwotę 211,3 mln zł, w 2022 r. 66 na kwotę 417,4 mln zł, w 2023 r. 99 na kwotę 631,6 mln zł, a w I półroczu 2024 r. 51 na kwotę 352,3 mln zł.

#### Liczba podatników VAT

Liczba podatników VAT czynnych (na koniec okresu) wzrosła z 1804,9 tys. w 2021 r. do 1844,4 tys. w 2022 r. (o 2,2% w porównaniu do roku 2021) oraz 1885,5 tys. w 2023 r. (również o 2,2% w porównaniu do roku 2022). Na koniec I półroczu 2024 r. liczba podatników wyniosła 1896,1 tys., a po III kwartałach 2024 r. – 1905,6 tys.

W 2022 r. z rejestru podatników VAT wykreślono 286,3 tys. podmiotów (o 10,5% mniej niż w 2021 r.), w 2023 r. wykreślono 291,6 tys. podmiotów (o 1,8% więcej niż w 2022 r.), a w I półroczu 2024 r. 156,0 tys. podmiotów (o 16,5% więcej niż w I półroczu 2023 r.). Najczęściej podmioty wykreślano w związku z zaprzestaniem wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu<sup>42</sup>. Dotyczyło to 182 tys. podmiotów w 2022 r., 177,2 tys. w 2023 r. oraz 80,2 tys. w I półroczu 2024 r. Drugą najczęstszą przyczyną wykreśleń było zawieszenie działalności gospodarczej (art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT), które wystąpiło odpowiednio w 74,3 tys., 79,2 tys. oraz 54,8 tys. przypadków.

#### Znaczny wzrost relacji zwrotów VAT do wpływów VAT w latach 2022–2023

Relacja zwrotów systemowych VAT, tj. kwot zwracanych podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, do wpływów z tego podatku w ujęciu kasowym w latach 2019–2021 utrzymywała się na zbliżonym poziomie (wyniosła w 2019 r. – 38,5%, 2020 r. – 38,0%,

<sup>42</sup> Kategoria ta obejmowała wykreślenia na podstawie zgłoszenia, o którym mowa w art. 96 ust. 6 ustawy o VAT oraz tzw. wykreślenia z urzędu (na podstawie art. 96 ust. 8), tj. z powodu niezgłoszenia zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej. Dane te były gromadzone w jednej kategorii pt. „zakończenie wykonywania czynności w zakresie podatku od towarów i usług”.

2021 r. – 39,2%), natomiast w latach 2022–2023 wyraźnie wzrosła (2022 r. – 43,5%, 2023 r. – 47,3%).

Większy wzrost relacji zwrotów systemowych VAT do wpływów z tego podatku wystąpił w grupie podmiotów rozliczających się w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych. Relacja zwrotów systemowych VAT do wpływów z tego podatku liczona dla podatników VAT rozliczających w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych wzrosła z 40,0% w 2021 r. do 47,6% w 2022 r. oraz 51,3% w 2023 r. Natomiast dla pozostałych podatników, obsługiwanych przez pozostałe urzędy skarbowe w kraju, ukształtowała się w latach 2021–2022 na poziomie – 37,9%, 37,7%, a w 2023 r. wzrosła do 41,2%.

Z analiz Departamentu Poboru Podatków wynika, że wzrost kwoty zwrotów dokonanych w 2022 r. był związany głównie z działaniem tzw. tarczy antyinflacyjnej, w wyniku której wprowadzono między innymi zerowe stawki VAT na podstawowe produkty spożywcze i obniżono stawki podatku między innymi na paliwo i prąd. W wyniku działania tarcz antyinflacyjnych, w 2022 r. występował niespotykany do tej pory udział w obrocie krajowym dostaw w stawce 0% oraz niski udział obrotu w stawce podstawowej. W konsekwencji, wzrosła kwota zwrotów dla podmiotów działających w branżach „Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych” i „Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle”. Z kolei, na dużą kwotę zwrotów dokonanych w 2023 r. miało wpływ przedłużenie 0% stawki VAT na żywność. Ponadto, na wysokość zwrotów VAT w 2023 r. wpływ miało także działanie tarcz antyinflacyjnych VAT wprowadzonych w 2022 r. na paliwo, nawozy, gaz ziemny, energię elektryczną i ciepłą – podstawowy termin zwrotu kwot wykazanych w deklaracjach za okres październik – grudzień 2022 roku przypadał na 2023 r. W związku z tym, wystąpił duży wzrost kwoty wypłaconych zwrotów w I kwartale 2023 r., w którym dokonane zwroty były wyższe o 42,7% w porównaniu do zwrotów dokonanych w I kwartale 2022 r. Dodatkowo duża kwota zwrotów została wypłacona w grudniu 2023 r., tj. 29 590,4 mln zł. Powyższe związane było z dokonaniem w grudniu zwrotów VAT, których termin realizacji upływał w 2024 r. Również w ocenie Departamentu Podatku od Towarów i Usług wpływ zarówno na wysokość dochodów jak i wysokość zwrotów z podatku VAT miał tzw. pakiet antyinflacyjny (tzw. tarcze antyinflacyjne), który polegał na czasowym obniżeniu VAT na określone towary.

Kwestia wzrostu w 2022 r. i 2023 r. relacji zwrotów systemowych VAT do wpływów z tego podatku była przedmiotem analiz prowadzonych w Departamencie Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Wynik comiesięcznych analiz wskazywał:

- spadek wartości deklarowanego VAT do wpłaty w przedsiębiorstwach, które związane były z sektorami wykazującymi w okresie przed wdrożeniem tarcz antyinflacyjnych najwyższe wartości VAT do wpłaty: obszar działalności związany z dostawami paliw silnikowych i gazowych oraz energii elektrycznej i ciepłej;
- wzrost wartości deklarowanych zwrotów VAT (lub wystąpienie zwrotu w przedsiębiorstwach deklarujących przed wdrożeniem tarcz antyinflacyjnych VAT do wpłaty) w przedsiębiorstwach, dla których

diametralnie zmieniła się struktura VAT naliczonego i należnego (np. przedsiębiorstwa produkujące energię ciepłą i elektryczną z węgla – stawka podatku na węgiel nie uległa zmianie).

Analizy prowadzono na poziomie ogólnokrajowym i przy analizie globalnych wartości deklarowanych właściwość miejscowa nie była czynnikiem poddawany analizie. Należy mieć jednak na uwadze, jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, przedsiębiorstwa kluczowe z punktu widzenia dostaw rozliczają się u naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Wyspecjalizowane urzędy skarbowe zostały utworzone do obsługi tzw. dużych podatników, którzy generują wysokie wpływy, ale także na ich rzecz dokonywane są wysokie zwroty podatku VAT. Urzędy te obsługują największe firmy działające w branżach „Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych”, „Handel hurtowy i detaliczny; naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle”, tj. w branżach, na które miały oddziaływanie wprowadzone rozwiązania w ramach tarczy antyinflacyjnej, co z kolei wpłynęło na wypłatę dużej kwoty zwrotów VAT przez te urzędy.

Relacja zwrotów do wpływów VAT zmniejszyła się z 48,2% w I półroczu 2023 r. do 38,3% w I półroczu 2024 r. Po III kwartałach 2024 r. relacja zwrotów do wpływów VAT wyniosła 37,8% (wobec 46,7% po III kwartałach 2023 r.).

#### Szacunki luki VAT

Ministerstwo Finansów w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2024–2027 z kwietnia 2024 r. opublikowało szacunek luki VAT za rok 2023 i lata poprzednie, zgodnie z którym luka VAT w 2023 r. wyniosła 15,8% potencjalnych (teoretycznych) dochodów z VAT i wzrosła w stosunku do lat wcześniejszych, w szczególności lat 2020–2022, kiedy utrzymywała się na poziomie od 2,6% (w 2021 r.) do 8,4% (w 2020 r.).

Luka VAT prezentowana w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa szacowana jest metodą odgórną – tzn. metodą opartą na zagregowanych danych makroekonomicznych. Taka metoda szacowania luki VAT jest podyktowana dostępnością danych. Metoda ta jest tożsama z metodą używaną przez Komisję Europejską przy szacowaniu luki VAT dla krajów UE. Metoda odgórną nie pozwala na zidentyfikowanie przyczyn zmian luki VAT. Nie nastąpiła zmiana metodologii liczenia luki VAT, natomiast w związku z wprowadzeniem tarcz antyinflacyjnych zastosowano korekty szacunków w sytuacji, gdy nie były dostępne szczegółowe dane dla lat 2022–2023. Ponadto uwzględniono również zmiany w strukturze konsumpcji wynikające z większych udziałów usług finansowych, które wynikały z podwyżek stóp procentowych.

Zdaniem NIK, opierając się na danych przedstawionych przez Departament Polityki Makroekonomicznej oraz danych o wykonaniu dochodów z podatku od towarów i usług w 2024 r., można oszacować z bardzo dużym prawdopodobieństwem (bazując na niepełnych danych i prognozach), że luka w VAT w 2024 r. wyraźnie (do 10%) obniżyła się w porównaniu do szacunku luki za 2023 r. opublikowanego w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2024–2027. W związku z tym, że tak silne wahania luki (wyraźny jej wzrost w 2023 r. w porównaniu do roku poprzedniego, następnie wyraźny spadek



w 2024 r.) trudno jest uzasadnić obiektywnymi czynnikami (wobec rodzącego się pytania czy metodologia liczenia luki VAT jest nadal adekwatna, szczególnie w okresach istotnych zmian stawek VAT), NIK zwraca uwagę na potrzebę uruchomienia pogłębionych prac analitycznych mających na celu zaktualizowanie (poprawę) metodyki liczenia luki VAT.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że pandemia COVID-19 oraz wojna w Ukrainie skutkowały istotnymi szokami gospodarczymi, które prowadziły do niestandardowych zmian systemowych, jak np. tarcze VAT, czy mrożenie cen energii. Dyrektor poinformował, że w Ministerstwie Finansów będą prowadzone prace służące poprawie metodyki liczenia luki VAT. Jednak biorąc pod uwagę czynniki wynikające z wprowadzonych tarcz antyinflacyjnych, należy poczekać aż będą dostępne szczegółowe dane z rachunków narodowych za lata 2022–2023. Przekazał również, że Minister Finansów będzie kontynuować publikację luki VAT w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej.

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów wskazał, że w ramach działań na rzecz ograniczenia niekorzystnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk, zwłaszcza luki VAT rozpoczęto prace nad szacowaniem luki VAT zgodnie z metodologią IMF RA-GAP.

Prace nad szacowaniem luki VAT metodą IMF RA-GAP, tj. luki zdekomponowanej sektorowo, rozpoczęto we współpracy z Międzynarodowym Funduszem Walutowym w Departamencie Podatku od Towarów i Usług w czerwcu 2024 r. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług poinformował, że obecnie używana przez Ministerstwo Finansów metoda szacowania luki VAT (metoda konsumpcyjna) nie pozwala na analizę luki w wymiarze sektorowym. Informacja o wysokości luki VAT w przekroju sektorowym pozwoli na analizę jej trendów i zwrócenie uwagi na zmiany w obszarach, w których dochodzi do uszczupień w podatku od towarów i usług.

**Współpraca z KE i MFW  
w sprawie metod  
pomiaru „szarej  
strefy”**

W Ministerstwie Finansów realizowany był przy współudziale Komisji Europejskiej (KE) i Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW), w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego (TSI) projekt pn. *Poprawa zdolności Polski do lepszej oceny rozmiarów i przeciwdziałania „szarej strefie” oraz agresywnemu planowaniu podatkowemu*<sup>43</sup>. Celem projektu jest wypracowanie działań zmierzających do ograniczenia zakresu szarej strefy w Polsce. W ramach przedmiotowego projektu dotychczas zrealizowano trzy misje z udziałem przedstawicieli Międzynarodowego Funduszu Walutowego, których celem było doradztwo techniczne w zakresie instrumentów możliwych do zastosowania dla przeciwdziałania szarej strefie w Polsce.

Pierwsza misja miała miejsce w październiku 2023 r. i jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, ukierunkowana była na przeprowadzenie kompleksowej diagnozy obecnego potencjału polskiej administracji w zakresie przeciwdziałania szarej strefie oraz na doradztwo w zakresie pomiaru szarej strefy. Spotkania odbywały się

<sup>43</sup> Ang. Improvement of the capacity of Poland to better assess and counteract the „grey economy” and aggressive tax planning.

z udziałem przedstawicieli Głównego Urzędu Statystycznego, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Państwowej Inspekcji Pracy. Druga misja miała miejsce w kwietniu 2024 r. i jej celem był przegląd kluczowych cech systemu podatkowego, które mogą mieć wpływ na występowanie szarej strefy w Polsce. W szczególności misja dotyczyła szacowania luki podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Trzecia misja w ramach projektu miała miejsce w lipcu 2024 r. i ukierunkowana była przede wszystkim na dalsze prace nad tworzeniem ogólnorządowej strategii walki z szarą strefą oraz na wsparcie techniczne w zakresie pomiaru luki podatkowej w podatku VAT w podejściu odgórnym. W spotkaniach brali udział nie tylko przedstawiciele 22 departamentów resortu finansów, ale również przedstawiciele 16 instytucji spoza resortu finansów, w tym m.in. pracownicy Głównego Urzędu Statystycznego, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, tj. instytucji, które aktywnie włączają się w prace projektowe od pierwszej misji. Kolejna, czwarta misja w ramach projektu planowana była na pierwszy kwartał roku 2025. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, iż ukierunkowana będzie na kontynuowanie prac nad tworzeniem ogólnorządowej strategii walki z szarą strefą oraz na pomiar luki podatkowej w podatku CIT.

Równocześnie prowadzone były prace nad pomiarem luki w podatku VAT z zastosowaniem metodyki przekazanej przez MFW, jak również trwały przygotowania do rozpoczęcia prac z MFW nad pomiarem poziomem luki w podatku dochodowym od osób prawnych.

#### 5.2.2. DZIAŁALNOŚĆ DYREKTORÓW WYBRANYCH IZB ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

W ramach działalności analitycznej w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej głównie zajmowali się obsługą raportów wpływających z Ministerstwa Finansów, centrów kompetencyjnych oraz innych izb administracji skarbowej. Wyniki analiz centralnych oraz innych ośrodków regionalnych były przekazywane z odpowiednimi zaleceniami do podległych urzędów. Dyrektorzy izb monitorowali podejmowane przez organy KAS działania i ich efekty. Podejmowano działania w związku z informacjami o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z podatku VAT i podatku akcyzowego. Monitorowano poziom dobrowolnego wypełniania przez podatników obowiązku przekazywania JPK\_V7M lub JPK\_V7K. Prowadzono analizy z inicjatywy własnej dotyczące podatku od towarów i usług, natomiast liczba analiz odnośnie podatku akcyzowego była niewielka.

Do kontrolowanych czterech izb administracji skarbowej wpłynęły łącznie 554 (163 do IAS w Gdańsku, 134 do IAS w Katowicach, 172 do IAS w Poznaniu, 85 do IAS w Zielonej Górze) wyniki analiz centralnych lub z innych ośrodków regionalnych dotyczące podatku VAT (207 w 2022 r., 215 w 2023 r. oraz 132 w I półroczu 2024 r.) oraz 31 (16 do IAS w Gdańsku, cztery do IAS w Katowicach, dziewięć do IAS w Poznaniu, dwie do IAS w Zielonej Górze) dotyczących podatku akcyzowego (12 w 2022 r., po osiem w 2023 r. oraz w I półroczu 2024 r.). Były to listy, na ogół zawierające informacje o wypracowanych kryteriach typowania, z podmiotami charakteryzującymi się wysokim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości.

**Weryfikacja wyników  
analiz centralnych  
(list typowań)  
lub z innych ośrodków  
regionalnych**

W wyniku szczegółowych badań 61 z wymienionych analiz (list typowań) zawierających łącznie 555 podmiotów stwierdzono, że najczęstszym sposobem weryfikacji przez organy KAS rozliczeń podatników były czynności sprawdzające z ich udziałem (62,7% przypadków), w następstwie których podatnicy złożyli korekty deklaracji na łączną kwotę ponad 209,9 mln zł. W co piątej sprawie weryfikacja rozliczeń podatników zakończyła się na czynnościach analitycznych z uwagi na stwierdzenie niskiego poziomu ryzyka. W 9,2% przypadków podjęto kontrolę podatkową lub celno-skarbową, z których 2/3 zakończono stwierdzeniem uszczuplenia podatkowego na łączną kwotę 9,8 mln zł. Nie odnotowano, aby w jakimkolwiek przypadku nie podjęto żadnych działań weryfikacyjnych. Odnośnie zbadanych 61 analiz stwierdzono, iż działania izb administracji skarbowej były rzetelne.

**Weryfikacja  
niezgodności opartych  
na danych z JPK\_V7M  
oraz JPK\_7K**

Każda z czterech kontrolowanych izb administracji skarbowej otrzymała 210 raportów o niezgodnościach opartych na danych z JPK\_V7M oraz JPK\_7K: 70 w 2022 r., 92 w 2023 r. oraz 48 w I półroczu 2024 r. Na podstawie badania 40 spośród wyżej wymienionych raportów stwierdzono, że dyrektorzy izb administracji skarbowej w każdym przypadku przekazywali dany raport naczelnikom urzędów skarbowych i na bieżąco monitorowali realizację zadań.

**Dobrowolność  
przekazywania  
JPK\_V7M lub JPK\_V7K  
przez podatników**

Dyrektorzy izb administracji skarbowej monitorowali poziom dobrowolnego wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych. Odsetek podatników w ogólnej liczbie zobowiązanych, którzy przekazali JPK\_V7M lub JPK\_V7K (część deklaracyjna, a także część ewidencyjna) był wysoki. Za grudzień 2022 r. oraz grudzień 2023 r. dla JPK\_V7M dla części ewidencyjnej wyniósł odpowiednio 99,6% oraz 99,4%, a części deklaracyjnej 99,5% oraz 99,4%. Dla podatników rozliczających się kwartalnie odsetek ten za IV kwartał 2022 r. oraz IV kwartał 2023 r. dla części ewidencyjnej oraz deklaracyjnej JPK\_V7K wyniósł odpowiednio 99,3% oraz 98%.

**Wpływy oraz zwroty  
podatku VAT, w tym  
zwroty w ramach  
procesu  
AUTO\_ZWROTU**

Przedmiotem analiz były wpływy z podatku od towarów i usług oraz zwroty VAT. Organy podatkowe z czterech województw dokonały w latach 2022–2024 (I półrocze) łącznie 1025,6 tys. zwrotów VAT na kwotę 6902,2 mln zł, w tym 295,5 tys. (196,4 mln zł) w ramach procesu centralnego badania zasadności i automatycznej realizacji na rachunek bankowy (procesu AUTO\_ZWROT). Liczba oraz kwoty zwrotów VAT dokonanych w procedurze AUTO\_ZWROT systematycznie i znacząco się zwiększały. W 2023 r. ich liczba w porównaniu do 2021 r. zwiększyła się o 458,3%, a kwota o 581,1%. W I półroczu 2024 r. w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego relacje te wzrosły odpowiednio o 12,1% i 15,3%. Spowodowane to było w głównej mierze zwiększeniem na początku 2023 r. kwoty zwrotu podlegającej procesowi centralnego badania zasadności i automatycznej realizacji na rachunek bankowy z kwoty 10 tys. zł do 20 tys. zł.

**Spadek liczby  
czynności  
sprawdzających  
dotyczących zwrotów  
VAT**

Liczba czynności sprawdzających dotyczących zwrotów VAT wyniosła:

- w 2021 r. 141,2 tys., w tym 1,1 tys. dotyczyła AUTO\_ZWROTÓW,
- w 2022 r. 119,8 tys., w tym 8,7 tys. dotyczyła AUTO\_ZWROTÓW,
- w 2023 r. 112,4 tys., w tym 14,6 tys. dotyczyła AUTO\_ZWROTÓW,

natomiast w I półroczu 2024 r. – 63,5 tys. (w tym 7,9 tys. dotyczyła AUTO\_ZWROTÓW), przy 57,1 tys. (w tym 6,2 tys. dotyczących AUTO\_ZWROTÓW) w I półroczu 2023 r.

Liczba czynności sprawdzających dotyczących zwrotów VAT zmniejszyła się w 2023 r. o 20,4% w porównaniu do 2021 r. Jednakże w I półroczu 2024 r. w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego zwiększyła się o 11,2%.

Relacja liczby czynności sprawdzających dotyczących zwrotów VAT do liczby zwrotów VAT ogółem w okresie 2021–2023 obniżyła się z 35,3%, poprzez 31,5%, do 25,3%. Było to częściowo spowodowane rozszerzeniem procesu centralnego badania zasadności i automatycznej realizacji zwrotów na rachunek bankowy (spełniających określone kryteria). W I półroczu 2024 r. relacja liczby czynności sprawdzających dotyczących zwrotów VAT do liczby zwrotów VAT ogółem wzrosła do 31,7%, przy 27,2% w analogicznym okresie 2023 r. Za powyższe zmiany relacji, według dyrektorów izb administracji skarbowej odpowiadały także: rozwój narzędzi informatycznych, które wspomagają proces oceny zasadności zwrotów VAT; zwiększenie nacisku na prawidłowe i efektywne typowanie podmiotów do czynności sprawdzających; a także reakcja podatników na nieprawidłowości wykazane w raportach opartych na danych z JPK\_V7M/JPK\_7K. W przypadku pozytywnej reakcji podatnika na powiadomienie o stwierdzonych nieprawidłowościach w składanych JPK i skutecznego złożenia rozliczenia korygującego te nieprawidłowości, nie inicjowano czynności sprawdzających.

**Liczba pracowników prowadzących działalność analityczną, analizę ryzyka**

Łączna liczba pracowników i funkcjonariuszy prowadzących działalność analityczną, prognostyczną i badawczą oraz analizę ryzyka w czterech województwach w obszarze podatku VAT lub podatku akcyzowego w okresie objętym kontrolą stopniowo rosła. Łącznie na koniec I półrocza 2024 r. zwiększyła się o 17,6% w porównaniu do stanu na koniec 2021 r.

**Szkolenia w zakresie podatku VAT i podatku akcyzowego**

W okresie objętym kontrolą średnia liczba przeprowadzonych szkoleń przypadających na jedną izbę administracji skarbowej dotyczących podatku od towarów i usług lub zagadnień niezbędnych dla realizacji zadań w zakresie podatku VAT wyniosła 34, w trakcie których przeszkolono 800 pracowników organów KAS. Ponadto przeprowadzono łącznie 41 szkoleń dotyczących podatku akcyzowego lub zagadnień niezbędnych dla realizacji zadań w zakresie podatku akcyzowego, w trakcie których przeszkolono 145 pracowników organów KAS.

### 5.3. NADZÓR NAD ORGANAMI KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadzorował działania organów KAS w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku VAT i podatku akcyzowego, wskazując cele do osiągnięcia i wskaźniki ich pomiaru. W latach 2022–2023 przeprowadził reorganizację jednostek KAS i przeniósł 25% pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych do komórek kontroli celno-skarbowej urzędów celno-skarbowych. Równocześnie rozpoczął prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. Działania te nie zostały poprzedzone

rzetelną analizą dotyczącą wpływu reorganizacji na skuteczność poboru podatków.

Wysoka była trafność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. Obniżyła się jednak ich efektywność, mierzona średnią kwotą uszczuplenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową.

### 5.3.1. DZIAŁANIA SZEFA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

**Czynności sprawdzające przeprowadzone przez pracowników urzędów skarbowych**

Liczba czynności sprawdzających w 2022 r. i 2023 r. była niższa o 16,7% i 15% niż w 2021 r., kiedy to osiągnęła w analizowanym okresie maksimum. W I półroczu 2024 r. przeprowadzono takich czynności nieznacznie więcej (o 1,3% w porównaniu do I półrocza 2023 r.).

Tabela nr 1

Liczba czynności sprawdzających w latach 2019–2024  
(I półrocze)

Okres	Liczba czynności sprawdzających ogółem	w tym w zakresie:		3:2 %	4:2 %
		VAT	podatku akcyzowego		
1	2	3	4	5	6
2019 r.	2 542 744	1 029 513	105 545	40,5	4,2
2020 r.	2 314 130	1 047 325	86 216	45,3	3,7
2021 r.	2 694 816	1 249 761	108 967	46,4	4,0
2022 r.	2 245 848	1 020 418	105 346	45,4	4,7
2023 r.	2 289 692	1 066 269	118 015	46,6	5,2
I półrocze 2023 r.	1 188 343	558 481	59 005	47,0	5,0
I półrocze 2024 r.	1 204 190	549 989	66 846	45,7	5,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Do 2021 r. realizowano coraz więcej czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń w VAT. W 2022 r. i 2023 r. było takich czynności wyraźnie mniej niż w roku, w którym ich liczba okazała się najwyższa (o 18,4% oraz o 14,7%). W zakresie liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających w akcyzie najwięcej odnotowano ich w 2023 r.

W latach 2019–2023 oraz w pierwszych półroczach 2023 r. i 2024 r. czynności sprawdzające w VAT stanowiły wysoki, a czynności sprawdzające w akcyzie znacznie niższy udział we wszystkich czynnościach sprawdzających.

Na zmienność liczby czynności sprawdzających, jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wpływała sytuacja gospodarcza, zmiany przepisów prawnych, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania kontrolne, a także zdarzenia nadzwyczajne (np. epidemia COVID-19). Na obniżanie się liczby czynności sprawdzających mogło w szczególności wpłynąć: wprowadzenie procesu automatyzacji i centralizacji zwrotów i nadpłat VAT (AUTO-ZWROT) i rozszerzenie kwoty nim objętej; systematyczny rozwój zdolności analitycznych KAS, w tym efektywniejsze wykorzystanie plików JPK; efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie działań weryfikacyjnych rozliczeń podatkowych. Dyrektor stwierdził ponadto, że do wzrostu liczby czynności sprawdzających mogło przyczynić się z kolei to, że w 2024 r. kontrolę celno-skarbową ukierunkowano, zgodnie z jej

przeznaczeniem, na zwalczanie oszustw podatkowych, a nie błędów popełnianych przez przedsiębiorców.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że obniżyła się relacja liczby czynności sprawdzających obejmujących zwroty VAT inne niż dokonane w ramach systemu AUTO\_ZWROT do liczby zwrotów VAT dokonanych poza systemem AUTO\_ZWROT. Dla zwrotów dokonanych w 2021 r. wyniosła ona 39,2%, w 2022 r. – 36,9%, w 2023 r. – 34,0%, a dla zwrotów dokonanych w I półroczu 2024 r. – 32,9%.

Na zmniejszenie się relacji czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń VAT, w szczególności relacji liczby czynności sprawdzających dotyczących zwrotów VAT do liczby zwrotów VAT, w ocenie Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, mogło mieć wpływ m.in. efektywniejsze prowadzenie analizy ryzyka i jej wyniki, które ukierunkowały działania podejmowane przez pracowników podległych jednostek KAS do podmiotów obarczonych największym ryzykiem występowania nieprawidłowości; a także efektywniejsze wykorzystanie plików JPK.

Dane gromadzone w Ministerstwie Finansów o ustaleniach stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających, budzą wątpliwości i tym samym nie są wystarczające do stwierdzenia poprawy efektywności czynności sprawdzających. Obejmują one ustalenia wynikłe z popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego (tzw. sztuczny WUSZ).

**Kwoty ustaleń stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających w dużym stopniu dotyczyły popełnionych przez podatników błędów formalnych lub rachunkowych**

Tabela nr 2

Kwoty ustaleń stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających w latach 2019–2024 (I półrocze).

w mln zł

Okres	Ustalenia z tzw. sztucznym WUSZ			Ustalenia po wyłączeniu tzw. sztucznego WUSZ <sup>1</sup>		
	ogółem	w tym w zakresie:		ogółem m <sup>1</sup>	w tym w zakresie:	
		VAT	podatku akcyzowego		VAT	podatku akcyzowego
1	2	3	4	5	6	7
2019 r.	3 573,8	2 305,0	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
2020 r.	5 051,3	2 646,8	41,4	b.d.	b.d.	b.d.
2021 r.	6 663,5	2 512,4	53,2	4343	b.d.	b.d.
2022 r.	88 197,3	3 127,4	47,5	5 076,9	2 732,6	47,5
2023 r.	34 132,9	4 185,7	95,5	7 586,7	4 060,0	95,5
I półrocze 2023 r.	29 983,0	2 230,9	58,5	3 987,3	2 139,6	58,5
I półrocze 2024 r.	357 091,9	2 823,1	58,0	5 229,8	2 823,1	58,0

<sup>1</sup> W 2022 r. i 2023 r. wyłączeniu podlegały ustalenia obejmujące sztuczny WUSZ w kwocie co najmniej 20 mln zł, a w przypadku I półrocza 2024 r. co najmniej 30 mln zł. Dane za 2021 r. w kol. 5 na podstawie raportu o wykonaniu mierników stopnia realizacji celów określonych przez Szefa KAS.

*Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów*

Najwyższa Izba Kontroli w kontroli P22010 *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej* przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów zwróciła uwagę, że nieprawidłowość w kwocie 80,9 mld zł, stwierdzona przez pracowników urzędu skarbowego w 2022 r. w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających w podatku dochodowym

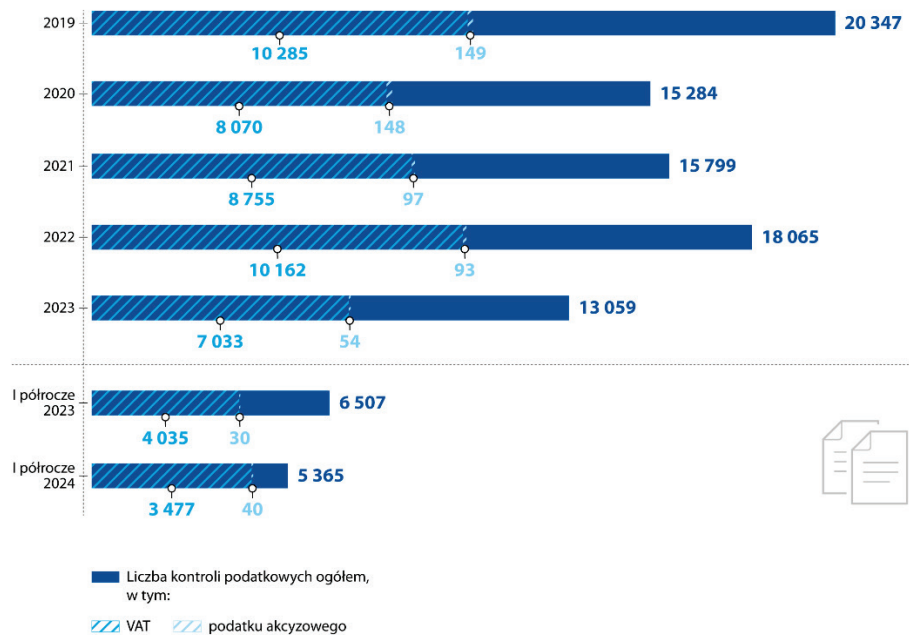
od osób fizycznych, wynikała jedynie z błędu formalnego popełnionego przez podatnika, nieskutkującego zaniżeniem zobowiązania podatkowego. Wykazanie takiej nieprawidłowości zniekształciło obraz wyników administracji skarbowej. NIK wskazała na potrzebę wypracowania bardziej precyzyjnej metody pomiaru efektów czynności sprawdzających. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w kontroli wykonania budżetu w 2023 r. wskazał, że w związku z wykazywaniem przez organy podatkowe we właściwym systemie czynności sprawdzających z kwotą uszczuplenia powstała wskutek popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego, tj. z tzw. sztucznym WUSZ, pismem z 22 grudnia 2023 r. polecił ewidencjonowanie takich czynności w sposób, który pozwalał je identyfikować. Wdrożenie stosownej funkcjonalności w systemie zaplanowano na 3 stycznia 2024 r. Nowy sposób ewidencjonowania miał pozwolić na rozpoznanie skali czynności z tzw. sztucznym WUSZ. W kontroli wykonania budżetu państwa w 2023 r. stwierdzono, że w roku tym ustalenia czynności sprawdzających wyniosły 34 132,9 mln zł. W kwocie tej zawierały się ustalenia większe lub równe 30 mln zł, które w większości były tzw. sztucznym WUSZ. W 16 przypadkach dotyczyły błędnej kwoty zaliczki wykazanej przez podatnika w zeznaniu PIT-37 (sztuczny WUSZ w łącznej wysokości 26 364,6 mln zł), a w dwóch przypadkach błędnej kwoty nadwyżki podatku naliczonego z poprzedniej deklaracji VAT (sztuczny WUSZ w łącznej wysokości 79,6 mln zł). Dyrektor dodał, że wskaźnik realizacji celów Szefa KAS na 2024 r. *kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających* skonstruowano tak, że przy obliczaniu jego wykonania miały być wykluczane ustalenia z kwotą co najmniej 30 mln zł stanowiące tzw. sztuczny WUSZ. Zespół do spraw wskaźników realizacji celów KAS zarekomendował jednak w odniesieniu do powyższego wskaźnika zmianę studium jego wykonalności na 2025 r. w taki sposób, że łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających miała być pomniejszana o czynności sprawdzające z ustaleniami oznaczonymi wskaźnikiem „sztuczny WUSZ”. Departament Nadzoru nad Kontrolami zaakceptował zmianę w zakresie studium wykonalności.

**Kontrole podatkowe  
przeprowadzone przez  
pracowników urzędów  
skarbowych**

Po okresie, w którym ograniczono w związku z epidemią COVID-19 liczbę realizowanych kontroli podatkowych (lata 2020–2021), liczba kontroli VAT w 2022 r. była zbliżona do liczby kontroli przeprowadzonych w 2019 r. W następnym roku kontroli takich przeprowadzono już wyraźnie mniej (o 31,6%). Ich liczba zmniejszyła się także w I półroczu 2024 r. (o 13,8%), w porównaniu do analogicznego okresu 2023 r. Kontrole VAT każdego roku stanowiły ponad połowę wszystkich kontroli podatkowych, przy czym do 2022 r. ich udział wzrastał. W I półroczu 2024 r. ich odsetek był jeszcze wyższy.

## Infografika nr 7

## Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Kontrole podatkowe w akcyzie stanowiły niski odsetek wszystkich kontroli podatkowych. Z roku na rok przeprowadzano ich przy tym coraz mniej. W 2023 r. liczba takich kontroli stanowiła zaledwie 36,2% liczby kontroli z 2019 r. Obniżyła się także liczba kontroli celno-skarbowych w podatku akcyzowym. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym, jak i innych ustaw przewidują szereg procedur i instytucji, które umożliwiają organom KAS ocenę działalności podmiotów akcyzowych bez konieczności wszczynania kontroli. Wśród tych procedur i instytucji Dyrektor wymienił: procedury związane z wydawaniem zezwoleń akcyzowych; urzędowe sprawdzenie; instytucję zabezpieczenia akcyzowego; procedury związane z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych.

Czynnikiem mającym wpływ na spadek liczby kontroli podatkowych w 2023 r. był proces przenoszenia pracowników z komórek kontrolnych urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych, przy czym odnotowano tendencję spadkową liczby kontroli podatkowych z jednoczesnym wzrostem liczby kontroli celno-skarbowych ogółem. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że działania kontrolne podejmowano w oparciu o wyniki analizy ryzyka, którą ukierunkowano na wszystkie podatki. Decyzja o przeprowadzeniu kontroli zależała od poziomu zidentyfikowanego ryzyka, skali potencjalnych zagrożeń i wielkości korzyści osiągniętych przez podmioty naruszające prawo. Lata 2020–2021 r. były okresem pandemicznym. Wówczas większość działań weryfikacyjnych wykonywano w czynnościach sprawdzających.



## Kontrole zwrotów VAT

Tabela nr 3

Liczba kontroli VAT, w tym zwrotów VAT w latach 2019–2024 (I półrocze).

Okres	Liczba kontroli podatkowych VAT	w tym:		Liczba kontroli celno-skarbowych VAT	w tym:		6:5 %
		zwrotów VAT	3:2 %		zwrotów VAT	6:5 %	
1	2	3	4	5	6	7	
2019 r.	10 285	2 738	26,6	1 168	251	21,5	
2020 r.	8 070	1 799	22,3	1 188	285	24,0	
2021 r.	8 755	1 545	17,6	1 919	269	14,0	
2022 r.	10 162	1 272	12,5	2 711	253	9,3	
2023 r.	7 033	830	11,8	4 082	292	7,2	
I półrocze 2023 r.	4 035	486	12,0	1 963	140	7,1	
I półrocze 2024 r.	3 477	352	10,1	2 379	209	8,8	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

W okresie od 2019 r. do I półrocza 2024 r. przeprowadzano coraz mniej kontroli podatkowych zwrotów VAT i stanowiły one coraz mniejszą część kontroli podatkowych w VAT. W przypadku kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT w okresie kontrolowanym co prawda następował wzrost ich liczby, jednak ich udział w kontrolach celno-skarbowych w VAT okazał się wyraźnie niższy niż w latach 2019–2021.

## Skuteczność kontroli podatkowych

Tabela nr 4

Skuteczność kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w latach 2019–2024 (I półrocze)

Okres	Skuteczność <sup>1</sup> kontroli podatkowych ogółem (w %)	w tym	
		VAT	podatku akcyzowego
1	2	3	4
2019 r.	74,3	73,3	47,0
2020 r.	67,0	81,7	52,7
2021 r.	83,6	84,3	66,0
2022 r.	86,8	86,3	66,7
2023 r.	92,5	93,2	87,0
I półrocze 2023 r.	92,9	93,9	86,7
I półrocze 2024 r.	93,6	92,5	97,5

<sup>1</sup> Skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Skuteczność kontroli podatkowych w VAT z roku na rok była coraz lepsza, osiągając wysoki poziom. Z reguły była bliska skuteczności wszystkich kontroli podatkowych. Skuteczność kontroli podatkowych w akcyzie poprawiała się, była jednak z reguły wyraźnie niższa od skuteczności wszystkich kontroli podatkowych (z wyjątkiem I połowy 2024 r.).

Tabela nr 5

Udział pozytywnych kontroli w kontrolach podatkowych VAT ogółem, w podziale na kwoty uszczupień w latach 2019–2024 (I półrocze).

Okres	Udział pozytywnych <sup>1</sup> kontroli w kontrolach podatkowych VAT ogółem, z uszczupleniami w kwocie (%):					
	> 3 tys. zł ≤ 5 tys. zł	> 5 tys. zł ≤ 10 tys. zł	> 10 tys. zł ≤ 50 tys. zł	> 50 tys. zł ≤ 100 tys. zł	> 100 tys. zł ≤ 500 tys. zł	> 500 tys. zł
2019 r.	7,5	12,1	32,3	11,2	17,5	10,0
2020 r.	7,0	13,1	33,6	12,4	18,6	10,2
2021 r.	6,2	13,5	36,7	12,5	17,1	8,5
2022 r.	6,5	15,0	39,8	13,3	15,6	6,6
2023 r.	1,3	13,0	42,7	15,8	18,8	5,9
I pół. 2023 r.	2,3	13,4	40,3	15,3	18,9	6,5
I pół. 2024 r.	1,2	10,5	43,0	15,8	18,1	5,4

<sup>1</sup> Kontrole pozytywne to kontrole, w których stwierdzono uszczuplenia.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Największą część pozytywnych kontroli podatkowych VAT stanowiły te, w których uszczuplenia wyniosły od ponad 10 tys. zł do 50 tys. zł. Ich udział wzrastał stopniowo. Okazał się on najwyższy także w I połowie 2024 r.

#### Ustalenia kontroli podatkowych

Tabela nr 6

Średnia kwota ustalenia na kontrolę podatkową w latach 2019–2024 (I półrocze).  
w tys. zł

Okres	Kwota uszczuplenia na kontrolę podatkową ogółem	w tym	
		VAT	podatku akcyzowego
1	2	3	4
2019 r.	230,8	367,5	1 944,1
2020 r.	251,3	412,1	110,2
2021 r.	185,1	282,9	32,2
2022 r.	169,8	237,3	188,1
2023 r.	145,1	184,8	1 194,5
I półrocze 2023 r.	168,0	208,3	116,3
I półrocze 2024 r.	165,7	163,6	2 069,1

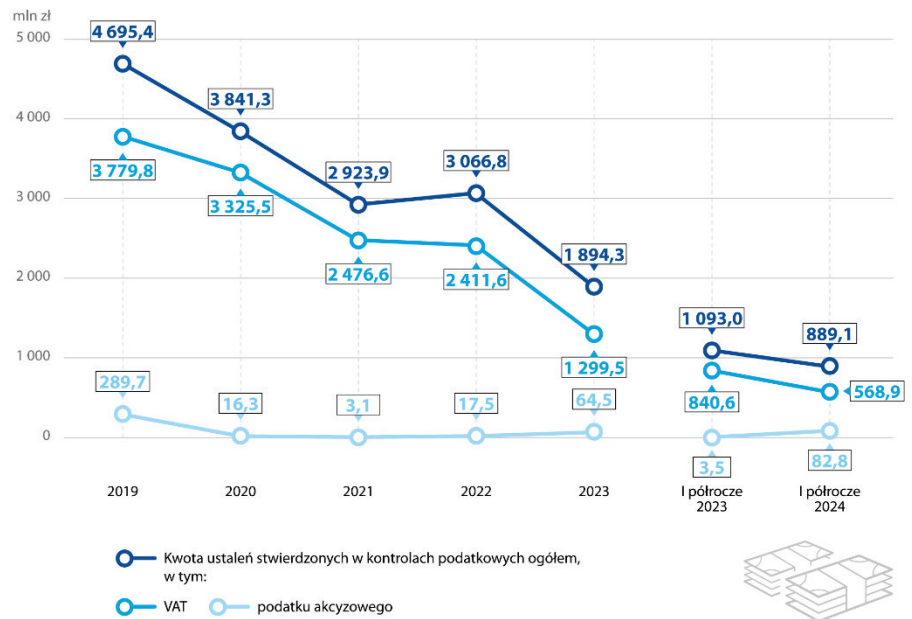
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Kwota ustalenia na kontrolę podatkową wzrosła tylko w 2020 r. W 2022 r. okazała się niższa od swojego maksimum o 32,4%, a rok później o 42,3%.

Kwota ustalenia na kontrolę podatkową VAT wykazywała te same kierunki zmian co kwota uszczuplenia na kontrolę podatkową. W 2022 r. i 2023 r. stanowiła ona 57,6% i 44,8% kwoty z 2020 r. Z wyjątkiem I połowy 2024 r. była wyższa od kwoty uszczuplenia na kontrolę podatkową ogółem, do 2021 r. nawet o ponad połowę.

Kwota ustalenia na kontrolę podatkową akcyzy wykazywała znaczne zmiany. Do 2021 r. zmniejszała się, by w następnych latach wzrastać. Mimo wzrostu w 2022 r. i 2023 r. stanowiła 9,7% i 61,4% kwoty z 2019 r. W I połowie 2024 r. była jednak wyższa od swojego rocznego maksimum o 6,4%. W relacji z kwotą ustalenia na kontrolę podatkową ogółem przewyższyła ją kilku- lub nawet kilkunastokrotnie w 2019 r., 2023 r. i I półroczu 2024 r.

Infografika nr 8  
Kwota ustaleń kontroli podatkowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Ustalenia kontroli podatkowych w VAT obniżyły się rok do roku. W 2022 r. i 2023 r. stanowiły one 63,8% i 34,4% kwoty z 2019 r. Ich udział w ustaleniach wszystkich kontroli podatkowych po 2020 r. zmniejszał się stopniowo.

Kwota ustaleń kontroli podatkowych w akcyzie do 2021 r. zmniejszała się dynamicznie. W następnych latach jednak wzrastała, mimo to w 2023 r. osiągnęła tylko 22,3% kwoty z 2019 r. W I połowie 2024 r. także odnotowano jej zwiększenie i wyniosła przy tym więcej niż za poprzedni rok. Z reguły kwota ustaleń kontroli podatkowych w akcyzie stanowiła znikomą część kwoty ustaleń wszystkich kontroli podatkowych.

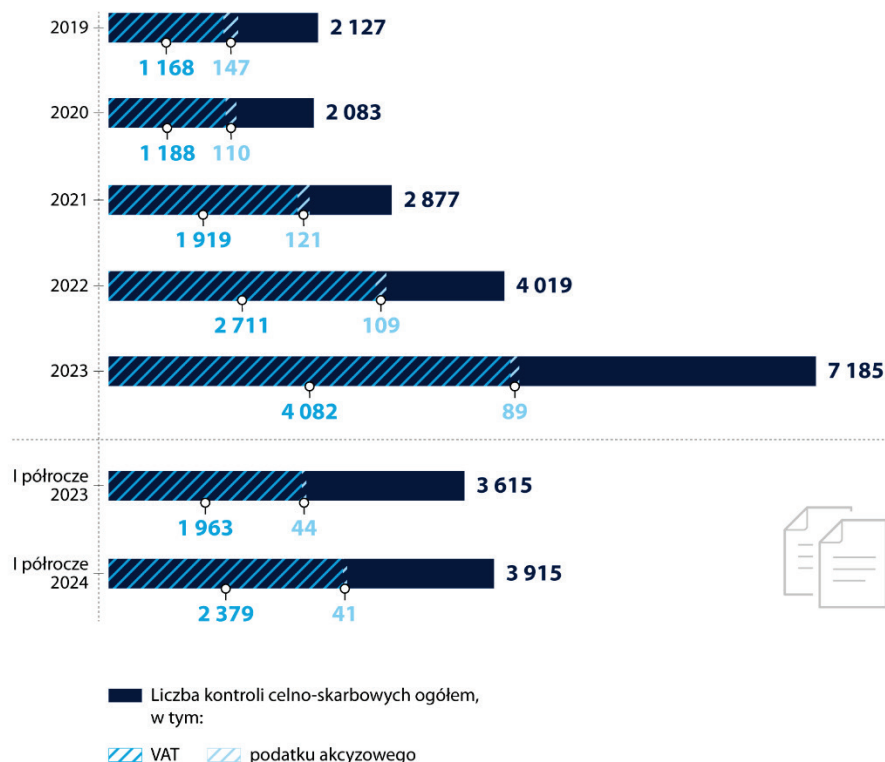
Wysokość uszczupień wykryta w kontrolach podatkowych była zmienna i zależała od wielu czynników. Jednym z nich była liczba wykonanych kontroli. Nie bez znaczenia, jak m.in. dodał Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, była sytuacja gospodarcza czy zdarzenia nadzwyczajne (np. epidemia COVID-19), które wpływały m.in. na ograniczenie aktywności podmiotów gospodarczych, a co za tym na wysokość ich przychodów.

**Kontrole celno-skarbowe, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, przeprowadzone przez kontrolerów urzędów celno-skarbowych**

Z roku na rok przeprowadzano w zakresie podatku od towarów i usług coraz więcej kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS. W 2022 r. było ich ponad dwukrotnie więcej niż przed trzema laty. W 2023 r. ich liczba rok do roku wzrosła o nieco ponad połowę. Tendencja zwyżkowa utrzymała się w I połowie 2024 r. (zwiększenie o 21,2% w porównaniu do I półrocza 2023 r.). Kontrole takie stanowiły ponad połowę wszystkich kontroli celno-skarbowych.

## Infografika nr 9

Liczba kontroli rozliczeń podatkowych przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Czynnikiem mającym wpływ na wzrost liczby kontroli celno-skarbowych w 2023 r. był proces przenoszenia pracowników z komórek kontrolnych urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych, w rezultacie odnotowano tendencję spadkową liczby kontroli podatkowych z jednoczesnym wzrostem liczby kontroli celno-skarbowych ogółem.

W 2022 r. i 2023 r. przeprowadzono mniej kontroli celno-skarbowych w akcyzie niż w 2019 r. (o 25,9% i 39,5%). Ich odsetek we wszystkich kontrolach celno-skarbowych obniżał się przy tym co rok.

## Skuteczność kontroli celno-skarbowych

Tabela nr 7

Skuteczność kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe w latach 2019–2024 (I półrocze)

Okres	Skuteczność <sup>1</sup> kontroli celno-skarbowych ogółem (%)	w tym	
		rozliczeń VAT	podatku akcyzowego
1	2	3	4
2019 r.	70,0	74,5	58,5
2020 r.	77,6	87,0	67,3
2021 r.	85,2	92,0	66,1
2022 r.	87,9	93,4	71,6
2023 r.	89,7	92,9	65,2
I półrocze 2023 r.	91,3	94,3	59,1
I półrocze 2024 r.	91,3	94,7	73,2

<sup>1</sup> Skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Skuteczność kontroli celno-skarbowych rozliczeń VAT z reguły poprawiała się z roku na rok, a od 2021 r. przekraczała 90%. Zawsze była wyższa od skuteczności wszystkich kontroli celno-skarbowych. Skuteczność kontroli podatku akcyzowego zawsze była wyraźnie niższa od skuteczności liczonej dla wszystkich kontroli celno-skarbowych.

NIK zauważa jednak, że na poprawę skuteczności kontroli celno-skarbowych częściowo miały wpływ wyniki kontroli w sprawach prostych, które mogły być zweryfikowane w ramach czynności sprawdzających.

#### Ustalenia kontroli celno-skarbowych

Tabela nr 8

Średnia kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS w latach 2019–2024 (I półrocze)

w tys. zł

Okres	Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową ogółem	w tym na kontrolę	
		VAT	podatku akcyzowego
1	2	3	4
2019 r.	2 260,9	2 439,8	5 579,7
2020 r.	1 702,6	1 600,9	1 914,8
2021 r.	1 407,9	1 342,0	1 746,8
2022 r.	1 438,9	1 140,6	9 193,9
2023 r.	685,9	823,3	634,8
I półrocze 2023 r.	747,9	887,2	947,0
I półrocze 2024 r.	622,2	704,5	1 610,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową ogółem choć w 2022 r. wzrosła rok do roku (o 2,2%), to jednak okazała się wyraźnie niższa niż przed trzema laty (o 36,4%), kiedy to osiągnęła w analizowanym okresie maksimum. W 2023 r. osiągnęła najmniejszą roczną wysokość, obniżając się ponad dwukrotnie w porównaniu z poprzednim rokiem. Niższą taką kwotę odnotowano także w I połowie 2024 r. (o 16,8% w porównaniu do I półrocza 2023 r.).

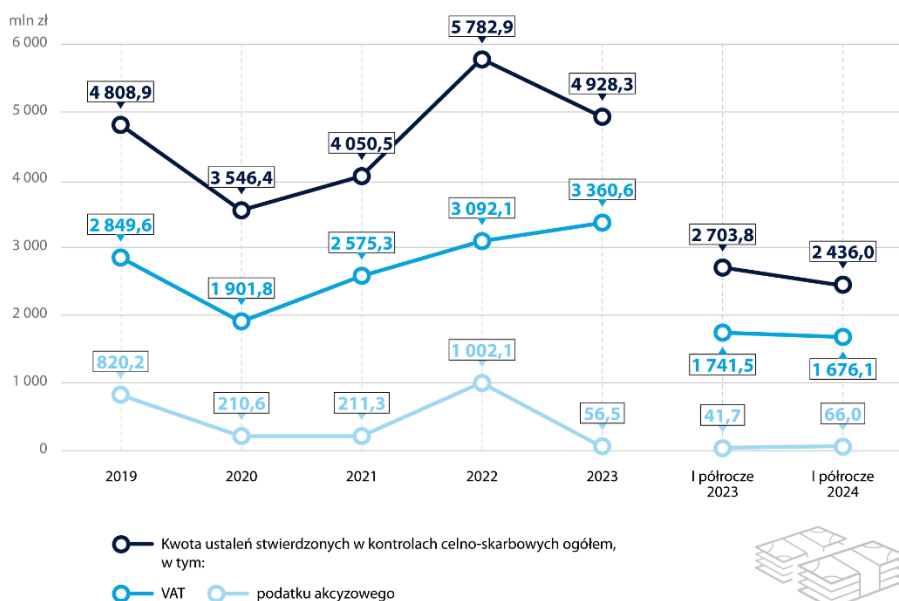
Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową w VAT zmniejszała się rok do roku. W 2022 r. i 2023 r. stanowiła 46,7% i 33,7% kwoty z 2019 r.

Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową w akcyzie z wyjątkiem 2023 r. przewyższała kwotę ustalenia na kontrolę celno-skarbową ogółem. W 2022 r. wzrosła ponad pięciokrotnie rok do roku, by osiągnąć najwyższą wartość, wyższą niż w 2019 r. o 64,8%. W 2023 r. w porównaniu z poprzednim rokiem znacząco się jednak obniżyła (niemal czternaście i pół razy). W I połowie 2024 r. wzrosła o 70,1% w porównaniu do I półrocza 2023 r.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że na średnią kwotę uszczuplenia kontroli celno-skarbowej, kontroli celno-skarbowej w VAT i kontroli celno-skarbowej w akcyzie wpływała liczba kontroli zakończonych w danym okresie i wielkość uszczupień stwierdzonych w tych kontrolach. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli powyższe wyjaśnienia wskazują na nieznaną przyczynę tak mierzonej efektywności kontroli celno-skarbowej.

## Infografika nr 10

Kwota ustaleń kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów

W 2022 r. uszczuplenia wszystkich kontroli celno-skarbowych okazały się najwyższe. W następnym roku zmniejszyły się o 14,8%, wciąż jednak przewyższały kwotę z 2019 r. W I połowie 2024 r. zmniejszyły się o 9,9%, stanowiąc przy tym blisko połowę kwoty całego 2023 r.

Uszczuplenia kontroli celno-skarbowych w VAT zarówno w 2022 r., jak i 2023 r. były wyższe niż w 2019 r. (o 8,5% i 17,9%). W I półroczu 2024 r. nieco się obniżyły (o 3,8%). Uszczuplenia takie stanowiły największą część uszczupień wszystkich kontroli celno-skarbowych. Uszczuplenia kontroli celno-skarbowych w akcyzie najwyższe okazały się w 2022 r., przy tym zwiększyły się wobec 2019 r. o 22,2%. W 2023 r. obniżyły się jednak znacząco (o 94,4%).

Wysokość uszczupień wykryta w kontrolach celno-skarbowych, jak m.in. wskazał Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, była zmienna i zależała od wielu czynników. Jednym z nich była liczba wykonanych kontroli. Nie bez znaczenia pozostawała sytuacja gospodarcza czy zdarzenia nadzwyczajne (np. pandemia COVID-19), które wpływały m.in. na ograniczenie aktywności podmiotów gospodarczych, a co za tym idzie na niższe przychody.

**Rekomendacja do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej**

W Ministerstwie Finansów w II kwartale 2022 r. przeprowadzono analizę dotyczącą funkcjonowania komórek kontroli podatkowej, na podstawie której zarekomendowano Szefowi KAS zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i w konsekwencji rozszerzenie jego uprawnień w czynnościach sprawdzających, zwłaszcza poprzez rozszerzenie zakresu oględzin.

W analizie zebrano i poddano weryfikacji w szczególności dane o: liczbie pracowników komórek kontroli podatkowej; liczbie kontroli podatkowych właściwych i doraźnych, kwotach ich ustaleń, w tym na kontrolę, oraz tematach, jakim poświęcono kontrole doraźne; liczbie i poszczególnych

rodzajach obszarów objętych kontrolą podatkową; liczbie kontroli podatkowych z ustaleniami według określonych przedziałów. Analiza obejmowała okres od 2020 r. do kwietnia 2022 r.

W notatce przekazanej Szefowi KAS zauważono w szczególności, że:

- ustalenia kontroli podatkowej z roku na rok zmniejszały się, a czynności sprawdzających wzrastały (porównano lata 2017–2021);
- kontrola podatkowa coraz częściej była wszczynana, mimo że wystarczającą formą weryfikacji rozliczeń podatkowych, ze względu na rozwój narzędzi informatycznych umożliwiających identyfikowanie nieprawidłowości „zza biurka”, były czynności sprawdzające.

Wobec powyższego w notatce zaproponowano: rozszerzenie zakresu stosowania czynności sprawdzających; zakończenie stosowania kontroli podatkowej przez naczelników urzędów skarbowych i likwidację komórek kontroli podatkowej; stopniowe przenoszenie pracowników kontroli podatkowej do komórek czynności sprawdzających i komórek kontroli celno-skarbowej. Do urzędów celno-skarbowych zamierzano przenieść około 1/3 pracowników kontroli podatkowej (tj. około 1000), przy czym proces ten miał objąć wszystkich kontrolerów krajowego urzędu skarbowego i wyspecjalizowanych urzędów skarbowych, a w średnich i dużych urzędach skarbowych część kontrolerów z uwzględnieniem ich merytorycznych kompetencji. Wszyscy kontrolerzy małych urzędów skarbowych mieli zostać przeniesieni do komórek czynności sprawdzających.

**Reorganizacja w KAS –  
przeniesienie 1/4  
pracowników kontroli  
podatkowej  
do kontroli  
celno-skarbowej**

Po zaakceptowaniu powyższych rekomendacji przez Szefa KAS, w II półroczu 2022 r. oraz I półroczu 2023 r. przeprowadzono reorganizację w Krajowej Administracji Skarbowej i 25% pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych przeniesiono do komórek kontroli celno-skarbowej urzędów celno-skarbowych. Równolegle w Ministerstwie Finansów prowadzono prace nad stosowną nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa.

W urzędach skarbowych na 31 grudnia 2021 r. czynności sprawdzające realizowało 6670 pracowników, a kontrole podatkowe – 2977. Na koniec 2022 r., 2023 r. i I półrocza 2024 r. w porównaniu z ostatnim dniem poprzedniego roku czynności sprawdzające wykonywało o 2,4%, 2,7% i 2,2% więcej pracowników, a kontrole podatkowe – o 7,6%, 24,4% i 2,3% mniej. W dniu 30 czerwca 2024 r. wobec 31 grudnia 2021 r. liczba pracowników wykonujących czynności sprawdzające wzrosła zatem o 513, a wykonujących kontrole podatkowe zmniejszyła się o 949. W okresie od 2022 r. do I półrocza 2024 r. z komórek kontroli podatkowej do komórek czynności sprawdzających przeniesiono 167 pracowników, a do komórek kontroli celno-skarbowej – 606, przy czym 98,8% z nich do 30 czerwca 2023 r.

W urzędach celno-skarbowych na 31 grudnia 2021 r. liczba pracowników i funkcjonariuszy realizujących kontrole celno-skarbowe, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, wyniosła 1966. W porównaniu z ostatnim dniem poprzedniego roku na koniec 2022 r. i 2023 r. takich kontrolerów było więcej o 4,2% i 32,8%, w sumie zatem w ciągu dwóch lat ich liczba wzrosła o 755, do 2721. Na koniec I półrocza 2024 r. było ich mniej o 78 niż 31 grudnia 2023 r.

**Proces reorganizacji jednostek KAS nie został poprzedzony rzetelną analizą**

Proces reorganizacji jednostek KAS, którego następstwem było przeniesienie pracowników kontroli podatkowej do urzędów celno-skarbowych, nie został poprzedzony rzetelną analizą skutków takich działań dla poboru podatków<sup>44</sup>.

Prowadzone od 2022 r. prace legislacyjne mające na celu zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej oraz rozszerzenie jego uprawnień w czynnościach sprawdzających były nieskuteczne. Ostatni projekt ustawy, przygotowany w badanym okresie przekazano 12 lipca 2024 r. do uzgodnień wewnętrznych w ramach Ministerstwa Finansów.

Ponadto, w związku z prowadzeniem w kolejnych latach prac nad nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa nie przeprowadzono udokumentowanej analizy, w której przedstawiono by i oceniono wyniki działalności naczelników urzędów skarbowych za cały 2022 r. i 2023 r., mimo że dane za te lata stopniowo stawały się dostępne. Objęcie kolejnych lat analizą było niezbędne dla pełnego obrazu wyników działań kontrolnych naczelników urzędów skarbowych i pozwoliłoby na lepsze ich zweryfikowanie w kontekście proponowanych zmian legislacyjnych (zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej oraz rozszerzenie jego uprawnień w czynnościach sprawdzających). NIK zauważa także, że okres objęty analizą przeprowadzoną w II kwartale 2022 r., był specyficzny, pokrywał się bowiem z czasem, w którym trwała epidemia COVID-19, kiedy to działania kontrolne naczelników urzędów skarbowych zostały znacznie ograniczone. Tym bardziej zatem analiza powinna objąć lata, w których aktywność kontrolna naczelników urzędów skarbowych była zbliżona do tej, którą wykazywali wówczas, gdy nie zakłócało jej wystąpienie nadzwyczajnej sytuacji.

Argumentem mającym przemawiać za zniesieniem kompetencji naczelników urzędów skarbowych do prowadzenia kontroli podatkowej miał być m.in. fakt, że jej ustalenia zmniejszają się, gdy równocześnie ustalenia czynności sprawdzających wzrastają. Jednak w notatce dla Szefa KAS z czerwca 2022 r. przyjęto zawyżone dane za 2021 r. dotyczące ustaleń z czynności sprawdzających. Według Sprawozdania Szefa KAS za 2021 r. kwota ustaleń w ramach czynności sprawdzających wyniosła 4343 mln zł a nie 6663,5 mln zł, jak podano w notatce. Różnica ta wynikała z tzw. sztucznego WUSZ. Dane te mocno zniekształcały obraz wyników jednostek KAS. W porównaniu do 2020 r. ustalenia z czynności sprawdzających zatem nie wzrosły, a zmniejszyły się o 708 mln zł (14%). Kwotę ustaleń czynności sprawdzających w odniesieniu do 2021 r. w wysokości 6663,5 mln zł wskazano także w uzasadnieniu i OSR do projektu z 10 lipca 2024 r. ustawy zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa.

