



KBF.430.013.2021

Nr ewid. 190/2021/P/21/013/KBF

Informacja o wynikach kontroli

SKUTECZNOŚĆ DZIAŁAŃ W ZAKRESIE USPRAWNIANIA POBORU PODATKU VAT

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

MISJA

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

Informacja o wynikach kontroli

Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów



Stanisław Jarosz

Akceptuję:

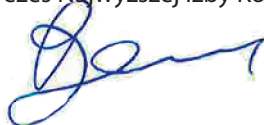
Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli



Małgorzata Motylow

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Marian Banaś

Warszawa, dnia 28.02.2022

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	6
2. OCENA OGÓLNA	7
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI	9
4. WNIOSKI.....	15
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	16
5.1. Wypracowanie przez Ministra Finansów rozwiązań mających na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, oraz efekty tych rozwiązań	16
5.2. Monitorowanie przez Ministerstwo Finansów skuteczności działań administracji skarbowej dotyczącej poboru VAT, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych.....	35
5.3. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej	43
5.4. Wyniki kontroli w wybranych urzędach celno-skarbowych.....	48
5.5. Wyniki kontroli w wybranych urzędach skarbowych	58
5.5.1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru	59
5.5.2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT	63
6. ZAŁĄCZNIKI	69
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	69
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	81
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności	86
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	87

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

IAS	izba administracji skarbowej;
JPK na żądanie	Jednolity Plik Kontrolny, przekazywany na żądanie organu podatkowego, w zakresie całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych;
JPK_VAT	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 jego nowa struktura, tj. JPK_V7M i JPK_V7K, która zastąpiła składane oddzielnie deklaracje VAT-7 lub VAT-7K i informację JPK_VAT; nowy JPK_VAT zawiera część ewidencyjną i deklaracyjną;
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa;
Kierunki działania i rozwoju KAS	corocznie określone przez Szefa KAS cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS; roczne kierunki mają na celu zapewnienie realizacji czteroletnich kierunków określanych przez Ministra Finansów dla zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania;
Krajowy Systemu e-Faktur	system teleinformatyczny umożliwiający wystawianie i otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych, a także służący do przechowywania faktur, oznaczania ich numerem identyfikującym przydzielonym przez ten system, weryfikowania zgodności z określonym i udostępnionym przez Ministra Finansów wzorem takiej faktury;
Luka podatku od towarów i usług	rozumiana jako różnica pomiędzy teoretycznymi, wynikającymi z obowiązujących przepisów a faktycznymi wpływami z podatku od towarów i usług, w tym wynikająca z wyłudzeń i oszustw, bankructw podatników podatku od towarów i usług czy pomyłek (wyrażona jako procent teoretycznych wpływów);
Mechanizm podzielonej płatności (ang. split payment)	wprowadzony od 1 lipca 2018 r. ustawą z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw ¹ ; polega na tym, że płatność za towar lub usługę jest dokonywana przez nabywcę w wartości netto na rachunek bankowy dostawcy, natomiast pozostała zapłata odpowiadająca kwocie podatku od towarów i usług jest płacona na specjalne konto dostawcy – rachunek VAT;
Minister Finansów	minister właściwy do spraw: budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych, którego funkcję sprawował od 15 listopada 2019 r. do 6 października 2020 r. Minister Finansów, od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, a od 26 października Minister Finansów;
O.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ² ;
STIR	system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, regulowany ustawą Ordynacja podatkowa, oparty na przekazywaniu przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe szczegółowych danych o rachunkach bankowych;
UCS	urząd celno-skarbowy;
US	urząd skarbowy;
ustawa o NIK	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ ;

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 62, ze zm.

² Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm.

- VAT** podatek od towarów i usług, regulowany przez ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴;
- VIES** system wymiany informacji o VAT, umożliwia państwom członkowskim Unii Europejskiej wymianę informacji na temat dostaw transgranicznych oraz podatników zarejestrowanych do celów VAT;
- WSA** wojewódzki sąd administracyjny.

⁴ Dz.U. z 2021 r. poz. 685, ze zm.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy wprowadzane rozwiązania mające na celu usprawnienie poboru VAT przyniosły oczekiwane rezultaty, w tym – czy okazały się skuteczne w warunkach nadzwyczajnych (epidemii COVID-19 oraz wyraźnego wyhamowania gospodarki)?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy rzetelnie i skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT?
2. Czy na bieżąco aktualizowano rejestr podatników VAT?
3. Czy prawidłowo i skutecznie zarządzano procesem usprawniania poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych?
4. Czy Minister Finansów wypracował skuteczne rozwiązania mające na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowanie prawidłowości rozliczeń VAT?

Jednostki kontrolowane

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

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2020 r.
do 30 czerwca 2021 r.

Okres od 2016 r. to czas wprowadzania szeregu rozwiązań uszczelniających system podatkowy oraz narzędzi informatycznych wspomagających administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych. Kolejne rozwiązania wdrażane były – albo ujawniały się ich skutki – w okresie od 2020 r. Jednocześnie po okresie bardzo dobrej sytuacji gospodarczej (2017–2019) w 2020 r. nastąpiło wyraźne obniżenie się tempa wzrostu dochodów podatkowych, w tym z VAT. Było ono spowodowane przede wszystkim wyhamowaniem gospodarki w warunkach epidemii COVID-19. Wprowadzane w okresie epidemii rozwiązania wspierające przedsiębiorców oraz ograniczone możliwości pełnego wykonywania zadań przez KAS mogły być także wykorzystane do nasilenia zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania. Kontrola miała na celu sprawdzenie efektów wdrażania nowych rozwiązań mających na celu ograniczenie niekorzystnych dla gromadzenia dochodów podatkowych zjawisk, a także weryfikację, czy w trudnych warunkach epidemii potwierdziła się skuteczność wprowadzanych od kilku lat rozwiązań.

2. OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia działania Ministra Finansów w zakresie usprawniania poboru podatku VAT.

Przygotowany oraz wdrożony w latach 2016–2019 szeroki pakiet rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych okazał się wystarczająco skuteczny w okresie epidemii. W 2020 r., w warunkach wyraźnego wyhamowania gospodarki, nie doszło do nagłego nasilenia się niekorzystnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk. Luka VAT ukształtowała się na poziomie podobnym jak w latach 2018–2019. Dochody z podatku od towarów i usług wyniosły 184 551,9 mln zł i były o 2% wyższe od uzyskanych w roku poprzednim. W I półroczu 2021 r., przy poprawiających się dla gromadzenia dochodów z VAT uwarunkowaniach makroekonomicznych, dochody z tego źródła wyniosły 101 620,4 mln zł i były o 17,3% wyższe niż w I półroczu 2019 r. oraz o 29,6% wyższe niż w I półroczu 2020 r.

Minister Finansów kontynuował prace nad wypracowaniem kolejnych rozwiązań mających na celu uszczelnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym poprzez usprawnienie weryfikowania prawidłowości rozliczeń VAT, oraz prawidłowo i skutecznie zarządzał tym procesem. Istotne było podjęcie prac nad powstaniem nowego systemu teleinformatycznego, tj. Krajowego Systemu e-Faktur, w celu dalszego ograniczenia nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT.

Szerokie zastosowanie narzędzi informatycznych umożliwiających analizę na szczeblu centralnym spójności danych przekazywanych przez podatników VAT oraz ich kontrahentów, jak i łatwy dostęp dla pracowników administracji do danych z jednolitych plików kontrolnych dla ewidencji VAT, efektywnie wpłynął na prowadzenie (także w warunkach epidemii) weryfikacji prawidłowości deklarowanych przez podatników rozliczeń, w tym zwrotów VAT.

Przy mniejszej liczbie realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych kontroli sprawdzających prawidłowość rozliczenia VAT rosła liczba oraz efekty czynności sprawdzających mniej absorbujących podatników. Naczelnicy urzędów skarbowych w 2020 r. przeprowadzili 1046,4 tys. takich czynności weryfikacyjnych, tj. o 60,1 tys. więcej niż w 2018 r. oraz o 7,7 tys. więcej niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. organy podatkowe przeprowadziły kolejne 612,5 tys. czynności sprawdzających. W ich wyniku kwota stwierdzonych nieprawidłowości wzrosła z 1,4 mld zł w 2018 r. oraz 2,4 mld zł w 2019 r. do 2,6 mld zł w 2020 r., a w I półroczu 2021 r. ujawniono nieprawidłowości na kwotę 1,4 mld zł.

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej, tak jak Minister Finansów, skutecznie i prawidłowo zarządzali procesem usprawniania poboru podatku od towarów i usług. W jednostkach podległych zwiększyło się wykorzystanie, w działaniach sprawdzających prawidłowość rozliczeń VAT, danych gromadzonych w ramach STIR oraz Jednolitych Plików Kontrolnych, w tym przekazywanych przez podatników na żądanie organów podatkowych. NIK nie stwierdziła nieprawidłowości w działaniach dyrektorów izb administracji skarbowej.

Prawidłowo typowano podmioty do kontroli celno-skarbowych. Dobór podmiotów do kontroli w badanych urzędach celno-skarbowych zapewniał wybranie podmiotów, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże. Poprawiła się w 2020 r., jak i w I półroczu 2021 r., skuteczność kontroli dotyczących prawidłowości rozliczeń VAT, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości⁵, do liczby przeprowadzonych kontroli. Zmniejszyła się nato-

Wdrożone w ostatnich latach rozwiązania usprawniające pobór VAT okazały się skuteczne w okresie nagłego spowolnienia gospodarczego wywołanego epidemią COVID-19

⁵ Tj. kontroli z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł.

miast liczba zakończonych kontroli VAT i wydłużył się średni czas ich trwania. Wydłużeniu uległ również czas prowadzenia postępowań podatkowych. Spowodowane było to głównie ograniczeniami związanymi z sytuacją epidemiczną.

We wszystkich kontrolowanych urzędach skarbowych rzetelnie weryfikowano zasadność deklarowanych przez podatników zwrotów VAT. Czynności analityczne w tym zakresie obejmowały ocenę ryzyka opartą na pełnym przeglądzie dostępnych o podatniku danych, przeprowadzoną z wykorzystaniem dedykowanych do tego narzędzi. Prowadzone były adekwatne działania wyjaśniające niezgodności w rozliczeniach podatników VAT, systematycznie identyfikowane na poziomie centralnym w oparciu o dane z rejestrów zakupów i sprzedaży oraz deklaracji podatkowych. Niemniej w pięciu urzędach, spośród ośmiu badanych, stwierdzono opóźnienia w wyjaśnianiu tych niezgodności. Podmioty były wykreślane z rejestru podatników VAT w sytuacji zaistnienia przesłanek określonych w ustawie o podatku od towarów i usług. Natomiast w połowie badanych urzędów skarbowych stwierdzono przypadki opóźnienia w działaniach mających na celu aktualizację rejestru. W rezultacie rejestr podatników VAT nie zawsze był dostatecznie szybko aktualizowany.

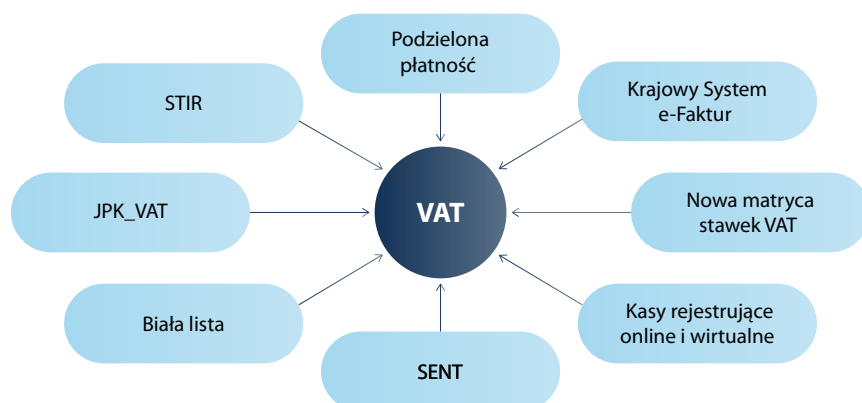
Administracja skarbową osiągnęła w badanym okresie większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Minister Finansów, mimo ograniczeń spowodowanych epidemią COVID-19, przygotował propozycje kolejnych rozwiązań mających przyczynić się do dalszego zwiększenia dyscypliny podatkowej i ograniczenia luki VAT oraz skutecznie wykorzystywał przygotowane przed 2020 r. narzędzia mające na celu uszczelnienie oraz usprawnienie poboru VAT. [str. 16]

Minister Finansów skutecznie kontynuował rozpoczęty kilka lat temu proces uszczelniania i usprawniania poboru VAT

Infografika nr 1
Zmiany systemowe



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

Rozwijane były narzędzia analityczne służące wykrywaniu nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT oraz rosła liczba danych przetwarzanych w procesach analitycznych. W ramach samego STIR liczba przetworzonych danych o transakcjach na rachunkach podmiotów kwalifikowanych w 2020 r. wzrosła o 34%, a w I półroczu 2021 r. o 15%. W związku z podejrzeniem wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych zwiększyła się liczba zabezpieczonych rachunków bankowych oraz kwoty środków zabezpieczonych na zablokowanych rachunkach. W 2020 r., na podstawie wyników analizy działalności monitorowanych podmiotów i podejrzeniem uszczupień podatkowych w kwocie 660,9 mln zł, dokonano blokady rachunków należących do 196 podmiotów, na których znajdowało się 96,2 mln zł (w 2019 r. w związku z podejrzeniem uszczupień podatkowych w kwocie 591,5 mln zł, na rachunkach należących do 120 podmiotów, zabezpieczono 69,7 mln zł). W I półroczu 2021 r. w związku z podejrzeniem uszczupień podatkowych w kwocie 234,6 mln zł dokonano blokad rachunków 80 podmiotów, na których było 23,5 mln zł. [str. 17]

Po wprowadzeniu obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności na określone towary i usługi (od listopada 2019 r.) – podatek wpłacony z jego zastosowaniem wzrósł ponad czterokrotnie w porównaniu do poprzedniego okresu, w którym umożliwiono podatnikom dokonywanie płatności z zastosowaniem nowego mechanizmu.

Na poziom zrealizowanych w badanym okresie dochodów podatkowych korzystnie wpłynęły działania uszczelniające system podatkowy, w tym wdrożone w latach poprzednich, mechanizm podzielonej płatności oraz system teleinformatyczny izby rozliczeniowej służący do przeciwdziałania wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

Dochody z VAT w 2020 r. wyniosły 184 551,9 mln zł i były o 3660,1 mln zł, tj. o 2% wyższe niż w 2019 r. W warunkach nagłego spowolnienia gospodarczego wywołanego epidemią COVID-19, nie nastąpiło nasilenie niekorzystnych dla ich gromadzenia zjawisk. Dochody z VAT były wyższe, w porównaniu do uzyskanych w 2015 r., o 61 431,1 mln zł, tj. o blisko 50%. W wyniku wdrożonych, przede wszystkim w latach poprzednich, działań mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych doszło do obniżenia poziomu ubytków w dochodach z podatku o towarów i usług. Luka VAT według wstępnych szacunków Ministerstwa Finansów⁶ zmniejszyła się do 10,8% potencjalnych wpływów. W 2018 r. i 2019 r. wynosiła ona średnio 12%, a w 2015 r. – 24,1%.

Dochody z VAT uzyskane w I półroczu 2021 r. wyniosły 101 620,4 mln zł i były o 23 201,5 mln zł, tj. o 29,6%, wyższe od uzyskanych w analogicznym okresie 2020 r. Były one także o 15 008,8 mln zł, tj. o 17,3%, wyższe niż w I półroczu 2019 r.

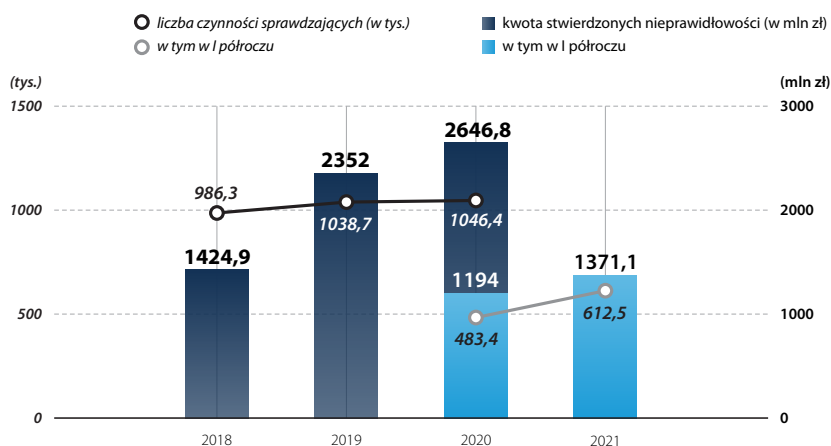
W celu dalszego uszczelnienia systemu podatkowego i ograniczenia niekorzystnych dla gromadzenia dochodów podatkowych zjawisk podjęto prace nad wdrożeniem Krajowego Systemu e-Faktur. [str. 23]

**Rosła liczba
i efekty weryfikacji
prawidłowości rozliczeń
VAT w toku czynności
sprawdzających**

Naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzali coraz więcej czynności sprawdzających prawidłowość rozliczeń VAT. Kontrole wszczynano, gdy analiza przedkontrolna wykazała duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości i straty dla budżetu państwa.

Wykres nr 1

Liczba oraz efekty czynności sprawdzających przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych



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

Liczba czynności sprawdzających wzrosła z 986,3 tys. w 2018 r. i 1038,7 tys. w 2019 r. do 1046,4 tys. w 2020 r. W I półroczu 2021 r. przeprowadzono 612,5 tys. takich czynności, gdy 483,4 tys. w analogicznym okresie roku poprzedniego. Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających wzrosła z 1424,9 mln zł w 2018 r. do 2352 mln zł w 2019 r. i do 2646,8 mln zł w 2020 r., tj. odpowiednio

⁶ Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2021–2024, Warszawa, kwiecień 2021 r.

o 65,1% oraz o 12,5%. W I półroczu 2021 r. stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1371,1 mln zł, tj. o 26,7% wyższą niż w I półroczu 2020 r. (1194 mln zł). [str. 36]

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej rzetelnie monitorowali wykorzystanie przez podległe urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe rozwiązań wspomagających administrację skarbową w poborze podatku VAT, w tym weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń VAT. W efekcie tych działań zwiększyła się liczba czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych dotyczących podatku VAT, w których wykorzystano dane o przepływach pieniężnych z systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej, a także z Jednolitych Plików Kontrolnych, co wpłynęło na wyższe kwoty ustaleń.

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej prawidłowo i skutecznie zarządzali procesem usprawniania poboru VAT

Przy wzroście liczby kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych dotyczących prawidłowości rozliczeń VAT, w których podległe badanym czterem izbom administracji skarbowej urzędy przeanalizowały dane gromadzone w ramach STIR o transakcjach i saldach na rachunkach bankowych, wzrosła w 2020 r., w porównaniu do roku poprzedniego, prawie trzykrotnie kwota stwierdzonych nieprawidłowości (wyniosła 57,4 mln zł) i ponad pięciokrotnie w I półroczu 2021 r., w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego (wyniosła 115,6 mln). W zakresie czynności sprawdzających dotyczących prawidłowości rozliczeń VAT, w których wykorzystano dane STIR, liczba takich czynności wzrosła w 2020 r. ponad dwukrotnie, a kwota ustaleń o 160%. W I półroczu 2021 r. czynności przeprowadzono dwukrotnie więcej niż w I półroczu 2020 r., a kwota ustaleń wzrosła o 44,4%.

Liczba czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w jednostkach podległych czterem izbom administracji skarbowej, wzrosła o 28% w 2020 r., w porównaniu do 2019 r., a o 23% w I półroczu 2021 r., w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. Kwota ustaleń była w 2020 r. wyższa odpowiednio o 150,2% (wyniosła 186 mln zł), a w I półroczu 2021 r. o 128,5% (wyniosła 217,7 mln zł).

Zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej z poborem podatku VAT, w tym weryfikowania przez podległe jednostki prawidłowości rozliczeń podatników, były przedmiotem 33 kontroli prowadzonych przez badane izby administracji skarbowej w podległych jednostkach, a sformułowane wnioski pokontrolne podlegały monitorowaniu. [str. 43]

Naczelnicy badanych czterech urzędów celno-skarbowych prawidłowo zorganizowali proces doboru podmiotów do kontroli. Analizy podmiotów kierowanych do kontroli były prowadzone przy wsparciu dostępnych narzędzi informatycznych oraz zgodnie z obowiązującymi instrukcjami. Dobór podmiotów do kontroli zapewniał wybranie podatników, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów celno-skarbowych rzetelnie i skutecznie weryfikowali prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT

Większość wszczętych kontroli celno-skarbowych VAT objęła okresy rozliczeniowe nie starsze niż dotyczące do dwóch lat poprzedzających rok rozpoczęcia kontroli (odsetek takich kontroli wyniósł średnio ponad

76%). Kontrole za starsze okresy rozliczeniowe wszczynano przeważnie w przypadku potrzeby objęcia kontrolą kolejnych podmiotów biorących udział w łańcuchu fikcyjnych transakcji, na wnioski prokuratur lub naczelników urzędów skarbowych.

W działaniach urzędów celno-skarbowych efektywnie wykorzystywano rozwiązania wspomagające administrację skarbową w weryfikowaniu rozliczeń VAT. Najbardziej przydatnymi i najczęściej wykorzystywanymi narzędziami w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń VAT, również w warunkach epidemii COVID-19, były aplikacje umożliwiające dostęp do danych z ewidencji zakupów i sprzedaży VAT podatników oraz gromadzonych w ramach STIR.

Wzrosła skuteczność⁷ kontroli rozliczeń VAT, która w czterech urzędach kontroli celno-skarbowej wyniosła średnio 81,5% w 2020 r. oraz 87,1% w I półroczu 2021 r., gdy 74,5% w 2019 r. oraz 80% w I półroczu 2020 r.

Ze względu na ograniczenia i obostrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19 wydłużył się średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT oraz postępowania podatkowego. W 2020 r. w badanych urzędach celno-skarbowych wydłużył się czas kontroli, w relacji do 2019 r., średnio o 137 dni⁸. W I półroczu 2021 r. średni czas trwania kontroli uległ dalszemu wydłużeniu w Mazowieckim UCS (do 589 dni) oraz Podkarpackim UCS (do 641 dnia), a skróceniu (do 325 dni) w Zachodniopomorskim UCS oraz (do 356 dni) w Wielkopolskim UCS. Średni czas trwania postępowań podatkowych w pierwszej instancji wydłużył się w 2020 r., w relacji do 2019 r., średnio o 59 dni⁹. Wydłużenie tego okresu miało również miejsce w I półroczu 2021 r. w trzech z czterech badanych urzędów celno-skarbowych. [str. 48]

W kontrolowanych urzędach skarbowych rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT

Wdrożone głównie w latach 2016–2019 rozwiązania, w tym umożliwiające dostęp do danych wykazywanych przez podatników w JPK_VAT oraz w ramach systemu STIR, umożliwiały naczelnikom urzędów skarbowych prowadzenie efektywnej weryfikacji deklarowanych przez podatników rozliczeń VAT na etapie czynności sprawdzających.

W kontrolowanych ośmiu urzędach skarbowych rzetelnie weryfikowano zasadność deklarowanych przez podatników zwrotów VAT, co potwierdzono na próbie dokonanych w badanym okresie 120 zwrotów na kwotę 1218,6 mln zł. W tym celu skutecznie wykorzystywano dedykowane temu narzędzia informatyczne. Podjęte czynności były właściwie udokumentowane, a zwroty dokonano w terminach wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług. [str. 65]

W urzędach skarbowych wyjaśniano centralnie identyfikowane rozbieżności w rozliczeniach podatników, jednak częściowo podejmując działania z opóźnieniem

Stopniowo wyjaśniano niezgodności w rozliczeniach VAT ujawniane w centralnie generowanych raportach, poprzez podejmowanie adekwatnych do rozpoznanych niespójności czynności weryfikacyjnych. Zdecy-

⁷ Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli.

⁸ Najbardziej okres ten wydłużył się w Wielkopolskim UCS w Poznaniu, tj. o 168 dni (z 311 do 479 dni), a najmniej w Mazowieckim UCS w Warszawie, tj. o 86 dni (z 401 do 487 dni).

⁹ Tj. średnio o 83 dni w Zachodniopomorskim UCS (z 222 do 305 dni), o 76 dni w Mazowieckim UCS (z 132 do 208 dni), o 39 dni w Podkarpackim UCS (z 164 do 203 dni), o 38 dni w Wielkopolskim UCS (z 164 do 202 dni).

dowaną większość tych spraw (86,5%) kontrolowane urzędy zakończyły ich wyjaśnieniem w terminach określonych przez Ministerstwo Finansów na przedłożenie informacji o stanie ich realizacji. Jednak na podstawie badania 241 rozbieżności stwierdzono, że działania te w prawie 40% spraw były rozpoczynane lub kontynuowane z opóźnieniem. W pięciu urzędach, z ośmiu badanych, wystąpiły przypadki, w których pierwsze próby kontaktu z podatnikiem podejmowano po ponad 30 dniach od udostępnienia przez Ministerstwo Finansów raportu o rozbieżnościach, lub przerwy w podejmowaniu czynności wynosiły ponad 60 dni.

We wszczętych kontrolach podatkowych udział kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe VAT nie starsze niż do dwóch lat poprzedzających rok ich wszczęcia wyniósł w 2020 r. w badanych urzędach skarbowych średnio 81,6% i obniżył się o 7,7 punktu procentowego w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2021 r. udział ten wyniósł 81,2% i był o 3,9 punktu procentowego wyższy w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Zmniejszyła się średnio o 25,9% w 2020 r. oraz 7,8% w I półroczu 2021 r., w porównaniu do analogicznych okresów roku poprzedniego, liczba zakończonych, w badanych urzędach skarbowych, kontroli podatkowych rozliczeń VAT. Ich skuteczność¹⁰ w 2020 r. poprawiła się średnio do 85,7% z 78,7% w 2019 r., a w I półroczu 2021 r. była zbliżona do poziomu osiągniętego w I półroczu 2020 r. i wyniosła 87,4% (89,1%). [str. 63, 66]

W kontrolowanych urzędach skarbowych systematycznie identyfikowano podmioty kwalifikujące się do wykreślenia z rejestru podatników VAT czynnych oraz w uzasadnionych przypadkach podmioty takie wykreślano z rejestru. Niemniej na podstawie badania 240 spraw, nieprawidłowości stwierdzono w 50 przypadkach. Były to głównie opóźnienia w czynnościach mających na celu ustalenie przesłanek uzasadniających wykreślenie podmiotów z rejestru lub w ich wyrejestrowywaniu i wystąpiły w co drugim badanym urzędzie. Stwierdzono także przypadki niepełnego lub nierzetelnego przeprowadzenia analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT lub VAT UE. [str. 61]

W celu utrzymania rejestru podatników podatku VAT na rzetelnym poziomie i wykreślenia z niego podmiotów, które nie powinny w nim figurować, w Ministerstwie Finansów zostały opracowane w latach 2017–2018 dla urzędów skarbowych procedury postępowania dotyczące w szczególności rejestracji podatników i płatników oraz rejestracji podatników VAT. Natomiast w marcu 2016 r. Ministerstwo Finansów przekazało *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*. NIK zwraca uwagę, że w badanym okresie wymienione wytyczne oraz procedury nie były aktualizowane mimo istotnej zmiany warunków, w których funkcjonowała administracja skarbową, tj. utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej oraz wprowadzenia licznych zmian systemowych dotyczących VAT (w tym w zakresie rejestracji podatników).

W badanych urzędach skarbowych podmioty były w uzasadnionych przypadkach wykreślane z rejestru podatników VAT, jednak częściowo działania te prowadzono z opóźnieniem

Ministerstwo Finansów nie aktualizowało szeregu wprowadzonych w latach 2016–2018 procedur lub wytycznych, mimo istotnej zmiany uwarunkowań, w których funkcjonowała administracja skarbową

¹⁰ Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli.

Wskazówki zawarte w tych dokumentach nie były także w pełni spójne. W szczególności niejednolicie określono termin podjęcia czynności sprawdzających w przypadku wątpliwości co do statusu zarejestrowanego podmiotu, w tym, gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej. *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* zostały zaktualizowane dopiero w sierpniu 2021 r. [str. 34]

Minister Finansów odpowiadając na wystąpienie pokontrolne, poinformował, że została dokonana analiza i aktualizacja dokumentów:

- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług* z sierpnia 2017 r.,
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych* z sierpnia 2017 roku.

Dokumenty te znajdują się na końcowym etapie przygotowania. Ponadto trwają prace nad aktualizacją *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* z sierpnia 2017 r. i na bieżąco są aktualizowane *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*, ostatnia aktualizacja miała miejsce w lutym 2022 r.

W badanym okresie kontrolowane urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe osiągnęły większość wartości mierników dotyczących rozliczeń VAT na poziomie oczekiwanym przez dyrektorów izb administracji skarbowej. [str. 57, 67]

4. WNIOSKI

W odniesieniu do przeprowadzonej kontroli, Najwyższa Izba Kontroli **Minister Finansów** wnioskuję o:

- kontynuowanie wdrażania nowych środków usprawniających pobór VAT w celu osiągnięcia dalszej poprawy w ściągальności podatku od towarów i usług,
- monitorowanie już wprowadzonych rozwiązań uszczelniających pobór VAT oraz szybkie wdrażanie w nich zmian mających na celu niedopuszczenie do pogorszenia się skuteczności poboru VAT,
- wzmocnienie nadzoru nad terminowością realizacji zadań urzędów skarbowych, w szczególności dotyczących wykreślenia z rejestru podatników VAT podmiotów nierzetelnych oraz weryfikowania centralnie identyfikowanych rozbieżności w rozliczeniach podatników VAT.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. Wypracowanie przez Ministra Finansów rozwiązań mających na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, oraz efekty tych rozwiązań

W badanym okresie funkcjonowały różnorodne rozwiązania mające na celu usprawnienie poboru VAT, w tym większość, która była wprowadzona w latach 2016–2019. Kluczowymi z nich, nakierowanymi na ograniczenie oszustw podatkowych, które przyczyniły się w badanym okresie do zwiększenia poboru podatku VAT, były – obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności oraz system teleinformatyczny izby rozliczeniowej – STIR.

Równocześnie rozszerzało się zastosowanie i efekty narzędzi informatycznych wspomagających administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości deklarowanych przez podatników rozliczeń podatkowych, w szczególności poprzez:

- rozbudowę na poziomie centralnym modeli analitycznych, wspomagających procesy wykrywania nadużyć podatkowych;
- analizowanie spójności przekazywanych obowiązkowo przez podatników danych z ewidencji zakupów i sprzedaży w postaci Jednolitego Pliku Kontrolnego oraz systematyczne wyjaśnianie przez jednostki KAS identyfikowanych w rozliczeniach podatników i ich kontrahentów niezgodności.

Ministerstwo Finansów proponowało kolejne rozwiązania systemowe mające na celu dalsze usprawnienie poboru VAT. Najważniejszym z nich było podjęcie prac nad powstaniem Krajowego Systemu e-Faktur.

Mechanizm podzielonej płatności

Rozwiązaniem systemowym, które efektywnie wpłynęło na ograniczenie oszustw karuzelowych i wyłudzeń z budżetu państwa zwrotów VAT, było wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności.

Początkowo – od 1 lipca 2018 r. – umożliwiono podatnikom dokonywanie płatności z zastosowaniem nowego mechanizmu. Natomiast od 1 listopada 2019 r. jego stosowanie jest obowiązkowe w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami, których wartość brutto przekracza 15 tys. zł i w których wykazano transakcje w zakresie towarów lub usług wymienionych w dodanym do ustawy o podatku od towarów i usług załączniku nr 15¹¹. Na wprowadzenie obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności w rozliczeniach VAT Polska uzyskała zgodę¹² na okres od 1 marca 2019 r. do 28 lutego 2022 r.

W Ministerstwie Finansów monitorowano środki na rachunkach bankowych VAT oraz sprawowano nadzór nad ich uwalnianiem. Od lipca 2018 r. do października 2019 r. podatnicy dokonali z zastosowaniem tego

¹¹ Obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności objął w szczególności dostawy towarów i świadczenia usług, które były do 31 października 2019 r. objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia lub odpowiedzialnością podatkową, wymienione w załączniku nr 11, 13 i 14 ustawy o podatku od towarów i usług.

¹² Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 51 z 22.02.2019, s. 19).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

mechanizmu 24,6 mln transakcji na kwotę 399 253 mln zł. Od listopada 2019 r. do grudnia 2020 r., po wprowadzeniu obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności na określone towary i usługi, liczba transakcji dokonanych z jego zastosowaniem wzrosła prawie czterokrotnie w porównaniu do poprzedniego okresu (od lipca 2018 r. do października 2019 r.). Dokonano 94,7 mln transakcji na kwotę 1 578 947 mln zł. W okresie od listopada 2019 r. do czerwca 2021 r. dokonano 138,1 mln transakcji na kwotę 2 350 636 mln zł.

Jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów rozwiązanie to umożliwiło urzędom skarbowym szybsze dokonywanie zwrotów VAT, co wpłynęło na lepszą płynność finansową przedsiębiorców. Ograniczyło także ryzyko pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej poprzez wzrost pewności obrotu gospodarczego oraz zmniejszyło obciążenia przedsiębiorców prowadzących działalność w sektorach objętych wcześniej mechanizmem odwrotnego obciążenia lub odpowiedzialnością solidarną i zobowiązanych do złożenia kaucji gwarancyjnej. W rezultacie w Ministerstwie Finansów przygotowano wnioski i Polska 23 lipca 2021 r. wystąpiła do Komisji Europejskiej o przedłużenie derogacji o kolejne trzy lata i upoważnienie Polski do stosowania obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności do towarów i usług, objętych tym mechanizmem na mocy wcześniejszego upoważnienia.

Ważnym narzędziem analitycznym umożliwiającym rozpoznawanie oszustw podatkowych w oparciu o dane z sektora finansowego był system teleinformatyczny izby rozliczeniowej¹³, tj. system analizy i przekazywania Szefowi KAS informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych systemem rachunków bankowych lub rachunków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.

System teleinformatyczny
izby rozliczeniowej

W Ministerstwie Finansów, począwszy od 2018 r., były prowadzone analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w oparciu o wskaźnik ryzyka oraz informacje i zestawienia otrzymane z Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A.

Szef KAS monitorował wyniki przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi oraz przygotował za poszczególne lata 2018–2020 sprawozdania z efektów STIR.

¹³ System został wprowadzony ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491). Poszczególne przepisy zaczęły wchodzić w życie stopniowo, począwszy od 13 stycznia 2018 r. Przepisy o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego weszły w życie z dniem 30 kwietnia 2018 r.

Stopniowo rosła liczba danych przetwarzanych w ramach STIR w procesach analitycznych¹⁴. W 2020 r. dane te obejmowały 15,4 mld transakcji przeprowadzonych na 18,9 mln rachunków, wobec 11,5 mld transakcji na 15,7 mln rachunków w 2019 r. oraz 8,5 mld transakcji na 11,6 mln rachunków w 2018 r.

W 2020 r. do grupy podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych zaklasyfikowano 81 tys. podmiotów, tj. więcej niż w latach poprzednich (29 tys. w 2018 r. oraz 58 tys. w 2019 r.).

Rosła liczba zablokowanych rachunków bankowych oraz kwoty środków zabezpieczonych na zablokowanych rachunkach. Szef KAS oraz upoważnieni naczelnicy urzędów celno-skarbowych zablokowali w 2020 r., na podstawie wyników analizy działalności podmiotu kwalifikowanego pod kątem wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, 1020 rachunków, na których znajdowały się środki w kwocie 96,2 mln zł. Rachunki należały do 196 podmiotów. Blokad rachunków dokonano w związku z podejrzeniem uszczupień podatkowych w kwocie 660,9 mln zł. W 2019 r. zablokowano środki w kwocie 69,7 mln zł na 562 rachunkach należących do 120 podmiotów kwalifikowanych, a uszczuplenia podatkowe oszacowano na kwotę 591,5 mln zł. W 2018 r. zablokowano środki w kwocie 10,3 mln zł na 41 rachunkach należących do 23 podmiotów.

W I półroczu 2021 r. dane STIR obejmowały 2,3 mld transakcji dokonanych na 6,5 mln rachunków (w I półroczu 2020 r. było to 2 mld transakcji na 6 mln rachunków). Do grupy podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych zaklasyfikowano 53 tys. podmiotów, gdy w I półroczu 2020 r. – 54 tys. Szef KAS oraz upoważnieni naczelnicy urzędów celno-skarbowych, na podstawie wyników analizy działalności podmiotu kwalifikowanego pod kątem wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, zablokowali w I półroczu 2021 r. 399 rachunków, na których znajdowały się środki w kwocie 23,5 mln zł, należące do 80 podmiotów. W analogicznym okresie 2020 r. zablokowali 272 rachunki i środki znajdujące się na tych rachunkach w kwocie 32 mln zł (rachunki należały do 58 podmiotów). Blokad rachunków dokonano w związku z podejrzeniem uszczupień podatkowych w kwocie 234,6 mln zł w I półroczu 2021 r. oraz 219,8 mln zł w I półroczu 2020 r.

W wyniku analiz danych STIR wytypowano w 2020 r. do dalszych czynności weryfikacyjnych 102 sieci transakcyjne podwyższonego ryzyka (łańcuchy) obejmujące 637 podmiotów oraz 53 sieci w I półroczu 2021 r. obejmujące 377 podmiotów. W 2019 r. wytypowano 105 takich sieci obejmujących 1009 podmiotów. Szacowana wartość potencjalnych nieprawidłowości wynosiła 595 mln zł dla spraw wytypowanych w 2020 r. oraz 136 mln zł wytypowanych w I półroczu 2021 r. (odpowiednio 428 mln zł w 2019 r.).

¹⁴ Ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1499, ze zm.) rozszerzony został zakres danych przesyłanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe do Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A., w szczególności od 8 sierpnia 2018 r. raportowane są informacje z rachunków VAT, od 1 lipca 2019 r. banki z wyjątkiem banków spółdzielczych przekazują informacje z rachunków lokaty terminowej, a banki spółdzielcze i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe informacje te przekazują od 1 stycznia 2020 r.

Administracja skarbowa osiągnęła określone w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na rok 2020* wartości mierników – *Monitorowanie czynności podejmowanych przez pracowników urzędów skarbowych w związku z raportami JPK_STIR oraz Efektywność realizacji działań w zakresie grupowej analizy ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do celów związanych z wyłudzeniami skarbowymi*. W 2020 r. relacja liczby rekordów zakończonych do liczby rekordów w zestawieniach z analizy danych JPK_STIR, które przekazano urzędów skarbowym do realizacji, wyniosła 79% wobec wartości planowanej przynajmniej 50%. Liczba przekazanych jednostkom KAS łańcuchów relacji transakcyjnych podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do celów związanych z wyłudzeniami skarbowymi wyniosła 102 szt. wobec wielkości planowanej co najmniej 100 szt.

W Ministerstwie Finansów, aby uprościć zasady systemu stawek VAT, opracowano nowy sposób identyfikowania towarów i usług na potrzeby opodatkowania VAT oraz nową matrycę stawek tego podatku.

Nowa matryca stawek VAT

Nowa matryca stawek VAT została wprowadzona ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁵. Koncepcję nowej matrycy stawek VAT oparto na założeniu, aby jedną stawką VAT objęte zostały całe grupy towarów.

Nowa matryca stawek VAT miała obowiązywać od 1 kwietnia 2020 r., następnie ustawą z dnia 31 marca 2020 r.¹⁶ termin ten został przesunięty na 1 lipca 2020 r. W związku z postulatami zgłaszanymi przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, jak i wystąpieniami producentów i serwisantów kas rejestrujących, Minister Finansów uznał za zasadne przesunięcie terminu stosowania nowych zasad, aby umożliwić podatnikom przygotowanie się do wprowadzonej reformy systemu.