NIK zauważa, że obraz wyników administracji skarbowej był zniekształcony także w kolejnych latach. Sztuczny WUSZ, według danych Departamentu Nadzoru nad Kontrolami o ustaleniach czynności sprawdzających, w 2022 r. wyniósł 83 120,4 mln zł, 2023 r. –

<sup>44</sup> Stanowisko w odniesieniu do braku rzetelnej analizy NIK wyraziła także po kontroli *Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych*. (informacja o wynikach kontroli nr ewid. 84/2024/P/23/068/LLU, lipiec 2024).



26 546,2 mln zł i 351 862,1 mln zł w I półroczu 2024 r., stanowiąc tym samym 94,2%, 77,8% i 98,5% kwoty ustaleń ogółem (tzn. obejmującej sztuczny WUSZ). Występowanie sztucznego WUSZ weryfikowano w przypadku 2022 r. i 2023 r. jednak tylko dla ustaleń, które wykazano we właściwym systemie w wysokości minimum 20 mln zł, a w przypadku I półroczu 2024 r. – co najmniej 30 mln zł. W trakcie dalszych uzgodnień wewnętrznych prowadzonych w Ministerstwie Finansów nad projektem ustawy zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa, tj. po 10 lipca 2024 r., Departament Nadzoru nad Kontrolami do uzasadnienia tej ustawy i OSR w przypadku ustaleń z czynności sprawdzających wskazał 7244,7 mln zł za 2022 r. i 7586,6 mln zł za 2023 r. NIK zauważa, że kwota 7244,7 mln zł za 2022 r. jest niespójna z kwotą 5076,9 mln zł ustaleń pomniejszonych o WUSZ przedstawioną w trakcie niniejszej kontroli NIK (jest wyższa o 42,7%). Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli świadczy to o problemach z ustaleniem efektów czynności sprawdzających, a także niewystarczających działaniach Szefa KAS mających na celu wypracowanie bardziej precyzyjnej metody pomiaru efektów czynności sprawdzających. Według stanu na początek listopada 2024 r. nie zakończono w Ministerstwie Finansów prac nad kolejną wersją projektu zmiany ustawy Ordynacja podatkowa.

Nieuwzględnienie jakiegoś zakresu informacji w notatce dla Szefa KAS, jak tłumaczył Zastępca Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, nie było równoznaczne z pominięciem tych elementów przy dokonywaniu całościowej oceny danego zagadnienia. Odnosząc się do danych statystycznych dotyczących kontroli podatkowych i czynności sprawdzających wziętych pod uwagę przy prowadzonych w Ministerstwie Finansów analizach, Dyrektor zwrócił uwagę, że poprzez systemy informatyczne możliwe są stały i bieżący dostęp do danych statystycznych i generowanie ich według określonych potrzeb. Sprawdzenie odpowiednich, interesujących w danym momencie danych nie musi być dokumentowane. Dodatkowo cyklicznie były przygotowywane i dostępne szczegółowe raporty i sprawozdania, które wykorzystywano do różnego rodzaju działań, w tym zarządczych i legislacyjnych. Ponadto, osiągnięte przez izby administracji skarbowej wyniki w kontroli i czynnościach sprawdzających były stałym tematem narad i spotkań kierownictwa KAS i nie tylko służyły do podsumowania okresów sprawozdawczych, ale także do podejmowania decyzji o przyszłości całej organizacji, w tym ewentualnych zmian, np. w poszczególnych pionach, które mogą przyczynić się do zwiększenia skuteczności i efektywności działań oraz poprawy ich ekonomiki (zmniejszenie nakładów). Zastępca Dyrektora wskazał także na trwający przegląd i analizę dotychczas obowiązujących rozwiązań organizacyjnych i prawnych m.in. w zakresie kontroli podatkowych, celem przedłożenia Szefowi KAS rekomendacji do podjęcia decyzji co do kierunków dalszych działań.

NIK nie kwestionuje, że Departament Nadzoru nad Kontrolami, a za jego pośrednictwem Szef KAS i Kierownictwo Ministerstwa Finansów, posiada bieżący dostęp do danych dotyczących kontroli podatkowych i czynności sprawdzających i istnieje możliwość generowania danych według określonych potrzeb, jednak nie może się zgodzić, że wyniki prowadzonych analiz służące podejmowaniu decyzji o przyszłości całej organizacji mogą nie być dokumentowane. Wskutek

nieudokumentowania, jakie analizy prowadzono, nie jest możliwa ich ocena.

NIK wskazuje, że Szef KAS może podejmować inicjatywy w celu kształtowania modelu weryfikacji rozliczeń podatkowych, w tym takie, które prowadzą do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i w konsekwencji rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w ramach czynności sprawdzających. Działania podejmowane w ramach każdej inicjatywy i samo uzasadnienie ich podjęcia powinny być jednak poparte nie budzącymi wątpliwości i adekwatnymi argumentami, tym bardziej że proponowane zmiany niewątpliwie prowadzą do gruntownej przebudowy modelu weryfikacji rozliczeń podatkowych i wpływają na przyszłość organizacji.

#### **Rekomendacje dla jednostek KAS**

W 2020 r. Szef KAS wydał *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*. W *Rekomendacjach* wskazano, że postępowanie przygotowawcze może pełnić samodzielną rolę w wykrywaniu i zwalczaniu nieprawidłowości podatkowych i że organy KAS określają kierunki działania (kontrola celno-skarbowa/postępowanie przygotowawcze) i wybierają najbardziej efektywne narzędzia z uwzględnieniem m.in. oceny rzeczywistych rezultatów finansowych dla Skarbu Państwa, w tym możliwości zabezpieczenia towarów, materiałów, środków pieniężnych, także poza obiegiem bankowym, które zostaną wykorzystane do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych. Odnosząc się do powyższego Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że to wszystkie okoliczności konkretnej sprawy (a nie pojedyncze jej elementy) warunkują rodzaj podejmowanych przez KAS działań tak, aby dążąc do określenia i wyegzekwowania należnych kwot, nie generować nieadekwatnych kosztów obciążających Skarb Państwa. Każdy organ prowadzący sprawę podejmuje samodzielną decyzję o tym, jaki rodzaj działań będzie odpowiedni i najskuteczniejszy w zaistniałych okolicznościach. Dyrektor ponadto dodał, że aktywność kontroli celno-skarbowej koncentruje się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych. Powyższe jest zgodne z powyższymi *Rekomendacjami*. W trakcie kontaktów roboczych z jednostkami KAS zwracano uwagę, że działania urzędów powinny być proporcjonalne, tj. niedopuszczalne jest wszczynanie kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej, gdy uprawnienia organów w ramach czynności sprawdzających są wystarczające.

#### **Nie udało się zapobiec praktykom wszczynania przez organy KAS kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej w sprawach prostych**

Biorąc pod uwagę powyższe wytyczne z 2020 r. oraz stanowisko Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, prezentowane także w kontaktach z jednostkami KAS, należy przypomnieć, że uzasadnieniem przedłożonych w czerwcu 2022 r. Szefowi KAS rekomendacji zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej było stwierdzenie, że kontrola podatkowa coraz częściej była wszczynana, mimo że wystarczającą formą weryfikacji rozliczeń podatkowych, ze względu na rozwój narzędzi informatycznych umożliwiających identyfikowanie nieprawidłowości „zza biurka”, były czynności sprawdzające. Podczas gdy w lipcu 2020 r. zwrócono się do dyrektorów izb administracji skarbowej aby z tego względu objęli oni

nadzorem działania podejmowane przez naczelników urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych w zakresie weryfikacji należności wynikających z daniny solidarnościowej. W piśmie tym wskazano, że weryfikacja tej należności publicznoprawnej powinna odbywać się, co do zasady, w czynnościach sprawdzających, a tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach w kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej. W związku z wpływającymi do Ministerstwa Finansów kolejnymi sygnałami o zainteresowaniu urzędów celno-skarbowych podmiotami i tematami, które mogą być prowadzone w ramach procedury najmniej sformalizowanej, tj. czynności sprawdzających, a nie kontroli celno-skarbowej, która, co do zasady, powinna skupiać się na sprawach trudnych o wysokim stopniu skomplikowania, Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w maju 2024 r. polecił naczelnikom urzędów celno-skarbowych, by w określonym terminie dokonali przeglądu zainteresowań odnotowanych we właściwym systemie i odstąpili od nich w sprawach, które dotyczyły: a) daniny solidarnościowej, gdy nie stwierdzono innych ryzyk niż wynikające z przekroczenia kwoty podstawy obliczania tej daniny; b) przekroczenia kwoty przychodu uprawniającej do stosowania stawki 9% CIT, jeśli nie stwierdzono innych ryzyk w tym zakresie; c) innych zagadnień, które nie wymagały podjęcia kontroli celno-skarbowej, a wynikały z prostych błędów formalnych.

Monitorowanie kwestii, które poruszono w pismach z lipca 2020 r. i maja 2024 r., okazało się nieskuteczne. Nie udało się zapobiec praktykom wszczynania przez organy KAS kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej w sprawach prostych, w których wystarczającą formą weryfikacji były czynności sprawdzające. Przykładowo w kontroli przeprowadzonej przez NIK w Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie ustalono, że do kontroli celno-skarbowej kierowano sprawy, które co do zasady mogły być przedmiotem weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych, tj. obejmujące rzetelność i prawidłowość rozliczenia daniny solidarnościowej oraz rzetelność i prawidłowość dokonania korekty podatku naliczonego w związku z nieopłaceniem przez podatnika faktur w terminie 90 dni, tzw. złe długi (szczegółowe ustalenia przedstawiono w rozdziale informacji dotyczącym wyników kontroli w urzędach kontroli celno-skarbowej). Zdaniem NIK w stosunku do wyżej wymienionych podmiotów wystarczające było skierowanie przez urząd skarbowy wezwania do skorygowania rozliczeń podatkowych lub podjęcie czynności sprawdzających. Dopiero w przypadku braku reakcji podatnika uzasadnione byłoby podjęcie innych działań. Stopień skomplikowania ww. spraw nie uzasadniał wszczynania w pierwszej kolejności kontroli celno-skarbowej.

**Fikcyjne faktury  
wykryte w kontrolach  
podatkowych  
i kontrolach  
celno-skarbowych**

Wskutek kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych zakończonych w 2021 r. wykryto 196 tys. fikcyjnych faktur, a w kolejnych latach rok do roku mniej o 9,2% (o 18,1 tys.) i 29,2% (o 69,9 tys.). W przypadku faktur wykrytych w kontrolach zakończonych w 2021 r. (wystawionych w złotych) ich wartość VAT opiewała na 3015,1 mln zł. W następnych latach wartość ta zmniejszała się wyraźnie, najpierw o blisko połowę, do 1619,5 mln zł, później o jeszcze 39,3%, by osiągnąć 983,8 mln zł w 2023 r. W kontrolach zakończonych w I połowie 2024 r. wykryto 140,3 tys. fikcyjnych faktur, prawie dwa razy więcej niż w analogicznej części roku poprzedniego. Wartość VAT wykrytych wówczas faktur (wystawionych w złotych) wyniosła

750,9 mln, o 30,4% więcej niż w porównywalnym okresie rok wcześniej. Wśród faktur wykrytych w I połowie 2024 r. ponad połowę wystawiono w 2023 r. (28,4%) lub 2022 r. (28,7%). W przypadku faktur wykrytych w I połowie 2023 r. przeważały wystawione w 2021 r. (24,3%), 2020 r. (25,1%) i 2019 r. (22,5%). Dane dotyczące fikcyjnych faktur ustalano w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami na podstawie informacji zgromadzonych w systemie KARTA2. System ten zasilali pracownicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. W systemie zbierano dane m.in. o dacie wystawienia faktury oraz jej wartości netto i VAT, a także walucie. Co do zasady dane miały być importowane po zakończeniu kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej. Wzrost liczby faktur wykrytych w kontrolach zakończonych w I półroczu 2024 r. względem analogicznego okresu roku poprzedniego, jak stwierdził Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami to rezultat skuteczności KAS w wykrywaniu oszustw podatkowych. Rozwój narzędzi wykorzystywanych przez organy podatkowe znacząco przyczynił się do zwiększenia skuteczności w wykrywaniu oszustw podatkowych. KAS dysponuje coraz nowocześniejszymi narzędziami i tym samym przestępcom coraz trudniej jest wprowadzać do obiegu fikcyjne dokumenty. Działalność kontrolna w VAT (w tym fikcyjne faktury) podlega stałemu monitoringowi i wzrost liczby wykrytych fikcyjnych faktur może świadczyć także o narastającej, a niewykrytej skali oszustw w VAT.

**Blokady rachunków  
podmiotów  
kwalifikowanych STIR  
dokonane przez Szefa  
KAS oraz  
upoważnionych  
naczelników urzędów  
celno-skarbowych**

Szef KAS i upoważnieni naczelnicy urzędów celno-skarbowych w 2022 r. dokonali 267 blokad rachunków podmiotów kwalifikowanych (na czas nie dłuższy niż 72 godziny), tj. więcej niż rok i trzy lata wcześniej odpowiednio o 6 (o 2,3 %) i 147 (o 122,5%). W 2023 r. liczba blokad zwiększyła się o 48 (o 18%). W I połowie 2024 r. przeprowadzono 161 blokad, gdy w analogicznym okresie rok wcześniej o 10,1% mniej. Zwiększająca się liczba blokad wynikała w szczególności ze skrócenia okresu objętego analizą/blokadą, co zmniejszało pracochłonność. Taka zmiana, jak wskazał Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, miała dwa źródła. Jednym było przeprowadzenie w Departamencie oceny praktyki stosowanej w realizacji zadań w zakresie blokady w kontekście dążenia do zwiększania efektywności działań, drugim orzecznictwo sądowno-administracyjne, zgodnie z którym okres analizy będącej podstawą blokady nie powinien obejmować okresów, w których oszustwa nie były dokonywane. Ponadto wpłynęło na to wzrastające zaangażowanie naczelników urzędów celno-skarbowych w proces blokowania rachunków. W 2022 r. w wyniku blokad zablokowano 62,4 mln zł, mniej niż rok wcześniej o 18,8 mln zł (o 23,1%), jednak więcej niż przed trzema laty o 12,7 mln zł (o 25,6%). W 2023 r. kwota zablokowanych środków zwiększyła się do 90 mln zł (o 44,3%). W I połowie 2024 r. kwota ta wyniosła 36,3 mln zł, mniej o 4,7 mln zł (o 11,5%) niż w odpowiedniej części poprzedniego roku. Po dokonaniu blokady uprawniony organ w określonych ustawowo warunkach może ją przedłużyć na czas nie dłuższy niż 3 miesiące. Wartość środków objętych postanowieniami o przedłużeniu terminu blokady w 2022 r. wyniosła 77,4 mln zł, w 2023 r. – 88,6 mln zł, a w I połowie 2024 r. – 36,2 mln zł.

Uszczuplenia związane z przedłużeniem terminu blokady w 2022 r. szacowano na 291,4 mln zł, co stanowiło 55,8% kwoty z poprzedniego roku i 44,1% kwoty sprzed dwóch lat. W 2023 r. uszczuplenie oszacowano

na kwotę o 3,8 mln zł niższą niż rok wcześniej, a w I połowie 2024 r. na 134,7 mln zł, tj. w wysokości o 13,7% wyższej niż w porównywalnym okresie rok wcześniej. Opisany trend skracania okresów objętych analizą/blokadą przekładał się bezpośrednio na zmniejszenie kwoty szacowanych uszczupień. Natomiast zwiększenie się szacowanej kwoty uszczupień w I połowie 2024 r. wynikało z trzech blokad naczelników urzędów celno-skarbowych, w których uszczuplenia oszacowano w wysokości wyraźnie odbiegającej od średniej, co należy uznać za wyjątek.

Kwota na jedną blokadę w 2019 r. wyniosła 414,1 tys. zł i do 2022 r. stopniowo się zmniejszała, by osiągnąć 233,7 tys. zł (56,4% kwoty z 2019 r.). W 2023 r. kwota ta wzrosła o 52,1 tys. zł (o 22,3%). W I półroczu 2024 r. okazała się z kolei nieco niższa niż w analogicznym okresie rok wcześniej (225,3 tys. zł wobec 228,9 tys. zł). Według analiz Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wzrost kwoty zablokowanej na jedną blokadę w 2023 r. nie miał szczególnej przyczyny. W 2023 r. i w I połowie 2024 r. nie miały miejsca zasadnicze zmiany w działaniach STIR, jak i nie zaobserwowano zmian w zachowaniach podmiotów kwalifikowanych.

**Pozostałe kontrole celno-skarbowe w obszarze wyrobów akcyzowych**

Urzędy celno-skarbowe, poza kontrolami rozliczeń podatkowych (na podstawie art. 54 ust. Pkt 1 ustawy o KAS) przeprowadzały także kontrole celno-skarbowe rynku dotyczące wyrobów akcyzowych. W 2021 r. ich liczba wyniosła 41,2 tys., a w następnych latach 54,7 tys. i 45 tys. Szacunkowa wartość uszczupień z kontroli wynikowych osiągnęła odpowiednio 26,1 mln zł, 68,9 mln zł i 87,6 mln zł. W I półroczu 2024 r. kontroli celno-skarbowych rynku w zakresie wyrobów akcyzowych było 21,6 tys., tj. o 0,2 tys. więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Wartość szacunkowa uszczuplenia z takich kontroli zmniejszyła się do 17,2 mln zł, tj. o 16 mln zł. Były to m.in. kontrole przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy (np. kontrole wykonywane na bazarach i targowiskach); jak i kontrole, o których mowa w: art. 32 ust. 6c zdanie drugie ustawy o podatku akcyzowym; art. 83a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym; § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2018 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy<sup>45</sup>; § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 12 sierpnia 2021 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych<sup>46</sup>.

**Zwalczanie nieprawidłowości w obszarze wyrobów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych**

Szef KAS określił strategię działania Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych w obszarze wyrobów alkoholowych na lata 2020–2022 (w listopadzie 2019 r.) i na lata 2023–2025 (w marcu 2023 r.) oraz strategię działania Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych w obszarze wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, wyrobów nowatorskich i płynu do papierosów elektronicznych na lata

<sup>45</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 426.

<sup>46</sup> Dz. U. poz. 1636.

2020–2022 (w listopadzie 2019 r.) i na lata 2023–2025 (w marcu 2023 r.). W związku z powyższymi strategiami lub w celu ich realizacji przeprowadzano w szczególności niżej opisane działania.

Działania ogólnokrajowe prowadzone w punktach sprzedaży detalicznej i gastronomicznej, których celem było m.in. ustalenie skali występowania nielegalnych napojów alkoholowych w takich punktach i sprawdzenie, czy podmioty obowiązane wywiązywały się z ewidencjonowania obrotu z wykorzystaniem kasy rejestrującej. Działania te miały także cel prewencyjny. W 2021 r. w ich ramach przeprowadzono łącznie 338 kontroli celno-skarbowych, w 2022 r. – 331 kontroli celno-skarbowych, a w 2023 r. – 271 kontroli celno-skarbowych i 90 nabyć sprawdzających. Nieprawidłowości stwierdzono odpowiednio w przypadku 32 kontroli (9,5%), 64 kontroli (18,9%) oraz 34 kontroli (12,5%) i 9 nabyć (10%). Wystawiono łącznie 135 mandatów, którymi nałożono grzywny w kwocie 136,2 tys. zł. Nieprawidłowości dotyczyły sprzedaży alkoholu nieoznaczonego znakami akcyzy i oznaczonego nimi nieprawidłowo albo uszkodzonymi znakami oraz nieewidencjonowania sprzedaży z wykorzystaniem kasy rejestrującej. Działania zaplanowano także na 2024 r.

Kontrole podejmowano także na imprezach plenerowych i poza plenerowych (wystawy, jarmarki, targi itp.), na których przewidziano sprzedaż, prezentację i degustację napojów alkoholowych. W ich ramach weryfikowano m.in. oznaczanie wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, ewidencjonowanie obrotu za pomocą kas rejestrujących i czy kontrolowany posiadał zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych. W ich trakcie prowadzono również akcję informacyjną, w której zwracano uczestnikom imprez uwagę m.in. na regulacje prawne obowiązujące w obrocie alkoholem i konsekwencje związane z ich nieprzestrzeganiem. W 2021 r. działaniami objęto 157 imprez, a w następnych latach 364 i 246. Przeprowadzono odpowiednio 253, 685 i 621 kontroli celno-skarbowych, z których 131 (51%), 272 (39,7%) i 263 (42,4%) okazało się pozytywnymi (stwierdzono nieprawidłowości). W latach 2021–2023 wystawiono łącznie 647 mandatów karnych, którymi nałożono grzywny w wysokości 568,7 tys. zł. Wskutek działań dochodziło m.in. do ujawnienia alkoholu i wyrobów tytoniowych nieoznaczonych znakami akcyzy, a także nieewidencjonowania sprzedaży z wykorzystaniem kasy rejestrującej. Działania prowadzono także w 2024 r.

W obszarze płynów do papierosów elektronicznych (e-papierosy) w podmiotach oferujących te wyroby akcyzowe do sprzedaży w poszczególnych latach okresu 2021–2023 przeprowadzono 754, 904 i 919 kontroli celno-skarbowych w zakresie stosowania znaków akcyzy i oznaczania nimi płynów do e-papierosów. Nieprawidłowości stwierdzono odpowiednio w 187 (24,8%), 330 (36,5%) i 295 (32,1%). W I półroczu 2024 r. zrealizowano 596 takich kontroli, z których 191 (32%) było pozytywnych. Nieprawidłowości polegały przede wszystkim na nieoznaczaniu wyrobów znakami akcyzy, oznaczaniu ich nieważnymi znakami akcyzy i nieprawidłowym ich oznaczaniu znakami akcyzy. Ponadto w 2024 r. przeprowadzono ponadregionalną operację, której celem była weryfikacja działalności podmiotów oferujących w sieci Internet jednorazowe e-papierosy. W jej ramach wykonano 65 kontroli celno-skarbowych, z których 39 zakończyło się wynikiem pozytywnym, a także 32 nabycia

sprawdzające, w przypadku których w 25 stwierdzono nieprawidłowości. Ujawniono m.in. oferowanie wyrobów (m.in. jednorazowych papierosów elektronicznych, płynów do e-papierosów, pre-rollsów w składzie z annabidolem, suszu konopnego, wyrobów nowatorskich) nieoznaczonych znakami akcyzy, oznaczonych nieważnymi znakami akcyzy lub oznaczonych nieprawidłowo znakami akcyzy, a także produkcję (rozlew) płynów do e-papierosów poza składem podatkowym. Kwotę uszczupień w akcyzie w wyniku przeprowadzenia powyższych działań oszacowano na 2,3 mln zł.

Działania kontrolne podejmowano w podmiotach oferujących do sprzedaży wyroby z konopi włóknistej, które na podstawie przepisów o akcyzie traktowano jako wyroby tytoniowe albo papierosy. W 2022 r., 2023 r. i I półroczu 2024 r. przeprowadzono 78, 279 i 139 kontroli celno-skarbowych w powyższym obszarze, przy czym nieprawidłowości stwierdzono w 48 (61,5%), 190 (68,1%) i 80 (57,6%). Działania obejmowały m.in. tzw. trawomaty (automaty służące do sprzedaży samoobsługowej). W okresie 2023-I półrocze 2024 skontrolowano łącznie 113 takich urządzeń, przy czym nieprawidłowości stwierdzono w 93 (82,3%). Nieprawidłowości polegały m.in. na oferowaniu wyrobów nieoznaczonych znakami akcyzy.

W obszarze wyrobów z konopi w 2022 r. przeprowadzono ponadto operację ponadregionalną, której cel stanowiło w szczególności wyeliminowanie niewłaściwego stosowania przez podatników preferencyjnej stawki VAT (8%) zamiast podstawowej (23%) w związku z błędnym klasyfikowaniem suszu konopnego. Przeprowadzone w następstwie operacji czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe doprowadziły do stwierdzenia uszczupień podatkowych w wysokości 6,1 mln zł.

Zgodnie z analizami za 2021 r., 2022 r. i 2023 r.<sup>47</sup> dotyczącymi obszaru nielegalnego obrotu alkoholem etylowym, sporządzonymi przez centrum kompetencyjne w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości w obszarze wyrobów alkoholowych w Lubuskim UCS w Gorzowie Wielkopolskim, główny składnik szarej strefy (ponad połowę) stanowił alkohol etylowy skażony zwolniony z akcyzy ze względu na przeznaczenie, występujący w produktach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, przede wszystkim biobójczych. Nieprawidłowości ujawniono przede wszystkim na dalszym etapie obrotu produktami zawierającymi powyższy alkohol etylowy, po zewidencjonowaniu sprzedaży z wykorzystaniem kasy rejestrującej (sprzedaż dla osób fizycznych). Dochodziło do nich wskutek zmiany przeznaczenia takich produktów poprzez odkażanie i/albo przefiltrowanie.

W celu ograniczenia szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego ustawą z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw<sup>48</sup> zmieniono art. 138t ustawy o podatku akcyzowym, który nakładał na podmioty sprzedające obowiązek prowadzenia rejestru podmiotów odbierających wyroby zawierające w swoim składzie alkohol etylowy o określonej rzeczywistej objętościowej

<sup>47</sup> Analizę za 2021 r. sporządzono 31 maja 2022 r., za 2022 r. – 31 maja 2023 r., a za 2023 r. – 31 marca 2024 r.

<sup>48</sup> Dz. U. poz. 694.

mocy skażony danymi skażalnikami<sup>49</sup>. Nowelizacja, zakładając efektywniejsze monitorowanie (poznanie nabywców), miała na celu usprawnienie kontroli obrotu i faktycznego wykorzystania alkoholu etylowego skażonego zwolnionego od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Powyższe regulacje zaczęto stosować z 16 maja 2022 r.<sup>50</sup>

W sierpniu 2022 r. Departament Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej polecił naczelnikom urzędów celno-skarbowych podjęcie czynności analitycznych w celu wytypowania do kontroli i wykonanie kontroli w podmiotach zużywających skażony alkohol etylowy do produkcji wyrobów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi z naruszeniem warunków zwolnienia określonego w art. 32 ust. 4 pkt 2 lit. a ustawy o podatku akcyzowym. Kontrole miały na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na etapie produkcji wyrobów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi w podmiotach zużywających. Wszczęto 30 kontroli celno-skarbowych w związku z powyższym poleceniem, z których 23 zakończono (dane z października 2024 r.). W 11 zakończonych kontrolach efekt finansowy nieprawidłowości wyniósł 40,5 mln zł.

Inne składniki szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego w latach 2021–2023 stanowiły produkcja nielegalnego alkoholu (bimbrownictwo) i przemyt przez granice Polski z państw spoza Unii Europejskiej. W latach 2021–2023 doszło do ujawnienia odpowiednio 25, 23 i 21 bimbrowni. W ramach walki z przemytem w latach 2021–2023 ujawniono z kolei, na przejściach granicznych i poza nimi, alkohol, z którego sprzedaży potencjalne straty w VAT i akcyzie wyniosłyby odpowiednio 2,7 mln zł, 3,8 mln zł i 1,3 mln zł. Zmniejszenie ilości ujawnionego przemycanego alkoholu wynikało z uwarunkowań zewnętrznych, tj. zamknięcia większości przejść granicznych (obwód królewiecki i Białoruś) i wojny w Ukrainie.

**Szef KAS określił kierunki działania i rozwoju dla administracji skarbowej**

Działania organów KAS w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku VAT i podatku akcyzowego były przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej systematycznie monitorowane.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o KAS zarządzeniami w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS nr 67 z 29 grudnia 2021 r., nr 83 z 29 grudnia 2022 r. i nr 81 z 6 grudnia 2023 r.<sup>51</sup> określił odpowiednio na 2022 r., 2023 r. i 2024 r. kierunki działania i rozwoju administracji skarbowej, wskazując cele do osiągnięcia

<sup>49</sup> Wskutek nowelizacji zmniejszono do 1,5 litra objętość opakowania jednostkowego wyrobów, która determinowała wpis do rejestru, a także wprowadzono obowiązek rejestrowania podmiotów odbierających, jeśli jednorazowo odbierały wyroby w łącznej ilości większej niż 10 litrów.

<sup>50</sup> Art. 37 ustawy z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw stanowił, że przepisów art. 138t w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą nie stosowało się do dnia odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 ogłoszonego na podstawie art. 46 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz. U. z 2024 r. poz. 924). Stan epidemii odwołano rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. poz. 1027).

<sup>51</sup> Szef KAS pierwsze wymienione zarządzenie zmienił zarządzeniem nr 60 z 25 sierpnia 2022 r., a drugie – zarządzeniem nr 80 z 4 września 2023 r.



i wskaźniki ich pomiaru. Wśród wskaźników wprowadzonych powyższymi zarządzeniami wystąpiły dotyczące m.in.:

- efektywności kontroli podatków,
- realizacji kontroli podatków,
- weryfikacji wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu z wykorzystaniem kasy rejestrującej i wydawania paragonów fiskalnych,
- obsługi raportów JPK\_VAT,
- ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych.

Powyższe wskaźniki ustalono w kierunku *Zapewnienie stabilnych finansów publicznych*. Większość z nich służyła pomiarowi realizacji celów *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS i Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*.

Definicje i elementy konstrukcji wszystkich wskaźników zawarto w wymienionych wyżej zarządzeniach, a uszczegóławiano i wyjaśniano je m.in. w dokumentach pod nazwą *Szczegółowy opis konstrukcji wskaźników*. Dla każdej IAS, której dotyczyły wyżej wyszczególnione wskaźniki, określono wartości pożądane do realizacji na przyjęte okresy sprawozdawcze, tj.: I kwartał, I-II kwartał, I-III kwartał i I-IV kwartał. Dyrektorowie izb administracji skarbowej raportowali w określonych terminach wykonanie większości wymienionych wyżej wskaźników. Nie dotyczyło to tylko wskaźników dotyczących obsługi raportów JPK\_VAT. Dane do ustalenia wykonania tych wskaźników pobierano w Ministerstwie Finansów w aplikacji WRO-SYSTEM, gdyż pracownicy urzędów skarbowych obsługujący raporty JPK\_VAT do tej właśnie aplikacji wprowadzali informacje zwrotne związane z ich obsługą.

**Administracja  
skarbową osiągnęła  
wartości większości  
mierników stopnia  
realizacji celów**

Administracja skarbową w badanym okresie osiągnęła większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej przedstawiono niektóre z nich).

1. Wskaźnik efektywności kontroli podatków dotyczył zarówno kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej<sup>52</sup>. Obliczano go jako stosunek liczby pozytywnych kontroli podatków, tj. z uszczupleniami podatkowymi (ustaleniami) powyżej 3 tys. zł (w 2022 r.) albo 5 tys. zł (od 2023 r.) lub zmniejszeniem straty o więcej niż 15 tys. zł (w latach 2022–2024) do liczby wszystkich zakończonych kontroli podatków. Jego wartość pożądaną w danym roku dla każdej IAS na każdy okres sprawozdawczy określono na jednakowym poziomie, tj. na minimum: 84% na 2022 r., 84,5% na 2023 r. i 85% na 2024 r. W skali kraju wykonano go: w 2022 r. i 2023 r. w wysokości 93%, a w I połowie 2024 r. – 95%. Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość wskaźnika.

Limity kwotowe dla uszczupień (ustaleń) i kwoty zmniejszenia straty, jak wskazał Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, służyły ukierunkowaniu kontroli podatków na wyższe nieprawidłowości.

<sup>52</sup> W 2022 r. wskaźnik obejmował jeszcze postępowania kontrolne, które regulowała uchylona z 1 marca 2017 r. ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zrezygnowano w następnych latach z uwzględniania takich postępowania ze względu na ich znikomą liczbę.

Do lepszego wykonania wskaźnika przyczyniły się zwłaszcza: wysoka jakość analiz przeprowadzanych w oparciu o dostępne dane i narzędzia informatyczne oraz szkolenie kadry kontrolującej. Na efektywność kontroli wpływały narzędzia informatyczne pozwalające monitorować i analizować obrót fakturowy, przepływ środków pieniężnych między podatnikami czy spójność rozliczeń podatkowych z danymi o fakturach i przelewach. Część z nich opierała się na danych JPK\_VAT, tym samym organy KAS miały dostęp do dokumentów potrzebnych do weryfikacji poprawności rozliczenia w VAT, w tym zasadności zwrotu. Istotnym narzędziem był też STIR, który służył identyfikowaniu i uniemożliwianiu dokonywania sztucznych transakcji. Ponadto Departament Nadzoru nad Kontrolami odpowiadał za aplikację GenJPK, która w pracy z danymi pobranymi w formie elektronicznej, m.in. plikami JPK, wspierała proces analityczny oraz weryfikację rozliczeń podatkowych w czynnościach sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowaniu podatkowym.

2. Wskaźnik dotyczący obsługi raportów JPK\_VAT, udostępnianych urzędom skarbowym w aplikacji WRO-SYSTEM, służył monitorowaniu czynności związanych z tą obsługą<sup>53</sup>. W 2022 r. i 2023 r. był obliczany jako stosunek liczby rekordów zakończonych w raportach przekazanych do realizacji do urzędów skarbowych z terminem realizacji w danym okresie sprawozdawczym do łącznej liczby rekordów w raportach z terminem realizacji w danym okresie sprawozdawczym. Na potrzeby obliczenia wykonania wskaźnika za dalsze okresy sprawozdawcze (następujące po pierwszym) nie uwzględniano jednak rekordów zakończonych w tych dalszych okresach, których termin realizacji przypadał na któryś poprzedni okres. Wartość pożądaną wskaźników w obu powyższych latach w każdym okresie sprawozdawczym określono na co najmniej 80%. W raportach JPK-VAT z terminami realizacji w 2022 r. wystąpiło łącznie 1 490,2 tys. rekordów, a z terminami realizacji w następnym roku – 1 247,6 tys. rekordów. W 2022 r. wskaźnik wykonano w 86%, a rok później – w 91%.

W 2024 r. zasady obliczania wykonania wskaźnika zmieniono tak, że w dalszych okresach sprawozdawczych roku uwzględniano także zakończone w nich rekordy z raportów z terminem realizacji wyznaczonym, w którymś poprzednim okresie sprawozdawczym. Dlatego też dla izb administracji skarbowej na każdy okres sprawozdawczy ustalono inną wartość pożądaną, kolejno co najmniej: 88%, 90%, 92% i 94%. Za pierwszy okres sprawozdawczy 2024 r. wskaźnik zrealizowano w skali kraju w wysokości 91%, za następny – w 93%. W obu wskazanych wyżej okresach sprawozdawczych wskaźnika nie zrealizowano w dwóch izbach administracji skarbowej (w obu okresach sprawozdawczych w IAS w Kielcach, w pierwszym także w IAS w Olsztynie, w drugim – także w IAS w Zielonej Górze).

Do lepszego wykonania wskaźnika przyczyniły się zmiany w aplikacji WRO-SYSTEM, które ułatwiły i przyspieszyły obsługę raportów.

---

<sup>53</sup> Wskaźnik w latach 2022-2024 dotyczył m.in. raportów: Brak JPK\_VAT; Porównanie kwoty podatku naliczonego/należnego w części deklaracyjnej i ewidencyjnej JPK\_VAT; Porównanie kwoty podatku naliczonego z kwotą podatku należnego u kontrahenta; Podmioty rozliczające faktury od kontrahentów niezarejestrowanych do VAT.

Do ważniejszych zmian, jak dodał Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, należało: wprowadzenie funkcjonalności ułatwiającej i usprawniającej monitorowanie terminowości realizacji raportów, która umożliwiała sporządzanie zbiorczych zestawień według różnych kryteriów; wprowadzenie zakładki dostosowanej do obsługi rekordów pobranych i obsługiwanych przez danego pracownika; modyfikacja funkcjonalności dotyczącej właściwości miejscowej, dzięki której zautomatyzowano oznaczanie tego, czy urząd skarbowy był właściwy dla podatnika, którego dotyczył rekord; wprowadzenie modułu szkoleniowego umożliwiającego samodzielne wykonywanie ćwiczeń z aplikacją.

3. Wskaźnik realizacji kontroli podatków na 2022 r. ustanowiono jeden, który dotyczył zarówno kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej, a na następne lata po dwa wskaźniki, przy czym każdy dotyczył tylko jednego z powyższych typów kontroli. Przy obliczaniu wykonania wskaźników uwzględniano kontrole obejmujące pełen okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych<sup>54</sup>. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił, że dwa wskaźniki lepiej wymiarowały działania KAS z uwagi na istotne różnice w prowadzeniu kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Wskazał, że kontrola celno-skarbowa jest bardziej czasochłonna i skomplikowana. Dotyczy spraw o wysokim poziomie złożoności i cechuje się innym, bardziej wymagającym charakterem pracy. Wymaga szerszych kompetencji i umiejętności. Ponadto, jeszcze w 2022 r. rozpoczęto proces przenoszenia pracowników komórek kontroli podatkowej do komórek kontroli celno-skarbowej, rozdzielenie wskaźników stało się zatem istotne z uwagi na potrzebę zobrazowania skutków tego procesu.

Wskaźnik na 2022 r. przewidywał najpierw, że wzrost liczby kontroli podatków w każdej IAS nastąpi nie mniej niż o 10% w skali roku wobec liczby takich kontroli zakończonych lub zatwierdzonych na 31 grudnia 2021 r. W trakcie 2022 r. zmieniono jego konstrukcję i dla każdej IAS określono konkretną liczbę kontroli, jaka powinna w niej zostać zakończona do końca tego roku. Doszło do tego, gdyż w pierwotnej postaci wskaźnik pogłębiał dysproporcję w liczbie kontroli realizowanych przez jednostki KAS. Zwiększał tę liczbę w takiej samej proporcji zarówno w izbach administracji skarbowej, w których wykonywano więcej kontroli, jak i w tych, w których realizowano ich mniej. Wyliczenie liczby kontroli do wykonania dla każdej IAS nastąpiło z uwzględnieniem określonej minimalnej liczby kontroli na kontrolera (odrębnie dla urzędu skarbowego i urzędu celno-skarbowego) i liczby kontroli zakończonych w danej IAS w 2021 r. Przewidziano, że w skali kraju powinno zostać zakończonych 20 569 kontroli. Zakończono 22 151 kontroli, o 5,2% więcej niż oczekiwano. W trzech izbach administracji skarbowej nie osiągnięto określonych dla nich pożądaných wartości wskaźnika (były to: IAS w Łodzi, IAS w Olsztynie i IAS w Rzeszowie). Dyrektorzy tych izb wyjaśnili, że przyczyną tego było m.in. prowadzenie czasochłonnych, wielowątkowych i skomplikowanych kontroli.

---

<sup>54</sup> Np. w podatkach dochodowych był to rok podatkowy, często odpowiadający rokowi kalendarzowi, a w VAT miesiąc lub kwartał.

Na 2023 r. i 2024 r. dla wskaźników dotyczących kontroli podatkowej jako jednostkę miary przyjęto punkty. Zdecydowano się na to, gdyż miara ta potencjalnie lepiej obrazowała efekty pracy komórek kontroli podatkowej. Znaczenie miało to, że kontrole CIT i PIT obejmują dłuższy okres (zwykle rok), jest ich więc mniej niż kontroli VAT, których zakres może dotyczyć już miesiąca albo kwartału. Dla każdej IAS przyjęto określoną liczbę punktów do realizacji, a wyliczono ją w oparciu o liczbę etatów w komórkach kontroli podatkowej<sup>55</sup> i liczbę punktów przyjętą na etat<sup>56</sup>. Ponadto kontrole sklasyfikowano, przypisując wyższą wartość tym, w których weryfikowano rozliczenie podatnika w podatku dochodowym. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że różne zwartościowanie kontroli miało motywować do podejmowania wyżej punktowanych. Oczekiwano, że wszystkie izby administracji skarbowej w 2023 r. osiągną 40 754 punktów, a w 2024 r. – 60 930 punktów. Na I połowę 2024 r. wartość pożądaną określono na połowę wartości rocznej. W 2023 r. i w I połowie 2024 r. wskaźnik zrealizowano lepiej niż oczekiwano, o 137,1% (96 704 punktów) i 67,5% (51 039 punktów). Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość wskaźnika.

Na 2023 r. dla wskaźnika dotyczącego kontroli celno-skarbowej jako jednostkę miary przyjęto liczbę, a na 2024 r. – punkty. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że punkty w przypadku kontroli podatkowej wprowadzono na 2023 r. testowo. Ponieważ okazało się to słusznym posunięciem, zdecydowano się na tę jednostkę także wobec kontroli celno-skarbowej. Ponadto zaistniała potrzeba ujednoczenia koncepcji wskaźników dla obu typów kontroli. Dla każdej IAS na 2023 r. liczbę kontroli celno-skarbowych do przeprowadzenia wyliczono przyjmując pożądaną liczbę etatów w komórkach takiej kontroli<sup>57</sup>, przy założeniu kontynuowania przenoszenia do tych komórek pracowników urzędów skarbowych, oraz średnią liczbę kontroli na etat objęty dotychczasowym limitem etatów i na etat pożądaną. Przewidziano, że we wszystkich izbach administracji skarbowej w skali roku zostanie zakończonych 5023 kontroli. Zakończono ich 7149, o 42,3% więcej niż planowano. Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość wskaźnika. Na 2024 r. wartość pożądaną wskaźnika dla każdej IAS wyliczono podobnie jak w przypadku wskaźnika dla kontroli podatkowej<sup>58</sup>. Same kontrole także podobnie sklasyfikowano. Oczekiwano, że wszystkie izby administracji skarbowej w 2024 r. osiągną 60 872 punkty. Na I połowę 2024 r. wartość pożądaną określono na połowę wartości rocznej. W I połowie 2024 r. w skali kraju wskaźnik wykonano w wysokości lepszej od przewidzianej o 0,9% (34 256 punktów). Siedem izb administracji skarbowej nie osiągnęło wartości wskaźnika oczekiwanej w ich przypadku

<sup>55</sup> W 2023 r. była to liczba etatów poświadczonych (łącznie było ich 2040), a w 2024 r. – liczba etatów w maju 2023 r. (łącznie było ich 2031).

<sup>56</sup> Liczbę punktów na etat określano w oparciu o dane, które wskazywały na średnią liczbę kontroli na etat i średnią liczbę okresów rozliczeniowych na kontrolę. Na 2023 r. przyjęto na etat 24 punkty, na 2024 r. – 30 punktów.

<sup>57</sup> Oczekiwano, że kontrole celno-skarbowe będą realizowane łącznie w ramach 3059 etatów.

<sup>58</sup> Wyliczono ją zatem z uwzględnieniem liczby etatów w komórkach realizujących zadania kontroli celno-skarbowej z maja 2023 r. (we wszystkich izbach administracji skarbowej było ich 2828), z wyłączeniem, jak rok wcześniej, tych, w których ramach wykonywano kontrolę celną, przy czym na jeden etat przyjęto 24 punkty.

(były to: IAS w Białymstoku, IAS w Katowicach, IAS w Kielcach, IAS w Lublinie, IAS w Poznaniu, IAS w Rzeszowie i IAS w Szczecinie. Dyrektorowie tych izb wyjaśnili, że zostało to spowodowane m.in.: wykonywaniem innych zadań przez kontrolerów (np. związanych z egzekwowaniem sankcji nałożonych na Federację Rosyjską, wykonywaniem analiz eksperckich, weryfikacją wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej i wydawania paragonów fiskalnych, prowadzeniem postępowań odwoławczych); stanem kadrowym w komórkach realizujących zadania kontroli celno-skarbowej; skomplikowaniem prowadzonych kontroli, co przyczyniało się do ich dłuższego trwania.

4. Wskaźnik dotyczący ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych służył ocenie skuteczności kontroli ruchu osobowego. Mierzono nim liczbę ujawnionych przemyconych papierosów w samochodach osobowych do liczby przemyconych papierosów w samochodach osobowych szacowanej na podstawie badań statystycznych przeprowadzanych w oparciu o przyjętą metodę. Wyliczenie wysokości potencjalnego przemytu oparto na wielkości przemytu wykrytego w kontrolach podjętych ze skierowania losowego. Badanie przeprowadzane na podstawie mechanizmów losujących zaproponował Wojewódzki Urząd Statystyczny w Rzeszowie, a uznano je za najwłaściwsze po przetestowaniu innych metod szacowania. Opracowano aplikację, która umożliwiała stosowanie przyjętego sposobu szacowania.

Wskaźnik określono dla czterech izb administracji skarbowej, tj. IAS w Olsztynie, IAS w Białymstoku, IAS w Lublinie i IAS w Rzeszowie. Tak go skonstruowano, że wszystkie zaangażowane izby musiały osiągnąć oczekiwaną wartość roczną, by można było uznać, że doszło do jego zrealizowania. Jeśli jedna IAS nie wykonała rocznej wartości pożądanej, cały wskaźnik był uznawany za niezrealizowany. Wartość tę określono na 40% na każdy okres sprawozdawczy zarówno na 2023 r., jak i na 2024 r.

W 2023 r. i I połowie 2024 r. pomiar ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych nie był możliwy w IAS w Białymstoku, co wiązało się z zawieszeniem do odwołania ruchu osobowego na drogowych przejściach granicznych z Białorusią<sup>59</sup>. IAS w Olsztynie i IAS w Rzeszowie zrealizowały wskaźnik zarówno w 2023 r. (121% i 149,7%), jak i w I półroczu 2024 r. (44% i 649%). Z kolei IAS w Lublinie nie osiągnęła wartości oczekiwanej ani w 2023 r. (36,1%), ani w I półroczu 2024 r. (28,6%). W jej przypadku w 2023 r. wykonanie wskaźnika za trzy kwartały roku przekraczało jeszcze minimalną wartość pożądaną (osiągnęło 51,1%), zaś w I kwartale 2024 r. realizacja wskaźnika była również niska jak za półrocze. Dyrektor IAS w Lublinie wskazał, że nieosiągnięcie wskaźnika było spowodowane m.in. sytuacją kadrową w oddziale celnym oraz trudnościami w wykryciu przemytu z powodu zmian miejsc i technik ukrywania papierosów. Dyrektor Departamentu Ceł w lipcu 2024 r. polecił Dyrektorowi IAS w Lublinie opracowanie planu naprawczego, dzięki którego stosowaniu wskaźnik miał zostać zrealizowany. W poleceniu

<sup>59</sup> Na podstawie rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie czasowego zawieszenia lub ograniczenia ruchu granicznego na określonych przejściach granicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1403).

wskazano kwestie i działania, które należało uwzględnić w planie. Plan opracowano jeszcze w lipcu 2024 r. Dyrektor Departamentu Ceł wyjaśnił, że do niewykonania wskaźnika w IAS w Lublinie w okresach sprawozdawczych I półrocza 2024 r. przyczyniła się w szczególności sytuacja kadrowa i wysoki poziom kontroli losowych, co ograniczało możliwość wykonywania kontroli z innych wskazań, np. z inicjatywy superwizora czy przewodnika psa służbowego.

### 5.3.2. DZIAŁANIA DYREKTORÓW WYBRANYCH IZB ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

W czterech kontrolowanych izbach administracji skarbowej, co do zasady, rzetelnie sprawowano nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelnikiem urzędu celno-skarbowego w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Większość założonych przez Szefa KAS celów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego została osiągnięta. Zagadnienia odnoszące się do przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług były przedmiotem audytu oraz kontroli wewnętrznej. Jednak w zakresie podatku akcyzowego kontroli wewnętrznej ani audytu wewnętrznego nie przeprowadziło w podległych jednostkach dwóch dyrektorów izb administracji skarbowej. Monitorowano zakres i skuteczność działań podległych urzędów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego. Podejmowano działania zaradcze mające na celu poprawę skuteczności realizacji zadań w podległych urzędach.

**Zrealizowano  
większość mierników  
w zakresie podatku  
VAT i akcyzy**

W okresie objętym kontrolą izby administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami zrealizowały zdecydowaną większość założonych do osiągnięcia wartości mierników wyznaczonych celów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów podatkowych, w tym w zakresie VAT i akcyzy. Niemniej w dwóch izbach administracji skarbowej (w Poznaniu i w Katowicach) na koniec II kwartału 2024 r. nie został osiągnięty miernik *Realizacja kontroli podatków – kontrole celno-skarbowe*. Dyrektorzy tych izb administracji skarbowej każdorazowo ustalali przyczyny nieosiągnięcia zakładanych wartości miernika oraz podejmowali działania zaradcze, tj. m.in.: wzmocnienie nadzoru nad właściwą koncentracją działań w gromadzeniu materiału dowodowego w celu najefektywniejszego wykorzystania czasu i ustalania priorytetów w prowadzonych kontrolach; przeanalizowano czas trwania prowadzonych kontroli, aby zapewnić sprawne zakończenie długotrwale prowadzonych kontroli celno-skarbowych; kontynuowano działania w celu zwiększenia stanu zatrudnienia w komórkach kontrolnych. Ponadto w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach w celu zapewnienia właściwego nadzoru, usprawnienia komunikacji i efektywniejszej realizacji zadań wprowadzono zmiany w strukturze organizacyjnej.

**Kontrola wewnętrzna  
i audyt w zakresie  
podatku VAT i akcyzy**

W okresie objętym kontrolą zagadnienia dotyczące problematyki związanej z przeciwdziałaniem uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług były przedmiotem audytu wewnętrznego oraz kontroli

prowadzonej przez izby administracji skarbowej w podległych urzędach. W stosunku do stwierdzanych nieprawidłowości wydawano odpowiednie wnioski i zalecenia oraz monitorowano ich wykonanie. W obszarze podatku akcyzowego kontroli wewnętrznej ani zadań audytowych nie przeprowadzono w IAS w Gdańsku i w IAS w Katowicach.

**Monitoring urzędów  
odnośnie czynności  
sprawdzających  
i kontroli**

W kontrolowanych izbach administracji skarbowej monitorowano działania podległych urzędów mające na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług. Monitoring obejmował dane dotyczące m.in. czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych.

**Czynności  
sprawdzające  
w zakresie rozliczeń  
podatku VAT**

W zakresie rozliczeń podatku VAT przeprowadzono: 358 tys. w 2021 r. czynności sprawdzających, 285,5 tys. w 2022 r., 278,8 tys. w 2023 r. (w tym 142,6 tys. w I półroczu) i 160,1 tys. w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 47,8%, 47,8%, 46,1%, (47,3%) i 45,7% czynności sprawdzających ogółem. W zakresie zwrotów VAT przeprowadzono: 141,2 tys. w 2021 r. czynności sprawdzających, 119,8 tys. w 2022 r., 112,4 tys. w 2023 r. (w tym 57,1 tys. w I półroczu 2023 r.) i 63,5 tys. w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 39,5%, 42%, 40,3%, (40,1%) i 39,7% czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń podatku VAT. Oznacza to, iż powyższe relacje w okresie objętym kontrolą pozostawały na zbliżonym poziomie.

**Działania izb  
administracji  
skarbowej w zakresie  
AUTO\_ZWROTÓW**

Dyrektorzy izb administracji skarbowej analizowali proces oceny zasadności automatycznych zwrotów VAT, w szczególności dokonując sprawdzania otrzymanych z urzędów skarbowych informacji pod kątem osiągnięcia przez naczelników urzędów skarbowych obowiązkowego limitu czynności weryfikacyjnych dotyczących zasadności dokonywanych zwrotów. Badanie działań dyrektorów izb administracji skarbowej podjętych w związku z AUTO\_ZWROTAMI dokonanymi w grudniu 2022 r., grudniu 2023 r. i maju 2024 r. wykazało, że dokonywano analizy otrzymanych z urzędów skarbowych informacji, w szczególności pod kątem obowiązkowego limitu deklaracji objętych próbą kontrolną. Jednakże w każdej z kontrolowanych izb administracji skarbowej odnotowano przypadki, w których podległe urzędy skarbowe dokonując weryfikacji procesu AUTO\_ZWROT nie spełniały określonych przez Ministerstwo Finansów wymogów dotyczących minimalnych wielkości prób kontrolnych. Przyczyną powyższego było przyjęcie w niektórych urzędach skarbowych zasady zaokrąglania „w dół” do pełnej liczby całkowitej obliczanych wielkości tych prób kontrolnych (tymczasem, aby osiągnąć minimalną wielkość próby kontrolnej, wynik należało zaokrąglić „w górę” do pełnej liczby całkowitej).

**Przykłady**

W **IAS w Poznaniu**, dokonując w grudniu 2022 r., grudniu 2023 r. i maju 2024 r. comiesięcznego sprawdzania osiągnięcia przez podległe urzędy określonych przez Ministerstwo Finansów limitów czynności weryfikacyjnych dotyczących zasadności zwrotów dokonywanych w ramach procesu AUTO\_ZWROT, nie podjęto wymaganych działań wobec odpowiednio dziewięciu, 14 i 11 przypadków (na 117 miesięcznie) nieosiągnięcia wymaganego minimum wielkości próby badanych zwrotów.

W **IAS w Katowicach** pomimo, że z danych zgromadzonych w ramach monitoringu za grudzień 2022 r. i grudzień 2023 r. wynikało, że w przypadku odpowiednio 11 (29,7%) i 24 (64,9%) urzędów skarbowych podległych IAS nie zostały spełnione wymogi dotyczące minimalnych wielkości prób kontrolnych zwrotów podatku VAT zrealizowanych w ramach procesu AUTO\_ZWROT, nie podjęto działań w celu zmiany przez te jednostki sposobu ich ustalania.

Ponadto Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że sposób sprawowania nadzoru przez Dyrektora IAS w Katowicach, Dyrektora IAS w Poznaniu oraz Dyrektora IAS w Gdańsku nie uchronił od wystąpienia w obszarze AUTO-ZWROTÓW nieprawidłowości w kontrolowanych przez NIK urzędach skarbowych województwa śląskiego, wielkopolskiego oraz pomorskiego. Polegały one m.in. na niedokumentowaniu jakie czynności przeprowadzono w ramach weryfikacji; określeniu losowego sposobu dobierania zwrotów do prób kontrolnych ze znacznym opóźnieniem lub dobieraniu zwrotów do weryfikacji niezgodnie z losowym sposobem ustalonym w urzędzie (szerszy opis znajduje się w dalszej części informacji dotyczącej wyników kontroli w wybranych urzędach skarbowych).

**Kontrole podatkowe  
w zakresie rozliczeń  
podatku VAT**

W zakresie rozliczeń podatku VAT przeprowadzono: 2247 kontroli podatkowych w 2021 r., 2667 w 2022 r., 1663 w 2023 r. (w tym 993 w I półroczu) i 750 w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 56,8%, 57,1%, 53,5%, (62,7%) i 56,9% kontroli podatkowych ogółem. W ramach przedmiotowych kontroli nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia wyższą niż 5 tys. zł stwierdzono w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 84,4%, 86,2%, 92,9%, (92,8%) i 96,3%, co oznacza wyraźną poprawę tej relacji. Kontroli podatkowych w zakresie zwrotu podatku VAT przeprowadzono: 456 w 2021 r., 342 w 2022 r., 178 w 2023 r. (w tym 104 w I półroczu) i 88 w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 20,3%, 12,8%, 10,7%, (10,5%) i 11,7% kontroli podatkowych w zakresie rozliczeń podatku VAT. Wyraźny spadek powyższych danych wynikał głównie z przesunięć kadrowych z urzędów skarbowych z komórek kontroli podatkowych do urzędów celno-skarbowych, do których doszło w II półroczu 2022 r. oraz w I półroczu 2023 r., a także jak wyjaśniali dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej z wprowadzenia i rozwoju narzędzi analitycznych, czy wprowadzenia, a następnie rozszerzenia procedury AUTO\_ZWROTU w podatku VAT. Kwota uszczupleń stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowych w zakresie rozliczeń podatku VAT wyniosła 476,6 mln zł w 2021 r., 595,6 mln zł w 2022 r., 286,8 mln zł w 2023 r. (w tym 188,8 mln zł w I półroczu) i 112,8 mln zł w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 83,4%, 82%, 68,1%, (73,7%) i 64,7% kwoty ogółem uszczupleń stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowych. Wyraźny spadek powyższych danych wynikał głównie z obniżenia liczby przeprowadzonych kontroli w związku ze zmniejszeniem liczby pracowników realizujących kontrole podatkowe (przesunięcia kadrowe z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych), co skutkowało osłabieniem zdolności kontrolnych urzędów skarbowych. W kontrolowanych izbach wskazywano także na skuteczne wyjaśnianie części spraw w wyniku czynności sprawdzających (kończonych złożeniem przez podatnika korekty



**Kontrole  
celno-skarbowe  
w zakresie rozliczeń  
podatku VAT**

deklaracji). Średnia kwota ustaleń stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowej w zakresie rozliczeń podatku VAT wyniosła 212,1 tys. zł w 2021 r., 223,3 tys. zł w 2022 r., 172,5 tys. zł w 2023 r. (190,1 tys. zł w I półroczu) i 150,4 tys. zł w I półroczu 2024 r. Spadek średnich kwot uszczupień również głównie wynikał ze wskazanych powyżej przesunięć pracowników z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych.

Kontroli celno-skarbowych w zakresie rozliczeń podatku VAT przeprowadzono: 364 w 2021 r., 664 w 2022 r., 1020 w 2023 r. (w tym 494 w I półroczu) i 522 w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 66,2%, 70,5%, 61,7%, (65,8%) i 63,3% kontroli celno-skarbowych ogółem. Wzrost liczby kontroli celno-skarbowych w zakresie rozliczeń podatku VAT wynikał głównie z przeprowadzonej reorganizacji, przesunięć pracowników z urzędów skarbowych z komórek kontroli podatkowej do urzędów celno-skarbowych. W ramach przedmiotowych kontroli nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia wyższą niż 5 tys. zł stwierdzono w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 91,8%, 94,6%, 96,5%, (95,7%) i 97,5%, co oznacza poprawę tej relacji. W zakresie zwrotu podatku VAT przeprowadzono: 52 kontrole celno-skarbowe w 2021 r., 45 w 2022 r., 45 w 2023 r. (w tym 23 w I półroczu) i 30 w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 14,3%, 6,8%, 4,4%, (4,7%) i 5,7% kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń podatku VAT. Spadek powyższych danych wynikał głównie ze zmniejszenia liczby wniosków przekazanych przez urzędy skarbowe o wszczęcie kontroli celno-skarbowej, na co wpływ miała realizacja rekomendacji Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych. Zgodnie z nimi naczelnik urzędu skarbowego mógł złożyć do naczelnika urzędu celno-skarbowego wnioski o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, dla wniosków w zakresie zwrotu VAT, gdy łączna kwota wykazanych zwrotów lub nadpłat w danym okresie czasu wynosiła nie mniej niż określoną kwotę zwrotu, w przypadku uzasadnionego podejrzenia wystąpienia nieprawidłowości. W ramach przedmiotowych kontroli nieprawidłowości z kwotą uszczuplenia wyższą niż 5 tys. zł stwierdzono w latach 2022–2023 we wszystkich kontrolach, natomiast w roku 2021 r. i I półroczu 2024 r. odsetek ten wyniósł odpowiednio: 96,2% i 96,7%, co oznacza, iż odnotowano wysoką skuteczność tych kontroli. Z kolei kwota uszczupień stwierdzonych w wyniku kontroli celno-skarbowych w zakresie rozliczeń podatku VAT wyniosła: 764 mln zł w 2021 r., 915,6 mln zł w 2022 r., 1026,3 mln zł w 2023 r. (w tym 605,2 mln zł w I półroczu) i 296,1 mln zł w I półroczu 2024 r., co stanowiło w poszczególnych latach (półroczu) odpowiednio: 53,7%, 67,2%, 72,5%, (75%) i 76,9% kwoty ogółem uszczupień stwierdzonych w wyniku kontroli celno-skarbowych. Zwiększenie kwot stwierdzonych uszczupień wynikało głównie ze zwiększania liczby przeprowadzonych przedmiotowych kontroli. Średnia kwota ustaleń stwierdzonych w wyniku kontroli celno-skarbowej w zakresie rozliczeń podatku VAT obniżyła się i wyniosła 2098,8 tys. zł w 2021 r., 1378,9 tys. zł w 2022 r., 1006,1 tys. zł w 2023 r. (1225,1 tys. zł w I półroczu) i 567,2 tys. zł w I półroczu 2024 r. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS w Katowicach napływ nowych pracowników (przyjęto dużą grupę pracowników z urzędów skarbowych oraz zatrudniono nowych pracowników) do Śląskiego UCS w Katowicach nie mógł skutkować

natychmiastową poprawą wyników kontroli w Śląskim UCS, ponieważ zarówno kontrole celno-skarbowe, jak i prowadzenie postępowań podatkowych, wymaga wdrożenia, a proces wzrostu kompetencji pracowników jest procesem długotrwałym, nawet wieloletnim.

**Nadzór nad procesem zarządzania przez naczelników urzędów skarbowych zezwoleniami akcyzowymi**

Dyrektorzy badanych izb administracji skarbowej nadzorowali tzw. proces zarządzania zezwoleniami akcyzowymi w zakresie identyfikacji podmiotów, którym należy cofnąć zezwolenie akcyzowe lub których działalność powinna zostać objęta kontrolą celno-skarbową lub podatkową. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów, dyrektorzy raz w roku określali podlegającą ocenie próbę spraw i wyniki dokonanych ustaleń w ramach nadzoru przekazywali do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów. Przedmiotem nadzoru był w szczególności sposób reakcji na ryzyko. Zadań takich za 2022 r. nie wykonano jednak w IAS w Katowicach. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że mimo podejmowanych przez dyrektorów izb działań nadzorczych, w siedmiu spośród ośmiu objętych kontrolą urzędów skarbowych stwierdzono w przedmiocie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi nieprawidłowości (szerszy opis znajduje się w dalszej części informacji dotyczącej wyników kontroli w wybranych urzędach skarbowych). Jedynie w IAS w Katowicach przeszkolono w zakresie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi 37,2% pracowników podległych urzędów realizujących to zadanie, a w pozostałych trzech objętych kontrolą izb administracji skarbowej szkoleń nie przeprowadzono.