Od 1 listopada 2019 r. podatnicy mogli występować w zakresie nowych stawek VAT z wnioskiem o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej¹⁷. Celem WIS było ułatwienie podatnikom stosowania przepisów dotyczących stawek VAT oraz zapewnienia im odpowiedniej ochrony prawnej. Decyzje WIS zasadniczo dotyczyły stanu prawnego obowiązującego od 1 lipca 2020 r., tj. wejścia w życie nowego sposobu identyfikowania towarów i usług na potrzeby podatku VAT oraz nowej matrycy stawek podatku¹⁸.

Podatnicy złożyli od 1 listopada 2019 r. do 30 czerwca 2021 r. 17,4 tys. wniosków o wydanie WIS. Prawie 80% wniosków została złożona w 2020 r. W I półroczu 2021 r. podatnicy złożyli 2677 wniosków, tj. mniej o 5206 (o 66%) niż w analogicznym okresie 2020 r. Większość wniosków

¹⁵ Dz. U. poz. 1751, ze zm.

¹⁶ Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, ze zm.).

¹⁷ WIS jest decyzją zawierającą opis towaru albo usługi, klasyfikację oraz właściwą dla sklasyfikowanego towaru lub usługi stawkę podatku.

¹⁸ Wyjątek stanowiły wydawnictwa książkowe, nuty, mapy i wydawnictwa prasowe, w tym e-booki i e-prasa, do których nowa matryca VAT obowiązywała od 1 listopada 2019 r. i istniała możliwość wydania WIS w stanie prawnym obowiązującym od 1 listopada 2019 r.

o wydanie WIS dotyczyła towarów, w szczególności wyrobów branży spożywczej. Wnioski o wydanie WIS w kategorii usług i świadczeń kompleksowych dotyczyły głównie usług wodociągowo-kanalizacyjnych, budowlanych i wykończeniowych, gastronomicznych, kosmetycznych i fitness.

Duża liczba wniosków o wydanie WIS, była związana z potrzebą podatników, jaką jest uzyskanie pewności co do prawidłowości stosowanych stawek podatku od towarów i usług (także w związku ze zmianą przepisów w zakresie matrycy stawek VAT), przy jednoczesnym skorzystaniu z funkcji ochronnej WIS. Spadek liczby wniosków o wydanie WIS (w I półroczu 2021 r.) może wynikać z faktu korzystania przez podatników z WIS wydanych dla innych podatników, które zostały zamieszczone w Biuletynie Informacji Publicznej KIS.

W okresie styczeń 2020 r. – czerwiec 2021 r. Krajowa Informacja Skarbowa wydała, na wniosek podatnika, 11 449 decyzji WIS. Dyrektor KIS, po rozpatrzeniu odwołania, wydał w drugiej instancji w tym okresie 288 decyzji i utrzymał większość, tj. 78,1%, decyzji WIS Krajowej Informacji Skarbowej. Ponadto Dyrektor KIS, mimo że podatnik nie wniósł odwołania na decyzję WIS, zmienił z urzędu 19 decyzji.

Podatnicy zaskarżyli co trzecią decyzję WIS wydaną w drugiej instancji. Wojewódzkie sądy administracyjne wydały 22 orzeczenia, w tym 14 korzystnych dla KIS. Na orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych podatnicy wnieśli dwie skargi kasacyjne. Do końca czerwca 2021 r. NSA nie wydał żadnego orzeczenia w sprawie WIS.

Uproszczenie zasad systemu stawek VAT i wprowadzenia WIS miało wpłynąć na uszczelnienie systemu VAT poprzez eliminację nieprawidłowości w zakresie stosowania przez podatników stawek VAT.

Kasy rejestrujące online
oraz mające postać
oprogramowania
(wirtualne)

Kolejnym projektem mającym na celu poprawę efektywności weryfikowania ewidencjonowania przez podatników sprzedaży było wprowadzenie kasy rejestrującej online (tzw. kasy online)¹⁹. Rozwiązanie, przygotowane przez Ministerstwo Finansów, wprowadzono ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach²⁰.

Od 1 maja 2019 r. podatnicy podatku od towarów i usług mogli prowadzić ewidencję sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przy zastosowaniu kas online, które zostały podłączone do internetu i przesyłały na bieżąco dane do Centralnego Rejestru Kas, prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Obowiązek stosowania nowego rodzaju kas rejestrujących dotyczył w pierwszej kolejności podatników prowadzących działalność gospodarczą w określonych w ustawie branżach. Najpierw objął on przedsiębiorców z branży paliwowej, a także świadczących usługi naprawy samochodów i motorowe-

¹⁹ Dane rejestrowane przy ich użyciu, a także dane o zdarzeniach istotnych dla pracy kasy są przekazywane w sposób ciągły i zautomatyzowany do systemu teleinformatycznego Centralnego Repozytorium Kas.

²⁰ Dz. U. poz. 675.

rów oraz wulkanizacji, następnie podatników z branży gastronomicznej, świadczenia usług krótkotrwałego zakwaterowania oraz sprzedaży paliw stałych, a w dalszej kolejności podatników świadczących usługi prawnicze, fryzjerskie, kosmetyczne, budowlane oraz w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i dentystów.

Od 1 stycznia 2020 r. obowiązkiem ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas online objęto przedsiębiorców z branży paliwowej (sprzedaż benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych) oraz świadczącej usługi naprawy samochodów i motorowerów oraz wulkanizacji.

Od 1 lipca 2020 r. obowiązek stosowania kas online miał objąć przedsiębiorców z branży gastronomicznej, świadczących usługi w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania, a także prowadzących sprzedaż paliw stałych przeznaczonych do celów opałowych, w tym wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu. Natomiast od 1 stycznia 2021 r. mieli w ten sposób ewidencjonować sprzedaż przedsiębiorcy świadczący usługi prawnicze, fryzjerskie, kosmetyczne, budowlane oraz w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i dentystów. Przyjęto także, że od 1 stycznia 2023 r. wszyscy podatnicy prowadzący sprzedaż na rzecz osób prywatnych zostaną zobowiązani do ewidencjonowania sprzedaży na kasach online.

Z powodu zagrożenia dla zdrowia publicznego oraz obostrzeń wprowadzonych w związku z epidemią COVID-19, na podstawie rozporządzenia z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii²¹, Minister Finansów przesunął o pół roku terminy rozpoczęcia ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej na kasach online w niektórych branżach. Ewidencjonowanie sprzedaży na kasach online dla przedsiębiorców objętych tym obowiązkiem od 1 lipca 2020 r. i 1 stycznia 2021 r. przesunięto na 1 stycznia 2021 r. i 1 lipca 2021 r. Nałożony na podatników obowiązek wymiany kas na nowe (kasy online) wiązał się z dodatkowymi obciążeniami dla podatników. Ministerstwo Finansów uwzględniło wnioski przedstawicieli przedsiębiorców, w tym Polskiej Izby Handlu, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz Związku Pracodawców Hoteli, Restauracji i Cateringu. Fiskalizacja kas online wymagała obecności serwisanta, co było utrudnione w czasie epidemii i wprowadzonych ograniczeń. Ministerstwo Finansów natomiast nie uwzględniło wniosków o kolejne przesunięcie terminu rozpoczęcia ewidencji za pomocą kas online przedsiębiorców z branży gastronomicznej, hotelarskiej, fryzjersko-kosmetycznej. Według danych Ministerstwa Finansów, większość przedsiębiorców z branż zobowiązanych do ewidencjonowania sprzedaży na kasach online posiadało zarejestrowaną kasę online przed upływem terminu wprowadzającego obowiązek ewidencjonowania sprzedaży na takich kasach.

²¹ Dz. U. poz. 1059.

W pierwszych miesiącach od wprowadzenia możliwości ewidencjonowania sprzedaży na kasach online, tj. od 1 maja do 31 grudnia 2019 r., zaewidencjonowano 357,3 mln transakcji na kwotę 31 689,4 mln zł. W całym 2020 r. było to 2495,9 mln transakcji na kwotę 194 316,7 mln zł. W I półroczu 2021 r. zaewidencjonowana sprzedaż na kwotę 139 694,1 mln zł była o 58 912,1 mln zł wyższa niż w I półroczu 2020 r., tj. o 72,9% (w I półroczu 2021 r. zawarto 2065,6 mln transakcji sprzedaży, gdy w I półroczu 2020 r. było ich 1161,9 mln).

Kasy rejestrujące mające postać oprogramowania (kasy wirtualne) instalowane na tablecie, smartfonie lub laptopie to kolejne rozwiązanie Ministerstwa Finansów wprowadzone w celu ograniczenia niezarejestrowanej sprzedaży detalicznej oraz unikania i uchylania się od opodatkowania w zakresie podatku VAT. Prace nad uruchomieniem projektu wdrożenia systemu kas wirtualnych podjęto 1 września 2019 r., a od 1 czerwca 2020 r. obowiązują przepisy²², zgodnie z którymi kasy mogły być stosowane przez podatników świadczących usługi: transportowe²³, hotelarskie, gastronomiczne oraz sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych przeznaczonych do celów opałowych. Kasy wirtualne wyposażone są w oprogramowanie mobilne przystosowane do internetowego przesyłu danych, dlatego mogły pełnić identyczne funkcje co kasy online. Pierwsze kasy wirtualne podatnicy zarejestrowali pod koniec grudnia 2020 r. W okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2021 r. zaewidencjonowano na nich 21,2 mln transakcji sprzedaży na kwotę 371 mln zł.

Kasy online lub wirtualne zarejestrowało ponad pół miliona podatników (tj. według stanu na 14 września 2021 r. – 522,4 tys. podatników).

W wyniku analizy danych z kas rejestrujących online oraz kas wirtualnych Ministerstwo Finansów wytypowało do dalszych czynności weryfikacyjnych 6683 podmiotów w 2020 r. oraz 93 podmioty w I półroczu 2021 r. Równocześnie oszacowano, że podmioty zaniżyły obroty²⁴ w 2020 r. na kwotę 249,5 mln zł oraz w I półroczu 2021 r. na kwotę 20,6 mln zł.

W Ministerstwie Finansów były prowadzone prace legislacyjne nad wprowadzeniem *nabycia sprawdzającego* do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²⁵. Wprowadzenie tego rozwiązania ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i przeciwdziałanie niezarejestrowaniu sprzedaży detalicznej na kasie rejestrującej. Czynność ta dotyczy wyłącznie faktycznego sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatko-

²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. poz. 957) i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. poz. 965).

²³ Tj. transport drogowy pasażerski, kolejowy, morski, wodny, lotniczy, kolejkami linowymi i inny, w tym wynajem samochodu z kierowcą.

²⁴ Szacowana wstępnie wartość zaniżenia obrotu została wyliczona jako różnica pomiędzy kwotą uznań na rachunkach bankowych a wykazaną kwotą obrotu według raportów dobowych z kas fiskalnych oraz w ewidencji JPK_V7 za okresy sprawozdawcze.

²⁵ Dz. U. z 2021 r. poz. 422, ze zm.

wego i kończy się w przypadku braku naruszenia przepisów – notatką albo mandatem i protokołem, jeżeli takie naruszenia wystąpią. Towar zakupiony w trakcie nabycia sprawdzającego ma być zwracany sprawdzanemu (chyba że rodzaj towaru lub jego właściwości nie pozwalają na jego ponowną sprzedaż), wraz z paragonem fiskalnym dokumentującym sprzedaż, jeżeli został wydany. Zmianę przygotowano w projekcie (z 26 lipca 2021 r.) ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁶. Przepisy umożliwiające stosowanie tego rozwiązania obowiązują od 1 stycznia 2022 r.²⁷

W Ministerstwie Finansów powrócono do koncepcji gromadzenia i weryfikacji faktur wystawionych przez przedsiębiorców.

Krajowy System e-Faktur

Od 24 marca 2020 r. w Ministerstwie Finansów prowadzono prace nad wprowadzeniem możliwości dokumentowania transakcji na podstawie faktur ustrukturyzowanych („e-faktury”), obok faktur papierowych i już występujących w obrocie gospodarczym – faktur elektronicznych.

Faktury ustrukturyzowane, według projektowanego rozwiązania, będą przygotowywane przez podatnika w lokalnych lub chmurowych systemach finansowo-księgowych według wzoru, a następnie przesyłane na bieżąco za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, tj. Krajowego Systemu e-Faktur – KSeF. KSeF zweryfikuje zgodność faktury z obowiązującym wzorem i przydzieli numer identyfikujący fakturę w systemie, tzw. numer systemowy. Po pozytywnej weryfikacji, na fakturze pojawi się data jej wystawienia, tj. data przesłania przez wystawcę do KSeF. W dniu przydzielenia numeru systemowego faktura będzie uznawana za otrzymaną. Otrzymywanie e-faktury przy użyciu KSeF będzie wymagało akceptacji odbiorcy takiej faktury. Gdy odbiorca nie wyrazi zgody na jej otrzymanie, wystawca prześle tę fakturę w sposób ustalony z odbiorcą, np. e-mailem, w postaci elektronicznej czy papierowej²⁸. Przepisy umożliwiające stosowanie tego rozwiązania wprowadzono od 1 stycznia 2022 r.²⁹

Zdaniem Ministerstwa Finansów, projektowane rozwiązanie przyczyni się nie tylko do wzmocnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku VAT, ale także uproszczenia samego procesu kontroli rozliczeń u przedsiębiorców, z uwagi na możliwość zdalnego monitorowania przez organy podatkowe obrotu dokumentowanego fakturami. KSeF umożliwi dokładniejsze typowanie do kontroli podatników występujących o zwrot VAT oraz poprawi skuteczność egzekucji administracyjnej. Faktury ustrukturyzowane będą uszczegółowieniem informacji znajdujących się w plikach JPK_VAT (z powodu zawartego w nich przedmiotu transakcji, terminu

²⁶ UD 260.

²⁷ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105).

²⁸ Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (UD 159).

²⁹ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2076).

i formy płatności, numeru rachunku bankowego wskazanego w treści faktury, na który potencjalnie wpłynie zapłata za nabyte towary lub usługi). W kontekście oszustw karuzelowych dane te umożliwią monitorowanie konkretnego towaru w łańcuchu dostaw, czego nie umożliwia ewidencja z JPK_VAT. Do Ministerstwa Finansów będą wpływały informacje o fakturach wystawionych przez podatnika w czasie zbliżonym do rzeczywistego, podczas gdy obecnie dane raportowane w JPK_VAT przekazywane są po maksymalnie 55 dniach (w przypadku deklaracji miesięcznej) lub 110–115 dniach (dla deklaracji kwartalnej) od zawarcia transakcji. Dane o numerach rachunków bankowych wskazanych w fakturach ustrukturyzowanych umożliwią Ministerstwu Finansów ich weryfikację z rachunkami wskazanymi w wykazie podatników (White lista). Podatnik wystawiający faktury w KSeF nie będzie musiał przysyłać na żądanie organów podatkowych struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego dla Faktur (JPK_FA). Dane te będą dostępne dla organów podatkowych w KSeF.

W Ministerstwie Finansów zaplanowano objęcie w przyszłości wszystkich przedsiębiorców obowiązkiem wystawiania e-faktur. W dniu 2 sierpnia 2021 r. Polska wystąpiła do Komisji Europejskiej o upoważnienie do stosowania obligatoryjnego fakturowania elektronicznego w okresie od 1 kwietnia 2023 r. do 31 marca 2026 r. W ocenie Ministerstwa Finansów, wprowadzenie ogólnego obowiązku stosowania ustrukturyzowanych faktur elektronicznych przyczyni się do uszczelnienia oraz zmodernizowania systemu podatkowego w zakresie podatku VAT. System powszechnego obowiązkowego fakturowania elektronicznego ma działać w oparciu o infrastrukturę wykorzystywaną przez dobrowolny model fakturowania elektronicznego.

Rozwiązanie oparto na wprowadzonym w 2018 r. we Włoszech obowiązku fakturowania elektronicznego w odniesieniu do wszystkich podatników mających siedzibę na terytorium Włoch (z wyjątkiem podatników korzystających ze zwolnień dla małych przedsiębiorstw) oraz do przekazywania faktur za pośrednictwem systemu zarządzanego przez włoskie organy podatkowe (Sistema do Interscambio).

Takie rozwiązanie, pomimo pewnych różnic, rozważano w 2015 r. W styczniu i lutym 2015 r. Departament Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów w ramach propozycji rozwiązań uszczelniających podatek VAT przedstawił m.in. utworzenie centralnego rejestru faktur i generowanie faktur za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów³⁰. Rejestr faktur został wskazany jako jedno z rozwiązań mogących ograniczyć możliwości popełniania oszustw VAT także przez *Zespół ekspercki do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy*³¹

³⁰ Propozycja wprowadzenia Centralnego Rejestru Faktur została przedstawiona w notatce z 23 stycznia 2015 r. Departamentu Podatku od Towarów i Usług skierowanej do nadzorującego go Departament Podsekretarza Stanu.

³¹ Zespół ekspercki powołany w ramach porozumienia o współpracy zawartego 30 stycznia 2014 r. pomiędzy Ministrem Finansów, Ministrem Spraw Wewnętrznych a Prokuratorem Generalnym w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej. W skład Zespołu wchodził przedstawiciel Policji, prokuratury i Ministerstwa Finansów. Celem Zespołu było opracowanie propozycji kierunków zmian prawnych służących wzmocnieniu mechanizmów przeciwdziałania przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy i ograniczeniu strat budżetu państwa w związku z tego rodzajami przestępstwami.

w raporcie z lipca 2015 r. oraz *Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego*³² w opinii z 20 sierpnia 2015 r.³³

W drugiej połowie 2015 r. w Departamencie Podatku od Towarów i Usług podjęto prace nad zarysowaniem wstępnej koncepcji Centralnego Rejestru Faktur (CRF). Przeprowadzono analizę rozwiązań stosowanych w innych państwach Unii Europejskiej, która wykazała, że w żadnym innym państwie Unii Europejskiej nie ma centralnego rejestru faktur online, to jest systemu pozwalającego na wystawianie faktur w czasie rzeczywistym na centralnym serwerze. W kilku państwach (Portugalii, Chorwacji, Czechach) wprowadzono rozwiązania, gdzie raportowanie następuje z opóźnieniem. Wstępna koncepcja CRF powstała w grudniu 2015 r. i zakładała, że wszystkie faktury o wartości powyżej 1 tys. zł będą wystawiane za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów (mali podatnicy dysponujący niezaawansowanym oprogramowaniem) lub w systemach księgowych podatnika (duzi podatnicy z zaawansowanymi systemami) i dane zawarte w fakturze będą wysyłane w czasie rzeczywistym (lub na koniec dnia) do systemu Ministerstwa Finansów.

Przygotowanie CRF zostało ujęte jako jeden z najważniejszych celów w *Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów na rok 2017*. W trakcie roku priorytet uzyskiwały inne rozwiązania, w tym mechanizm podzielonej płatności, a prace nad budową rejestru przesunięto na 2018 r., po objęciu od 1 stycznia 2018 r. obowiązkiem raportowania JPK_VAT wszystkich podatników.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w trakcie kontroli P/18/011 *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*, w piśmie z 8 listopada 2018 r., poinformował, że centralny rejestr faktur został wdrożony na wzór analizowanych wcześniej rozwiązań funkcjonujących np. w Portugalii, gdzie informacje o fakturach są raportowane z opóźnieniem – w efekcie objęcia od 1 stycznia 2018 r. ostatniej grupy przedsiębiorców obowiązkiem przesyłania plików JPK_VAT. Rejestr ten jest bazą budowaną na podstawie przekazywanych przez podatników plików JPK_VAT (...). W plikach JPK_VAT podatnicy przesyłają informacje z wszystkich faktur, które zostały wystawione i przez nich otrzymane. Informacje te trafiają do centralnej bazy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, gdzie powstaje zbiór danych, który można nazwać swoistym Centralnym Rejestrem Faktur, czyli po prostu informacją o wszystkich fakturach.

³² Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego została powołana na podstawie Zarządzenia nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. W jej skład weszli specjaliści z zakresu prawa podatkowego, przedstawiciele środowisk naukowych, przedsiębiorców oraz doradcy podatkowi. Zadaniem Rady było doradzanie Ministrowi Finansów w sprawach regulowanych prawem oraz przedstawianie własnych propozycji zmian przepisów prawa podatkowego. W ramach Rady działały Zespoły problemowe do spraw podatków bezpośrednich, podatków pośrednich, podatków lokalnych oraz administracji podatkowej, Ordynacji podatkowej i egzekucji administracyjnej.