#### 5.4. WERYFIKOWANIE PRAWIDŁOWOŚCI DOKONYWANYCH PRZEZ PODATNIKÓW ROZLICZEŃ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATKU AKCYZOWEGO ORAZ ZARZĄDZANIE ZABEZPIECZENIAMI AKCYZOWYMI

---

Naczelnicy pięciu kontrolowanych urzędów celno-skarbowych na ogół rzetelnie, prawidłowo oraz skutecznie realizowali zadania mające na celu przeciwdziałanie uszczupleniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Nieprawidłowości stwierdzono w trzech urzędach. Wystąpiły opóźnienia w dokonywaniu analiz ryzyka (po wpłynięciu informacji wskazujących na nieprawidłowości), kierowaniu spraw do kontroli celno-skarbowej bądź wszczynaniu kontroli. Wzrosła liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowych. Jednak w dwóch urzędach wzrost ten był częściowo wynikiem kierowania do kontroli spraw mało złożonych, co do zasady możliwych do weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych w ramach czynności sprawdzających. W czterech urzędach kontrole celno-skarbowe w podatku akcyzowym prowadzono w niewielkim zakresie.

Naczelnicy ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych realizowali ciężące na nich obowiązki w zakresie przeciwdziałania uszczupleniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, przy czym nie zawsze podejmowane działania były prawidłowe, rzetelne i skuteczne. Nieprawidłowości stwierdzono w siedmiu spośród ośmiu kontrolowanych urzędów. Polegały one m.in. na:

- niesporządzaniu planu czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi i analiz ryzyka; podejmowaniu kolejnych czynności w procesie zarządzania w znacznych odstępach

- czasu; nierzetelnym dokumentowaniu czynności weryfikacyjnych w procesie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi;
- nierealizowaniu określonych minimalnych wielkości prób kontrolnych dla zwrotów VAT dokonanych w procesie AUTO\_ZWROT; dobieranie zwrotów do weryfikacji niezgodnie z losowym sposobem ustalonym w urzędzie; niedokumentowanie tego, jakie czynności przeprowadzono w ramach weryfikacji;
  - prowadzeniu kolejnych czynności weryfikacyjnych w stosunku do podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych ze znacznymi przerwami lub podejmowaniu pierwszych czynności po upływie znacznego czasu od wpływu raportu dotyczącego zidentyfikowanych rozbieżności; niezawiadomieniu o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego pomimo posiadania informacji dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia.

#### 5.4.1. DZIAŁANIA NACZELNIKÓW WYBRANYCH URZĘDÓW CELNO-SKARBOWYCH

---

##### Typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowej

W kontrolowanych urzędach celno-skarbowych w badanym okresie zakwalifikowano do kontroli celno-skarbowej, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS w zakresie podatku od towarów i usług łącznie 2788 podmiotów. Najistotniejszym źródłem typowań były wyniki własnych analiz, w tym w oparciu o wskazania funkcjonariuszy realizujących kontrole lub działania operacyjno-rozpoznawcze, na podstawie których wytypowano 2216 podmiotów (79,5% ogólnej liczby wskazanych podmiotów). Drugim istotnym źródłem typowań były wskazania lub dane otrzymane z Ministerstwa Finansów, które stanowiły 8,2% ogólnej liczby wskazań.

W przypadku kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku akcyzowego, w badanym okresie wytypowano łącznie 261 podmiotów. Wskazania lub dane otrzymane z centrów kompetencyjnych były najistotniejszym źródłem typowań, stanowiły 45,6% ogólnej liczby podmiotów wskazanych do kontroli. Kolejnym istotnym źródłem były wyniki analiz własnych, w tym w oparciu o wskazania funkcjonariuszy realizujących kontrole lub działania operacyjno-rozpoznawcze, które stanowiły 38,3% ogólnej liczby wskazań.

Podmioty wytypowane do kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego stanowiły 57,8% ogólnej liczby podmiotów wskazanych do kontroli w badanym okresie w kontrolowanych urzędach.

Tabela nr 9

Liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, w tym kontroli podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług

Okres	Liczba podmiotów wytypowanych do kontroli	z tego:			PIT	CIT	danina solidarnościowa	Pozostałe
		podatek u akcyzowego	VAT	w tym zwrotów VAT				
1	2	3	4	4a	5	6	7	8
2022 r.	1121	63	767	18	98	204	0	18
2023 r.	2702	84	1372	56	188	880	168	18
I półrocze 2023 r.	1558	68	741	29	80	525	145	6
I półrocze 2024 r.	1451	114	649	17	119	357	232	9

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w kontrolowanych urządzeniach kontroli celno-skarbowej

W kontrolowanych urządzeniach w porównywalnych okresach:

- liczba podmiotów ogółem wytypowanych do kontroli celno-skarbowej wzrosła w 2023 r. o 141%, a w I półroczu 2024 r. obniżyła się o 6,9%,
- liczba podmiotów wytypowanych do kontroli VAT w 2023 r. wzrosła o 78,9%, a w I półroczu 2024 r. obniżyła się o 12,4%.

Na wzrost liczby typowanych do kontroli podmiotów w 2023 r. w porównaniu do 2022 r., wpływ miało zwiększenie obsady kadrowej komórek analitycznych i komórek kontrolnych poprzez przeniesienie części kadry dotychczasowych komórek kontrolnych w urządzeniach skarbowych. Był to jednak także efekt wszczynania kontroli w sprawach mało złożonych (Mazowiecki UCS, Śląski UCS). W krótkim czasie nastąpiło zwiększenie liczby pracowników komórek kontrolnych, i jak wyjaśnił Zastępca Naczelnika Śląskiego UCS w związku z brakiem doświadczenia nowych pracowników w komórkach kontrolnych wystąpiła konieczność kierowania do kontroli analiz mniej złożonych, ale w znacznie większej liczbie. Brak lub niewielkie doświadczenie pracowników przeniesionych do UCS, niedostateczna znajomość przepisów, spowodowały, że pracownicy przy realizacji kontroli potrzebowali więcej czasu na wykonanie tych czynności. Stąd też przyjęto założenie, że nowi kontrolerzy, którzy przeszli z urzędów skarbowych będą wykonywać na początek mało skomplikowane kontrole na podstawie szczegółowych, celowanych analiz.

### Przykład

W **Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym** wzrost liczby podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej był częściowo rezultatem kierowania do kontroli spraw mało złożonych, co do zasady możliwych do weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych w ramach czynności sprawdzających, tj. obejmujących rzetelność i prawidłowość: rozliczenia daniny solidarnościowej, czy dokonania korekty podatku naliczonego w związku z nieopłaceniem przez podatnika faktur w terminie 90 dni.

Do kontroli rozliczenia daniny solidarnościowej wytypowano 131 podmiotów w 2023 r. oraz 227 podmiotów w I półroczu 2024 r. W przypadku podmiotów wytypowanych w zakresie tej daniny analiza,

co do zasady, sprowadzana była do identyfikacji braku złożonych deklaracji DSF. Mając na uwadze treść art. 58 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że cele dyscyplinujące podatników, którzy nie złożyli deklaracji można było osiągnąć prostszymi, bardziej ekonomicznymi i przyjaznymi dla podatników metodami. Znaczny udział typowań dotyczących daniny solidarnościowej w ogólnej liczbie podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS (13% w 2023 r. oraz 32,2% w I półroczu 2024 r.) było działaniem nierzetelnym i świadczy o złej alokacji zasobów.

W II kwartale 2023 r. w sześciu przypadkach na 65 spraw wytypowanych do kontroli, kontrola celno-skarbowa miała objąć rozliczenia z tytułu tzw. „złych długów”. W II kwartale 2024 roku takich spraw do kontroli skierowano dziesięć spośród 75. Typowania dotyczyły podmiotów działających, posiadających siedzibę, których błąd polegał jedynie na braku korekty podatku naliczonego z powodu braku zapłaty zobowiązań w terminie 90 dni. Zgodnie z art. 89a ust. 1 i ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub usług w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Informacje o dokonanych korektach podatnicy ujmuje w plikach JPK. Dłużnik ma obowiązek korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 90. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Gdy dłużnik ureguluje należności po dokonaniu tej korekty, ma on prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli w stosunku do wymienionych podmiotów wystarczające byłoby skierowanie przez naczelnika urzędu skarbowego wezwania do skorygowania rozliczeń podatkowych lub podjęcie czynności sprawdzających. Dopiero w przypadku braku reakcji podatnika uzasadnione byłoby wytypowanie sprawy do kontroli podatkowej, a w szczególności złożonej sytuacji do kontroli celno-skarbowej. Stopień skomplikowania wymienionych spraw nie uzasadniał wszczynania w pierwszej kolejności kontroli celno-skarbowej. Najwyższa Izba Kontroli ocenia takie postępowanie jako nierzetelne.

**Regularnie analizowano informacje związane z potencjalnymi nieprawidłowościami**

W kontrolowanych urzędach celno-skarbowych regularnie analizowano informacje związane z potencjalnymi nieprawidłowościami i na tej podstawie dokonywano na ogół rzetelnego doboru podmiotów do kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku VAT i podatku akcyzowego. Dobór ten odbywał się w oparciu o wyniki analiz wskazujących na podwyższone ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Przy podejmowaniu decyzji o wszczęciu kontroli celno-skarbowej oceniano szereg przesłanek, w tym rzeczywiste rezultaty finansowe możliwe do uzyskania dla Skarbu Państwa.

**Stwierdzone nieprawidłowości**

Stwierdzono głównie następujące nieprawidłowości:

- przypadki późnego wszczynania kontroli celno-skarbowych po zatwierdzeniu wyników analizy wskazującej na konieczność ich przeprowadzenia (Mazowiecki UCS, Wielkopolski UCS),
- przypadki późnego dokonywania analiz po otrzymaniu informacji wskazujących na nieprawidłowości lub długotrwałego prowadzenia

działań poprzedzających wszczęcie kontroli celno-skarbowej (Mazowiecki UCS, Wielkopolski UCS, Śląski UCS).

Najwięcej nieprawidłowości wystąpiło w Mazowieckim UCS. Badanie wykorzystania analiz oraz dostępnych przy wyborze podmiotów do kontroli informacji wykazało, że na badanych 207 analiz podmiotowych oraz 15 list typowań zawierających informację o 70 podmiotach – w 11 przypadkach kontrole celno-skarbowe nie zostały podjęte lub wystąpiły opóźnienia w ich podjęciu. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in.:

- podjęcia z opóźnieniem czynności kontrolnych, pomimo przeprowadzenia w 2021 r. działań analitycznych, w wyniku których stwierdzono dokonywanie nierzetelnych transakcji; kontrola celno-skarbowa została wszczęta dopiero w kwietniu 2023 r., co nie pozwoliło na przerwanie wykrytego procederu na jego wczesnym etapie,
- odłożenia sprawy ad acta, z uwagi na jej skomplikowanie, konieczność realizacji dużej liczby wniosków dowodowych, nieoczywisty schemat działania podatnika,
- niepodjęcia czynności zmierzających do wszczęcia kontroli celno-skarbowej lub postępowania karnego-skarbowego, pomimo zgromadzonego obszernego materiału dowodowego wskazującego na udział podmiotów w łańcuchu transakcji mających na celu wyłudzenie podatku VAT (wyniki analiz skierowano do naczelników właściwych urzędów skarbowych).

### Przykłady

W **Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie** stwierdzono przypadki niepodejmowania działań weryfikacyjnych lub opóźnień w ich podejmowaniu w sprawach skomplikowanych lub dotyczących najpoważniejszych naruszeń podatkowych, lub kierowania takich spraw do naczelników urzędów skarbowych:

1) W przekazanej przez Departament Analiz KAS Ministerstwa Finansów liście typowań z marca 2023 r. wskazano pięć podmiotów przewidywanych do objęcia kontrolą celno-skarbową w zakresie podatku VAT w branży gastronomicznej. Wszystkie podmioty w wyniku przeprowadzonej analizy zaklasyfikowano do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W przypadku czterech podatników kontrole zostały wszczęte w grudniu 2023 r. (po ponad dziewięciu miesiącach). W jednym przypadku kontrola nie została wszczęta pomimo upływu 1,5 roku od zakończenia analizy, w wyniku której sprawę skierowano do przeprowadzenia kontroli. Naczelnik Mazowieckiego UCS jako przyczynę opóźnienia i niepodjęcia kontroli celno-skarbowej wskazał trudną sytuację kadrową w dziale realizującym kontrole u tych podmiotów. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli szybkie wszczęcie kontroli zmniejsza ryzyko podjęcia przez kontrolowanego działań w celu utrudnienia lub uniemożliwienia jej przeprowadzenia, i w znaczący sposób może wpłynąć na skuteczność kontroli.

2) W sprawie podatnika, który miał nie wykazywać sprzedaży za pośrednictwem portalu internetowego na kwotę ponad 1385 tys. zł (szacowane uszczuplenie wynosiło 350 tys. zł) i analityk rekomendował wszczęcie kontroli celno-skarbowej, kontroli nie podjęto. Jako przyczynę odłożenia sprawy ad acta wskazano m.in. czasochłonność kontroli,

konieczność zbadania 3296 transakcji sprzedaży, konieczność przesłuchania znacznej liczby świadków, duże ryzyko ewentualnego przypisu z uwagi na konieczność realizacji dużej liczby wniosków dowodowych zgłaszanych przez strony i pełnomocników, nieoczywisty schemat działania, zaangażowanie znacznych środków pracowników. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na usytuowanie urzędów celno-skarbowych w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyposażenie naczelnika urzędu celno-skarbowego w narzędzia predysponowane do prowadzenia spraw trudnych i wielowątkowych w zakresie podatku VAT. Sytuacja, w której niewszczywanie kontroli celno-skarbowej argumentowane jest między innymi z uwagi na potencjalny ciężar postępowania dowodowego, skomplikowanie spraw, czasochłonność, konieczność weryfikacji transakcji jest działaniem nierzetelnym.

3) W sprawie trzech podmiotów działania MUCS ograniczyły się do przeprowadzenia analiz podmiotowych oraz przekazania ich wyników do właściwych dla tych podmiotów naczelników urzędów skarbowych. Prowadzone w listopadzie 2020 r. analizy wskazywały, że trzy podmioty pełnią rolę znikającego podatnika, bądź uczestniczą w łańcuchach dostaw z udziałem znikającego podatnika. Podmioty wykreślono z rejestru podatników VAT. W maju 2022 r., w związku z pismem Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z dnia 10 lutego 2022 r. informującym o wzbudzających wątpliwości transakcjach mogących mieć związek z przestępstwami skarbowymi, w Mazowieckim UCS ponownie sporządzono analizy podmiotowe spółek. Wyniki analiz wskazywały, że ostatnie stwierdzone w rozliczeniach spółek nieprawidłowości odnotowano w rozliczeniach za kwiecień, maj, listopad 2021 roku i zostały przekazane do właściwych dla podatników urzędów skarbowych. Z przedstawionych dokumentów nie wynika, aby poza czynnościami analitycznymi (w listopadzie 2020 r. oraz maju 2022 r.) prowadzono inne czynności mające na celu ustalenie organizatorów zidentyfikowanych transakcji łańcuchowych z udziałem znikającego podatnika (nie podjęto czynności zmierzających do wszczęcia kontroli celno-skarbowej lub postępowania karnego-skarbowego).

**Przeprowadzone kontrole celno-skarbowe**

Tabela nr 10

Liczba zakończonych kontroli celno-skarbowych, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS rozliczeń VAT i podatku akcyzowego oraz ich skuteczność

Okres	Liczba zakończonych kontroli dotyczących rozliczeń VAT	w tym		3:2 %	w tym		6:5 %
		liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5000 zł)			Liczba zakończonych kontroli dotyczących podatku akcyzowego	liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5000 zł)	
1	2	3	4	5	6	7	
2022 r.	954	852	89,3	128	38	29,7	
2023 r.	1424	1269	89,1	169	39	23,1	
I półrocze 2023 r.	654	586	89,6	87	16	18,4	
I półrocze 2024 r.	782	732	93,6	83	31	37,3	

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w kontrolowanych urzędach kontroli celno-skarbowej

W badanym okresie zakończono w zakresie podatku akcyzowego 380 kontroli, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS. Liczba kontroli celno-skarbowych, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5000 zł) wyniosła 108, co stanowiło 28,4% kontroli ogółem. Skuteczność kontroli podatku akcyzowego była trzykrotnie niższa niż kontroli VAT. Większość z nich (86,6%) przeprowadził Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy. Liczba kontroli przeprowadzonych przez pozostałe urzędy była niewielka (wyniosła łącznie 51 kontroli, z tego Śląski UCS – zrealizował 26 kontroli, Pomorski USC – 18, Wielkopolski UCS – cztery, a Lubuski UCS – trzy). Wzrost w 2023 r. liczby kontroli rok do roku (o 32%) wynikał generalnie z wzrostu liczby kontroli przeprowadzonych przez Mazowiecki UCS (z 102 do 153 w 2023 r.). Naczelnicy pozostałych urzędów niewielką liczbę kontroli w podatku akcyzowym tłumaczyli m.in.:

- dużym zaangażowaniem pracowników komórek analitycznych w innych obszarach,
- zmniejszeniem się liczby pracowników realizujących zadania w powyższym zakresie, w związku z odejściem na emeryturę oraz przejściem do innych komórek organizacyjnych urzędu,
- brakami kadrowymi w komórkach analitycznych,
- brakami wystarczającej liczby pracowników przygotowanych do realizacji kontroli w zakresie podatku akcyzowego.

Zdaniem NIK, podatek akcyzowy stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu państwa i weryfikowanie rzetelności oraz prawidłowości rozliczania się podatników z tego tytułu nie może być ograniczane czy pomijane, w szczególności ze względu na ograniczenia w dostępności zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tego obszaru.

W badanym okresie zakończonych zostało 3160 kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT. W przypadku 2853 stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczuplenia powyżej 5000 zł), co stanowiło ponad 90%. Skuteczność kontroli VAT była wysoka, co potwierdza odsetek zakończonych spraw, w których wykazano uszczuplenia podatkowe. W kontrolowanych urzędach celno-skarbowych w porównywalnych okresach liczba zakończonych kontroli rozliczeń VAT zwiększyła się (w 2023 r. o 49,3%, a w I półroczu 2024 r. o 19,6%).

Zwiększenie się liczby kontroli celno-skarbowych było spowodowane przede wszystkim przejściem do urzędów celno-skarbowych pracowników urzędów skarbowych w ramach prowadzonej na poziomie izb administracji skarbowej reorganizacji obejmującej głównie komórki kontroli podatkowej i celno-skarbowej.

#### **Kontrole rodzaju paliwa w środkach przewozowych**

Funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej są uprawnieni do przeprowadzania kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego. Kontrole rodzaju paliwa podejmowano z inicjatywy własnej oraz w ramach operacji ponadregionalnych. Zasadniczym ich celem było monitorowanie poziomu ryzyka polegającego na zmianie przeznaczenia oleju opałowego poprzez jego zużycie do celów napędowych. W założeniach operacji ponadregionalnych wskazywano m.in. miejsca prowadzenia operacji, termin prowadzenia działań oraz zadania uczestników. Kontrolowane urzędy celno-skarbowe przeprowadziły łącznie 1704 kontroli rodzaju paliwa w zbiorniku środka przewozowego, spośród których



w 30 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości. W wyniku przeprowadzonych kontroli nałożonych zostało 12 grzywien na łączną kwotę 17 tys. zł. Najwyższa Izba Kontroli za nierzetelne uważa w Wielkopolskim UCS typowanie podmiotów do kontroli w większości spośród pojazdów monitorowanych w SENT, pomijając co do zasady podmioty nieobjęte tym systemem.

**Działania weryfikacyjne w zakresie stosowania znaków akcyzy**

W okresie objętym kontrolą urzędy celno-skarbowe w ramach działań ponadregionalnych oraz z inicjatywy własnej weryfikowały prawidłowość stosowania znaków akcyzy. Prowadzenie kontroli w zakresie stosowania znaków akcyzy na wyrobach akcyzowych podlegających oznaczaniu znakami akcyzy (wyroby alkoholowe, papierosy, tytoń, płyn do papierosów elektronicznych) należało do komórek kontroli celno-skarbowej rynku. W trakcie czynności kontrolnych ujawniano głównie nieprawidłowości dotyczące występowania wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy, które utraciły ważność lub uszkodzonymi znakami akcyzy. Działania prowadzono w sklepach, gastronomii, punktach handlowych na bazarach. W I półroczu 2024 r. przeprowadzono także weryfikację działalności podmiotów dokonujących sprzedaży na odległość (Internet) jednorazowych papierosów elektronicznych.

#### 5.4.2. DZIAŁANIA NACZELNIKÓW WYBRANYCH URZĘDÓW SKARBOWYCH

**Kontrolowane urzędy skarbowe**

Minister Rozwoju i Finansów rozporządzeniem z dnia 21 lutego 2017 r. w sprawie właściwości urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej w zakresie akcyzy określił wykaz urzędów skarbowych, których naczelnicy są właściwi do wykonywania zadań w zakresie akcyzy na terytorium kraju, oraz terytorialny zasięg ich działania<sup>60</sup>. Kontroli poddano osiem urzędów skarbowych (spośród 44 wymienionych w wykazie), tj.: Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku, Urząd Skarbowy w Słupsku, Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej, Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach, Drugi Urząd Skarbowy w Kaliszu, Urząd Skarbowy Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu, Urząd Skarbowy Warszawa-Praga w Warszawie i Urząd Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim.

**Liczba zezwoleń akcyzowych**

Na koniec 2021 r. we właściwości naczelników kontrolowanych urzędów znajdowało się:

- 197 zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego;
- 199 zezwoleń na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca;
- 27 zezwoleń na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający;
- 37 zezwoleń na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący.

Żaden z naczelników kontrolowanych urzędów nie był właściwy dla zezwoleń na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca. Na 30 czerwca 2024 r. liczba zezwoleń na: prowadzenie składu podatkowego i nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca zmniejszyła się odpowiednio o dwa i 26; jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca

<sup>60</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 552.

i wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający zwiększyła się odpowiednio o dwa i trzy; prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący nie zmieniła się.

**Zezwolenia akcyzowe wydane i cofnięte przez naczelników kontrolowanych urzędów skarbowych**

Naczelnicy kontrolowanych urzędów w okresie objętym kontrolą: wydali 32 i cofnęli dziewięć zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego; wydali 50 i cofnęli 17 zezwoleń na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca; wydali siedem zezwoleń na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca; wydali 11 zezwoleń i cofnęli jedno zezwolenie na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający; wydali sześć zezwoleń i cofnęli jedno zezwolenie na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący.

Do cofnięcia zezwoleń akcyzowych z urzędu dochodziło w szczególności z powodu: wystąpienia u podatnika zaległości wobec budżetu państwa; wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT; nieposiadania przez podatnika tytułu prawnego do korzystania z wyodrębnionego miejsca przeznaczonego do odbioru wyrobów akcyzowych; zakończenia przez podatnika prowadzenia działalności w zakresie podatku akcyzowego; nieposiadania przez podatnika wymaganego zabezpieczenia akcyzowego. Stwierdzono także przypadki cofnięcia zezwoleń akcyzowych na wniosek podatnika ze względu na zakończenie prowadzenia działalności akcyzowej.

**Opóźnienia w procesie cofania zezwoleń akcyzowych**

W Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie stwierdzono nieprawidłowości w procesie cofania zezwoleń akcyzowych. W Urzędzie tym cofnięto:

- a) 10 zezwoleń z powodu naruszenia art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym (podatnicy nie występowali w rejestrze VAT), przy czym w dziewięciu przypadkach od daty zamieszczenia w bazie danych informacji o wykreśleniu podatnika z rejestru VAT do dnia wszczęcia postępowania w sprawie cofnięcia zezwolenia minęło od ponad półtora roku do prawie sześciu lat;
- b) jedno zezwolenie z powodu naruszenia art. 48 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku akcyzowym (podatnik posiadał zaległości z tytułu VAT), przy czym od dnia, w którym zaistniała możliwość sprawdzenia we właściwym systemie, że podmiot posiadał takie zaległości, do dnia podjęcia pierwszych czynności związanych z cofnięciem zezwolenia upłynęło 546 dni.

**Decyzje o zwolnieniu lub przedłużeniu zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego**

Podmioty wyszczególnione w ustawie o podatku akcyzowym obowiązane są do złożenia zabezpieczenia akcyzowego w kwocie pokrywającej powstałe albo mogące powstać zobowiązanie podatkowe albo powstałe lub mogące powstać zobowiązanie podatkowe oraz opłatę paliwową. Naczelnik urzędu skarbowego może jednak w określonych sytuacjach niektóre z powyższych podmiotów zwolnić z obowiązku złożenia zabezpieczenia. Zwolnienie może być przedłużane<sup>61</sup>. Od 2022 r. do I połowy 2024 r. naczelnicy skontrolowanych urzędów wydali 246 decyzji o zwolnieniu lub przedłużeniu zwolnienia z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego i 125 decyzji o udzieleniu zabezpieczenia ryczałtowego lub przedłużeniu zabezpieczenia ryczałtowego.

<sup>61</sup> Kwestie związane z zabezpieczeniem akcyzowym regulują przede wszystkim przepisy rozdziału 6 w dziale III ustawy o podatku akcyzowym.

**Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi**

Departament Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów 30 grudnia 2020 r. wydał dokument pn. *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*, który zaczął obowiązywać z 1 stycznia 2021 r. i który określił zasady działania organów KAS wobec posiadaczy zezwoleń akcyzowych na: prowadzenie składu podatkowego; nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca; jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca; wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający; prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący. Wdrożenie procesu zarządzania niektórymi zezwoleniami akcyzowymi miało głównie na celu: zminimalizowanie liczby podmiotów prowadzących działalność niegodnie z przepisami prawa; ograniczenie nieprawidłowości w obrocie wyrobami akcyzowymi; zapewnienie należnych wpływów do budżetu państwa. Zarządzanie danym zezwoleniem polegało w szczególności na gromadzeniu i przetwarzaniu danych w celu identyfikacji ryzyka i dokonania jego oceny, a tym samym wczesnym sygnalizowaniu potencjalnych zagrożeń, oraz realizowaniu skoordynowanych, zaplanowanych i adekwatnych działań wobec posiadacza zezwolenia.

**Stwierdzone nieprawidłowości w zarządzaniu zezwoleniami**

W kontrolowanych urzędach skarbowych szczegółowo zbadano 50 spraw w przedmiocie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi prowadzonych w oparciu o dokument pn. *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi*. W siedmiu z ośmiu urzędów stwierdzono m.in. następujące nieprawidłowości:

- a) niedochowanie terminu rozpoczęcia procesu zarządzania<sup>62</sup> – opóźnienie w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej w czterech z sześciu zbadanych spraw wyniosło od jednego do 257 dni, w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w trzech z sześciu zbadanych spraw od pięciu do siedmiu dni, w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach w czterech z sześciu zbadanych spraw od 107 do 447 dni, a w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie w jednej z sześciu zbadanych spraw 266 dni;
- b) niesporządzenie planu czynności do realizacji w procesie zarządzania<sup>63</sup> – miało to miejsce w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej, Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu, Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto i Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie we wszystkich zbadanych w tych urzędach sprawach, tj. łącznie w dwudziestu sześciu;
- c) nieprzeprowadzenie wszystkich czynności wskazanych w planie czynności do realizacji w procesie zarządzania, w tym zmierzających do ustalenia, czy nie zachodzą okoliczności skutkujące cofnięciem zezwolenia<sup>64</sup> – w Urzędzie Skarbowym w Słupsku miało to miejsce w dwóch z sześciu zbadanych spraw;

<sup>62</sup> Proces zarządzania zezwoleniem akcyzowym należało rozpocząć w ciągu trzech miesięcy po wydaniu zezwolenia przez naczelnika urzędu skarbowego, a w przypadku zezwoleń wydanych przed zatwierdzeniem dokumentu pn. *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* w ciągu roku po zatwierdzeniu tego dokumentu.

<sup>63</sup> Plan czynności określa w szczególności: obszar ryzyka objęty procesem zarządzania ze zidentyfikowanymi ryzykami; źródła pozyskiwania danych/informacji; czynności do zrealizowania; organ KAS/komórkę organizacyjną odpowiadającą za realizację zadania.

<sup>64</sup> Tj. tego, czy: osób kierujących działalnością podatnika nie skazano prawomocnym wyrokiem sądu za dane przestępstwo; u podatnika nie wystąpiły zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne; nie cofnięto podatnikowi zezwolenia

- d) niedochowanie terminu na zatwierdzenie *Raportu z procesu zarządzania zezwoleniem*<sup>65</sup> – opóźnienie w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej w dwóch z sześciu zbadanych spraw wyniosło dziewięć i 16 dni;
- e) podejmowanie kolejnych czynności w procesie zarządzania w znacznych odstępach czasu<sup>66</sup> – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej w dwóch sprawach z sześciu zbadanych przerwy trwały po kilkanaście miesięcy;
- f) nienależyte udokumentowanie czynności weryfikacyjnych wykonanych w procesie zarządzania<sup>67</sup> – w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie dotyczyło to 64 z 92 przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych;
- g) niekierowanie na bieżąco do urzędu celno-skarbowego wniosku o przeprowadzenie urzędowego sprawdzenia<sup>68</sup> – w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w dwóch sprawach z trzech, w których zaistniały podstawy do skierowania powyższego wniosku, skierowano go po 14 i 22 dniach od dnia wpływu wniosku podatnika o zmianę zezwolenia akcyzowego.

### Przykład

Naczelnik **Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga** w Warszawie w związku z nieszacowaniem ryzyka i niesporządzaniem map ryzyka wskazał, że czynności zmierzające do realizacji zarządzania zezwoleniami należą do dziedziny analizy i oceny ryzyka. Osoby zarządzające zezwoleniami powinny posiadać wiedzę z zakresu analizy i umiejętnie przeprowadzać czynności analityczne w odniesieniu do zróżnicowanych obszarów obarczonych ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości w podatku akcyzowym. Pracownicy zajmujący się zezwoleniami i zabezpieczeniami akcyzowymi takiej wiedzy i takich umiejętności nie posiadali. Nie zostali przeszkoleni w powyższym zakresie. Co więcej, nie potrafili biegle posługiwać się odpowiednimi systemami informatycznymi i zasobami internetowymi.