³³ Opinia nr 8/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie propozycji z 3 czerwca 2015 r. Zespołu ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełnienia oszustw VAT. Rada Konsultacyjna zaakceptowała propozycje Zespołu.

Dyrektor Departamentu Administracji Podatkowej w trakcie kontroli P/17/001 *Wykonanie budżetu państwa w 2016 r.*, w piśmie z 2 lutego 2017 r., poinformował, że centralnym rejestrem faktur można, co do zasady, nazwać zarówno repozytorium przekazywanych zbiorczo przez podatników informacji o sprzedaży i zakupie na podstawie wystawionych faktur, jak i repozytorium samych faktur przekazywanych przez podatników do jednostkowej rejestracji w momencie wystawienia. W pierwszym przypadku działania resortu finansów skupiały się na rozwinięciu zakresu wykorzystywania struktur JPK w zakresie ewidencji zakupu i sprzedaży VAT (JPK_VAT) oraz rozbudowie funkcjonalności analitycznych systemu Repozytorium JPK, służącego do zbierania i gromadzenia tych plików. W drugim przypadku rozpatrywane było wdrożenie dodatkowego mechanizmu pozwalającego na gromadzenie i bezpośrednią weryfikację faktur wystawionych przez podatników.

JPK_VAT połączony z deklaracją

Innym ważnym rozwiązaniem umożliwiającym szybką i skuteczną weryfikację danych z deklaracji VAT było objęcie od 1 stycznia 2018 r. wszystkich podatników VAT czynnych obowiązkiem comiesięcznego przesyłania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, danych z ewidencji zakupów i sprzedaży w postaci jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT).

Obowiązek przekazywania danych z ewidencji VAT wprowadzono ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³⁴. Obowiązek ten objął najpierw od połowy 2016 r. dużych przedsiębiorców (w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) prowadzących ewidencje przy użyciu programów komputerowych, a od początku 2017 r. małych i średnich przedsiębiorców (prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych).

Począwszy od października 2020 r., podatnicy podatku od towarów i usług, zamiast dwóch dokumentów składanych w formie elektronicznej, tj. JPK_VAT i deklaracji VAT, wysyłają jeden JPK_VAT7M/JPK_VAT7K zawierający odpowiednio dane z deklaracji oraz ewidencji VAT. Zmiany przygotowane w Ministerstwie Finansów wprowadzono ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³⁵. Dane pozyskane na podstawie przesyłanych ewidencji miały umożliwić bardziej precyzyjne typowanie podmiotów do kontroli, a w rezultacie wpłynąć na przeprowadzanie mniejszej liczby kontroli u podatników rzetelnie prowadzących ewidencję. W nowym JPK_VAT rozszerzono zakres przekazywanych informacji. Nowymi elementami są oznaczenia:

- niektórych dostaw oraz usług, w szczególności transakcji dotyczących takich towarów wrażliwych, jak: leki, paliwa, papierosy, pojazdy i części samochodowe, budynki, budowle, grunty (tj. stosowanie kodów GTU);
- transakcji podlegających specjalnym procedurom VAT, np. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów następującej po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42, (tj. stosowanie ustalonych symboli).

³⁴ Dz. U. poz. 846, ze zm.

³⁵ Dz. U. poz. 1520, ze zm.

Termin wprowadzenia nowego JPK_VAT, ze względu na obostrzenia mające na celu ograniczenie rozprzestrzeniania się wirusa SARS-CoV-2, był przesuwany. Jego wdrożenie wymagało od przedsiębiorców dostosowania systemów finansowo-księgowych. Początkowo planowano, że zmiany od 1 kwietnia 2020 r. obejmą dużych podatników³⁶, a od 1 lipca 2020 r. pozostałych podatników. Termin dla dużych firm został następnie przesunięty³⁷ na 1 lipca 2020 r. Ostatecznie wszystkich podatników zobowiązano do przysyłania JPK_VAT7M/JPK_VAT7K (JPK_VAT z deklaracją)³⁸ od 1 października 2020 r.

W Ministerstwie Finansów regularnie analizowano spójność danych przekazanych przez podatników w deklaracji oraz JPK_VAT, a za okres od października br. odpowiednio w części deklaracyjnej oraz ewidencyjnej JPK_VAT7M/JPK_VAT7K, a także z danymi wykazanymi przez kontrahentów podatnika. Rozbieżności w rozliczeniach podatku VAT identyfikowano automatycznie za pomocą narzędzia informatycznego – Analizator JPK. Następnie raporty o rozbieżnościach były udostępniane pracownikom urzędów skarbowych za pośrednictwem aplikacji WRO-System bądź przekazywane w formie zestawień za pośrednictwem izb administracji skarbowych (w okresie od stycznia 2020 r. do czerwca 2021 r. Ministerstwo Finansów przekazało 117 raportów o rozbieżnościach). W ten sposób identyfikowano w szczególności:

- podmioty, które nie złożyły pliku JPK_VAT pomimo otwartego obowiązku VAT;
- podmioty deklarujące różne wartości podatku należnego/naliczonego w deklaracji VAT-7/VAT-7K i pliku JPK_VAT;
- podmioty, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w JPK_VAT w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach;
- podmioty, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów uwzględniły faktury VAT wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury;
- podmioty, które wystawiły faktury VAT, nie posiadając jednocześnie otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia takiej faktury;
- podmioty deklarujące różne wartości wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług w JPK_VAT i deklaracji VAT-UE;

Wykorzystywanie danych z JPK_VAT do identyfikowania niezgodności w rozliczeniach podatników i ich kontrahentów

³⁶ W rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162).

³⁷ Art. 58 pkt 4 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, ze zm.); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 576).

³⁸ Art. 72 pkt 2 ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz. U. z 2021 r., poz. 1072, ze zm.); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1127).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- podmioty, które złożyły deklaracje VAT z tzw. „zerowym” obrotem, a jednocześnie występują w złożonych przez kontrahentów plikach JPK_VAT (po stronie zakupów) jako dostawcy towarów i usług w badanym okresie;
- podmioty, które nie złożyły deklaracji VAT-7/VAT-7K, a jednocześnie występują w złożonych przez kontrahentów plikach JPK_VAT jako dostawcy towarów i usług (wystawcy faktur) w badanym okresie;
- podmioty, które odliczyły podatek VAT na podstawie tej samej faktury w kilku różnych okresach rozliczeniowych;
- przypadki, gdzie nabywca nie dokonał 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).

W efekcie czynności przeprowadzonych w urzędach skarbowych w 2020 r., wykazany przez podatników w deklaracji podatkowej lub nowym JPK_VAT podatek należny został zwiększony o 218,7 mln zł (w 2019 r. o 358,9 mln zł), a podatek naliczony został zmniejszony o 115,6 mln zł (w 2019 r. o 122,3 mln zł). W I półroczu 2021 r., w wyniku czynności urzędów skarbowych, wykazany przez podatników w deklaracji podatkowej lub nowym JPK_VAT podatek należny został zwiększony o 72,5 mln zł (w I półroczu 2020 r. o 52,1 mln zł), a podatek naliczony zmniejszony o 63,9 mln zł (w I półroczu 2020 r. o 35,2 mln zł). Ponadto urzędy skarbowe wykreślały z rejestru podatników VAT podmioty, które nie złożyły pliku JPK_VAT lub nowego JPK_VAT, pomimo takiego obowiązku.

Administracja skarbowa osiągnęła wynikający z *Kierunków działania i rozwoju KAS* miernik *Efektywność obsługi raportów automatycznych JPK_VAT*, mierzony relacją spraw w realizacji lub zakończonych do łącznej liczby spraw przekazanych w raportach do urzędów skarbowych. Na koniec 2020 r. wyniósł on 99% wobec wartości planowanej co najmniej 60%, a na koniec czerwca 2021 r. – 84,8%, gdy oczekiwano przynajmniej 65%.

Wykorzystywanie zaawansowanych narzędzi analitycznych

W Ministerstwie Finansów wykorzystywano zaawansowane narzędzia analityczne, których celem było zwiększenie efektywności działań Krajowej Administracji Skarbowej. Zbudowano SILNIK ANALIZ³⁹, tj. środowisko analityczne dedykowane analitykom KAS, wspomagające procesy wykrywania nadużyć podatkowych.

Wszystkie jednostki KAS mogły kierować wnioski, na podstawie których w Ministerstwie Finansów generowano sieci powiązań podatników.

W rezultacie wykorzystania SILNIKA ANALIZ (za pomocą Analizatora Sieciowego wspierającego i przyspieszającego proces analizy) w 2020 r. w Ministerstwie Finansów wygenerowano 904 sieci powiązań, z czego w odniesieniu do 128 przypadków kontrola została zakończona, a kwota ustalonych nieprawidłowości wyniosła 113,8 mln zł. W 2019 r. było to 2506 sieci powiązań, z czego w odniesieniu do siedmiu przypadków kontrola została zakończona, a kwota ustalonych nieprawidłowości

³⁹ Projekt SAN stworzony w ramach programu „Zwiększenie potencjału analitycznego i efektywności typowania do kontroli podatkowych oraz innych działań weryfikacyjnych KAS”.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wyniosła 1 mln zł. W I półroczu 2021 r. wygenerowano 215 sieci, z czego w odniesieniu do 125 przypadków kontrola została zakończona, a kwota ustalonych nieprawidłowości wyniosła 172,7 mln zł.

W ramach SILNIKA ANALIZ wykorzystywano model analityczny służący do wykrywania oszustw karuzelowych VAT. W 2020 r. zidentyfikowano 8,1 tys. podatników posiadających cechy „znikającego podatnika” (ang. *missing trader*), tj. o 2 tys. więcej niż w 2019 r., oraz 1,5 tys. takich podmiotów w I półroczu 2021 r. Listy takich podatników były następnie przekazywane do dalszej weryfikacji przez jednostki KAS.

W Ministerstwie Finansów były również prowadzone analizy pogłębione, obejmujące w szczególności podmioty deklarujące VAT do zwrotu w ramach procedury karuzeli podatkowej. W rezultacie czynności weryfikacyjnych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe:

- wstrzymano w 2020 r. VAT do zwrotu w kwocie 16,1 mln zł, tj. o 9,5 mln zł większej niż w 2019 r., oraz w kwocie 3,8 mln zł w I półroczu 2021 r.;
- wykreślono w 2020 r. z rejestru podatników VAT ośmiu podatników (w 2019 r. – 36).

W 2020 r. administracja skarbową osiągnęła miernik wynikający z *Kierunków działania i rozwoju KAS na 2020 r. – Liczba wygenerowanych analiz w Ministerstwie Finansów z użyciem SILNIKA ANALIZ (SAN)*. Przeprowadzono 5387 takich analiz, gdy planowano co najmniej 200. Według stanu na koniec czerwca 2021 r. miernik ten nie został w pełni osiągnięty. Z wykorzystaniem SILNIKA ANALIZ wygenerowano 1482 analizy, gdy planowano przeprowadzić przynajmniej 1750 analiz.

Dyrektor Departamentu Analiz w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, iż *wartość miernika jest niższa niż przewidywana, ponieważ wprowadzono modyfikację algorytmu wyliczania listy podmiotów, w stosunku do których istnieje prawdopodobieństwo pełnienia roli tzw. znikającego podmiotu (missing trader). Modyfikacja ta miała na celu ograniczenie listy, tak aby finalne zestawienie było jak najbardziej efektywne.*

Na podstawie analizy danych wykazanych przez podatników w złożonych przez nich deklaracjach VAT weryfikowano rozbieżności pomiędzy wykazaną w deklaracji za dany okres rozliczeniowy „kwotą do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy” a wykazaną w deklaracji za kolejny okres rozliczeniowy „kwotą nadwyżki z poprzedniej deklaracji”. W następstwie tych analiz przekazano urzędowi skarbowemu do weryfikacji wykazy obejmujące 6,3 tys. podmiotów w 2019 r., 1,9 tys. w 2020 r. oraz 0,5 tys. w I półroczu 2021 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 111,1 mln zł w 2019 r., 39,4 mln zł w 2020 r. oraz 11,5 mln zł w I półroczu 2021 r.

W obszarze podatku od towarów i usług były prowadzone w Ministerstwie Finansów także analizy oparte na doraźnie konstruowanych zestawach zmiennych opisujących scenariusze potencjalnych nadużyć w VAT we wnioskowanym przez zlecającego zakresie. Wygenerowane listy typo-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wań (brutto) oraz karty weryfikacji indywidualnej były przekazywane do wnioskodawców celem wykorzystania w procesach typowania do kontroli lub innych czynności proceduralnych lub operacyjnych.

Pakiet przewozowy

Znaczącym rozwiązaniem systemowym uzupełniającym i wspierającym uszczelnienie poboru podatku VAT był wprowadzony w 2017 r.⁴⁰ „pakiet przewozowy”.

Umożliwił on monitorowanie w czasie rzeczywistym zgłoszonego do systemu transportu towarów wrażliwych na terytorium naszego kraju (m.in. paliw, alkoholu skażonego, olejów roślinnych, suszu tytoniowego, gazu LPG, towarów zawierających w swym składzie alkohol etylowy) oraz realizowanie działań weryfikacyjnych w czasie rzeczywistym, w tym w ramach kontroli celno-skarbowej. Do monitorowania drogowego przewozu towarów były wykorzystywane dane geolokalizacyjne. Z założenia rozwiązanie to miało mieć charakter prewencyjny i zniechęcać do prowadzenia nielegalnej działalności.

Wykorzystywanie struktur JPK na żądanie

Kolejnym rozwiązaniem usprawniającym weryfikowanie poprawności zadeklarowanego podatku było wykorzystanie struktur JPK na żądanie pozyskiwanych w trakcie kontroli podatkowej, celno-skarbowej, czynności sprawdzających lub postępowania podatkowego.

Przepisy zobowiązują wszystkich podatników, którzy prowadzą księgi podatkowe i wytwarzają dowody księgowe w formie elektronicznej, do przekazania na żądanie organów podatkowych struktury JPK w układzie i formacie umożliwiającym jego łatwe przetwarzanie od 1 lipca 2018 r. Początkowo obowiązek ten, od 1 lipca 2016 r., objął dużych przedsiębiorców. Jednolity Plik Kontrolny wprowadzono ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁴¹. JPK na żądanie obejmował w badanym okresie siedem struktur: JPK_KR księgi rachunkowe, JPK_FA faktury VAT, JPK_WB wyciąg bankowy, JPK_MAG magazyn, JPK_PKPIR podatkowa księga przychodów i rozchodów, JPK_EWP ewidencja przychodów, a od 1 września 2019 r. rolnicy ryczałtowi mogli przesyłać JPK_FA_RR faktury VAT.

Ministerstwo Finansów monitorowało wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania przekazania takich plików, z wykorzystaniem przyjętego w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2020 r.* miernika *Wykorzystanie plików JPK w kontrolach celno-skarbowych*. JPK na żądanie wykorzystano w 79% kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawniał do przekazania takich plików, przy planowanej do osiągnięcia wartości 60%. Oczekiwanej w 2020 r. wartości miernika nie osiągnęła jedna (z 16) izba administracji skarbowej (według danych IAS we Wrocławiu wykorzystano pliki w 58% kontroli). Według analiz Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów mimo występowania do podatników przez kontrolu-

⁴⁰ Rozwiązanie wprowadzone ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. poz. 708, ze zm.) stanowiło uzupełnienie i wsparcie dla wprowadzonych w II połowie 2016 r. rozwiązań w ramach tzw. pakietu paliwowego i energetycznego.

⁴¹ Dz. U. poz. 1649, ze zm.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

jących w ramach prowadzonych kontroli z żądaniem przekazania danych w strukturze JPK, takie dane nie były niejednokrotnie udostępniane ze względu na sytuację epidemiczną i ograniczenia w składzie kontrolowanych podmiotów.

Miernik *Wykorzystanie plików JPK w kontrolach celno-skarbowych* nie został przyjęty w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na rok 2021*. Nadal jednak monitorowano wykorzystanie tych plików w kontrolach celno-skarbowych. Pliki JPK na żądanie wykorzystano w I półroczu 2021 r. w 60% kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania ich przekazania, tj. na 779 kontroli celno-skarbowych, w których podatnicy podlegali obowiązkowi udostępnienia struktur JPK, pobrano i wykorzystano struktury JPK na żądanie w 465 kontrolach. W I półroczu 2020 r. na 294 kontrole pobrano i wykorzystano struktury JPK na żądanie w 191 kontrolach (tj. 65% kontroli).

W 2020 r. urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe otrzymały w prowadzonych kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych – 7236 struktur JPK na żądanie. Najwięcej było pobrań JPK_FA (2122), JPK_PKPIR (1777) i JPK_WB (1507). W I półroczu 2021 r. odpowiednio urzędy te otrzymały 4007 struktur JPK na żądanie, w tym JPK_FA – 1303, JPK_PKPIR – 901 oraz JPK_WB – 829 (w I półroczu 2020 r. – 2384 struktur (w tym JPK_FA – 794, JPK_PKPIR – 430 oraz JPK_WB – 586).

Do przeglądania plików JPK na żądanie jednostki KAS korzystały z aplikacji GenJPK. Z aplikacji GenJPK według stanu na dzień:

- 30 czerwca 2020 r. korzystało 3842 użytkowników (32 975 uruchomień),
- 30 czerwca 2021 r. z aplikacji korzystało 7377 użytkowników (138 991 uruchomień).

W 2020 r. urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykorzystały obowiązkowo składane przez podatników JPK_VAT oraz struktury JPK na żądanie w 8509 kontrolach, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 3795,7 mln zł. Ponadto urzędy te wykorzystały JPK_VAT i struktury JPK na żądanie w 675,5 tys. czynności sprawdzających i 3,1 tys. postępowań podatkowych.

JPK_VAT i struktury JPK na żądanie urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykorzystały w I półroczu 2021 r. w 5359 kontrolach, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 1884,1 mln zł, gdy w I półroczu 2020 r. wykorzystały w 2859 kontrolach, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 1635,5 mln zł. Urzędy te wykorzystały w I półroczu 2021 r. również JPK_VAT i struktury JPK na żądanie w 511,5 tys. czynności sprawdzających i w 2,7 tys. postępowań podatkowych (w I półroczu 2020 r. w 295,5 tys. czynności sprawdzających i 1,2 tys. postępowań podatkowych).

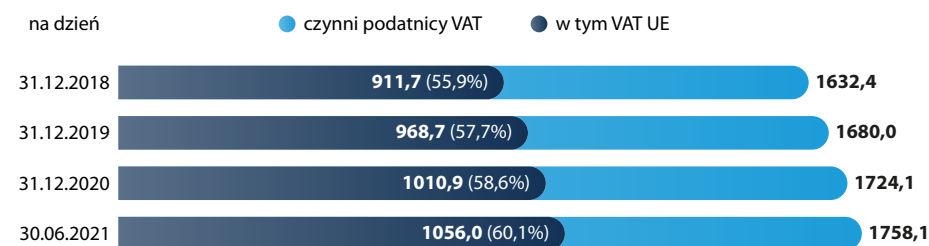
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wykaz podatników VAT, tzw. white lista

Wprowadzenie wykazu podatników VAT⁴², a następnie od 1 stycznia 2020 r. nałożenie na podatników VAT czynnych obowiązku dokonywania płatności powyżej 15 tys. zł na rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej zamieszczony w wykazie, miało na celu ograniczyć ryzyko uwikłania się nabywców towarów i usług w procedurę zmierzającą do wyłudzenia VAT.

Wykres nr 2

Liczba podatników VAT czynnych, w tym VAT UE (w tys.)



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

Według stanu na 31 grudnia 2020 r. zarejestrowanych było 1724,1 tys. podatników VAT czynnych, tj. o 2,6% więcej niż na koniec 2019 r. Natomiast na koniec I półrocza 2021 r. było 1758,1 tys. podatników VAT czynnych.