### Wpływy z VAT i zwroty VAT w kontrolowanych urzędach

Wpływy z VAT w kontrolowanych urzędach skarbowych w 2021 r. wyniosły 5 155,4 mln zł, w następnych zaś latach wzrastały kolejno do 6 101,5 mln zł (o 18,4%) i 9 793 mln zł (o 60,5%). Zwroty VAT ogółem<sup>69</sup>

na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wyrobów akcyzowych; podatnik posiadał tytuł prawny do korzystania z miejsca odbioru wyrobów akcyzowych; wobec podatnika nie prowadzono postępowania egzekucyjnego.

<sup>65</sup> *Raport* zawierał informacje podsumowujące czynności przeprowadzone w ramach procesu zarządzania. Sporządzano go zgodnie ze wzorem, a do jego zatwierdzenia miało dochodzić w ciągu 30 dni kalendarzowych od dnia stanowiącego ostatni dzień okresu zarządzania zezwoleniem.

<sup>66</sup> Proces zarządzania należało prowadzić w sposób planowy, regularny i ciągły.

<sup>67</sup> Do zadań zarządzającego zezwoleniem pracownika należało w szczególności dokumentowanie w formie pisemnej działań prowadzonych w trakcie zarządzania zezwoleniem, np. w postaci notatek służbowych, adnotacji urzędowych, pism do innych organów i instytucji państwowych, raportów z systemów informatycznych, wniosków o przeprowadzenie kontroli.

<sup>68</sup> Urzędowe sprawdzanie przeprowadzane jest w przypadkach określonych w art. 106 ustawy o KAS.

<sup>69</sup> Na zwroty ogółem składały się zwroty systemowe (rozdział klasyfikacji budżetowej 75653), zwroty osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (rozdział 75655) oraz rozliczenia w VAT z tytułu kas rejestrujących (rozdział 75654).

w następujących po sobie latach poczynając od 2021 r. osiągnęły 2005,2 mln zł, 2447,8 mln zł i 2665,1 mln zł, w tym zwroty systemowe<sup>70</sup> odpowiednio 2003,2 mln zł, 2447 mln zł i 2664,5 mln zł. Relacja zwrotów systemowych do wpływów wyniosła od 27,2% do 40,1%, przy czym w 2022 r., kiedy to okazała się najwyższa, wzrosła rok do roku o 1,2 punktu procentowego. Dochody budżetu państwa z VAT<sup>71</sup> zwiększały się zatem z roku na rok. W I półroczu 2024 r. wpływy z VAT osiągnęły 3409,2 mln zł, a zwroty VAT ogółem 1013,4 mln zł, w tym systemowe 1012,9 mln zł. W porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego wpływy okazały się niższe o 1043,8 mln zł, natomiast zwroty ogółem i zwroty systemowe o 232,3 mln zł i 232,4 mln zł. Relacja zwrotów systemowych do wpływów w I półroczu 2024 r. wzrosła o 1,7 punktu procentowego z 28% odnotowanych w I półroczu rok wcześniej.

**Badaniem objęto 115  
zwrotów VAT, które  
nie podlegały  
procesowi  
AUTO\_ZWROT**

W kontrolowanych urzędach zbadano szczegółowo 115 zwrotów VAT na kwotę 381,4 mln zł. Na podstawie przedstawionej dokumentacji ustalono m.in., że:

- a) przed dokonaniem zwrotów przeprowadzano adekwatne i uzasadnione czynności weryfikacyjne, w tym analityczne, z wykorzystaniem przeznaczonych do tego narzędzi informatycznych – czynności weryfikacyjne pozwoliły ocenić ryzyka związane ze zwrotami i zbadać zasadność dokonania zwrotów,
- b) czynności weryfikacyjne podejmowano w takim czasie, który pozwalał na dochowanie terminu zwrotu;
- c) zwroty akceptowały upoważnione do tego osoby.

**Zwroty VAT  
dokonywane  
w ramach procesu  
AUTO\_ZWROT**

W 2022 r. zwroty do 10 tys. zł, a od 2023 r. do 20 tys. zł, wynikające z pierwotnych deklaracji VAT, podlegały centralnemu badaniu ich zasadności i automatycznej realizacji (tzw. AUTO\_ZWROT). Centralne badanie zasadności polegało na ocenie danych wykazanych w deklaracji i informacji o podatniku występujących w systemach teleinformatycznych, do których dostęp miała KAS. Pozytywne centralne zbadanie zasadności i automatyczne zrealizowanie zwrotu nie wykluczało następczej jego weryfikacji przez właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego. Weryfikacja taka miała następować za każdy miesiąc, w którym dokonano zwrotu w procesie AUTO\_ZWROT, w ramach prób kontrolnych dobieranych w wielkościach określonych procentowo (wskaźniki procentowe) przez Ministerstwo Finansów dla danego przedziału kwotowego i według losowego sposobu ustalonego w procedurze wewnętrznej w danym urzędzie skarbowym.

W kontrolowanych urzędach szczegółowo zbadano 99 zwrotów VAT w łącznej kwocie 1,1 mln zł poddanych weryfikacji po ich dokonaniu w procesie AUTO\_ZWROT. Na podstawie przedstawionej dokumentacji ustalono m.in., że co do zasady:

- a) przeprowadzano adekwatne i uzasadnione czynności weryfikacyjne wobec zwrotów wytypowanych do weryfikacji w ramach prób kontrolnych, w tym analityczne, z wykorzystaniem przeznaczonych

<sup>70</sup> Przez zwroty systemowe rozumiano dokonywane z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, o których mowa w ustawie o VAT. Zgodnie z art. 87 ust. 1 tej ustawy, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

<sup>71</sup> Różnica między wpływami a zwrotami VAT ogółem.

do tego narzędzi informatycznych – czynności weryfikacyjne pozwoliły ocenić ryzyka związane ze zwrotami i zbadać zasadność dokonania zwrotów;

b) czynności weryfikacyjne podejmowano w przewidzianych terminach.

**Nieprawidłowości stwierdzone w odniesieniu do następczej weryfikacji zwrotów objętych procesem AUTO\_ZWROT**

W siedmiu z ośmiu kontrolowanych urzędów stwierdzono następujące nieprawidłowości w działaniach podjętych w związku z następczą weryfikacją zwrotów objętych procesem AUTO\_ZWROT:

- a) niedokumentowanie tego, jakie czynności przeprowadzono w ramach weryfikacji, lub daty dokonania danych czynności w ramach weryfikacji, co uniemożliwiło ocenę prawidłowości weryfikacji – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej i Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach;
- b) zweryfikowanie mniejszej liczby zwrotów od wymaganej w przypadku co najmniej jednego przedziału kwotowego, dla którego ustalano próbę kontrolną – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej, Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach i Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie;
- c) dobieranie zwrotów do weryfikacji niezgodnie z losowym sposobem ustalonym w urzędzie – w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku i Urzędzie Skarbowym w Słupsku;
- d) określenie losowego sposobu dobierania zwrotów do prób kontrolnych ze znacznym opóźnieniem – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej i Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu (sposób ten określono odpowiednio po blisko 1,5 roku i po roku od dnia otrzymania pisma, zgodnie z którym miało to nastąpić);
- e) sporządzanie po terminie raportów o zwrotach zrealizowanych w procesie AUTO\_ZWROT, na podstawie których zwroty miały być dobierane do weryfikacji<sup>72</sup> – w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku, Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu i Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie.

W przypadku weryfikowania mniejszej liczby zwrotów od wymaganej stwierdzono, że wynikało to m.in. z ustalonego w danym urzędzie sposobu dobierania zwrotów do próby kontrolnej. Wielkość próby ustalano jako wynik iloczynu liczby zwrotów z danego przedziału kwotowego i wskaźnika procentowego ustalonego dla tego przedziału, który zaokrąglano w dół. Tymczasem, aby osiągnąć minimalną wielkość próby kontrolnej, wynik iloczynu należało zaokrąglić w górę do pełnej liczby całkowitej.

**Zwroty, w odniesieniu do których przedłużono termin zwrotu i stwierdzono nieprawidłowości**

W kontroli zbadano zwroty, w odniesieniu do których naczelnicy urzędów postanowili o przedłużeniu terminu ich dokonania ze względu na potrzebę przeprowadzenia dodatkowej weryfikacji rozliczenia podatnika (31 zwrotów, w których przedłużenie dotyczyło 6,8 mln zł). W wyniku badania stwierdzono, że:

- a) w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w jednej z dwunastu zbadanych spraw mimo przedłużenia terminu zwrotu nie przeprowadzono faktycznie dodatkowej weryfikacji rozliczenia podatnika, a ponadto zwrotu dokonano po upływie terminu, do którego przedłużono zwrot (o ponad trzy tygodnie);

<sup>72</sup> Miały być sporządzane do piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano zwrotów.

- b) w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w jednej z trzech zbadanych spraw przedłużano termin zwrotu w odniesieniu do całej kwoty zwrotu zadeklarowanej przez podatnika, choć w kontroli podatkowej weryfikację zasadności zwrotu ograniczono do jego niewielkiej części;
- c) w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie w jednej z czterech zbadanych spraw nie przeprowadzono kolejnych czynności weryfikacyjnych zmierzających do rozstrzygnięcia przez Naczelnika w sprawie zwrotu – dopiero w trakcie kontroli przeprowadzanej przez NIK zdecydowano się na weryfikację rozliczenia podatnika w ramach postępowania podatkowego.

**Raporty i listy  
typowań centralne  
i regionalne**

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych w kontrolowanym okresie otrzymywali do realizacji raporty i listy typowań podmiotów wyselekcjonowanych na poziomie centralnym (Ministerstwo Finansów, centrum kompetencyjne) lub regionalnym (izba administracji skarbowej) do weryfikacji prawidłowości ich rozliczeń podatkowych. Do takich raportów i list należą w szczególności: dotyczące objęcia czynnościami analitycznymi lub czynnościami sprawdzającymi podmiotów podejrzewanych np. o działanie w szarej strefie; sporządzone w związku z akcjami ponadregionalnymi, w ramach których to akcji weryfikowano realizację obowiązków podatkowych przez określone grupy podmiotów; dotyczące podmiotów, w stosunku do których zidentyfikowano wątpliwości co do poprawności rozliczenia podatkowego, np. z uwagi na ich występowanie w łańcuchu transakcji, w którym stwierdzono posługiwanie się fikcyjnymi fakturami VAT. Wraz z raportem lub listą przekazywano na ogół pismo wskazujące na zakres zadań, ryzyko oraz proponowany tryb działań do podjęcia, ich cel i termin realizacji.

W kontrolowanych urzędach szczegółowemu badaniu poddano 105 raportów i list typowań, w których wyselekcjonowano 611 podmiotów. W urzędach tych w przypadku:

- 89 podmiotów weryfikacja ich rozliczeń zakończyła się na czynnościach analitycznych ze względu na niski poziom ryzyka;
- 334 podmiotów weryfikacja ich rozliczeń zakończyła się na czynnościach sprawdzających – 123 podmioty skorygowały swoje rozliczenia, a kwota, jaka wynikała z korekt, wyniosła 1,5 mln zł;
- 19 podmiotów objęto kontrolami podatkowymi – w przypadku wszystkich tych podmiotów zakończono kontrole, a uszczuplenia stwierdzone w ich wyniku wyniosły 11,9 mln zł.

W stosunku do pozostałych podmiotów wyselekcjonowanych w raportach i listach typowań przeprowadzono także inne działania (np. przekazanie zgodnie z właściwością miejscową do innego urzędu skarbowego, przekazanie do urzędu celno-skarbowego, który prowadził już wobec podmiotu czynności weryfikacyjne, przekazanie bezpośrednio do komórki postępowania podatkowego w kontrolowanym urzędzie skarbowym). Co do zasady, w kontrolowanych urzędach działania weryfikacyjne były adekwatne do okoliczności przedstawionych przez jednostkę, która przekazała raport lub listę, i do okoliczności ustalonych w danym urzędzie skarbowym w związku z przekazaniem raportu lub listy. Nie wystąpił ani jeden przypadek nieobjęcia podmiotu wyszczególnionego w raporcie lub liście typowania jakimikolwiek działaniami.

Wskutek szczegółowego badania raportów i list typowań, o których wyżej mowa, w pięciu z ośmiu kontrolowanych urzędów stwierdzono następujące nieprawidłowości:

- a) podejmowanie pierwszych czynności weryfikacyjnych po upływie znacznego czasu od wpływu raportu lub listy – w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu w siedmiu sprawach na 30 zbadanych nastąpiło to po upływie od miesiąca do ponad roku, w Urzędzie Skarbowym w Słupsku w sześciu sprawach na 30 zbadanych po upływie 35 albo 62 dni, a w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie w 23 sprawach na 30 zbadanych po upływie od 41 do 379 dni;
- b) przeprowadzanie kolejnych czynności weryfikacyjnych ze znacznymi przerwami – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w jednej sprawie na 30 zbadanych przerwa trwała 316 dni, w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu w czterech sprawach na 30 zbadanych przerwy trwały ponad 30 dni, z kolei w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie w dziewięciu sprawach na 30 zbadanych przerwy trwały od 65 dni do 433 dni;
- c) niezawiadomienie w jednej sprawie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego właściwego urzędu skarbowego pomimo posiadania informacji dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej.

**Raporty JPK\_VAT  
o niezgodnościach  
w rozliczeniach  
podatników  
przekazywane  
urzędom do  
weryfikacji**

Naczelnicy urzędów skarbowych otrzymywali z Ministerstwa Finansów raporty JPK\_VAT zawierające rekordy wskazujące na niezgodności u danych podatników (np. na: brak deklaracji lub JPK\_VAT; niezgodność kwoty podatku naliczonego u podatnika z kwotą podatku należnego jego kontrahenta; zdublowane faktury VAT w rozliczeniach podatnika; rozliczenie przez podatnika faktury od kontrahenta niezarejestrowanego do VAT).

W kontrolowanych urzędach skarbowych szczegółowym badaniem objęto 152 sprawy, w których rekordy występujące w raportach JPK\_VAT zamknięto w szczególności poprzez skierowanie do postępowania podatkowego lub postępowania karnego skarbowego. W zakończonych postępowaniach podatkowych stwierdzono uszczuplenia w łącznej kwocie 577,8 tys. zł, a w sprawach, które skierowano do postępowania karnego skarbowego nałożono kary grzywny w łącznej kwocie 64,8 tys. zł. W zbadanych sprawach w czterech z ośmiu urzędów stwierdzono m.in. następujące nieprawidłowości:

- a) niepodjęcie żadnych działań albo podjęcie pierwszych czynności weryfikacyjnych po upływie znacznego czasu od wpływu raportu JPK\_VAT – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w siedmiu sprawach z 24 zbadanych podjęcie pierwszych czynności nastąpiło po upływie od 73 do 129 dni, natomiast w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu nie podjęto żadnych działań w przypadku jednego podatnika;
- b) przeprowadzanie kolejnych czynności weryfikacyjnych ze znacznymi przerwami – w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w czterech sprawach z 14 zbadanych przerwy trwały od ponad 10 miesięcy do ponad 28 miesięcy, a w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w dwóch sprawach z 24 zbadanych 293 dni i 330 dni;



- c) nieskierowanie albo skierowanie z opóźnieniem zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego do właściwej komórki kontrolowanego urzędu albo do właściwego urzędu skarbowego – w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w trzech sprawach z sześciu zbadanych opóźnienie wyniosło od ponad pięciu miesięcy do ponad dziesięciu miesięcy, a w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu w 16 sprawach z 18 zbadanych od 66 do 226 dni, z kolei w Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach oraz Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej nie skierowano zawiadomienia w każdym z nich w dwóch sprawach;
- d) podejmowanie działań w taki sposób, który doprowadził do przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego – w Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto w Poznaniu w czterech sprawach z 18 zbadanych.

### Przykłady

Do nieskierowania w dwóch sprawach w **Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku-Białej** zawiadomień o podejrzeniu popełnienia wykroczenia skarbowego doszło, gdyż w dniach wydania decyzji określających zobowiązanie podatkowe karalność czynów zabronionych uległa już przedawnieniu. Informacje dostatecznie uzasadniające podejrzenie popełnienia wykroczenia skarbowego w powyższych sprawach znalazły się w posiadaniu naczelnika urzędu blisko pół roku i niemal rok przed terminem, w którym zgodnie z obowiązującymi przepisami następowało przedawnienie karalności.

W **Urzędzie Skarbowym Poznań-Nowe Miasto** w Poznaniu w sprawach, w których podejmowano działania w taki sposób, który doprowadził do przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego, zdecydowano się na pociągnięcie sprawcy do odpowiedzialności w postępowaniu mandatowym. Choć sprawca wykroczenia skarbowego nie stawiał się na skierowane do niego wezwanie, nie podjęto kolejnych czynności, które mogłyby doprowadzić do pociągnięcia go do odpowiedzialności.

**Informacje  
o niezgodnościach  
do wyjaśnienia  
po stronie wystawcy  
faktury**

Naczelnicy urzędów skarbowych otrzymywali od innych naczelników urzędów skarbowych informacje o niezgodnościach do wyjaśnienia po stronie wystawcy faktury (po stronie podatku należnego).

Do kontrolowanych urzędów skarbowych w badanym okresie przekazano informacje, które dotyczyły co najmniej 3744 podmiotów. W przypadku 1508 podmiotów (40,3%), przeprowadzono czynności sprawdzające, w wyniku których 1243 podmioty skorygowały swoje rozliczenia na łączną kwotę 8,7 mln zł. Wobec 50 podmiotów wszczęto kontrole podatkowe, przy czym wobec 36 kontrole te zakończyły się, a w ich wyniku stwierdzono uszczuplenia podatkowe w łącznej kwocie 12,7 mln zł. Podmioty obejmowano także innymi działaniami (np. przekazanie do innego, właściwego urzędu skarbowego, przekazanie bezpośrednio do postępowania podatkowego).

Szczegółowemu badaniu poddano 110 spraw związanych z informacjami otrzymanymi przez naczelników kontrolowanych urzędów skarbowych. W trzech z ośmiu urzędów stwierdzono w szczególności następujące nieprawidłowości:

- a) niepodjęcie żadnych działań albo podjęcie pierwszych czynności weryfikacyjnych po upływie znacznego czasu od wpływu informacji – w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w dwóch sprawach z 17 zbadanych nie podjęto żadnych działań, a w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w trzech sprawach z 15 badanych pierwsze czynności podjęto po upływie od 131 do 148 dni;
- b) przeprowadzanie kolejnych czynności weryfikacyjnych ze znacznymi przerwami – w Drugim Urzędzie Skarbowym w Kaliszu w jednej sprawie z 15 zbadanych przerwa trwała 148 dni, a w Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga w Warszawie w pięciu sprawach z 18 badanych od 218 do 438 dni.

Liczba podmiotów  
wytypowanych  
do kontroli  
podatkowej

Tabela nr 11

Liczba podmiotów wytypowanych do kontroli podatkowej

Okres	Liczba podmiotów wytypowanych do kontroli podatkowej	w tym				
		podatku akcyzowego	VAT	w tym		
				zwrotów VAT	PIT	CIT
1	2	3	4	4a	5	6
2022 r.	524	20	325	39	97	38
2023 r.	332	17	201	17	80	42
I półrocze 2023 r.	211	6	133	11	53	31
I półrocze 2024 r.	166	4	104	9	39	22

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w kontrolowanych urzędach skarbowych

W kontrolowanych urzędach skarbowych w porównywalnych okresach:

- liczba podmiotów ogółem wytypowanych do kontroli podatkowej zmniejszyła się w 2023 r. o 36,6%, a w I półroczu 2024 r. o 21,3%;
- liczba podmiotów wytypowanych do kontroli podatkowej VAT w 2023 r. zmniejszyła się o 38,2%, a w I półroczu 2024 r. o 21,8%.

Źródła informacji

Źródłami informacji wykorzystywanymi do typowania podmiotów do kontroli podatkowej najczęściej były wyniki własnych analiz i wskazania pracowników komórek kontroli podatkowej, które stanowiły łącznie od 54,9% do 61,1% wszystkich źródeł informacji. Wskazania lub dane otrzymane z Ministerstwa Finansów, centrów kompetencyjnych lub izb administracji skarbowej stanowiły od 11,9% do 17,8% wszystkich źródeł informacji. Podatników typowano na ogół do kontroli podatkowej uwzględniając w szczególności: wielkość przewidywanego u podatnika uszczuplenia podatkowego; istnienie możliwości wyeliminowania potencjalnych nieprawidłowości w toku czynności sprawdzających, procedury mniej sformalizowanej niż kontrola podatkowa; zbliżanie się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; wskazanie podmiotu do kontroli przez Ministerstwo Finansów lub izbę administracji skarbowej.

Naczelnicy poszczególnych kontrolowanych urzędów skarbowych jako przyczynę zmniejszania się liczby podmiotów wytypowanych do kontroli podatkowej wskazali w szczególności:

- a) coraz częstsze decydowanie się na weryfikowanie rozliczeń podatników z wykorzystaniem czynności sprawdzających, procedury mniej sformalizowanej od kontroli – wszczęcie kontroli przewidywano w szczególności dopiero, gdy w czynnościach sprawdzających nie było możliwe skuteczne zweryfikowanie rozliczenia podatnika lub gdy, jeśli

- je podjęto, nie doprowadziły do skutecznego zweryfikowania rozliczenia podatnika;
- b) wykonywanie coraz mniejszej liczby kontroli doraźnych i obejmowanie kontrolami właściwymi dłuższych okresów, co w szczególności zwiększało czasochłonność takich kontroli;
  - c) kierowanie większej liczby spraw bezpośrednio do komórek postępowania podatkowego, tj. z pominięciem komórek kontroli podatkowej;
  - d) kierowanie do urzędów celno-skarbowych większej liczby wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej;
  - e) objęcie procesem AUTO\_ZWROT zwrotów VAT w wyższej kwocie (od 2023 r. kwotę tę zwiększono z 10 tys. zł do 20 tys. zł);
  - f) zmniejszenie liczby pracowników komórki kontroli podatkowej.

W wyniku badania w kontrolowanych urzędach procesu typowania do kontroli podatkowej stwierdzono w szczególności, że opierał się on na bieżącej analizie informacji o zidentyfikowanych podmiotach o podwyższonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości (np. wystawiające lub otrzymujące fikcyjne faktury VAT). Proces typowania odbywał się w oparciu o obowiązujące w urzędach procedury.

### Przykład

W **Drugim Urzędzie Skarbowym Bielsko-Biała** stwierdzono, że przez dwa lata nie wszczęto kontroli podatkowych wobec trzech podmiotów podejrzanych o posługiwanie się fikcyjnymi fakturami VAT, w przypadku których potencjalne uszczerpienie wynosiło łącznie 1,6 mln zł, wytypowanych przez komórkę ds. czynności analitycznych i sprawdzających właściwą dla podatku VAT. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że na powyższe wpłynęła ograniczona liczba pracowników komórki kontroli podatkowej, która zmniejszyła się z 15 do siedmiu od 2021 r. do 2023 r. Ponadto istniała konieczność przeprowadzania na bieżąco innych kontroli (np. dotyczących wstrzymania zwrotu podatku VAT i okresów rozliczeniowych ulegających przedawnieniu wcześniej niż zobowiązania podatkowe podatników wytypowanych przez komórkę ds. czynności analitycznych i sprawdzających) i innych zadań przez pracowników komórki kontroli podatkowej (np. nabycia sprawdzające, postępowania mandatowe).

Tabela nr 12

Liczba zakończonych kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT i podatku akcyzowego oraz ich trafność

Liczba kontroli podatkowych w VAT i podatku akcyzowym

Okres	Liczba zakończonych kontroli dotyczących rozliczeń VAT	w tym		Liczba zakończonych kontroli dotyczących podatku akcyzowego	w tym	
		liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczerpienia powyżej 5000 zł)	3:2 %		liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z kwotą uszczerpienia powyżej 5000 zł)	6:5 %
1	2	3	4	5	6	7
2022 r.	274	255	93,1	17	11	64,7
2023 r.	189	177	93,7	13	10	76,9
I pół. 2023 r.	105	95	90,5	6	5	83,3
I pół. 2024 r.	87	85	97,7	6	6	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w kontrolowanych urzędach skarbowych

W kontrolowanych urzędach skarbowych w porównywalnych okresach liczba zakończonych kontroli podatkowych w VAT zmniejszyła się (w 2023 r. o 31%, a w I półroczu 2024 r. o 17,1%). Liczba zakończonych kontroli podatkowych dotyczących podatku akcyzowego była niewielka. Skuteczność kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT kształtowała się na wysokim poziomie. Skuteczność kontroli podatkowych podatku akcyzowego wyraźnie się poprawiała.

Poszczególni naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych wskazali, że do spadku liczby kontroli podatkowych w VAT przyczyniły się w szczególności:

- a) zmniejszenie się liczby pracowników komórek kontroli podatkowej, co nastąpiło zwłaszcza ze względu na przenoszenie ich do urzędów celno-skarbowych do komórek kontroli celno-skarbowej, który to proces rozpoczęto w II połowie 2022 r.;
- b) wykonywanie przez pracowników komórek kontroli podatkowej także innych zadań niż związane z kontrolą podatkową (np. nabycia sprawdzające, postępowania mandatowe);
- c) prowadzenie długotrwałych, skomplikowanych kontroli podatkowych, w tym w VAT, wymagających znacznego zaangażowania i przeprowadzenia licznych czynności dowodowych;
- d) wszczynanie większej liczby kontroli podatkowych w zakresie podatków dochodowych;
- e) coraz częstsze decydowanie się na weryfikowanie rozliczeń podatników w ramach czynności sprawdzających, procedury mniej sformalizowanej od kontroli podatkowej.

**Przykłady ustaleń kontroli podatkowych przeprowadzonych w kontrolowanych urzędach skarbowych**

**Przykłady**

Od 9 września 2021 r. do 31 marca 2022 r. w Drugim Urzędzie Skarbowym w Bielsku Białej przeprowadzono kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od października 2018 r. do maja 2020 r. W jej wyniku zakwestionowano prawo kontrolowanego do odliczenia podatku naliczonego (29 061,6 tys. zł), gdyż nie wykazał on m.in., że zakupione towary i usługi wykorzystywał do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. W rezultacie podatek do zapłaty wyniósł 11 930,2 tys. zł, podczas gdy w deklaracjach dla podatku VAT wykazano nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W tym samym Urzędzie od 15 lipca 2020 r. do 30 września 2022 r. przeprowadzono kontrolę w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od marca 2018 r. do grudnia 2019 r. W jej wyniku zakwestionowano prawo kontrolowanego do odliczenia podatku naliczonego (5704,0 tys. zł) w związku z uczestniczeniem w tzw. karuzeli podatkowej, której celem było uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej. W rezultacie podatek do zapłaty wzrósł o 3055,5 tys. zł, a kwota do zwrotu zmniejszyła się o 651,2 tys. zł.

W **Drugim Urzędzie Skarbowym w Katowicach** od 30 sierpnia 2021 r. do 4 maja 2022 r. przeprowadzono kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od listopada 2017 r. do listopada 2018 r. W jej wyniku ustalono m.in., że kontrolowany świadomie posługiwał się fakturami stwierdzającymi czynności, do których w rzeczywistości nie doszło. Uszczuplenie w podatku VAT wyniosło 1628,6 tys. zł. W tym samym Urzędzie od 5 marca 2019 r. do 27 stycznia

2022 r. przeprowadzono kontrolę w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od kwietnia do sierpnia 2018 r. W kontroli tej ustalono, że podatnik świadomie uczestniczył w tzw. karuzeli podatkowej. Uszczuplenia w podatku VAT wyniosło 1469,8 tys. zł. Ponadto podatek do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniósł 1558,5 tys. zł.

W **Urzędzie Skarbowym w Słupsku** w kontroli podatkowej, która zakończyła się 15 kwietnia 2022 r., a którą przeprowadzono w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za okres od stycznia 2016 r. do grudnia 2019 r., stwierdzono, że kontrolowany posługiwał się fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych transakcji. Uszczuplenie w VAT wyniosło 1220,4 tys. zł.

W **Urzędzie Skarbowym Warszawa-Praga** w Warszawie w kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości rozliczenia VAT za styczeń 2019 r. i za okres od marca do grudnia tego samego roku, przeprowadzonej od 21 czerwca 2021 r. do 2 czerwca 2023 r., stwierdzono, że podatnik wprowadzał do obrotu faktury VAT, które dokumentowały transakcje, do których w rzeczywistości nie doszło. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT podatnik zobowiązany był do zapłaty podatku wynikającego z powyższych faktur w kwocie 3581,2 tys. zł. W tym samym Urzędzie w kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości rozliczenia VAT za okres od września 2019 r. do września 2020 r., przeprowadzonej od 18 stycznia 2022 r. do 18 listopada 2022 r., stwierdzono, że kontrolowany posłużył się fakturami, które stwierdzały czynności, których w rzeczywistości nie dokonano, w wyniku czego zawyżył podatek naliczony o 2537,5 tys. zł.