Wykaz prowadzony przez Szefa KAS (baza ogólnodostępna) obejmował zarejestrowanych podatników VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT. Zawarto w nim dane dotyczące podatników VAT, w szczególności: numer NIP, numer Regon, adres siedziby, numery rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. Płatności dokonane na rachunek spoza wykazu, a także bez zastosowania mechanizmu podzielonej płatności, skutkowały objęciem solidarną odpowiedzialnością nabywcy wraz z dostawcą (lub usługodawcą) za jego zaległości podatkowe. Podatnik ponadto nie mógł zaliczyć tej kwoty do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, chyba że poinformował naczelnika urzędu skarbowego w ciągu siedmiu dni (na czas epidemii termin ten został wydłużony do 14 dni) od dnia zlecenia transakcji o numerze rachunku, na który został dokonany przelew.

Urzędy skarbowe dokonywały rejestracji podmiotu dla celów podatkowych po dokonaniu oceny ryzyka rejestracji podmiotu z uwzględnieniem poziomu ryzyka. W tym celu w aplikacji WRO-System utworzono dwa moduły dotyczące Systemu Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego (SKORP)⁴³: SKORP *Rejestracja* i SKORP *Ocena podatnika VAT*. Pierwszy moduł dotyczy podatników rozpoczynających działalność gospodarczą

⁴² Wykaz podatników VAT wprowadzony ustawą z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1018, ze zm.), publikowany na Portalu Podatkowym 1 września 2019 r.

⁴³ Centralny, zautomatyzowany, jednolity dla całej KAS system oceny ryzyka podatkowego w obszarze podatku VAT.

bądź rejestrujących się jako czynni podatnicy podatku od towarów i usług, a drugi dedykowany był czynnym podatnikom podatku VAT. W obu przypadkach podatnicy kwalifikowani byli do jednej z trzech grup ryzyka (niskie, podwyższone, wysokie), a ocena dokonywana była w oparciu o modele ekonometryczne stosowane w zarządzaniu ryzykiem, jak również i inne cechy zidentyfikowane jako zwiększające prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości podatkowych.

Naczelnicy urzędów skarbowych w 2020 r. wykreślili z rejestru podatników VAT 267,1 tys. podatników VAT czynnych, tj. o 4,5% więcej niż w roku poprzednim, w tym:

- 174,3 tys. podatników z powodu zaprzestania wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu (art. 96 ust. 6–8 ustawy o VAT),
- 63,3 tys. podatników z powodu zawieszenia działalności gospodarczej (art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT),
- 20,8 tys. podatników z powodu niezłożenia deklaracji za trzy kolejne miesiące lub za kwartał lub złożenia „zerowych” deklaracji przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały (art. 96 ust. 9a pkt 2–3).

Z urzędu wykreślono 8,6 tys. podatników, gdy w wyniku podjętych czynności sprawdzających okazało się, że podatnik nie istnieje, podał nieprawdziwe dane w zgłoszeniu rejestracyjnym lub pomimo udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z nim (art. 96 ust. 9 pkt 1–3 ustawy o VAT).

W I półroczu 2021 r. w urzędach wykreślono 125,1 tys. podatników, tj. o 5,7% więcej niż w analogicznym okresie 2020 r.

Wykreślanie z rejestru podatników VAT, zdaniem Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów, jest czynnością materialnotechniczną, w związku z tym naczelnik urzędu skarbowego nie wydaje decyzji administracyjnej w tej sprawie. Ponadto nie można zgodzić się z twierdzeniami zawartymi w niektórych wyrokach sądów, że brak zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT w trybie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT czy też dokonanie takiego wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9 lub 9a ustawy o VAT w formie innej niż decyzja podatkowa powoduje, że podatnik może być pozbawiony możliwości skontrolowania dokonanej przez organ podatkowy czynności oraz że decyzja podatkowa to jedyna forma prawna działania organu zapewniająca podatnikowi należytą ochronę przed potencjalną samowolą organów podatkowych. Zastępca Dyrektora Departamentu w odpowiedzi na te stwierdzenia wskazał na rolę instytucji autokontroli, która pozwala organom podatkowym na eliminację skutków prawnych własnych czynności jeszcze na etapie postępowania przedsądowego. Wykreślanie przez urzędy skarbowe podmiotów z rejestru podatników VAT opiera się na uzasadnionych i udowodnionych przesłankach, każdy zaś przypadek podlega indywidualnej ocenie w kontekście całokształtu występujących okoliczności.

W odniesieniu do podmiotów, którym urząd skarbowy odmówił rejestracji VAT po uzyskaniu informacji, że podmiot nie istnieje pod wskazanym adresem, Ministerstwo Finansów zalecało podjęcie postępowania mającego na celu wydanie decyzji o uchyleniu lub unieważnieniu numeru NIP.

Wytyczne i procedury dotyczące organizacji pracy urzędów skarbowych w zakresie VAT

Postępowanie to miało na celu przekazanie informacji o uchyleniu NIP do opinii publicznej, a w szczególności do obrotu gospodarczego, poprzez ujawnienie jej w Krajowym Rejestrze Sądowym i Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Informacja ta miała być ostrzeżeniem dla innych uczestników rynku ekonomicznego i potencjalnych kontrahentów, że podmiot posługiwał się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

W celu utrzymania rejestru podatników podatku VAT na rzetelnym poziomie (i wykreślenia z niego podmiotów, które nie powinny w nim figurować) w Ministerstwie Finansów zostały opracowane dla urzędów skarbowych procedury postępowania, w tym dotyczące rejestracji podatników i płatników⁴⁴, rejestracji podatników VAT⁴⁵, rejestracji podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT UE)⁴⁶, procedury analizy ryzyka w zakresie rejestracji⁴⁷. W marcu 2016 r. Ministerstwo Finansów przekazało *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*.

Wymienione wytyczne oraz procedury (z lata 2016–2018) dotyczące organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług w badanym okresie nie były aktualizowane mimo istotnej zmiany warunków, w których funkcjonowała administracja skarbowa, tj. utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej, wprowadzenia licznych zmian systemowych dotyczących VAT (w tym w zakresie rejestracji podatników), rozwoju narzędzi informatycznych (np. umożliwiających szeroki dostęp dla pracowników urzędów skarbowych do danych z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w postaci jednolitego pliku kontrolnego, dostęp do danych o niezgodnościach występujących w cyklicznie udostępnianych urzędem skarbowym raportach przez Departament Analiz w Ministerstwie Finansów). Wskazówki zawarte w tych dokumentach nie były także w pełni spójne. W szczególności niejednolicie określono termin podjęcia czynności sprawdzających w przypadku wątpliwości co do statusu zarejestrowanego podmiotu, w tym gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej.

Aktualizacji wytycznych z marca 2016 roku dokonano w sierpniu 2021 r., gdy Szef KAS przekazał do jednostek podległych do stosowania dokument pn. *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*. Natomiast prace nad uaktualnieniem *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług* z sierpnia 2017 r. oraz *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych* z sierpnia 2017 roku nie zostały zakończone. Zastępca Szefa KAS poinformował również, że w możliwie najbliższym czasie zaktualizowana zosta-

⁴⁴ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników z sierpnia 2017 r.

⁴⁵ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług z sierpnia 2017 r.

⁴⁶ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z sierpnia 2017 r.

⁴⁷ Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu z maja 2018 r.

nie *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* z sierpnia 2017 r.

5.2. Monitorowanie przez Ministerstwo Finansów skuteczności działań administracji skarbowej dotyczącej poboru VAT, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Rozwój narzędzi informatycznych usprawnił weryfikację przez jednostki KAS danych przekazywanych przez podatników. W większym stopniu weryfikacja ta mogła również odbywać się na etapie mniej absorbujących podatników czynności sprawdzających.

Poprawiła się relacja dochodów podatkowych do sumy tych dochodów i przyrostu należności pozostałych do zapłaty z tego tytułu z 98,7% w 2019 r. do 99,4%.

Administracja skarbowa osiągnęła w 2020 r. oraz w I półroczu 2021 r. większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa KAS. Ministerstwo Finansów prowadziło systematyczne działania nakierowane na poprawę jakości i jednolitości orzecznictwa KAS. Niemniej w 2020 r. jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych była niższa od oczekiwań Szefa KAS.

W 2020 r. wpływy z podatku VAT wyniosły 297 697,5 mln zł i w porównaniu do 2019 r. były wyższe o 3690,1 mln zł, tj. o 1,3%, a w porównaniu z uzyskanymi w 2015 r. o 86 819,1 mln zł, tj. o 41,2%. W I półroczu 2021 r. wpływy wzrosły w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego o 26 916,1 mln zł, tj. o 19,5%, i wyniosły 165 166,2 mln zł. Były one także o 23 431,2 mln zł, tj. o 16,5%, wyższe niż w I półroczu 2019 r.

Dynamika wpływów z VAT była wyższa niż zwrotów

W 2020 r. urzędy skarbowe podatnikom zwróciły VAT w kwocie 113 118,9 mln zł, a w 2019 r. w kwocie 113 074,5 mln zł. W porównaniu do 2015 r. kwoty zwrócone podatnikom VAT w 2020 r. były wyższe o 25 556 mln zł, tj. o 29,2%. Zwroty VAT dokonane w I półroczu 2021 r. w kwocie 63 527,9 mln zł były wyższe o 3713,1 mln zł, tj. o 6,2%, od wypłaconych w analogicznym okresie 2020 r. oraz o 8436 mln zł, tj. o 15,3%, wyższe niż w I półroczu 2019 r.

Dynamika wpływów z VAT w latach 2015–2020 była wyższa niż zwrotów VAT, co pozytywnie wpłynęło na wzrost dochodów podatkowych.

W Ministerstwie Finansów monitorowano wyniki weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatników w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli przeprowadzanych przez urzędy celno-skarbowe. Wdrożone głównie w latach 2016–2019 rozwiązania, w tym umożliwiające dostęp do danych wykazywanych przez podatników w JPK_VAT oraz w ramach systemu STIR, pozwoliły na przeprowadzanie większości weryfikacji deklarowanych rozliczeń VAT już na etapie czynności sprawdzających.

Rosła liczba i efekty weryfikacji prawidłowości rozliczeń VAT w toku czynności sprawdzających

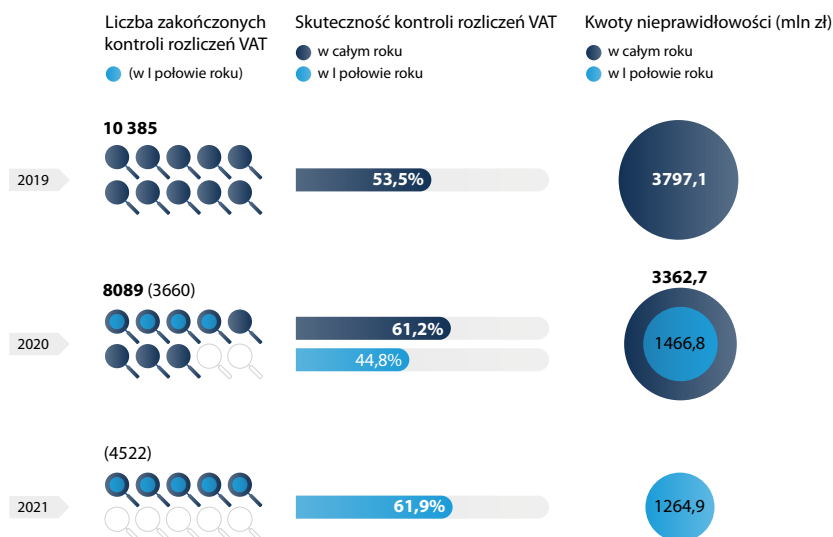
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Urzędy skarbowe przeprowadzały coraz więcej czynności sprawdzających prawidłowość rozliczeń VAT. Ich liczba wzrosła z 986,3 tys. w 2018 r. i 1038,7 tys. w 2019 r. do 1046,4 tys. w 2020 r., tj. o 6,1% w porównaniu do 2018 r. oraz o 0,7% do 2019 r. W I półroczu 2021 r. przeprowadzono 612,5 tys. takich czynności, gdy 483,4 tys. w analogicznym okresie roku poprzedniego. Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających wzrosła z 1424,9 mln zł w 2018 r. do 2352 mln zł w 2019 r. i do 2646,8 mln zł w 2020 r., tj. odpowiednio o 65,1% oraz o 12,5%. W I półroczu 2021 r. stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1371,1 mln zł, tj. o 26,7% wyższą niż w I półroczu 2020 r. (1194 mln zł).

Zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych oraz kwoty stwierdzonych nieprawidłowości

Infografika nr 2

Skuteczność* kontroli rozliczeń VAT, liczba kontroli podatkowych obejmujących rozliczenia VAT przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz kwoty stwierdzonych nieprawidłowości (ogółem w kraju)



*Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli.

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

W latach 2019–2020 zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych rozliczeń VAT i kwota stwierdzonych nieprawidłowości. Urzędy skarbowe przeprowadziły 8089 kontroli podatkowych w 2020 r., tj. o 37,1% mniej niż w 2018 r. i o 22,1% mniej niż w 2019 r. Natomiast w I półroczu 2021 r. liczba kontroli, w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r., zwiększyła się z 3660 do 4522, tj. o 23,6%.

Kontrole zasadności zwrotu VAT stanowiły w 2020 r. w urzędach skarbowych 25,8% kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług ogółem, podobnie jak w 2019 r. (27,1%). W I półroczu 2021 r. udział ten wyniósł 20,2% i był niższy o 7,3 punktu procentowego niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

Kwota stwierdzonych w kontrolach podatkowych nieprawidłowości obniżyła się z 5515,7 mln zł w 2018 r. oraz 3797,1 mln zł w 2019 r. do 3362,7 mln zł

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w 2020 r. W I półroczu 2021 r. kwota ta wyniosła 1264,9 mln zł i była o 13,8% niższa w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Kwota nieprawidłowości ustalana w jednej kontroli podatkowej dotyczącej rozliczeń podatku od towarów i usług wyniosła w 2020 r. średnio 415,7 tys. zł i była wyższa niż w 2019 r. o 50,1 tys. zł (o 13,7%) oraz niższa niż w 2018 r. o 13,2 tys. zł (o 3,1%). W I półroczu 2021 r. kwota ta wyniosła średnio 279,7 tys. zł, gdy w analogicznym okresie 2020 r. – 400,8 tys. zł.

Skuteczność kontroli podatkowych rozliczeń VAT, mierzona relacją liczby kontroli dotyczących rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT ogółem, wzrosła z 92,5% w 2019 r. do 95,2% w 2020 r. W I półroczu 2021 r. skuteczność ta wyniosła 92,3%, gdy w analogicznym okresie 2020 r. – 93,8%, tj. była niższa o 1,5 punktu procentowego. Natomiast udział kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę wyższą niż 3 tys. zł, w liczbie takich kontroli wzrósł z 53,5% w 2019 r. do 61,2% w 2020 r. W I półroczu 2021 r. tak mierzona skuteczność wyniosła 61,9%, gdy w I półroczu 2020 r. 44,8%.

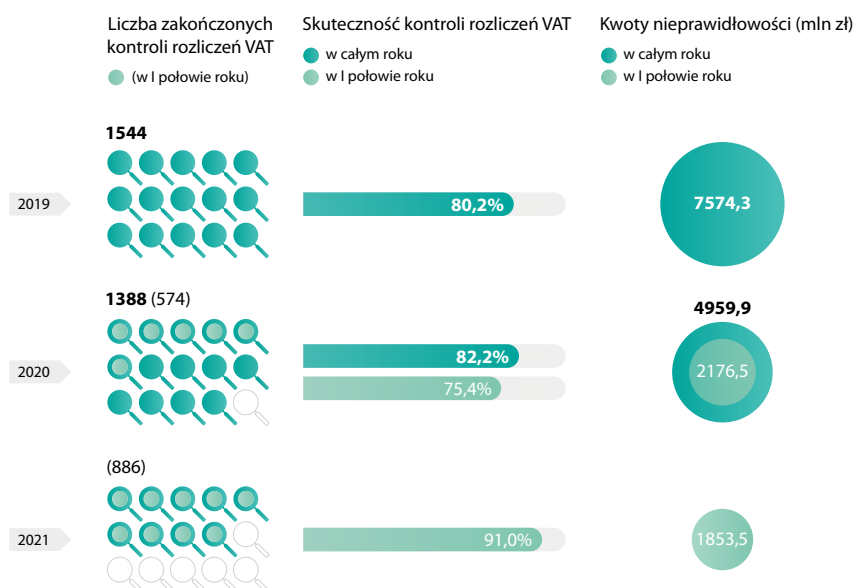
Kontroler zrealizował średnio w 2020 r. trzy kontrole podatkowe rozliczeń VAT, stwierdzając nieprawidłowości w kwocie 1116,8 tys. zł. Kwota ta była o 36,5% niższa niż w 2018 r. i o 11,5% niż w 2019 r. W latach 2018–2019 na jednego kontrolera przypadały cztery takie kontrole, a kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła średnio w 2018 r. – 1760 tys. zł, a w 2019 r. – 1261,5 tys. zł.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Zmniejszyła się liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe oraz kwoty stwierdzonych nieprawidłowości

Infografika nr 3

Skuteczność* kontroli rozliczeń VAT, liczba kontroli obejmujących rozliczenia VAT przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe oraz kwoty stwierdzonych nieprawidłowości (ogółem w kraju)



*Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) do liczby przeprowadzonych kontroli.

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

W urzędach celno-skarbowych również odnotowano spadek liczby przeprowadzonych kontroli i kwoty stwierdzonych nieprawidłowości. Liczba postępowań kontrolnych przeprowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej i kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT w 2020 r. wyniosła 1388 i była niższa o 33,3% niż w 2018 r. i o 10,1% niż w 2019 r. Z kolei w I półroczu 2021 r. liczba takich kontroli była wyższa o 54,4% niż w I półroczu 2020 r. i wyniosła 886.

Kontrole zasadności zwrotu podatku VAT stanowiły w 2020 r. 13,9% kontroli prawidłowości rozliczeń podatku od towarów i usług przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, gdy w 2019 r. – 15,2%. W I półroczu 2021 r. udział ten wyniósł 6,1% i w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r. był niższy o 7,7 punktu procentowego.

Kwota ustalonych nieprawidłowości w 2020 r. wyniosła 4959,9 mln zł i była niższa niż w latach 2018-2019 odpowiednio o 46,5% i o 34,5%. W I półroczu 2021 r. urzędy celno-skarbowe w wyniku postępowań kontrolnych przeprowadzonych w trybie ustawy o z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴⁸ i kontroli celno-skarbowych stwierdziły nieprawidłowości w kwocie 1853,5 mln zł, tj. niższej o 14,8% niż w analogicznym okresie 2020 r.

Kwota nieprawidłowości ustalana w jednej kontroli przeprowadzonej przez urzędy celno-skarbowe dotyczącej rozliczeń VAT w 2020 r. wyniosła średnio 3573,4 tys. zł i była o 882,1 tys. zł niższa niż w 2018 r.

⁴⁸ Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

(o 19,8%), oraz o 1332,2 tys. zł niższa niż w 2019 r. (o 27,2%). W I półroczu 2021 r. kwota ta wyniosła średnio 2092 tys. zł, gdy w analogicznym okresie 2020 r. – 3791,9 tys. zł.

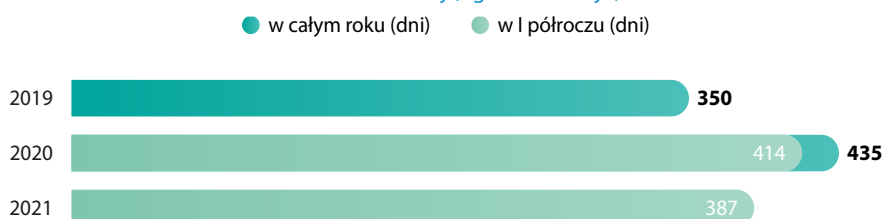
Podatnicy w 2020 r. wpłacili po kontrolach rozliczeń VAT (z tytułu wydanych decyzji lub korekt deklaracji) 535,1 mln zł, co stanowiło 10,8% stwierdzonych nieprawidłowości. Wpłaty te były niższe od dokonanych w latach 2018–2019 o 12,8% i o 8,4%, natomiast ich udział w kwocie stwierdzonych nieprawidłowości był wyższy o 4,2 punktu procentowego niż w 2018 r. i o 3,1 punktu procentowego niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. wpłaty podatników wyniosły 241,8 mln zł i były o 19,8% wyższe od dokonanych w analogicznym okresie roku poprzedniego. Ich udział w kwocie stwierdzonych nieprawidłowości wyniósł 13%, a w I półroczu 2020 r. – 9,3%.

Poprawiła się z 83% w 2019 r. do 90,9% 2020 r. skuteczność kontroli rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, mierzona relacją liczby kontroli dotyczących rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT ogółem. W I półroczu 2021 r. skuteczność ta wyniosła 93,1% i była o 4,8 punktu procentowego wyższa niż w analogicznym okresie roku poprzedniego (88,3%). Udział kontroli rozliczeń z VAT z ustaleniami w kwocie powyżej 3 tys. zł w liczbie takich postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych zwiększył się z 80,2% w 2019 r. do 82,2% w 2020 r. W I półroczu 2021 r. relacja ta wyniosła 91%, gdy w analogicznym okresie 2020 r. – 75,4%.

Jeden kontroler zrealizował w 2020 r. średnio mniej niż jedną kontrolę celno-skarbową lub postępowanie kontrolne prowadzone w trybie ustawy o kontroli skarbowej (podobnie jak w latach 2018–2019), stwierdzając nieprawidłowości średnio w kwocie 2445,7 tys. zł, tj. niższej o 1872,9 tys. zł (o 43,4%) niż w 2018 r. i o 1168 tys. zł (o 32,3%) niż w 2019 r.

Wykres nr 3

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowej (ogółem w kraju)



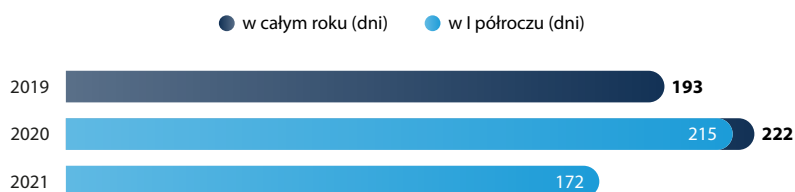
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W 2020 r. wydłużeniu uległ średni czas trwania kontroli celno-skarbowej. Wyniósł on 435 dni i był o 85 dni dłuższy w porównaniu do 2019 r. W I półroczu 2021 r. kontrola taka trwała średnio 387 dni, tj. o 27 dni krócej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego, ale nadal dłużej niż w całym 2019 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wykres nr 4

Średni czas trwania kontroli podatkowej (ogółem w kraju)



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

Kontrola podatkowa w 2020 r. trwała średnio 222 dni, podczas gdy w roku poprzednim – 193 dni. W I półroczu 2021 r. średni czas trwania kontroli podatkowej wyniósł 172, tj. o 43 dni krócej niż w analogicznym okresie 2020 r.

Głównym powodem wydłużenia się czasu trwania kontroli, a także ograniczenia aktywności kontrolnej w 2020 r., była sytuacja epidemiczna.

Zmniejszyła się liczba fikcyjnych faktur wykrytych w wyniku działań pracowników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych (z 270,8 tys. w 2018 r. oraz 229 tys. w 2019 r. do 153,4 tys. w 2020 r.)⁴⁹. Liczba takich faktur zwiększyła się w I półroczu 2021 r. wobec I półrocza 2020 r. (z 62,2 tys. do 85,2 tys., tj. o 37%). Kwota brutto wynikająca z faktur fikcyjnych wykrytych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe była coraz niższa, tj. obniżyła się z 53 924,4 mln zł w 2018 r. oraz 37 230,9 mln zł w 2019 r. do 22 203,8 mln zł w 2020 r., jak i w I półroczu 2021 r. wobec I półrocza 2020 r. (z 6829,3 mln zł do 6253,9 mln zł, tj. o 8,4%).

Zdaniem Dyrektora Departamentu Nadzoru nad Kontrolami na zmniejszenie się liczby fikcyjnych faktur wpływały działania uszczelniające system podatku VAT, w tym wprowadzenie JPK_VAT, STIR i mechanizmu split payment.

Administracja skarbową osiągnęła większość wyznaczonych przez Szefa KAS wartości mierników stopnia realizacji celów

Administracja skarbową osiągnęła określone w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2020* mierniki – *Kontrole pozytywne*⁵⁰ oraz *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników*. Pierwszy wyniósł 88% przy wartości planowanej ponad 78%, a drugi – 5044,9 mln zł przy wartości planowanej co najmniej 3184,65 mln zł (wszystkie izby administracji skarbowej osiągnęły zakładany dla nich poziom mierników).

Administracja skarbową osiągnęła również planowane na koniec I półrocza 2021 r. wartości następujących mierników wynikających z *Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2021*:

- *Skuteczność kontroli dotyczących podatków*;
- *Efektywność realizacji czynności sprawdzających*;

⁴⁹ Ministerstwo Finansów nie przekazało danych oddzielnie dla urzędów skarbowych i dla urzędów celno-skarbowych. Przedstawione dane opierają się na raporcie przygotowanym z uwzględnieniem warunku daty dodania faktury do systemu gromadzącego dane o fikcyjnych fakturach.

⁵⁰ Miernik liczony jako relacja liczby kontroli zakończonych w 2020 r. z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do ogólnej liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- *Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych;*
- *Wykorzystanie modułu oceny ryzyka podatnika VAT we WRO-System do: czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych lub postępowania podatkowego.*

Miernik *Skuteczności kontroli dotyczących podatków*⁵¹ wyniósł 91%, podczas gdy planowano ponad 83%. Wszystkie izby administracji skarbowej (16) osiągnęły zakładany poziom miernika.

Ustalenia dokonane w toku czynności sprawdzających z udziałem i bez udziału podatnika zaplanowane w kwocie co najmniej 1274 mln zł były wyższe i wyniosły 4638 mln zł. Wszystkie izby administracji skarbowej (16) osiągnęły zakładany poziom miernika.

Wartość miernika *Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych*⁵² wyniosła 60%, podczas gdy oczekiwano powyżej 40%. Przyjętego miernika (na poziomie wyższym niż 40%) nie osiągnęły dwie z 16 izb administracji skarbowej, tj. IAS w Szczecinie (25%) i IAS w Gdańsku (40%).

Osiągnięto przyjętą, zwiększoną w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r., liczbę użyć modułu *Ocena podatnika VAT* we WRO-System do czynności sprawdzających, kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych lub postępowania podatkowego (w celu zwiększenia systemowego przetwarzania danych na rzecz podniesienia jakości prowadzonych działań kontrolnych z wykorzystaniem modułu oceny ryzyka podatnika VAT). Wzrost liczby użyć wyniósł 41% (planowano 5%).

Administracja skarbową nie osiągnęła zaplanowanej wartości miernika *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA określonego w Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2020 r.* Udział liczby wyroków uchylających decyzję dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w ogólnej liczbie wyroków WSA wyniósł na dzień 31 grudnia 2020 r. 19,1%, podczas gdy zakładano wartość niższą niż 18%. Planowanej wartości miernika nie osiągnęło osiem z 16 izb administracji skarbowej.

Według analiz Ministerstwa Finansów niejednokrotnie, nawet w obrębie tego samego województwa, linia orzecznicza jest różna, co utrudnia organom KAS podejmowanie decyzji, co do obrania prawidłowego kierunku podejmowanego rozstrzygnięcia w takim zagadnieniu. Przykładem może być zagadnienie dotyczące kwestii traktowania postępowań rejestracyjnych jako czynności materialnotechnicznych. W części wyroków sądy administracyjne stoją na stanowisku, że wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT oraz postępowanie rejestracyjne jako całość

⁵¹ Udział kontroli pozytywnych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł zakończonych w I półroczu 2021 r. w ogólnej liczbie zakończonych postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

⁵² Wartość miernika stanowił udział zakończonych w I półroczu 2021 r. postępowań kontrolnych prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. do postępowań, i kontroli takich będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r.

to czynności materialnotechniczne, w których nie należy wydawać decyzji czy postanowień (np. wyrok WSA w Warszawie z 13 lutego 2020 r., sygn. III SA/Wa 1965/19). Równolegle sądy wydawały wyroki, prezentując odmienne stanowisko, tj. wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT wymaga wydania decyzji (np. wyrok WSA w Warszawie z 20 listopada 2020 r., sygn. III SA/Wa 29/20).

W I półroczu 2021 r. administracja skarbową osiągnęła zaplanowaną w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2021 r.* wartość miernika *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych w danym okresie przez dyrektora IAS i naczelnika UCS* ustalonego w celu: *podniesienia jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych*. Miernik na koniec czerwca 2021 r. wyniósł 7,57%, wobec wartości planowanej nie wyższej niż 18%. Wszystkie izby administracji skarbowej (16) osiągnęły zakładany poziom miernika.

Obowiązujący w 2020 r. miernik *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA* ustalony w celu: *podniesienia jakości orzecznictwa w zakresie postępowań podatkowych* został w 2021 r. zastąpiony nowym miernikiem. W 2020 r. wartość miernika obliczano, uwzględniając zaskarżone decyzje organu drugiej instancji, a w 2021 r. wszystkie wydane decyzje organu drugiej instancji.

NIK zauważyła, że wartość nowego miernika w wyniku uwzględnienia wszystkich decyzji wydanych w drugiej instancji (w tym decyzji niezaskarżonych do WSA) jest niższa od wartości obliczonej według metodologii obowiązującej w 2020 r., w której uwzględniano wyłącznie decyzje zaskarżone do wojewódzkich sądów administracyjnych. Jednak zaplanowana do osiągnięcia przez jednostki KAS w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2021 r.* wartość miernika pozostawiona została na poziomie roku poprzedniego, tj. nie wyższym niż 18%. W rezultacie oczekiwania odnośnie jakości orzeczeń wydawanych w drugiej instancji zostały obniżone. Według informacji Zastępcy Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego, na 2022 r. wartość miernika zaproponowano na poziomie 10%.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej w lipcu 2018 r. wydał *Rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych*, które zostały przekazane jednostkom KAS do stosowania. Ich założeniem było ujednolicenie i usprawnienie procesu orzekania w sprawach podatkowych. Jakość orzecznictwa organów podatkowych była systematycznie monitorowana.

Ministerstwo Finansów w okresie objętym kontrolą przeprowadziło trzy kontrole w urzędach skarbowych dotyczące poboru podatku VAT, w tym weryfikowania rozliczeń podatników⁵³. Działalność każdego z tych urzędów oceniono pozytywnie, przy czym w przypadku dwóch – pozytywnie z uchybieniami albo z nieprawidłowościami. Stwierdzono w szczególności:

⁵³ Kontrole przeprowadzono na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r. poz. 224). Ministerstwo Finansów w 2020 r. przeprowadziło łącznie 22 kontrole, a w I półroczu 2021 r. – 11 kontroli.

niewydawanie postanowień w sprawie zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległych i bieżących zobowiązań; przypadki zwłoki lub niewykreślenia z rejestru VAT podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia; zwłokę w podejmowaniu postępowania w sprawie przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie; zwłokę w podejmowaniu czynności związanych z weryfikacją rozbieżności w udostępnionych w aplikacji WRO-System raportach dotyczących JPK_VAT. Naczelnicy kierujący Urzędem Skarbowym w Węgrowie i Urzędem Skarbowym Warszawa-Wola poinformowali Ministerstwo Finansów o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych, a następnie o rezultatach wdrożenia zaleceń.

5.3. Wyniki kontroli w wybranych izbach administracji skarbowej

Dyrektorzy kontrolowanych izb administracji skarbowej prawidłowo nadzorowali podległe urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe. Rzetelnie monitorowali wykonanie dochodów z VAT oraz wyniki zastosowania rozwiązań (takich jak pliki JPK_VAT, STIR, pliki JPK na żądanie) wspomagających administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych.

W 2020 r. dochody z podatku od towarów i usług czterech kontrolowanych izb administracji skarbowej stanowiły 18,1% dochodów z podatku od towarów i usług. Wyniosły one 33 436,9 mln zł i były o 5,6% wyższe niż w 2019 r. i o 7,8% niż w 2018 r. Wpływy z VAT wyniosły 58 046,1 mln zł i były o 4,1% wyższe niż w 2019 r. Urzędy skarbowe podległe tym izmom administracji skarbowej zwróciły podatnikom VAT w kwocie 24 601,6 mln zł, tj. o 2,3% wyższej niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. dochody z VAT były o 26,3% niższe niż w analogicznym okresie 2020 r. Wyniosły one 9935,5 mln zł i stanowiły 9,8% dochodów z VAT zrealizowanych w I półroczu 2021 r. w skali kraju.

Zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2021 r. rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo⁵⁴ wpłynęły na niższe wykonanie dochodów z podatku VAT w kontrolowanych izbach administracji skarbowej w I półroczu 2021 r. (w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego). W szczególności było to wynikiem przeniesienia do wyspecjalizowanego urzędu o zasięgu krajowym, tj. do Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, obsługi największych firm w Polsce. Wpływy z VAT zrealizowane w I półroczu 2021 r. wyniosły 19 606,2 mln zł i były o 26,6% niższe od wykonanych w tym samym okresie roku poprzedniego, a kwoty zwrócone przez podległe urzędy skarbowe w I półroczu 2021 r. były o 26,9% niższe od dokonanych w I półroczu 2020 r.

Dochody z VAT uzyskane
w badanych izbach
administracji skarbowej

⁵⁴ Dz. U. poz. 2456.

W czasie epidemii COVID-19 nie zaobserwowano na terenie działania czterech izb administracji skarbowej nasilenia się zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania. Wprowadzone rozwiązania, w szczególności obowiązkowo przesyłane przez podatników pliki JPK_VAT oraz dane z systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej o transakcjach i saldach na rachunkach bankowych, umożliwiły pracownikom KAS w warunkach epidemii weryfikowanie prawidłowości rozliczeń podatników w znacznym stopniu bez bezpośredniego udziału podatnika.

Izby administracji skarbowej monitorowały efekty wykorzystania przez podległe urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe rozwiązań mających na celu usprawnienie poboru VAT (np. STIR, JPK na żądanie, JPK_VAT), w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych.

Wzrosła liczba oraz efekty wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych

Wykorzystywanie struktur JPK na żądanie i obowiązkowo przekazywanych przez podatników plików JPK_VAT w trakcie kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych, postępowań podatkowych, jak również czynności sprawdzających przyczyniało się do bardziej efektywnego ich przeprowadzania. W oparciu o sporządzane przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe kwartalne sprawozdania, izby administracji skarbowej przeprowadzały analizy stopnia wykorzystania plików JPK na żądanie oraz obowiązkowo przekazywanych przez podatników plików JPK_VAT. Izby administracji skarbowej rekomendowały podległym jednostkom częstsze żądanie od podatników struktur JPK. Organizowały szkolenia z poboru danych elektronicznych struktur JPK na żądanie z wykorzystaniem aplikacji GenJPK, przeznaczonej do przetwarzania struktur JPK na żądanie i wspomagającej analizę danych. W okresie 2020 r.–2021 r. (I półrocze) zwiększyła się znacząco liczba działań weryfikacyjnych podejmowanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe, w toku których wykorzystywano pliki JPK na żądanie, czemu towarzyszył wzrost kwot ustaleń.

W 2020 r. urzędy skarbowe wykorzystały struktury JPK na żądanie w 1478 kontrolach lub czynnościach sprawdzających, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 69 099,6 tys. zł (w 2019 r. było to 1178 kontroli i czynności sprawdzających, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 28 853,6 tys. zł). Ponadto urzędy te wykorzystały struktury JPK na żądanie w 34 postępowaniach podatkowych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 977,2 tys. zł.

Urzędy celno-skarbowe w 2020 r. wykorzystały struktury JPK na żądanie w 115 kontrolach celno-skarbowych i postępowaniach podatkowych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 116 874,1 tys. zł. W porównaniu do 2019 r., liczba kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych, w których wykorzystano struktury JPK na żądanie, była większa o 48, a kwota ustalonych nieprawidłowości o 156,9%.

W I półroczu 2021 r. urzędy skarbowe struktury JPK na żądanie wykorzystały w 777 kontrolach i czynnościach sprawdzających, w których ustalono nieprawidłowości w kwocie 42 489,4 tys. zł, podczas gdy w I półroczu 2020 r. były to 664 kontrole podatkowe i czynności sprawdzające, w których ustalono nieprawidłowości w kwocie 34 045,5 tys. zł. Urzędy te wykorzystały w I półroczu 2021 r. również struktury JPK na żądanie

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w 18 postępowaniach podatkowych, w których ustalono nieprawidłowości w kwocie 1309,6 tys. zł (w I półroczu 2020 r. w pięciu postępowaniach podatkowych, w których ustalono nieprawidłowości w kwocie 21,3 tys. zł).

Wyższa była ponad dwukrotnie w I półroczu 2021 r., w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r., liczba kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych, w których wykorzystano struktury JPK na żądanie. Wyższy (prawie trzykrotny) był w tym okresie wzrost kwoty ustalonych nieprawidłowości. W I półroczu 2021 r. urzędy celno-skarbowe wykorzystały JPK na żądanie w 96 kontrolach i postępowaniach, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 175 221,9 tys. zł, podczas gdy w I półroczu 2020 r. było to 46 kontroli i postępowań, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 61 241,7 tys. zł.

Izby administracji skarbowej sprawowały nadzór nad zasadnością wykorzystania danych z modułu STIR_Przepływy w aplikacji WRO-System, wykorzystując sporządzane doraźnie raporty. Wnioski o dostęp do danych odnośnie transakcji i sald na rachunkach bankowych podmiotów kwalifikowanych z modułu STIR_Przepływy, zawierające tryb postępowania i oznaczenie sprawy, wymagały akceptacji dyrektora izby administracji skarbowej. Wnioski były odrzucane, w przypadku braku wystarczającego uzasadnienia, np. bez wskazania trybu, w jakim weryfikowano podatnika (np. kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, analiza) czy oznaczenia sprawy.

Wzrosła liczba oraz efekty wykorzystania danych STIR

Rosła liczba czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych dotyczących podatku VAT, w których wykorzystywano dane STIR.

Urzędy skarbowe podlegające pod kontrolowane izby administracji skarbowej, wykorzystując dane STIR, przeprowadziły w 2020 r. 664 czynności sprawdzające dotyczące podatku VAT i ustaliły nieprawidłowości na kwotę 2994,2 tys. zł, tj. w porównaniu do 2019 r. przeprowadziły ponad dwukrotnie więcej czynności oraz ustaliły nieprawidłowości na kwotę wyższą o 160%. W I półroczu 2021 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 587 czynności sprawdzających, w których wykorzystywano dane STIR i stwierdziły nieprawidłowości na kwotę 2971 tys. zł. W porównaniu do analogicznego okresu 2020 r. liczba czynności była dwukrotnie większa, a kwota stwierdzonych nieprawidłowości o 44,4% większa.

Dane STIR wykorzystały również urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe w 2020 r. w 362 kontrolach podatkowych lub kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatku VAT (w 2019 r. – 103 kontrolach), w których stwierdziły nieprawidłowości w kwocie 57 431,1 tys. zł, tj. wyższej o 156,6% niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. urzędy te przeprowadziły 350 takich kontroli i stwierdziły nieprawidłowości na kwotę 115 586,7 tys. zł. W porównaniu do analogicznego okresu 2020 r., przeprowadziły o 223 kontrole więcej i stwierdziły nieprawidłowości na kwotę ponad pięć razy większą.

W kontrolowanych izbach administracji skarbowej monitorowano funkcjonowanie w podległych urzędach skarbowych mechanizmu podzielonej płatności. W 2020 r. przedsiębiorcy złożyli w urzędach skarbowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

podległym IAS w Poznaniu, Rzeszowie i Łodzi 4,6 tys. wniosków o uwolnienie środków z rachunku VAT w kwocie 664,2 mln zł. W porównaniu do 2019 r. liczba wniosków była większa o 0,9 tys., a wnioskowana kwota o 47%. W I półroczu 2021 r. było to 2,4 tys. wniosków na kwotę 185,8 mln zł.

Badane izby administracji skarbowej osiągnęły większość wyznaczonych przez Szefa KAS mierników realizacji celów dotyczących poboru podatków, w tym weryfikowania rozliczeń VAT

Kontrolowane izby administracji skarbowej osiągnęły w 2020 r. większość analizowanych wartości mierników określonych w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2020 r.*:

- Realizacja należności publicznoprawnych⁵⁵,
- Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników,
- Kontrole pozytywne – udział kontroli⁵⁶ pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków,
- Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych – udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK.