## 6. ZAŁĄCZNIKI

### 6.1. METODYKA KONTROLI I INFORMACJE DODATKOWE

<b>Cel główny kontroli</b>	Czy działania Krajowej Administracji Skarbowej mające na celu ograniczenie uszczupień w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym były prawidłowe, rzetelne i skuteczne?
<b>Cele szczegółowe</b>	<p>Czy Minister Finansów rzetelnie wypracowywał zmiany podatkowe mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a także z zachowaniem należytej staranności monitorował ich efekty?</p> <p>Czy rzetelnie i skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego?</p> <p>Czy rzetelnie i prawidłowo zarządzano zabezpieczeniami akcyzowymi?</p>
<b>Zakres podmiotowy</b>	Kontrolą P/24/012 <i>Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego</i> objęto osiemnaście jednostek: Ministerstwo Finansów, cztery izby administracji skarbowej, pięć urzędów celno-skarbowych, osiem urzędów skarbowych.
<b>Kryteria kontroli</b>	Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie kontroli z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj. legalności, rzetelności, celowości i gospodarności.
<b>Okres objęty kontrolą</b>	<p>Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. (z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem).</p> <p>Kontrolę przeprowadzono od 1 lipca do 23 grudnia 2024 r.</p>
<b>Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK</b>	W ramach przygotowania przedkontrolnego uzyskano informacje od Szefa KAS, Dyrektora IAS w Katowicach, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie, Warszawie oraz Naczelnika US Warszawa Ursynów i Naczelnika Trzeciego US Warszawa Śródmieście. Informacje dotyczyły między innymi wytycznych, procedur lub instrukcji z zakresu organizacji jednostek KAS, prowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych.
<b>Pozostałe informacje</b>	<p>Wyniki kontroli przedstawiono w 18 wystąpieniach pokontrolnych. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że zrealizowano 36 wnioski, a 15 wniosków było w trakcie realizacji.</p> <p>Minister Finansów złożył łącznie sześć zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, które zostały oddalone w całości. Naczelnik Mazowieckiego UCS w Warszawie złożył jedno zastrzeżenie do wystąpienia pokontrolnego, które zostało uwzględnione w części.</p>

## Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Tadeusz Kościński, Mateusz Morawiecki, Magdalena Rzeczkowska, Andrzej Kosztowniak, Andrzej Domański
2.		Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	Wojciech Pawlak, Sebastian Sołtysiak, Aneta Kowalczyk
3.		Urząd Skarbowy Warszawa Praga	Beata Bemowska, Łukasz Banach
4.	Delegatura NIK w Gdańsku	Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku	Barbara Bętkowska-Cela, Edyta Sławnikowska, Czesław Kalinowski
5.		Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Gdyni	Maciej Siniarski, Jolanta Gruszecka-Paluch
6.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku	Małgorzata Miszczak, Beata Gmurska
7.		Urząd Skarbowy w Słupsku	Krzysztof Zdunek
8.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	Mariusz Cupiał, Rafał Sitko
9.		Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach	Marta Markowska, Aleksandra Szulga, Dariusz Rostkowski
10.		Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej	Marcin Pilich, Joanna Bahryj, Aleksandra Szyszka-Zielińska
11.		Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach	Aleksandra Szyszka-Zielińska, Małgorzata Majchrzak, Grzegorz Jańta
12.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	Marek Pospieski Radosław Madejka Maciej Młodzikowski
13.		Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu	Rafał Ratajczak, Piotr Zawada
14.		Drugi Urząd Skarbowy w Kaliszu	Piotr Walencik, Barbara Prus

15.		Urząd Skarbowy Poznań-Nowe Miasto	Grażyna Szuba-Gulewicz
16.	Delegatura NIK w Zielonej Górze	Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze	Adam Andrzejewski, Tomasz Czuczejko
17.		Lubuski Urząd Celno-Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim	Sylwester Skórski, Tomasz Wieczorek, Krzysztof Błażków, Iwona Paciorek
18.		Urząd Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim	Alicja Listwon



## 6.1.1. WYKAZ OCEN KONTROLOWANYCH JEDNOSTEK

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności <sup>*/</sup>	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	w formie opisowej	<p>Osiągnięta w latach 2017-2021 poprawa skuteczności poboru podatku od towarów i usług w wyniku wdrożenia od 2016 r. szeregu rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych, okazała się stabilna w okresie istotnych szoków gospodarczych (które były spowodowane epidemią COVID-19 oraz wojną na Ukrainie).</p> <p>Szef KAS prowadził działalność analityczną mającą na celu weryfikację prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Analizy prowadzone w Ministerstwie Finansów były realizowane głównie w celu zidentyfikowania podmiotów wykorzystujących sektor finansowy do wyłudzeń skarbowych. Typowano także podmioty podejrzewane o inne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Działalność analityczna była również realizowana przez centra kompetencyjne funkcjonujące w ramach jednostek organizacyjnych KAS oraz nadzorowane przez kierownictwo właściwych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Szef</p>	<p>Nieskutecznie i nierzetelnie wdrażano Krajowy System e-Faktur w wersji obligatoryjnej oraz nierzetelnie i nieprawidłowo udzielano wyjaśnień podatnikom odnośnie do definicji płynu do papierosów elektronicznych.</p> <p>Szef KAS w niewystarczającym stopniu w odniesieniu do znaczenia dochodów z podatku akcyzowego i VAT w łącznych dochodach budżetu państwa, wykorzystywał działalność analityczną do identyfikacji ryzyk lub przeciwdziałania uszczupleniom dochodów z tych źródeł. Świadczy o tym nieznaczna liczba analiz w zakresie podatku akcyzowego, a także brak przeprowadzenia analizy dotyczącej rozliczenia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki. Ponadto w okresie objętym kontrolą w niepełnym zakresie monitorowano część analiz prowadzonych przez nadzorowane centra kompetencyjne. Stwierdzono również brak wykorzystania danych gromadzonych w Systemie</p>

			<p>KAS analizował informacje otrzymywane od dyrektorów izb administracji skarbowej oraz dyrektora KIS dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w obszarze VAT i podatku akcyzowego.</p> <p>Wysoki był poziom dobrowolnego wypełniania przez podatników obowiązku przekazywania JPK_V7M/JPK_V7K.</p> <p>Systematycznie przekazywano do urzędów skarbowych raporty o niezgodnościach opartych na danych z JPK_V7M/JPK_V7K oraz na bieżąco monitorowano działania podejmowane przez urzędy skarbowe mające na celu wyjaśnienie niezgodności przekazanych w raportach. Regularnie były przekazywane pogłębione analizy sporządzone z wykorzystaniem danych z JPK_V7M oraz JPK_V7K, zawierające listy wytypowanych podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości.</p> <p>Administracja skarbową osiągnęła większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS.</p> <p>Trafność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych była wysoka. Podejmowano działania mające na celu ograniczanie szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego i wyrobów tytoniowych.</p>	<p>Track&amp;Trace w analizie ryzyka, typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.</p> <p>Obniżyła się efektywność kontroli, mierzona średnią kwotą uszczuplenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową. Ponadto działania nadzorcze Szefa KAS były nieskuteczne, gdyż, nie udało się zapobiec praktykom wszczynania przez organy KAS kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej w sprawach prostych, w których wystarczającą formą weryfikacji były czynności sprawdzające.</p> <p>Szef KAS przeprowadził reorganizację jednostek KAS. Z inicjatywy Szefa KAS podjęto prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. Działania te nie zostały poprzedzone rzetelną analizą ich skutków dla skuteczności poboru podatków.</p> <p>Przeprowadzano coraz mniej kontroli podatkowych zwrotów VAT i stanowiły one coraz mniejszą część kontroli podatkowych w VAT. Zmniejszyła się relacja liczby czynności sprawdzających obejmujących zwroty VAT do liczby dokonanych zwrotów. W tym samym okresie zwykle zmniejszała się liczba kontroli podatkowych w podatku akcyzowym, przy czym ich udział we wszystkich kontrolach podatkowych stale był</p>
--	--	--	---	---

				niski. W przypadku kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT w okresie kontrolowanym co prawda następował wzrost ich liczby, jednak ich udział w kontrolach celno-skarbowych w VAT okazał się wyraźnie niższy niż w latach 2019–2021. Kontrole celno-skarbowe w podatku akcyzowym stanowiły w okresie od 2019 r. do I półrocza 2024 r. coraz mniejszy odsetek wszystkich kontroli celno-skarbowych i z reguły realizowano ich coraz mniej.
2.	Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	w formie opisowej	Naczelnik Mazowieckiego UCS realizował zadania mające na celu przeciwdziałanie uszczupleniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W Urzędzie rzetelnie analizowano otrzymywane z Ministerstwa Finansów, centrów kompetencyjnych lub innych ośrodków regionalnych informacje.	<p>Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– odłożenia sprawy ad acta, z uwagi na jej skomplikowanie, konieczność realizacji dużej liczby wniosków dowodowych, nieoczywisty schemat działania podatnika,</li> <li>– niepodjęcia czynności zmierzających do wszczęcia kontroli celno-skarbowej lub postępowania karnego-skarbowego, pomimo zgromadzonego obszernego materiału dowodowego wskazującego na udział podmiotów w łańcuchu transakcji mających na celu wyłudzenie podatku VAT,</li> <li>– podjęcia z opóźnieniem czynności kontrolnych – pomimo przeprowadzenia w 2021 r. działań analitycznych, w wyniku których stwierdzono dokonywanie nierzetelnych transakcji; kontrola celno-skarbowa została wszczęta w kwietniu 2023 r., co nie pozwoliło na przerwanie wykrytego procederu na jego wczesnym etapie.</li> </ul>

				Wzrosła liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, w tym do kontroli rozliczeń podatku od towarów usług. Jednak wzrost ten był częściowo rezultatem kierowania do kontroli spraw mało złożonych, co do zasady, możliwych do weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych w ramach czynności sprawdzających.
3.	Urząd Skarbowy Warszawa-Praga	w formie opisowej	<p>Naczelnik US realizował ciężące na nim obowiązki w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, przy czym nie zawsze podejmowane działania były prawidłowe, rzetelne i skuteczne.</p> <p>Rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT oraz na ogół prawidłowo typowano podmioty do kontroli, Działania NUS podejmowane w związku z otrzymanymi od innych organów administracji skarbowej raportami/ analizami/ listami wytypowanych podmiotów, w celu przeprowadzenia weryfikacji w zakresie podatku VAT bądź podatku akcyzowego, były prawidłowe i zgodne z obowiązującymi w tym zakresie procedurami.</p> <p>W Urzędzie wdrożono proces zarządzania zezwoleniami na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (opracowany w MF):</p>	<p>Stwierdzone nieprawidłowości polegały m.in. na:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– niesporządzaniu planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi i analiz ryzyka;</li> <li>– podejmowaniu decyzji o cofnięciu zezwolenia akcyzowego objętego procesem zarządzania zezwoleniami z opóźnieniem;</li> <li>– nierzetelnym dokumentowaniu czynności weryfikacyjnych w procesie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi;</li> <li>– nierealizowaniu określonych minimalnych wielkości prób kontrolnych dla zwrotów VAT realizowanych w procesie AUTO_ZWROT;</li> <li>– nieterminowym wykonywaniu raportów z wyznaczania próby kontrolnej w procesie AUTO_ZWROT;</li> <li>– nierzetelnym dokumentowaniu czynności badania zasadności zwrotu w procesie AUTO_ZWROT.</li> </ul>

				Ponadto w przypadku wytypowanych do kontroli podmiotów w zakresie daniny solidarnościowej bardziej ekonomiczne i przyjazne dla podatnika byłoby podjęcie czynności sprawdzających.
4.	Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku	w formie opisowej	<p>Dyrektor w celu ograniczenia uszczupień w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym prowadził szereg działań analitycznych oraz sprawował nadzór nad działalnością podległych jednostek w tym zakresie.</p> <p>W badanym okresie sporządzono z własnej inicjatywy analizy dotyczące podatku VAT. Podejmowano rzetelne działania w związku z informacjami o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z podatku VAT lub podatku akcyzowego. Badanie próby udostępnionych przez Ministerstwo Finansów raportów automatycznych o niezgodnościach, opartych na danych z JPK_V7M/JPK_7K wykazało, że w IAS monitorowano realizację zadań wyznaczonych na poziomie centralnym. Objęte badaniem działania dotyczące próby list typowań oraz informacji o wypracowanych kryteriach typowania potwierdziły, że w każdej zlecono przeprowadzenie pogłębionej analizy podległym urządzeniom oraz przekazano do tych jednostek dane w celu przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych.</p> <p>Większość założonych przez Szefa KAS celów dotyczących przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów</p>	<p>Sporządzono z własnej inicjatywy tylko cztery analizy dotyczące podatku akcyzowego, a w 2023 r. nie sporządzono żadnej analizy w tym zakresie.</p> <p>Nie przeprowadzono w podległych jednostkach kontroli lub audytu w zakresie podatku akcyzowego.</p> <p>Dyrektor przekazywał do podległych urzędów skarbowych wytyczne dotyczące zwrotów VAT realizowanych w ramach procesu Auto_Zwrot i monitorował realizację tego procesu. Jednak w dwóch przypadkach (na 63) nieosiągnięcia wymaganego minimum wielkości próby badanych zwrotów nie podjęto działań zaradczych.</p>

			<p>z podatku VAT oraz podatku akcyzowego została osiągnięta (poza jednym wskaźnikiem). Rzetelnie monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskiwanymi wynikami.</p> <p>Zagadnienia dotyczące podatku VAT były przedmiotem audytu i kontroli wewnętrznej, po której monitorowano wykonanie zaleceń pokontrolnych i wykorzystywano zalecenia.</p> <p>Dyrektor rzetelnie monitorował zakres oraz skuteczność działań mających na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku VAT, w tym czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. Podejmowano działania zaradcze mające na celu poprawę skuteczności działań w podległych urzędach.</p>	
5.	Pomorski Urząd Celno-Skarbowy w Gdyni	pozytywna	<p>W Pomorskim UCS rzetelnie przeprowadzano dobór podmiotów do kontroli celno-skarbowej, opierając się głównie na wynikach analiz własnych oraz analiz sporządzonych na szczeblu centralnym lub przez centra kompetencyjne.</p> <p>Działania Naczelnika podjęte celem weryfikacji deklarowanych rozliczeń w podatku akcyzowym i VAT były adekwatne do rozpoznanych ryzyk.</p> <p>W Urzędzie podejmowano rzetelne działania w związku z otrzymanymi informacjami o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z podatku VAT lub</p>	Niewielka była liczba kontroli dotyczących podatku akcyzowego zakończonych w okresie objętym kontrolą, na co miało wpływ przede wszystkim duże zaangażowaniem pracowników komórek analitycznych w operacjach ogólnopolskich oraz braki kadrowe.

			podatku akcyzowego. Badanie 15 raportów/list podmiotów wytypowanych przez organy KAS na poziomie centralnym lub regionalnym w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych wykazało, że w każdej sprawie podjęto działania analityczne i weryfikacyjne, a gdy ich wynik uzasadniał przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej dokonywano jej wszczęcia.	
6.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku	w formie opisowej	Na ogół rzetelnie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku VAT i podatku akcyzowego. Rzetelnie realizowano czynności analityczne i sprawdzające dotyczące objętych badaniem zwrotów VAT oraz typowano podmioty do kontroli podatkowych. Badanie działań podejmowanych w ramach zarządzania sześcioma zezwoleniami akcyzowymi wykazało, że na ogół prawidłowo i rzetelnie zarządzano zabezpieczeniami akcyzowymi.	Nieprawidłowości w szczególności dotyczyły: <ul style="list-style-type: none"> <li>– znacznego upływu czasu pomiędzy podejmowaniem kolejnych czynności weryfikacyjnych w czterech sprawach;</li> <li>– opóźnień w skierowaniu zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w trzech sprawach;</li> <li>– niepodjęcia czynności weryfikacyjnych w przypadku dwóch otrzymanych informacji dotyczących jednego podmiotu;</li> <li>– nieterminowego sporządzania raportów o zwrotach zrealizowanych w procesie automatyzacji i centralizacji oraz nieprawidłowego wyznaczania próby kontrolnej takich zwrotów;</li> </ul> Ponadto stwierdzono przypadki nieprzekazania na bieżąco urzędowi celno-skarbowemu dwóch wniosków o urzędowe sprawdzenie.

7.	Urząd Skarbowy w Słupsku	w formie opisowej	<p>Na ogół rzetelnie i skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku VAT i podatku akcyzowego. Rzetelnie realizowano czynności analityczne i sprawdzające dotyczące objętych badaniem zwrotów VAT oraz typowano podmioty do kontroli podatkowych.</p> <p>Badanie działań podejmowanych w ramach zarządzania sześcioma zezwoleniami akcyzowymi wykazało, że w czterech z nich w sposób rzetelny i prawidłowy zarządzano zabezpieczeniami akcyzowymi.</p>	<p>Nieprawidłowości w szczególności dotyczyły:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nieprzestrzegania wewnętrznej procedury w zakresie doboru spraw do kontroli auto-zwrotów;</li> <li>– w sześciu przypadkach (na 30 badanych) niepodejmowania na bieżąco czynności sprawdzających;</li> <li>– w jednym przypadku niewszczęcia w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli, podczas której stwierdzono nieprawidłowości postępowania podatkowego, co było niezgodne z art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej.</li> </ul>
8.	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	w formie opisowej	<p>W IAS wykorzystano wyniki analiz otrzymanych z Ministerstwa Finansów i innych jednostek funkcjonujących w ramach KAS w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Na ich podstawie typowano podmioty charakteryzujące się wysokim ryzykiem nieprawidłowości. Wyniki analiz / typowań przekazano do podległych urzędów skarbowych i Śląskiego UCS w Katowicach, a także monitorowano podejmowane w tych jednostkach działania oraz ich efekty. Na bieżąco monitorowano prowadzoną w US obsługę raportów o niezgodnościach opartych na danych z Jednolitych Plików Kontrolnych dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT.</p>	<p>Analizy w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z tytułu podatku VAT oraz podatku akcyzowego prowadzono w IAS również z inicjatywy własnej, jednak ich liczba była stosunkowo niewielka. W szczególności dotyczyło to analiz w zakresie podatku akcyzowego, których w 2022 r. w ogóle nie przeprowadzono, a w latach 2023–2024 (do 30 czerwca) przeprowadzono zaledwie siedem. Na powyższą sytuację mógł wpłynąć fakt, że działalnością analityczną, w zakresie podatku VAT i podatku akcyzowego, w IAS zajmowało się – 10 osób, z których żadna nie została w okresie objętym kontrolą przeszkolona w zakresie podatku akcyzowego.</p>



			<p>W IAS monitorowano działania podległych urzędów mające na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku VAT oraz dochodów z podatku akcyzowego. W latach 2022–2024 (I półrocze) corocznie przeprowadzano w wybranych US kontrole instytucjonalne w zakresie podatku VAT oraz rzetelnie monitorowano wykonanie wniosków i zaleceń pokontrolnych.</p> <p>W IAS, stosownie do wymogów wytycznych Ministerstwa Finansów pn. Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi, w ramach nadzoru nad sposobem realizacji procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi prowadzonego w US określono w 2022 r. i 2024 r. próby podlegające ocenie odpowiednio za 2021 r. i 2023 r., a także przekazano wyniki ustaleń do Ministerstwa Finansów.</p> <p>W latach 2022–2023 osiągnięto wartości docelowe wszystkich wyznaczonych przez Szefa KAS mierników oceny stopnia realizacji celów związanych z przeciwdziałaniem uszczuplaniu dochodów z podatku VAT oraz dochodów z podatku akcyzowego.</p> <p>W I półroczu 2024 r. osiągnięto planowane wartości w przypadku pięciu z sześciu wyznaczonych w powyższym zakresie mierników.</p>	<p>Nie przeprowadzono żadnej kontroli instytucjonalnej w zakresie podatku akcyzowego, a jedną taką kontrolę wszczęto po 30 czerwca 2024 r.</p> <p>W IAS monitorowano wypełnianie przez urzędy skarbowe obowiązku weryfikacji próby kontrolnej zwrotów podatku VAT zrealizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT, jednak pomimo że z danych zgromadzonych w ramach monitoringu (za objęte badaniem miesiące, tj. grudzień 2022 r. i grudzień 2023 r.) wynikało, że w przypadku odpowiednio 29,7% i 64,9% urzędów skarbowych podległych IAS nie zostały spełnione wymogi dotyczące minimalnych wielkości prób kontrolnych, nie podjęto działań w celu zmiany przez te jednostki sposobu ich ustalania.</p> <p>W ramach nadzoru nad sposobem realizacji procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi nie określono za 2022 r. podlegającej ocenie próby, a w związku z tym nie przekazano do Ministerstwa Finansów wyników ustaleń w tym zakresie.</p> <p>Nadzór sprawowany nad działalnością urzędów skarbowych nie zapobiegł wystąpieniu nieprawidłowości stwierdzonych w ramach niniejszej kontroli NIK w Drugim US w Katowicach oraz Drugim US w Bielsku-Białej, polegających na niespełnieniu niektórych wymogów określonych w wytycznych Ministerstwa Finansów <i>Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi</i> oraz wymogu dotyczącego</p>
--	--	--	---	---

				<p>minimalnych wielkości prób kontrolnych zwrotów podatku VAT realizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT. Ponadto prowadzony w IAS monitoring nie zapobiegł wystąpieniu w wymienionych dwóch Urzędach nieprawidłowości polegających na nieskierowaniu stosownych zawiadomień celem wszczęcia postępowań karnych skarbowych, w sytuacji powzięcia w toku działań weryfikacyjnych (podjętych w związku z otrzymanymi raportami / analizami z Ministerstwa Finansów i innych jednostek funkcjonujących w ramach KAS) wiadomości o okolicznościach uzasadniających podejrzenie popełnienia czynów zabronionych przez ustawę Kodeks karny skarbowy.</p> <p>Nastąpiło pogorszenie wyników kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, co było związane ze zmniejszeniem liczby pracowników komórek kontrolnych w urzędach skarbowych, spowodowanym w głównej mierze przenoszeniem ich do ŚUCS w ramach prowadzonej reorganizacji kadrowej. Pogorszyły się również wyniki kontroli celno-skarbowych w powyższym zakresie, z uwagi na konieczność wdrożenia w ŚUCS nowych pracowników do przeprowadzania tego rodzaju kontroli oraz uzyskania przez nich odpowiednich kompetencji, co jest procesem długotrwałym.</p>
--	--	--	--	---

9.	Śląski Urząd Celno-Skarbowy w Katowicach	w formie opisowej	<p>W Śląskim UCS typowano do objęcia kontrolą celno-skarbową podmioty, w przypadku których wystąpiło wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Uwzględniono przy tym zarówno analizy przeprowadzone z inicjatywy własnej, jak i informacje otrzymane od innych jednostek (w tym funkcjonujących w ramach KAS).</p> <p>W Urzędzie podejmowano właściwe działania weryfikacyjne, w związku z otrzymanymi od IAS analizami / listami wytypowanych podmiotów.</p> <p>Prawidłowo typowano podmioty do objęcia kontrolą wykonywaną w siedzibie przedsiębiorcy w trybie art. 48 unijnego kodeksu celnego. Systematycznie weryfikowano prawidłowość stosowania znaków akcyzy oraz kontrolowano rodzaj paliwa w zbiorniku środka przewozowego.</p> <p>Naczelnik Śląskiego UCS wspierał Ministerstwo Finansów w przeciwdziałaniu uszczuplaniu dochodów z tytułu podatku VAT i podatku akcyzowego poprzez działalność analityczną i monitorowanie wyników tej działalności (w tym operacji ponadregionalnych), prowadzone w Centrum Kompetencyjnym SENT.</p>	<p>W 2023 r., w porównaniu do roku poprzedniego, nastąpił istotny wzrost liczby zatwierdzonych kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku VAT (o 104,3%), na co wpłynęło zwiększenie (o 112,1%) liczby osób realizujących kontrole. Było ono spowodowane przede wszystkim przejściem do UCS pracowników urzędów skarbowych (głównie z komórek kontroli podatkowej) w ramach prowadzonej na poziomie IAS w Katowicach reorganizacji. W związku z niewystarczającym przygotowaniem tych pracowników do realizacji kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych, do kontroli kierowano sprawy mało złożone (co do zasady, możliwe do weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych w ramach czynności sprawdzających).</p> <p>W zakresie podatku akcyzowego w 2023 r., w porównaniu do roku poprzedniego, istotnie zmniejszyły się zarówno liczba kontroli celno-skarbowych (o 50,0%), jak i ich odsetek z kwotą uszczuplenia powyżej 5,0 tys. zł (ze 100,0% do 42,9%). Porównując I półrocze 2024 r. z analogicznym okresem roku poprzedniego, odsetek ten obniżył się ze 100,0% (przy zaledwie jednej zatwierdzonej kontroli) do 80,0% (przy pięciu zatwierdzonych kontrolach). Było to związane z brakiem wystarczającej liczby pracowników przygotowanych do realizacji kontroli celno-skarbowych w zakresie podatku akcyzowego.</p>
----	--	-------------------	--	--

				<p>Działania weryfikacyjne w związku z otrzymanymi od IAS analizami / listami wytypowanych podmiotów podjęto wobec 9,4% podmiotów objętych badaniem z pięciodniowym opóźnieniem.</p> <p>Niewystarczająca współpraca Naczelnika Śląskiego UCS z Naczelnikiem Drugiego US w Bielsku-Białej w ramach procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi.</p>
10.	Drugi Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej	w formie opisowej	<p>W Urzędzie wdrożono proces zarządzania zezwoleniami na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (opracowany w MF): W ramach tego procesu weryfikowano, czy podmiot, który uzyskał zezwolenie akcyzowe, w dalszym ciągu spełnia przesłanki do jego posiadania.</p> <p>W Urzędzie rzetelnie typowano podmioty do kontroli podatkowej oraz rzetelnie i zgodnie z odpowiednimi wytycznymi Ministerstwa Finansów weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Nie wystąpiły przypadki nieuzasadnionego wstrzymania zwrotu podatku VAT.</p> <p>W Urzędzie podejmowano rzetelne działania w związku z otrzymanymi od innych organów administracji skarbowej analizami podmiotów, w celu przeprowadzenia weryfikacji w zakresie VAT bądź podatku akcyzowego.</p>	<p>Działania podejmowane w ramach procesu zarządzania zezwoleniem akcyzowym nie zawsze spełniały wymogi określone w wytycznych MF. Stwierdzono przypadki nieterminowego rozpoczęcia procesu zarządzania zezwoleniem akcyzowym (66,7% badanych przypadków), nieprzewodzenia tego procesu w sposób planowy (100%) oraz regularny i ciągły (33,3%), nieprzedstawienia w <i>Karcie zarządzania zezwoleniem</i> kompletnych informacji odnośnie do ryzyka prowadzenia działalności niezgodnie z przepisami prawa podatkowego lub uzyskanym zezwoleniem (66,7%), nieterminowego zatwierdzenia <i>Raportu z procesu zarządzania zezwoleniem</i> (33,3%).</p> <p>W odniesieniu do zwrotów podatku VAT realizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT nie udokumentowano części przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych.</p> <p>Wystąpiła blisko półtoraroczna zwłoka w określeniu przez Naczelnika US sposobu ustalania losowego</p>

				<p>doboru próby kontrolnej automatycznych zwrotów podatku VAT.</p> <p>Stwierdzono trzy przypadki nieskierowania stosownych zawiadomień celem wszczęcia postępowań karnych skarbowych.</p> <p>W 2023 r. w porównaniu do roku poprzedniego, istotnie zmniejszyła się liczba kontroli VAT (o 46,2%), na co wpłynęło zmniejszenie (w 2022 r. o 26,7%, a w 2023 r. o 36,4% w porównaniu do roku poprzedniego) liczby pracowników realizujących kontrole podatkowe, z uwagi na prowadzoną na poziomie IAS reorganizację kadrową kontroli podatkowej i celno-skarbowej. W związku z powyższym, do czasu niniejszej kontroli NIK, nie wszczęto kontroli podatkowych wobec trzech wytypowanych ponad dwa lata wcześniej podatników, podejrzanych o uczestnictwo w „karuzeli podatkowej” i obrót fikcyjnymi fakturami VAT.</p>
11.	Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach	w formie opisowej	<p>W Urzędzie wdrożono proces zarządzania zezwoleniami na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego (opracowany w MF). W ramach tego procesu weryfikowano, czy podmiot, który uzyskał zezwolenie akcyzowe, w dalszym ciągu spełnia przesłanki do jego posiadania.</p> <p>Zasadność zwrotów VAT weryfikowano rzetelnie i zgodnie z odpowiednimi wytycznymi Ministerstwa</p>	<p>W czterech z sześciu badanych przypadków nie dochowano terminu na rozpoczęcie procesu zarządzania zezwoleniem akcyzowym, określonego w wytycznych Ministerstwa Finansów, bowiem pracowników zarządzających zezwoleniami powołano od 107 do 447 dni po upływie tego terminu.</p>

			<p>Finansów. Nie wystąpiły przypadki nieuzasadnionego wstrzymania zwrotów VAT.</p> <p>W Urzędzie podejmowano działania weryfikacyjne w zakresie VAT bądź podatku akcyzowego, w związku z otrzymanymi od innych organów KAS analizami wytypowanych podmiotów, wykreślając w uzasadnionych przypadkach podmioty z rejestru podatników VAT.</p> <p>W Urzędzie rzetelnie typowano podmioty do kontroli podatkowej.</p>	<p>W odniesieniu do zwrotów podatku VAT realizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT nie udokumentowano części przeprowadzono czynności weryfikacyjnych.</p> <p>Wielkość prób kontrolnych automatycznych zwrotów podatku VAT, zrealizowanych w sześciu z ośmiu badanych miesięcy, nie spełniała wymogu (limitu) określonego w odpowiednich wytycznych Ministerstwa Finansów.</p> <p>Stwierdzono dwa przypadki nieskierowania stosownych zawiadomień celem wszczęcia postępowań karnych skarbowych.</p> <p>W 2023 r. i I półroczu 2024 r. istotnie zmniejszyła się liczba zatwierdzonych kontroli w zakresie podatku VAT (o odpowiednio 21,2% i 46,7% w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich). Z kolei w zakresie podatku akcyzowego, w 2023 r. i I półroczu 2024 r. nie zatwierdzono żadnej kontroli, a w 2022 r. zatwierdzono tylko trzy, w tym zaledwie jedną z kwotą uszczuplenia powyżej 5,0 tys. zł. Na spadek liczby zatwierdzonych kontroli wpłynęło zmniejszenie (w 2022 r. o 9,9%, a w 2023 r. o 30,0% w porównaniu do lat poprzednich) liczby pracowników realizujących kontrole podatkowe z uwagi na prowadzoną na poziomie IAS reorganizację kadrową kontroli podatkowej i celno-skarbowej.</p>
--	--	--	--	---

12.	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	w formie opisowej	<p>Dyrektor IAS w celu ograniczenia uszczupień w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, w okresie objętym kontrolą prowadził szereg działań analitycznych oraz sprawował, co do zasady, odpowiedni nadzór na działalnością podległych jednostek w tym zakresie.</p> <p>Przeprowadzał z własnej inicjatywy analizy dotyczące VAT, w tym ukierunkowane na identyfikację nowych zagrożeń i mechanizmów nieprawidłowości.</p> <p>Sprawowany był stały monitoring zagrożeń dotyczących podatku akcyzowego (m.in. kwestie te omawiano w toku prac Zespołu ds. analiz danych oraz kwartalnych spotkań online dotyczących podatku akcyzowego). Rzetelnie wykorzystano wyniki analiz centralnych otrzymane z Ministerstwa Finansów lub z innych ośrodków regionalnych oraz informacje przekazywane przez naczelników urzędów skarbowych i Naczelnika Wielkopolskiego UCS w Poznaniu dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w obszarze VAT.</p> <p>IAS na koniec 2022 r. i 2023 r. osiągnęła zakładane wartości mierników oceny stopnia realizacji celów związanych z przeciwdziałaniem uszczuplaniu dochodów z podatku VAT oraz dochodów z podatku akcyzowego określone przez Szefa KAS, natomiast w I półroczu 2024 r. osiągnięto je w pięciu na sześć przypadków. W przypadku miernika, którego</p>	<p>W zakresie podatku akcyzowego z własnej inicjatywy przeprowadzono tylko jedną analizę.</p> <p>Przyjęty w IAS sposób obliczania wielkości prób badawczych zwrotów podatku VAT realizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT nie zapewniał realizowania przez podległe urzędy skarbowe wymaganych w Ministerstwie Finansów minimalnych wskaźników prób.</p> <p>Sposób sprawowania przez Dyrektora IAS nadzoru tzw. procesu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi nie uchronił w obu, kontrolowanych przez NIK w toku niniejszego tematu, urzędach skarbowych od błędu polegającego na braku opracowania planu zarządzania zezwoleniami akcyzowymi.</p>
-----	---	-------------------	--	---