Przykłady

Jedna z czterech izb administracji skarbowej (**Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu**) nie osiągnęła w 2020 r. zakładanej wartości miernika: *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych*⁵⁷. Miernik, przyjęty na poziomie nie wyższym niż 105%, wyniósł – 108,7%. W III kwartale 2020 r. w Pierwszym Wielkopolskim Urzędzie Skarbowym w Poznaniu przypisano zaległości z decyzji na kwotę 409,7 mln zł wydanej na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Pozostałe trzy izby administracji skarbowej osiągnęły wartość miernika poniżej 105%.

Natomiast **Izba Administracji Skarbowej w Łodzi** nie zrealizowała wartości miernika: *Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez WSA*. Udział liczby wyroków uchylających decyzję dyrektora izby administracji skarbowej lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w ogólnej liczbie wyroków WSA wyniósł na koniec 2020 r. 18,4%, podczas gdy zakładano wartość niższą niż 18%. Konstrukcja miernika dotyczyła okresów systemowych decyzji, a nie decyzji papierowych wysłanych do podatników. Na wartość miernika istotny wpływ miały cztery wyroki dotyczące czterech decyzji, które obejmowały 125 okresów systemowych. Trzy pozostałe izby administracji skarbowej osiągnęły miernik poniżej 18%.

W I półroczu 2021 r. cztery kontrolowane izby administracji osiągnęły wartość większości mierników wynikających z *Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na 2021 r.*, w tym:

- Skuteczność kontroli dotyczących podatków⁵⁸,
- Efektywność realizacji czynności sprawdzających⁵⁹,

⁵⁵ Kwota dochodów podatkowych i cła z wyłączeniem podatku tonażowego i podatków zniesionych.

⁵⁶ Kontrole podatkowych i kontrole celno-skarbowych.

⁵⁷ Relacja kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec 2020 r. do kwoty zaległości wymagalnych według stanu na koniec 2019 r.

⁵⁸ Udział zakończonych w I półroczu 2021 r. postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł w liczbie zakończonych w tym okresie postępowań kontrolnych i kontroli dotyczących podatków.

⁵⁹ Miernik dotyczy wszystkich czynności sprawdzających, tj. z udziałem i bez udziału podatnika.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- *Ograniczanie przyrostu zaległości wymagalnych*⁶⁰,
- *Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku.*

Planowanych wartości dwóch mierników nie osiągnięto w IAS w Szczecinie, tj. mierników dotyczących realizacji należności publicznoprawnych oraz sprawności realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych⁶¹. IAS osiągnęła planowaną wartość miernika dotyczącego realizacji należności publicznoprawnych w okresie styczeń-wrzesień 2021 r., natomiast w I półroczu podatnicy zadeklarowali niższe kwoty. Niewykonanie drugiego miernika było wynikiem niezakończenia pożądanej liczby długotrwałych kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań kontrolnych prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej wszczętych przed 1 marca 2017 r. Dyrektor IAS wskazał, że było to spowodowane zakończeniem w I półroczu 2021 r. jednego postępowania kontrolnego prowadzonego w trybie ustawy o kontroli skarbowej spośród czterech będących w toku na dzień 1 stycznia 2021 r. Terminy zakończenia czynności kontrolnych zależne są od wyników pracy innych organów prowadzących czynności w danej sprawie (np. prokuratur). Pozostałe trzy izby administracji skarbowej osiągnęły oczekiwane wartości tych mierników.

Realizacja zadań dotyczących podatku VAT, w tym weryfikacja prawidłowości rozliczeń podatników, była w latach 2020–2021 (I półrocze) przedmiotem 33 kontroli wewnętrznych, prowadzonych w ramach sprawowanego nadzoru przez trzy izby administracji skarbowej⁶² w jednostkach podległych. Działalność jednostek została oceniona pozytywnie po siedmiu kontrolach, pozytywnie z uchybieniami po 13 kontrolach oraz pozytywnie z nieprawidłowościami po 10 kontrolach, a trzy kontrole nie zostały zakończone. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. niewystarczających działań w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu, niesporządzenia wniosku o przeprowadzenie kontroli podatnika. Zalecenia pokontrolne odnosiły się w szczególności do uzupełnienia wewnętrznych procedur w zakresie zwrotów VAT.

W jednostkach podległych prowadzono kontrole wewnętrzne dotyczące poboru VAT

Przykłady

Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie w okresie 2020–2021 (I półrocze) nie przeprowadziła w jednostkach podległych kontroli zagadnień związanych z poborem podatku VAT. Dyrektor IAS wyjaśnił, że w 2018 r. przeprowadzono kontrolę w pięciu urzędach skarbowych w zakresie terminowości i weryfikacji zwrotów VAT. W stosunku do jednego urzędu skarbowego wydano zalecenia, które zostały zrealizowane. Od 7 września 2021 r. rozpoczęto kontrolę w zakresie *Oceny działań podejmowanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie poprawności wykreślania podatników z rejestru podatników VAT.*

⁶⁰ Relacja kwoty zaległości wymagalnych na koniec czerwca 2021 r. do kwoty zaległości wagalnych według stanu na koniec czerwca 2020 r.

⁶¹ Relacja liczby zakończonych w 2021 r. kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych i postępowań kontrolnych w trybie ustawy o kontroli skarbowej do liczby tych kontroli będących w toku na dzień 1 stycznia 2021 r.

⁶² IAS w Szczecinie nie przeprowadziła w jednostkach podległych kontroli w tym zakresie.

Izba Administracji Skarbowej w Łodzi przeprowadziła trzy zadania audytowe z zakresu planowania kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych oraz sprawowanego w IAS nadzoru w zakresie podatku od towarów i usług. Zadania audytowe miały na celu poprawę, w szczególności, organizacji oraz przebiegu procesu typowania podmiotów do kontroli w oparciu o działania analityczne, nadzoru Izby nad procesem typowania podmiotów (do planu kontroli podatkowych), jakości orzecznictwa w pierwszej instancji, nadzoru nad prawidłowością wypłacanych zwrotów VAT. Zadania audytowe zostały zakończone wydaniem rekomendacji dotyczących wprowadzenia formalnych wewnętrznych zasad opracowywania i dokumentowania wyników analizy ryzyka dla potrzeb typowania podmiotów do kontroli, wzmocnienia nadzoru nad typowaniem podmiotów do planu kontroli oraz zwiększenia liczby szkoleń w zakresie podatku VAT.

Zagadnienia związane z poborem podatku VAT były w **Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu** przedmiotem sześciu zadań zapewniających i jednej czynności doradczej. Przedmiotem zadań zapewniających prowadzonych w urzędach skarbowych było wykorzystanie plików JPK w procesie egzekucji w urzędach skarbowych i wydawanie przez urzędy skarbowe decyzji o uchyleniu NIP. Zalecenia dotyczyły w szczególności zwiększenia systematyczności sprawdzania podmiotów w aplikacji WRO-System w toku prowadzonych postępowań egzekucyjnych oraz usprawnienia procesu pozyskiwania informacji o podmiotach, które utraciły prawo do lokalu i nie mają prawa do posługiwania się tym adresem w KRS, w celu wszczęcia czynności zmierzających do wydania decyzji o uchyleniu NIP. Czynność doradcza dotyczyła opracowania instrukcji dotyczącej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych dla IAS i podległych jednostek, po przeprowadzonym w 2019 r. zadaniu zapewniającym *Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych*.

W **Izbie Administracji Skarbowej w Rzeszowie**, w rezultacie przejścia na emeryturę dwóch audytorów wewnętrznych, nie zrealizowano zaplanowanego na 2020 r. zadania zapewniającego dotyczącego efektywności poboru podatków. Natomiast w badanym okresie w ramach czynności sprawdzających monitorowano realizację zaleceń przeprowadzonego w 2019 r. zadania audytowego *Organizacja kontroli celno-skarbowej wykorzystującej pliki JPK na żądanie w wybranych komórkach organizacyjnych Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu*. Zalecenia dotyczyły zdiagnozowania realnych potrzeb niektórych komórek organizacyjnych tego Urzędu w zakresie niezbędnego sprzętu komputerowego (z odpowiednimi parametrami i oprogramowaniem). W 2019 r. w Izbie tej audytem wewnętrznym objęto także zadanie *Zasadność zwrotów podatku od towarów i usług oraz analiza kwot do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy* i w ramach nadzoru nad terminowością oraz właściwą weryfikacją zwrotów podatku VAT opracowano wytyczne stanowiące uzupełnienie wytycznych opracowanych przez Ministerstwo Finansów (tj. *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* z marca 2016 r.). Zostały one przekazane 1 lipca 2019 r. urzędom skarbowym.

5.4. Wyniki kontroli w wybranych urzędach celno-skarbowych

W badanych urzędach celno-skarbowych prawidłowo typowano podmioty do kontroli celno-skarbowych. Ich dobór zapewniał wybranie podmiotów, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże.

Wzrosła skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli dotyczących rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę wyższą niż 3 tys. zł, do liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ogółem. W 2020 r., w porównaniu do roku poprzedniego, relacja ta poprawiła się z 74,5% do 81,5%, a w I półroczu 2021 r. wyniosła 87,1%, tj. była o 7,1 punktu procentowego wyższa od osiągniętej w analogicznym okresie roku 2020. Zmniejszyła się natomiast liczba zakończonych kontroli VAT i wydłużył się średni czas ich trwania. Wydłużeniu uległ również czas prowadzenia postępowań podatkowych. Spowodowane to było głównie przez epidemię COVID-19.

Na próbie⁶³ badanych spraw stwierdzono, że typowanie podmiotów do kontroli prowadzono w sposób rzetelny. Analizy podmiotów kierowanych do kontroli prowadzone były zgodnie z obowiązującymi w urzędach celno-skarbowych instrukcjami oraz przy użyciu i wsparciu dostępnych narzędzi informatycznych. Badanie wykorzystania wyników analiz oraz dostępnych informacji przy wyborze podmiotów do kontroli nie wykazało nieprawidłowości. Sposób doboru podmiotów do kontroli zapewniał wybór podmiotów, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże.

Głównym źródłem danych, które w największym stopniu były w badanym okresie podstawą wytypowania podmiotów do kontroli rozliczeń VAT, były:

- wyniki własnych analiz urzędów celno-skarbowych opartych na danych z JPK_VAT, SENT lub STIR (38,2%),
- wskazania własnych funkcjonariuszy wykonujących kontrole lub otrzymane z komórek operacyjno-rozpoznawczych (27,1%),
- wnioski naczelników urzędów skarbowych (11,9%).

Spośród spraw wybranych do kontroli na podstawie wniosków naczelników urzędów skarbowych, prawie co druga dotyczyła weryfikacji zasadności zwrotu VAT (44,6%).

Większość wszczętych kontroli celno-skarbowych VAT objęła okresy rozliczeniowe nie starsze niż dotyczące do dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli (w 2020 r. odsetek takich kontroli wyniósł średnio 76%, a w I półroczu 2021 r. – 76,5%), w tym bieżące⁶⁴ okresy rozliczeniowe (w 2020 r. odsetek takich kontroli wyniósł średnio 61,5%, a w I półroczu 2021 r. – 53,7%). Odsetek takich kontroli był największy w 2020 r. w Wielkopolskim UCS (78,9%), a w I półroczu 2021 r. w Podkarpackim UCS (64%). Kontrole za starsze okresy rozliczeniowe wszczynano przeważnie na wnioski prokuratur, naczelników urzędów skarbowych lub w przypadku potrzeby objęcia kontrolą kolejnych podmiotów biorących udział w łańcuchu fikcyjnych transakcji. Na działania urzędów znaczący wpływ miała epidemia COVID 19, która zaburzyła w 2020 roku tempo pracy urzędników. Na przykład w 2020 r. w Mazowieckim UCS kontroli rozliczeń VAT wszczęto prawie dwukrotnie mniej niż w 2019 r., natomiast w I półroczu 2021 r. prawie pięciokrotnie więcej niż w I półroczu 2020 r.

Badane urzędy celno-skarbowe rzetelnie typowały podmioty do kontroli

⁶³ Badaniem objęto typowanie podmiotów do kontroli w czerwcu 2020 r. oraz czerwcu 2021 r., w tym materiały, na podstawie których w UCS oparto dobór podmiotów do kontroli oraz materiały jakie wpłynęły w danym miesiącu oraz w co najmniej dwóch miesiącach poprzedzających ten okres ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych.

⁶⁴ Przyjęto, że bieżący okres rozliczeniowy to okres obejmujący rok wszczęcia kontroli lub rok poprzedzający rok wszczęcia kontroli.

Poprawiła się skuteczność kontroli

Skuteczność kontroli rozliczeń VAT przeprowadzonych przez cztery urzędy celno-skarbowe (tj. kontroli celno-skarbowych i postępowań kontrolnych w trybie ustawy o kontroli skarbowej), mierzona relacją liczby kontroli dotyczących rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości na kwotę wyższą niż 3 tys. zł, do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT wyniosła w 2020 r. średnio – 81,5% i była o 7 punktów procentowych wyższa niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. tak mierzona skuteczność kontroli wyniosła 87,1% i była o 7,1 punktu procentowego wyższa niż w analogicznym okresie 2020 r.

W kontrolowanych urzędach najczęściej wykorzystywanymi w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników były dostępne dla urzędów celno-skarbowych narzędzia, takie jak:

- WRO-System, w tym moduły: STIR, Transakcje⁶⁵, Analizer⁶⁶, Ocena Podatnika VAT⁶⁷, tj. aplikacja umożliwiająca wyszukiwanie danych w JPK-VAT oraz gromadzonych w ramach systemu STIR;
- VIES;
- ALINA – System Analizy Zgłoszeń Celnych;
- RemDat – baza zawierająca dane rejestracyjne podatników oraz dane z deklaracji złożonych przez podatników;
- Hurtownia danych SPR – zapewniająca dostęp do danych z deklaracji podatników w zakresie podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych (niektóre dane), podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn.

Narzędzia umożliwiały w szczególności ustalenie powiązań osobowych i kapitałowych, ocenę sytuacji majątkowej oraz identyfikację łańcucha transakcji zarówno na etapie analizy ryzyka, jak i czynności kontrolnych.

W latach w 2020–2021 (I półrocze) w kontrolowanych urzędach celno-skarbowych efektywnie wykorzystywano dane z JPK_VAT i STIR.

Przykłady

W Wielkopolskim UCS:

- analizując w szczególności dane z JPK_VAT ujawniono, że podatnik błędnie przeniósł z jednego miesiąca na drugi kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, co spowodowało zawyżenie kwoty zwrotu VAT; podatnik dokonał korekty deklaracji VAT i wpłacił zaległą należność – 12,5 mln zł;
- w czterech przypadkach, po wykorzystaniu danych JPK_VAT oraz STIR wstrzymano nienależne zwroty VAT na kwotę odpowiednio: 6,4 mln zł, 4,6 mln zł, 1,1 mln zł oraz 630 tys. zł; w dwóch sprawach podmioty wykazały zakup nieruchomości w nieadekwatnej cenie w celu uzyskania zawyżonej wysokości zwrotu VAT, a w dwóch kolejnych sprawach podmioty nie prowadziły faktycznie działalności gospodarczej i wykazały fikcyjne transakcje nabycia towarów i usług oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;

⁶⁵ Umożliwia wyszukiwanie transakcji podmiotu w plikach JPK_VAT.

⁶⁶ Umożliwia wyszukiwanie i podgląd danych szczegółowych w plikach JPK_VAT wybranego podmiotu.

⁶⁷ Moduł ma charakter wspomagający; celem oceny jest zakwalifikowanie danego podatnika VAT do określonej grupy ryzyka, według jednolitych kryteriów.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- podatnik, który wykazał zakup nieruchomości w nieadekwatnej cenie w celu uzyskania zawyżonego zwrotu VAT, wpłacił należności wymierzone decyzją pokontrolną na kwotę 1,9 mln zł.

W Podkarpackim UCS:

- na podstawie analizy danych zgromadzonych w JPK_VAT (podatnika i jego kontrahentów) oraz deklaracji VAT-7, kontrola celno-skarbowa wykazała nienależnie dokonany zwrot VAT w kwocie 3,8 mln zł; podatnik w wyniku tych ustaleń dokonał korekty deklaracji oraz wpłacił nienależnie otrzymany zwrot podatku;
- w innym przypadku kontrola celno-skarbowa wykazała nieprawidłowości w stosowaniu odwrotnego obciążenia przy sprzedaży usług; podatnik w wyniku tych ustaleń złożył korektę deklaracji, a zobowiązanie podatkowe na kwotę 702,6 tys. zł zostało na wniosek podatnika rozłożone na raty.

Zmniejszyła się liczba kontroli rozliczeń VAT prowadzonych przez kontrolowane urzędy celno-skarbowe. W 2020 r. zrealizowały one 394 kontrole rozliczeń VAT, tj. o 132 (o 25,1%) kontrole mniej niż w 2019 r. i o 330 (o 45,6%) mniej niż w 2018 r. Największy spadek liczby zakończonych kontroli w 2020 r. w porównaniu do roku poprzedniego (o 70 kontroli) odnotowano w Wielkopolskim UCS. Według informacji uzyskanych od naczelników kontrolowanych urzędów, na zmniejszenie liczby zakończonych kontroli rozliczeń VAT w 2020 r. wpłynęła epidemia COVID-19 i działania podejmowane w celu ograniczenia rozprzestrzeniania się wirusa SARS-CoV-2. Wprowadzone w związku z tym zmiany przepisów prawa i realizacja wytycznych z tym związanych ograniczały możliwości organów kontroli (w tym wydawanie decyzji na niekorzyść strony) i kontrolujących. W efekcie poprawiającej się sytuacji epidemicznej, po spadku liczby zakończonych kontroli dotyczących podatku VAT w 2020 r., w I półroczu 2021 r. nastąpił wzrost liczby kontroli w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Cztery kontrolowane urzędy celno-skarbowe zakończyły w I półroczu 2021 r. o 62 kontrole rozliczeń VAT więcej niż w tym okresie w 2020 r. Zrealizowały 232 kontrole.

Liczba kontroli rozliczeń VAT będących w toku również się obniżyła. W czterech badanych urzędach celno-skarbowych kontrolerzy prowadzili według stanu na koniec 2020 r. – 539 kontroli, tj. o 98 kontroli (o 15,4%) mniej niż na koniec 2019 r. oraz o 197 kontroli (o 26,8%) mniej niż na koniec 2018 r. Natomiast na koniec czerwca 2021 r. w toku było 635 kontroli rozliczeń VAT.

Kontrole rozliczeń VAT zakończone w 2020 r. stanowiły średnio 56,2% wszystkich kontroli dotyczących prawidłowości rozliczeń podatkowych zakończonych przez badane urzędy celno-skarbowe, tj. o 1,4 punktu procentowego mniej niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. udział ten był podobny i wyniósł 57,5%.

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT zakończonych w 2020 r. wydłużył się o 137 dni w porównaniu do roku poprzedniego. W I półroczu 2021 r. uległ on dalszemu wydłużeniu w Podkarpackim UCS oraz Mazowieckim UCS, a skróceniu w dwóch pozostałych urzędach (w Zachodniopomorskim UCS oraz w Wielkopolskim UCS). Kontrola zakończona odpowiednio w 2019 r., 2020 r. oraz I półroczu 2021 r. trwała średnio:

Urzędy celno-skarbowe przeprowadziły mniej kontroli

Wydłużył się czas prowadzenia kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- 405 dni, 561 dni oraz 641 dni w Podkarpackim UCS,
- 401 dni, 487 dni oraz 589 dni w Mazowieckim UCS,
- 311 dni, 479 dni oraz 356 dni w Wielkopolskim UCS,
- 311 dni, 448 dni oraz 325 dni w Zachodniopomorskim UCS.

Średni czas trwania postępowań podatkowych w pierwszej instancji dotyczących rozliczeń VAT zakończonych w 2020 r. w porównaniu do zakończonych w 2019 r. wydłużył się średnio o 59 dni, tj.:

- z 222 dni do 305 dni w Zachodniopomorskim UCS,
- z 132 dni do 208 dni w Mazowieckim UCS,
- z 164 dni do 203 dni w Podkarpackim UCS,
- z 164 dni do 202 dni w Wielkopolskim UCS.