			<p>zakładanej wartości nie osiągnięto, Izba na bieżąco monitorowała tego przyczyny oraz podejmowała działania w celu poprawy jego wartości.</p> <p>Zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej z przeciwdziałaniem uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego były systematycznie przedmiotem audytu wewnętrznego oraz kontroli wewnętrznej, a wykonanie sformułowanych w ich wyniku wniosków pokontrolnych było monitorowane przez Dyrektora IAS.</p> <p>W latach 2022–2024 (I półrocze) zwiększała się skuteczność czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych.</p> <p>Dyrektor IAS co do zasady prawidłowo realizował i nadzorował tzw. proces zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, w zakresie identyfikacji podmiotów, którym należy cofnąć zezwolenie akcyzowe lub których działalność powinna zostać objęta kontrolą (celno-skarbową lub podatkową).</p>	
13.	Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu	W formie opisowej	<p>W Wielkopolskim UCS rzetelnie analizowano otrzymywane informacje związane z potencjalnymi nieprawidłowościami i na tej podstawie dokonywano prawidłowego doboru podmiotów do kontroli celno-skarbowej. Dobór podmiotów do kontroli odbywał się również w oparciu o szczegółowe analizy</p>	<p>Liczba podmiotów wytypowanych do kontroli celno-skarbowej w trybie art. 54 ust 1 pkt 1 ustawy o KAS w obszarze podatku akcyzowego w całym okresie kontroli była marginalna i wahała się w latach 2023–2024 (I półrocze) pomiędzy 0,8% i 1,1% wszystkich kontroli realizowanych przez UCS, a w 2022 r.</p>



			własne, wskazujące na podwyższone ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.	<p>nie wytypowano żadnego podmiotu do kontroli w wymienionym trybie. Również znikoma była liczba podmiotów wytypowanych do kontroli w trybie art. 48 unijnego kodeksu celnego.</p> <p>Weryfikowano również m.in. prawidłowość stosowania (w tym oryginalność) znaków akcyzy w gastronomii oraz handlu, w tym na targowiskach. W I i IV kwartale 2023 r. oraz w I kwartale 2024 r. nie zrealizowano jednak minimalnej liczby kontroli wskazanej w wytycznych z Centrum Kompetencyjnego ds. Alkoholu.</p> <p>Stwierdzono przypadki, w których kontrole celno-skarbowe – po zatwierdzeniu wyników analizy wskazującej na konieczność ich przeprowadzenia – były wszczynane ze zwłoką, a także przypadki późnego dokonywania analiz po otrzymaniu informacji wskazujących na nieprawidłowości.</p> <p>W UCS dokonywano doboru podmiotów do kontroli rodzaju paliwa w zbiorniku środka przewozowego pomijając, co do zasady, podmioty nieobjęte systemem teleinformatycznym SENT, wskutek czego poza obszarem działań kontrolnych UCS pozostawały grupy podmiotów, które nie były rejestrowane w tym systemie.</p>
14.	Drugi Urząd Skarbowy w Kaliszu	w formie opisowej	Naczelnik w prawidłowy sposób realizował zadania w zakresie zarządzania zezwoleniami akcyzowymi. Na bieżąco oraz właściwie prowadzono czynności	Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości dotyczyły m.in.:

			<p>weryfikacyjne związane z zabezpieczeniami akcyzowymi, a podejmowane działania były adekwatne do zidentyfikowanych ryzyk. W Urzędzie rzetelnie przeprowadzano ocenę zasadności zwrotu VAT. Naczelnik co do zasady na bieżąco oraz skutecznie podejmował działania w związku z otrzymanymi wynikami analiz prawidłowości rozliczeń w zakresie podatku VAT oraz podatku akcyzowego przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów, centra kompetencyjne oraz IAS. Na ogół na bieżąco oraz skutecznie podejmowano działania w związku z otrzymywanymi informacjami o niezgodnościach przesłanymi przez innych naczelników urzędów skarbowych.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– braku planów czynności realizowanych w procesie zarządzania zezwoleniem;</li> <li>– nieterminowego rozpoczęcia procesu zarządzania zezwoleniem w trzech spośród sześciu zbadanych sprawach;</li> <li>– podjęcia czynności weryfikacyjnych w procedurze AUTO_ZWROT po określonym terminie w trzech spośród dwunastu przypadków;</li> <li>– niewypłacenia bezspornej kwoty wstrzymanego zwrotu podatku VAT w terminie wcześniejszym co skutkowało wypłacaniem podatnikowi należnych odsetek;</li> <li>– podjęcia działań weryfikacyjnych po oznaczonym terminie, w związku z raportami zamieszczonymi we WRO-SYSTEM, w siedmiu spośród 24 przypadków;</li> <li>– niepodejmowania na bieżąco spraw w związku z informacjami o niezgodnościach przesłanych przez innych naczelników urzędów skarbowych w trzech spośród 12 przypadków.</li> </ul>
15.	Urząd Skarbowy Poznań-Nowe Miasto	w formie opisowej	<p>Zadania związane z zarządzaniem zezwoleniami akcyzowymi i zabezpieczeniami akcyzowymi realizowano rzetelnie i prawidłowo. Co do zasady rzetelnie i prawidłowo typowano podmioty do kontroli, co miało odzwierciedlenie w skuteczności przeprowadzonych kontroli. Rzetelnie i skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT oraz</p>	<p>Wbrew wytycznym MF nie tworzone planów zarządzania zezwoleniami akcyzowymi, co nie sprzyjało zapewnieniu ciągłości oraz terminowości przeprowadzania całego procesu zarządzania zezwoleniami.</p> <p>Czynności analityczne w celu typowania podatników do kontroli, tj. weryfikację przy wykorzystaniu informacji zawartych w dostępnych bazach danych podejmowano</p>

			<p>podatku akcyzowego. Rzetelnie sprawdzano zasadność wykazanych przez podatnika zwrotów VAT z wykorzystaniem dedykowanych temu narzędzi informatycznych wspomagających identyfikowanie podmiotów nierzetelnych.</p>	<p>ze znaczną zwłoką. Stwierdzono także przypadki: niewzywania podatnika do złożenia brakujących plików JPK; nieobejmowania działaniami podmiotów, wykazanych w raportach JPK_VAT o niezgodnościach oraz tylko jednokrotnego wysłania wezwania do stawienia się w charakterze sprawcy wykroczenia skarbowego w sprawach, w których następnie karalność popełnionych czynów przedawniła się. Także w 16 (88,9% badanych) przypadkach stwierdzono opóźnienia w sporządzaniu karty informacyjnej o ujawnieniu czynu zabronionego. Wewnętrzną procedurę dotyczącą sposobu ustalania losowego doboru próby w ramach procesu AUTO_ZWROT wprowadzono z rocznym opóźnieniem.</p>
16.	Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze	w formie opisowej	<p>Dyrektor IAS rzetelnie prowadził działalności analityczną. Wyniki analiz centralnych i regionalnych, otrzymane przez Dyrektora IAS, zostały w każdym przypadku przekazane do podległych jednostek, w celu przeprowadzenia pogłębionej analizy. Sposób postępowania urzędów i efekty ich działań podlegały monitorowaniu. W IAS reagowano, wdrażając odpowiednie działania, na otrzymane od naczelników urzędów skarbowych informacje o zaobserwowanych przez nich nieprawidłowych mechanizmach i ryzykach. Dyrektor IAS w sposób prawidłowy sprawował nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych</p>	<p>Pomimo działań podejmowanych przez IAS w zakresie realizacji wytycznych Ministerstwa Finansów, odnoszących się do wypełniania przez urzędy skarbowe obowiązku weryfikacji próby kontrolnej zwrotów podatku VAT zrealizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT, w pięciu przypadkach na 154 analizowane przypadki, podległe urzędy nie osiągnęły wymaganej minimalnej wielkości próby kontrolnej.</p>

			<p>i naczelnikiem urzędu celno-skarbowego dotyczącą przeciwdziałania uszczupleniu dochodów z badanych podatków.</p> <p>IAS, w latach 2022–2024 (I półrocze), osiągnęła wyznaczone przez Szefa KAS planowane wartości mierników stopnia realizacji celów w obszarze przeciwdziałania uszczupleniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz akcyzowego.</p> <p>Zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej z przeciwdziałaniem uszczupleniu dochodów z podatku VAT oraz akcyzy były przedmiotem audytu wewnętrznego oraz dziesięciu kontroli, w ramach których, w odniesieniu do stwierdzonych nieprawidłowości, sformułowano adekwatne zalecenia pokontrolne oraz monitorowano ich wykonanie.</p> <p>W wyniku podjętych działań nadzorczych oraz rzetelnie prowadzonego monitoringu działań podległych urzędów nastąpiła poprawa skuteczności kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych oraz systematycznie rosła kwota stwierdzonych uszczupleń.</p>	
17.	Lubuski Urząd Celno-Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim	pozytywna	<p>W Lubuskim UCS rzetelnie przeprowadzano dobór podmiotów do kontroli celno-skarbowej, opierając się głównie na wynikach analiz własnych oraz analiz sporządzonych na szczeblu centralnym lub przez centra kompetencyjne.</p>	

			Naczelnik Lubuskiego UCS rzetelnie wspierał Ministerstwo Finansów, realizując zadania centrum kompetencyjnego w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości w obszarze wyrobów alkoholowych, prowadząc m.in. działania analityczne i weryfikacyjne, a także działania polegające na monitorowaniu obrotu napojami spirytusowymi.	
18.	Urząd Skarbowy w Gorzowie Wielkopolskim	pozytywna	Naczelnik rzetelnie weryfikował prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń w VAT i podatku akcyzowym, a także rzetelnie i prawidłowo zarządzał zabezpieczeniami akcyzowymi.	

\*/ pozytywna / w formie opisowej / negatywna

## 6.2. ANALIZA STANU PRAWNEGO I UWARUNKOWAŃ ORGANIZACYJNO-EKONOMICZNYCH

<p><b>Czynności sprawdzające</b></p>	<p>Czynności sprawdzające, prowadzone wyłącznie z inicjatywy organu podatkowego (z urzędu), stanowią jedną z procedur podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Ich istota sprowadza się do dobrowolnego wyeliminowania uchybień związanych z rozliczeniem podatku, bez wszczynania postępowania podatkowego. Czynności sprawdzające powinny zawsze wyprzedzać postępowanie podatkowe. Umożliwiają one rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych bez wszczynania procedury postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 272 Ordynacji podatkowej organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu m.in. sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji, ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.</p>
<p><b>Kontrola podatkowa</b></p>	<p>Kontrola podatkowa jest instrumentem, który należy traktować jako uzupełnienie innych procedur podatkowych, tj. postępowania podatkowego oraz czynności sprawdzających. Jeśli istniejące wątpliwości organu dotyczące określonego podmiotu mogą być wyjaśnione przy wykorzystaniu czynności sprawdzających, nie należy sięgać po kontrolę podatkową. Podejmowanie kontroli podatkowej ma na celu zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu podatkowym, w przypadku gdy obowiązki ciążące na podatnikach nie są respektowane. Zgodnie z art. 284 § 1 Ordynacji podatkowej wszczęcie kontroli podatkowej, następuje generalnie przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 4). Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu (art. 284b § 1). O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia (art. 284b § 2 Ordynacji podatkowej).</p> <p>Zgodnie z art. 281 § 2 Ordynacji podatkowej celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zasady przeprowadzania kontroli podatkowej uregulowano w art. 281–292 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 291c O.p. do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tzn. art. 45-65 Prawa przedsiębiorców, stanowią lex specialis wobec uregulowań art. 281–292 Ordynacji podatkowej. W szczególności kontrola realizowana na podstawie przepisów Prawa przedsiębiorców jest oparta na: zasadzie ograniczonego czasu trwania kontroli (art. 55), zasadzie ograniczenia</p>

**Kontrola celno-skarbowa**

możliwości przeprowadzenia ponownej kontroli przez ten sam organ (art. 58), zasadzie sprzeciwu wobec czynności kontrolnych (art. 59).

Zakres kontroli celno-skarbowej określono w art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Podstawowym celem tej kontroli jest sprawdzenie przestrzegania przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt. 1). Zgodnie z art. 62 ust. 1 ustawy o KAS wszczęcie kontroli celno-skarbowej następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu. Datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej (ust. 2) jest dzień doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. W przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej (ust. 3), jest ona wszczynana na podstawie okazywanej legitymacji służbowej.

Kontrola celno-skarbowa generalnie powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia (art. 63 ust. 1 ustawy o KAS). O każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie zawiadamia się na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej i wskazując nowy termin jej zakończenia (ust. 2).

Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, sporządza się wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową (art. 82 ust. 1). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe, jeżeli (zgodnie z art. 83 ust. 1): kontrolowany nie złożył korekty deklaracji, albo organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji, albo organ uwzględnił złożoną korektę deklaracji i istnieją przesłanki do ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług lub istnieją przesłanki do określenia kwoty podatku do zapłaty na podstawie 108 ustawy o VAT.

Do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału 5 ustawy Prawo przedsiębiorców (art. 93 ustawy o KAS).

**Nabycie sprawdzające**

Zadaniem naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego od 1 stycznia 2022 r. jest nabycie sprawdzające. Polega ono (art. 94k ustawy o KAS) na nabyciu towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, w zakresie:

- 1) ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej;
- 2) wydawania nabywcy paragonu fiskalnego.

**Powstanie i weryfikacja zobowiązań podatkowych**

Zgodnie z art. 21 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W polskim systemie podatkowym zobowiązanie podatkowe powstaje generalnie w sposób wymieniony w art. 21 § 1 pkt 1, tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (tzw. powstawanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa).

Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Podstawowy sposób weryfikacji zobowiązania podatkowego określono w art. 21 § 3, zgodnie z którym jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Jest to tzw. decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego (decyzja deklaratoryjna). Decyzja ta jest wydawana po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu (art. 165 § 1). Wszczęcie postępowania z urzędu następuje dla spraw związanych z weryfikacją samoobliczenia dokonywanego przez podatników w trybie art. 21 § 3 w wyniku którego wysokość podatku zadeklarowanego przez podatnika może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe. Zgodnie z art. 165 § 4 datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania. Terminy załatwiania spraw podatkowych określono w art. 139 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia (art. 212). Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tzn. z chwilą doręczenia decyzji stronie.

**Zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych**

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przerwanie biegu terminu przedawnienia następuje wskutek ogłoszenia upadłości oraz wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia określono w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

**Podstawowe zasady funkcjonowania podatku VAT**

Kluczowe znaczenie dla konstrukcji podatku od towarów i usług mają art. 86 i 87 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem wyjątków określonych ustawą. Kwotę podatku naliczonego stanowi generalnie suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu



nabycia towarów i usług, Zgodnie z art. 86 ust. 10 prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy w przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego podatek ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Weryfikacja zasadności zwrotu różnicy podatku może obejmować sprawdzenie rozliczenia podatnika, rozliczeń innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami, będącymi przedmiotem rozliczenia podatnika, oraz sprawdzenie zgodności tych rozliczeń z faktycznym przebiegiem transakcji ( art. 87 ust. 2b).

#### Deklaracje podatkowe VAT

Zgodnie z art. 99 ust. 11c i 12 ustawy o podatku od towarów i usług deklaracje podatkowe, są składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, który obejmuje deklarację i ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dokument elektroniczny, jest przesyłany w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie 193a § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa i zgodnie z wymaganiami określonymi w tych przepisach. Zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości.

#### System teleinformatyczny izby rozliczeniowej

System STIR został wprowadzony ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. Zasady funkcjonowania tego systemu zostały zawarte głównie w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z art. 119zg pkt 6 Ordynacji podatkowej przez STIR rozumie się system teleinformatyczny izby rozliczeniowej spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Na podstawie art. 119zn § 1 Ordynacji podatkowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, uwzględniając posiadane dane. Zgodnie z art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej Szef KAS może zażądać blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, tj. osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą, osoby fizycznej prowadzącej działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną, na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1 Ordynacji podatkowej, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub

spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać. Żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawiera: oznaczenie numeru rachunku podmiotu kwalifikowanego; okres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego. Zgodnie z art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej Szef KAS może przedłużyć, w drodze postanowienia, termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie. Zgodnie z art. 119zzf § 1 Ordynacji podatkowej kontrolę wypełniania obowiązków, przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, izbę rozliczeniową, banki zrzeszające oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

**Zasady ogólne  
dotyczące rozliczania  
podatku akcyzowego**

Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>73</sup> przedmiotem opodatkowania akcyzą jest: produkcja wyrobów akcyzowych; wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego; import wyrobów akcyzowych, nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, dokonywane do składu podatkowego w celu objęcia ich procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli wprowadzenie tych wyrobów do składu podatkowego nie nastąpiło; wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, niektórych wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, wysłanie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów. Przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również: użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie: było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy lub nastąpiło bez zachowania warunków uprawniających do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy; dostarczenie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, jeżeli odbyło się ono bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia od akcyzy; sprzedaż wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez

<sup>73</sup> Dz. U. z2025 r. poz.126.

zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy; nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony. Przedmiotem opodatkowania są również ubytki wyrobów akcyzowych lub całkowite zniszczenie wyrobów akcyzowych. Zgodnie z art. 10 ust.1 obowiązek podatkowy powstaje z dniem wykonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego podlegających opodatkowaniu akcyzą, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Na podstawie art. 13 podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą.

Zgodnie z art. 21 ust.1 podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego: składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru, obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego – za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W przypadku zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego: składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe, według ustalonego wzoru, obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego za miesięczne okresy rozliczeniowe, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zakończenie procedury. Procedura zawieszenia poboru akcyzy to procedura, dzięki której możliwe jest odsunięcie w czasie zapłaty akcyzy, gdy spełnione są warunki określone w przepisach (art. 40 ustawy). Zgodnie z art. 114 ustawy obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy podlegają wyroby akcyzowe określone w załączniku nr 3 do ustawy.

#### **Zabezpieczenie akcyzowe**

Zgodnie z art. 63 u.p.a. do złożenia zabezpieczenia akcyzowego w kwocie pokrywającej powstałe albo mogące powstać zobowiązanie podatkowe albo powstałe lub mogące powstać zobowiązanie podatkowe oraz opłatę paliwową, której obowiązek zapłaty powstał albo może powstać, są obowiązane następujące podmioty: podmiot prowadzący skład podatkowy; zarejestrowany odbiorca; zarejestrowany wysyłający; uprawniony odbiorca; podmiot pośredniczący; przedstawiciel podatkowy; pośredniczący podmiot tytoniowy, z wyłączeniem przedsiębiorcy zagranicznego, podmiot reprezentujący przedsiębiorcę zagranicznego wysyłający podmiot zagraniczny; pozostali podatnicy wymienieni w ustawie. Obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego nie dotyczy wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. Zgodnie z art. 64 właściwy naczelnik urzędu skarbowego zwalnia podmiot prowadzący skład podatkowy z obowiązku złożenia zabezpieczenia akcyzowego, jeżeli podmiot ten spełnia następujące warunki: ma swoją siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju; stosuje procedurę zawieszenia poboru akcyzy co najmniej od roku; jego sytuacja finansowa i posiadany majątek zapewniają wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych oraz obowiązku

zapłaty opłaty paliwowej; nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, opłaty paliwowej, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe; zobowiązał się do zapłacenia, na pierwsze żądanie na piśmie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, kwoty akcyzy oraz kwoty opłaty paliwowej, przypadających do zapłaty z tytułu powstania zobowiązania podatkowego oraz obowiązku zapłaty opłaty paliwowej. Zwolnienie jest udzielane na czas oznaczony, nie dłuższy niż 2 lata, w drodze decyzji, na sporządzony na piśmie wniosek podmiotu. Na sporządzony na piśmie wniosek zwolnionego podmiotu zwolnienie może być przedłużone, w drodze decyzji, na kolejne okresy nie dłuższe niż 2 lata. Zwolnienia nie stosuje się w przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy lub objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. Zgodnie z art. 67 ust. 1. ustawy zabezpieczenie akcyzowe może zostać złożone w formie: depozytu w gotówce gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej; czeku weksla własnego; innego dokumentu mającego wartość płatniczą; hipoteki na nieruchomości. Podmioty obowiązane do złożenia zabezpieczenia akcyzowego mogą wybrać formę zabezpieczenia spośród form określonych. Zabezpieczenie akcyzowe może być złożone w kilku formach określonych ustawowo, pod warunkiem, że łącznie pokryją całą wymaganą kwotę zabezpieczenia akcyzowego (art. 70). Zgodnie z art. 71 właściwy naczelnik urzędu skarbowego odmawia przyjęcia zabezpieczenia akcyzowego, jeżeli stwierdzi, że nie zapewni ono pokrycia w należytą wysokość kwoty zobowiązania podatkowego albo kwoty zobowiązania podatkowego oraz kwoty opłaty paliwowej. Właściwy naczelnik urzędu skarbowego odmawia przyjęcia zabezpieczenia akcyzowego z określonym terminem ważności, jeżeli nie zabezpiecza ono w sposób skuteczny pokrycia w terminie kwoty zobowiązania podatkowego albo kwoty zobowiązania podatkowego oraz kwoty opłaty paliwowej. Zgodnie z art. 72 jeżeli właściwy naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi, że złożone zabezpieczenie akcyzowe nie zapewnia pokrycia w należytą wysokość lub w terminie kwoty zobowiązania podatkowego albo kwoty zobowiązania podatkowego oraz opłaty paliwowej, jest obowiązany zażądać przedłużenia zabezpieczenia, złożenia dodatkowego lub nowego zabezpieczenia akcyzowego. Podmiot, który złożył zabezpieczenie akcyzowe na czas oznaczony, jest obowiązany najpóźniej na miesiąc przed upływem tego terminu udokumentować przedłużenie jego ważności lub złożyć nowe zabezpieczenie akcyzowe.

Jeżeli określona lub zadeklarowana kwota akcyzy lub kwota opłaty paliwowej nie zostały zapłacone w terminie, organ podatkowy pokrywa je ze złożonego zabezpieczenia akcyzowego (art. 73) Zabezpieczenie akcyzowe nie może zostać zwrócone, dopóki nie wygasną lub nie będą mogły już powstać zobowiązanie podatkowe oraz obowiązek zapłaty opłaty paliwowej. Jeżeli zobowiązanie podatkowe lub obowiązek zapłaty opłaty paliwowej wygaśnie częściowo lub nie może już powstać do części zabezpieczonej kwoty, złożone zabezpieczenie zostaje niezwłocznie częściowo zwrócone podmiotowi, który je złożył, na jego wniosek (art.74) Od kwoty zwracanego zabezpieczenia akcyzowego nie przysługują odsetki (art. 75).

**Wybrane zezwolenia  
akcyzowe**

Przesłanki do wydania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego zostały określone w art. 48 u.p.a. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, zgodnie z art. 48a ust. 2 u.p.a., może być udzielone po zatwierdzeniu akt weryfikacyjnych w wyniku urzędowego sprawdzenia<sup>74</sup>, o którym mowa w dziale V rozdziale 4 ustawy o KAS. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego wydaje właściwy naczelnik urzędu skarbowego na sporządzony na piśmie wniosek podmiotu. Procedura wydania zezwolenia została określona w art. 49 u.p.a. Sytuacje, w których naczelnik urzędu skarbowego nie wydaje podmiotowi zainteresowanemu zgody na prowadzenie składu podatkowego wskazuje przepis art. 52 ust. 1 u.p.a. Analogicznie, warunki prawne wydania zezwolenia na:

- prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący zostały określone w art. 56 u.p.a.,
- nabywanie wyrobów jako zarejestrowany odbiorca oraz warunki wydania zezwolenia na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca zostały określone w art. 57 u.p.a.,
- wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający zostały określone w art. 62a u.p.a.

---

<sup>74</sup> Celem przeprowadzenia urzędowego sprawdzenia jest skontrolowanie stanu faktycznego pod kątem sprawdzenia tych elementów, które są istotne dla sprawnego przeprowadzenia później kontroli celno-skarbowej. Zadanie to należy do naczelnika urzędu celno-skarbowego. Komplet dokumentów niezbędnych do zamknięcia procedury urzędowego sprawdzenia ustawodawca określił mianem akt weryfikacyjnych. Na akta weryfikacyjne składają się: sporządzony przez organ protokół z urzędowego sprawdzenia oraz złożone przez podmiot podlegający kontroli zgłoszenie i dokumenty mające znaczenie dla przeprowadzania kontroli celno-skarbowej.

### 6.3. WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH KONTROLOWANEJ DZIAŁALNOŚCI

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 126).
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111).
5. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r. poz. 623).

#### 6.4. WYKAZ PODMIOTÓW, KTÓRYM PRZEKAZANO INFORMACJĘ O WYNIKACH KONTROLI

---

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Przewodniczący Komisji do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
8. Przewodniczący Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP
9. Przewodniczący Komisji Budżetu i Finansów Publicznych Senatu RP
10. Minister Finansów
11. Dyrektorzy izb administracji skarbowej



# Minister Finansów

Warszawa, 15 kwietnia 2025 roku

---

Sprawa: Informacja o wynikach kontroli P/24/012 "Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego" oraz pismo o przedstawienie stanowiska  
Znak sprawy: DTS1.0811.4.2025  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Marian Banaś**  
Prezes  
Najwyższa Izba Kontroli

Szanowny Panie Prezesie,

W odpowiedzi na pismo Najwyższej Izby Kontroli (dalej jako: „NIK”) z dnia 1 kwietnia 2025 r. (nr KBF.430.2.2025) niniejszym uprzejmie przekazuję uwagi, jak poniżej.

Odnosząc się do zapisu w załączonym dokumencie o numerze ewidencyjnym 10/2025/P/24/012/KBF pn. „*Informacja o wynikach kontroli Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*” zawartego na str. 85-86 - wskaźnik dotyczący ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych, proszę zaznaczyć, co następuje.

W ostatnim zdaniu punktu 4 wskazano, że: „*Dyrektor Departamentu Ceł wyjaśnił, że do niewykonania wskaźnika w IAS w Lublinie w okresach sprawozdawczych I półrocza 2024 r. przyczyniła się w szczególności sytuacja kadrowa (...)*”.

Jednakże Dyrektor Departamentu Ceł w Ministerstwie Finansów (dalej jako: „Departament DC”) w swoich wyjaśnieniach przekazanych do NIK nie wskazywał (w żadnym z przekazanych do NIK pism), aby przyczyną nieosiągnięcia wskaźnika była szczególna sytuacja kadrowa w IAS Lublin.

W piśmie z dnia 17 września 2024 r. (DC9.0723.258.2024) przekazanym do NIK, Departament DC wskazał jedynie, że: „*Przyczyną niewykonania wskaźnika podaną w piśmie Dyrektora IAS w Lublinie z dnia 24 kwietnia 2024 r. był nie tylko przypadek ujawnienia większej liczby wyrobów tytoniowych ze skierowaniem RANDOM (...), ale również sytuacja kadrowa oraz wysoka wartość poziomu kontroli (...)*”.

Argumentacja taka zatem była podnoszona jedynie przez Dyrektora IAS w Lublinie w wewnętrznej korespondencji przekazanej do Dyrektora Departamentu DC.



W dalszej części przytoczonego powyżej fragmentu pisma przekazanego do NIK, Dyrektor Departamentu DC wskazuje, że działania zaradcze mogły i powinny być wprowadzone przez Dyrektora IAS Lublin znacznie wcześniej. Wskazuje również, że polityka kadrowa jest kształtowana przez Dyrektorów IAS wewnątrz, na poziomie każdej izby.

Poza wskazaną powyżej kwestią, porządkowo pragnę wskazać, że w załączniku „6.2 Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych”:

- 1) na stronie 134 w części „Kontrola podatkowa”, w akapicie 1, w zdaniu: „O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 283, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia (art. 284b § 1 Ordynacji podatkowej).”- zamiast „art. 284b § 1 Ordynacji podatkowej” powinno być „art. 284b § 2 Ordynacji podatkowej”.
- 2) na stronie 137 w części „System teleinformatyczny izby rozliczeniowej”, w akapicie 2, w zdaniu: „Zgodnie z art. 119 zg pkt 6 Ordynacji podatkowej (...)” zamiast „art. 119 zg” powinno być „art. 119zg”. Analogicznej zmiany (poprzez usunięcie spacji) należy dokonać w kolejnych przepisach przytoczonych w przywołanym akapicie (do strony 138).

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**\$Imię\_i\_Nazwisko\_podpisującego**

**\$Stanowisko/Funkcja\_podpisującego**



PREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI  
MARIAN BANAŚ

KBF.430.2.2025

Warszawa, 2025-04-24

**Opinia**  
**Prezesa Najwyższej Izby Kontroli**  
**do stanowiska Ministra Finansów w sprawie Informacji o wynikach kontroli P/24/012**  
***Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług***  
***oraz podatku akcyzowego***

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2022 r., poz. 623) przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów zawartego w piśmie z dnia 15 kwietnia 2025 r. (znak: DTS1.0811.4.2025).

Z zadowoleniem przyjmuję, że Informacja o wynikach kontroli P/24/012 *Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*, w tym oceny i wnioski zostały przyjęte przez Ministra Finansów bez uwag.

Odnosząc się natomiast do kwestionowanych zapisów na str. 85-86 Informacji P/24/012 w zakresie niewykonania wskaźnika dotyczącego ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych, pragnę zauważyć, że są one spójne z zapisami zawartymi w wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministra Finansów 23 grudnia 2024 r. znak KBF.410.6.2.2024 (str. 51-52). Z ustaleń kontroli jednoznacznie wynika, że do niewykonania tego wskaźnika przyczyniła się w szczególności sytuacja kadrowa. Niezależnie od powyższego, zwracam uwagę, że Minister Finansów, w odniesieniu do tego obszaru, nie skorzystał z prawa do wniesienia zastrzeżenia przysługującego na podstawie art. 54 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli. Stąd za nieuzasadnione z punktu widzenia zasad postępowania pokontrolnego należy uznać kwestionowanie w trybie art. 64 ust. 2 tych samych treści dokumentów pokontrolnych, w stosunku do których podmiot kontrolowany nie skorzystał wcześniej z podstawowego trybu kwestionowania ustaleń Najwyższej Izby Kontroli.

Jednocześnie uprzejmie wyjaśniam, że przedstawienie stanowiska do Informacji o wynikach kontroli służy wyłącznie zaprezentowaniu końcowego stanowiska jednostki wobec ogólnych wyników kontroli. Końcowo pragnę zauważyć, że podniesione w stanowisku Ministra Finansów zagadnienia pozostają bez wpływu na prawidłowość ustaleń niniejszej kontroli, w tym ocen i wniosków zamieszczonych w informacji o wynikach kontroli

**Prezes NIK**

Marian Banaś  
*/podpisano elektronicznie/*