Wydłużenie tego okresu miało miejsce również w I półroczu 2021 r. w trzech badanych urzędach celno-skarbowych, w których okres ten wyniósł średnio 386 dni w Wielkopolskim UCS, 278 dni w Podkarpackim UCS oraz 257 dni w Mazowieckim UCS. Średni czas trwania postępowań podatkowych w pierwszej instancji dotyczących rozliczeń VAT uległ skróceniu w tym okresie w Zachodniopomorskim UCS (do 232 dni).

Średni czas trwania postępowań podatkowych w drugiej instancji dotyczących rozliczeń VAT wydłużył się w 2020 r. w relacji do 2019 r. w badanych urzędach celno-skarbowych średnio o 69 dni:

- z 200 dni do 333 dni w Zachodniopomorskim UCS,
- z 163 dni do 290 dni w Wielkopolskim UCS,
- z 232 dni do 243 dni w Podkarpackim UCS,
- z 55 dni do 59 dni w Mazowieckim UCS.

W I półroczu 2021 r. uległ on skróceniu średnio do 228 dni w Zachodniopomorskim UCS, natomiast wydłużył się w pozostałych badanych jednostkach. Średnio do 375 dni w Wielkopolskim UCS, 277 dni w Podkarpackim UCS oraz do 103 dni w Mazowieckim UCS.

Głównym powodem wydłużenia się czasu trwania kontroli w 2020 r. była sytuacja epidemiczna i absencje pracowników spowodowane kwarantanną oraz opieką nad dziećmi. Naczelnicy kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wskazywali również, że realizacja zadań w systemie pracy zdalnej lub/i zmianowej, z uwagi na specyfikę obowiązków związanych z działaniami wobec podmiotów kontrolowanych, była mniej efektywna niż praca w standardowych warunkach. Początkowo wystąpiły trudności w przygotowaniu sprzętu oraz w dostępie do niezbędnych w pracy systemów i baz danych. Dłużej niż dotychczas oczekiwano na informacje i dokumenty od innych organów (np. organów podatkowych). Na wydłużenie się czasu trwania kontroli wpłynęły ograniczenia organizacyjne i prawne spowodowane stanem zagrożenia epidemicznego, a następnie stanem epidemii COVID-19, tj. zawieszenie terminów procesowych i administracyjnych, zakaz realizacji czynności służbowych poza siedzibą urzędu od marca do maja 2020 r., a w następnym okresie zalecenie ograniczenia takich czynności poza siedzibą urzędu. Poza problemami wynikającymi z epidemii COVID-19, zwrócono uwagę na brak nowej kadry i zmniejszenie się liczby kontrolujących w wyniku odejścia doświadczonych pracowników, co podkreślono szczególnie w dwóch kontrolowanych jednostkach (Zachodniopomorskim UCS i Wielkopolskim UCS). Na zwiększoną

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

czasochłonność miały również wpływ kontrole rozliczeń podatku VAT dotyczące usług niematerialnych (np. realizowanych przez Internet), które wymagały od kontrolujących większego zaangażowania i czasu niż analiza stanu faktycznego w standardowych rodzajach spraw.

Naczelnicy urzędów celno-skarbowych analizowali przyczyny wydłużenia się czasu realizacji kontroli i postępowań podatkowych oraz podejmowali działania zaradcze.

Przykłady

W **Podkarpackim UCS** wprowadzono przy przedłużaniu kontroli wymóg sporządzania przez pracowników przeprowadzających kontrole wniosków, które podlegały szczegółowej weryfikacji przez przełożonych. Wnioski te zawierały opis dotychczas wykonanych czynności w kontroli i wskazywały przyczyny niezakończenia sprawy w wyznaczonym terminie oraz planowane czynności na następny okres.

W **Zachodniopomorskim UCS**, w wyniku bieżącego monitorowania obciążenia pracowników i wzrostu liczby przypadających spraw do realizacji na jednego pracownika, występowano o powołanie dodatkowych radców skarbowych samodzielnie prowadzących sprawy, co pozwoliło na objęcie przez kierowników bezpośredniego nadzoru nad pozostałymi pracownikami i prowadzonymi przez nich sprawami.

Naczelnicy czterech urzędów celno-skarbowych po kontrolach celno-skarbowych dotyczących prawidłowości rozliczenia podatku VAT wydali w pierwszej instancji w 2020 r. 204 decyzje, tj. o 10 więcej niż w 2019 r., a w I półroczu 2021 r. – 129 decyzji, tj. o 60 więcej niż w analogicznym okresie 2020 r. Podatnicy wnieśli odwołania do organu drugiej instancji wobec 97 decyzji z 2020 r. (47,5%), 94 decyzji z 2019 r. (48,5%), 71 decyzji z I półrocza 2021 r. (55%), a 28 decyzji z I półrocza 2020 r. (40,6%).

Poprawiła się jakość decyzji wydanych w pierwszej instancji mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ drugiej instancji do liczby decyzji wydanych w drugiej instancji. Wskaźnik ten obniżył się dla czterech urzędów celno-skarbowych średnio z 24,3% w 2019 r. do 18,1% w 2020 r. W I półroczu 2021 r. relacja ta wyniosła średnio 13,8% i w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r. (30,8%) była niższa o 17 punktów procentowych.

Relacja liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji również się poprawiła i wyniosła⁶⁸ średnio w 2020 r. – 8,6%, gdy w 2019 r. – 11,8%. Do zakończenia czynności kontrolnych NIK, organy drugiej instancji rozstrzygnęły w 40,8% zaskarżonych spraw z I półrocza 2021 r. (29 z 71) i uchyliły cztery decyzje wydane w pierwszej instancji.

Do zakończenia kontroli NIK, wojewódzkie sądy administracyjne rozstrzygnęły w 80% spraw z decyzji wydanych w drugiej instancji przez naczelników kontrolowanych urzędów celno-skarbowych w 2020 r. oraz w połowie spraw z I półrocza 2021 r.

Poprawiła się jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w pierwszej instancji

Jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji w 2020 r. była podobna do osiągniętej w 2019 r.

⁶⁸ Relację obliczono ekstrapolując wynik ze spraw rozstrzygniętych (do zakończenia czynności kontrolnych NIK).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W 2020 r. naczelnicy czterech urzędów celno-skarbowych wydali w drugiej instancji 68 decyzji, tj. o cztery więcej niż w 2019 r. Do wojewódzkich sądów administracyjnych zaskarżono 57,4% decyzji organu drugiej instancji z 2020 r., a 50% z 2019 r. Wojewódzkie sądy administracyjne wydały 31 orzeczeń dotyczących decyzji z 2020 r., tj. o pięć więcej niż w poprzednim roku, w tym uchyliły trzy decyzje organu drugiej instancji (2019 r. – dwie).

W I półroczu 2021 r. naczelnicy czterech urzędów celno-skarbowych wydali 52 decyzje dotyczące podatku VAT, gdy w analogicznym okresie 2020 r. – 30. Zaskarżone decyzje stanowiły 53,8% decyzji organu drugiej instancji wydanych w I półroczu 2021 r., gdy 43,3% wydanych w I półroczu 2020 r. Wojewódzkie sądy administracyjne wydały 14 orzeczeń dotyczących decyzji z I półrocza 2021 r. (odpowiednio 15 orzeczeń dotyczących decyzji z I półrocza 2020 r.), w tym uchyliły dwie decyzje organu drugiej instancji (cztery z I półrocza 2020 r.).

Kontrole,
w których wykryto
nieprawidłowości
na największe kwoty,
dotyczyły przeważnie
fikcyjnych transakcji

W trakcie kontroli zbadano w czterech urzędach celno-skarbowych 40 spraw⁶⁹ o najwyższych ustaleniach (na łączną kwotę 372 906 tys. zł). Najwięcej wśród badanych spraw dotyczyło okresów rozliczeniowych z lat wcześniejszych, tj. 2012–2016 (17 spraw) oraz z roku 2017 (15 spraw), a pozostałe – okresów rozliczeniowych z lat 2018–2020 (13 spraw). Od wpływu do urzędów celno-skarbowych informacji wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości lub przeprowadzenia analizy własnej do:

- podjęcia decyzji o zakwalifikowaniu sprawy do kontroli celno-skarbowej miało średnio 84 dni,
- rozpoczęcia kontroli celno-skarbowej miało średnio 122 dni.

W pięciu sprawach podatnicy złożyli korekty deklaracji, a w pozostałych (35) naczelnicy kontrolowanych urzędów celno-skarbowych wydali decyzje pokontrolne. Postępowanie podatkowe (art. 165 O.p.) rozpoczęto średnio po 68 dniach od dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej (najdłużej średnio po 86 dniach w Wielkopolskim UCS, najkrócej średnio po 43 dniach w Podkarpackim UCS).

Postępowanie podatkowe trwało średnio 246 dni (najdłużej średnio 405 dni w Wielkopolskim UCS, najkrócej średnio 167 w Podkarpackim UCS). Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań podatkowych. Przyczyny przedłużenia postępowania podatkowego były za każdym razem szczegółowo określone w postanowieniach o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia postępowania podatkowego. Wśród powodów można wyróżnić: wystąpienie do organów podatkowych o udzielenie informacji na temat dostawców kontrolowanego, oczekiwanie na rozstrzygnięcie organu, które miało wpływ na ustalenia w prowadzonym postępowaniu, konieczność uzyskania zgody na włączenie do akt prowadzonego postępowania dokumentacji z prokuratury, zawieszenie

⁶⁹ W każdym urzędzie celno-skarbowym badano działania prowadzone wobec 10 podmiotów, u których przeprowadzono kontrolę celno-skarbową prawidłowości rozliczeń VAT i wymierzono (w pierwszej instancji) w okresie objętym kontrolą największe kwoty zobowiązań podatkowych lub podatnicy w wyniku kontroli złożyli korektę deklaracji podatkowej na największe kwoty.

terminów procesowych z uwagi na obowiązujący stan epidemiczny. O każdym przypadku niezakończania sprawy we właściwym terminie zawiadamiano stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakończenia sprawy, zgodnie z art. 140 O.p.

Naczelnicy urzędów celno-skarbowych w 14 badanych sprawach dokonali zabezpieczeń podatkowych na majątkach podatników na podstawie decyzji zabezpieczających (art. 33 O.p.) na łączną kwotę 134 051,4 tys. zł. Do zakończenia czynności kontrolnych NIK zostało wydanych dziewięć decyzji ostatecznych na kwotę 41 144,1 tys. zł i pięć decyzji nieostatecznych na kwotę 88 390,5 tys. zł. Z tych spraw urzędy posiadały informacje o odzyskanych kwotach w wysokości 3783,4 tys. zł (w trzech sprawach). Z wszystkich spraw zakończonych decyzją pokontrolną, urzędy posiadały informacje o kwocie 5964 tys. zł odzyskanej w pięciu sprawach.

W wyniku czterech złożonych przez podatników korekt deklaracji kwota wpłacona wyniosła 35 828,1 tys. zł, tj. 100% kwoty zobowiązania. Z tytułu piątej korekty w kwocie 8786 tys. zł nie było wpłat.

Blokadę STIR dokonano w dwóch sprawach (prowadzonych przez Zachodniopomorski UCS) na kwotę 856,8 tys. zł. W innych sprawach brak było przesłanek uzasadniających dokonanie takiej blokady lub kontrolami objęto starsze okresy rozliczeniowe, tj. przed wprowadzeniem STIR.

Najczęściej ujawnione nieprawidłowości dotyczyły stwierdzenia faktur dokumentujących fikcyjne nabycia i dostawy towarów pomiędzy wzajemnie powiązаныmi podmiotami. Stwierdzone transakcje miały wyłącznie charakter fakturowy, którym w rzeczywistości nie towarzyszyły transakcje w nich wskazane. Kontrolowane podmioty powiązane uczestniczyły w tzw. „transakcjach karuzelowych”, gdzie organizatorzy procedurów tworzyli sieć podmiotów, w celu stworzenia pozorów dokonania legalnych transakcji handlowych.

Siedzibą kontrolowanych podmiotów w 16 przypadkach było „biuro wirtualne”. Pięć kontroli dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z lat 2012–2016, siedem z 2017 r., a pozostałe cztery okresów rozliczeniowych z lat 2018–2020. W 13⁷⁰ sprawach kontrola była prowadzona po zaprzestaniu prowadzenia przez podatnika działalności (dziewięć podmiotów spośród nich miało adres zgłoszonej siedziby w „biurze wirtualnym”).

Naczelnicy urzędów celno-skarbowych bezzwłocznie kierowali sprawy do komórek karnych skarbowych, poza trzema przypadkami opóźnienia stwierdzonymi w Mazowieckim UCS. W sprawach tych wnioski o wszczęcie postępowania przygotowawczego przekazano od trzech do 10 miesięcy po wydaniu decyzji wymiarowej.

Naczelnik Mazowieckiego UCS wskazał, że wnioski do komórek karnych skarbowych składane były bezpośrednio przez osoby dokonujące czynności kontrolnych. Termin ich złożenia uzależniony był od wielu czynników, m.in. czy na etapie zbierania materiału można było już określić kwotę

⁷⁰ Siedem spraw dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z lat 2012–2016, trzy z 2017 r., a pozostałe trzy z lat 2018–2020.

uszczipienia, czy podmiot kontrolowany złożył odwołanie od wydanej decyzji, liczby spraw prowadzonych przez zespoły kontrolne. W każdym zespole następowała również gradacja zadań, dlatego też w pierwszej kolejności kończone były sprawy „niecierpiące zwłoki”.

Wnioski do komórek karnych skarbowych w części spraw kierowano przed zakończeniem postępowania podatkowego.

W odniesieniu do spraw na kwotę 219 364,3 tys. zł, w których zostały wydane decyzje wymiarowe, podatnicy wnieśli 18 odwołań. Większość spraw przed drugą instancją była (w trakcie kontroli NIK) w toku. W jednej sprawie organ rozpoznający odwołanie uchylił decyzję wydaną w pierwszej instancji w części oraz zmienił kwoty zobowiązania podatkowego. W drugiej sprawie organ odwoławczy uchylił w całości decyzję wydaną w pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Następnie organ pierwszej instancji po uzupełnieniu materiału dowodowego, podtrzymując pierwotne ustalenia, wydał decyzję, od której nie wniesiono odwołania. W jednej sprawie, w której organ drugiej instancji utrzymał w mocy decyzję I instancji, wniesiona została skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego i do zakończenia czynności kontrolnej sprawa była w toku.

Wykrywano mniej fikcyjnych faktur

W badanych urzędach celno-skarbowych obniżyła się liczba wykrytych fikcyjnych faktur. W 2020 r. w wyniku kontroli skarbowych, kontroli celno-skarbowych lub postępowań przygotowawczych ustalono 21,9 tys. takich faktur (na kwotę 3121,8 mln zł) oraz 22 tys. faktur w I półroczu 2021 r. (na kwotę 2993,6 mln zł), podczas gdy 64,5 tys. faktur w 2019 r. (na kwotę 8505,9 mln zł). Moment ujawnienia nierzetelnych faktur w raporcie o fikcyjnych fakturach następuje po odpowiednich ustaleniach w toku prowadzonych postępowań i stwierdzeniu, że akurat te faktury są nierzetelne. Podane dane dotyczą więc faktur wystawionych w różnych latach. Znaczny udział w ogólnej liczbie wykrytych fikcyjnych faktur miały faktury wykryte w postępowaniach kontrolnych prowadzonych na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Udział ten wyniósł 69,3% w 2019 r., 47,1% w 2020 r. oraz 69,2% w I półroczu 2021 r. W ujęciu kwotowym, fikcyjne faktury ujawnione w kontrolach skarbowych stanowiły 75% w 2019 r., 72,1% w 2020 r. oraz 78,8% w I półroczu 2021 r. kwoty z ujawnionych fikcyjnych faktur ogółem.

Z analizy ośmiu największych spraw w każdym z czterech kontrolowanych urzędów celno-skarbowych (łącznie 32 spraw), w których w badanym okresie ustalono fikcyjne faktury na najwyższe kwoty, wynika, że ujawnione faktury były wystawione głównie w 2017 r. lub w latach wcześniejszych, w trzech przypadkach dotyczyły rozliczeń roku 2018, a po jednym przypadku dotyczyły roku 2019 i I półrocza 2021 r. Odsetek 32 spraw, w których w okresie od stycznia 2020 r. do czerwca 2021 r. wykryto najwięcej fikcyjnych faktur (24,7 tys.) w relacji do ogólnej liczby wykrytych w tym okresie fikcyjnych faktur (43,9 tys.), wyniósł średnio 56,3%, tj.: 76,2% w Zachodniopomorskim UCS, 54,8% w Podkarpackim UCS, 49,2% w Wielkopolskim UCS oraz 28,7% w Mazowieckim UCS. W ujęciu kwotowym, odsetek kwoty brutto wynikającej z fikcyjnych faktur ujawnionych w 32 analizowanych sprawach (4506,2 mln zł) w ogólnej kwocie wykrytych fikcyjnych faktur (6267,1 mln zł) wyniósł średnio 71,9%, tj.: 85,6%

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w Zachodniopomorskim UCS⁷¹, 72,3% w Mazowieckim UCS, 70,2% w Wielkopolskim UCS oraz 63% w Podkarpackim UCS. W 10 przypadkach sprawy dotyczyły obrotu paliwem i olejem rzepakowym, w sześciu przypadkach branży elektronicznej, w trzech przypadkach obrotu złomem. Pozostałe pojedyncze sprawy dotyczyły m.in. obrotu towarami z branży tekstylnej, obrotu folią stretch, obrotu granulatami tworzyw sztucznych, usług transportowych. Sprawy związane z ujawnieniem fikcyjnych faktur miały często charakter międzynarodowy i wymagały współpracy z organami podatkowymi innych państw. W toku dziewięciu z 32 analizowanych spraw wykorzystano informacje udzielone przez inne państwa członkowskie UE (SCAC⁷²).

Przykłady

W sprawie, w której **Wielkopolski UCS** ujawnił największe kwotowo nieprawidłowości, fikcyjne faktury na kwotę 713,2 mln zł⁷³, spółka uczestniczyła w transakcjach karuzelowych, pełniąc rolę bufora. Przedmiotem transakcji był olej rzepakowy oraz towary szybko zbywalne (głównie kawa, napoje energetyczne). Kontrole prowadzono u dostawców i odbiorców spółki, współpracując z innymi organami podatkowymi.

Druga sprawa o najwyższych ustaleniach – na kwotę 656,9 mln zł, prowadzona przez **Zachodniopomorski UCS**, dotyczyła fikcyjnego obrotu paliwami (olejem napędowym i paliwem lotniczym).

W trzeciej sprawie o najwyższych ustaleniach – na kwotę 624 mln zł, prowadzonej przez **Wielkopolski UCS**, spółka uczestniczyła w łańcuchach transakcji typowych dla karuzeli podatkowych, pełniąc funkcję brokera (w okresie od grudnia 2015 r. do września 2016 r.) oraz rolę bufora (w okresie od listopada 2015 r. do września 2016 r.). Przedmiotem działalności spółki był handel złotem oraz wyrobami ze złota.

Badane urzędy celno-skarbowe osiągnęły na koniec 2020 r. wyznaczone przez właściwych dyrektorów izb administracji skarbowej wartości mierników stopnia realizacji celów odnoszące się do:

- wykorzystania plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych⁷⁴ (wszystkie cztery urzędy celno-skarbowe),
- decyzji uchylonych przez WSA⁷⁵ (wszystkie trzy urzędy celno-skarbowe⁷⁶).

Pozostały analizowany miernik, monitorujący weryfikowanie prawidłowości rozliczeń podatkowych, osiągnęły dwa z czterech kontrolowanych urzędów celno-skarbowych. Planowanej wartości odsetka kontroli celno-skarbowych zakończonych ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł (w kontrolach dotyczących podatków zakończonych w 2020 r.) nie osiągnął

Badane urzędy celno-skarbowe osiągnęły przeważnie wyznaczone przez dyrektorów izb administracji skarbowej wartości analizowanych mierników stopnia realizacji celów

⁷¹ Kwotę dla Zachodniopomorskiego UCS oszacowano na podstawie stawki podstawowej 23%, gdyż dane ogółem przedstawiono w kwotach netto.

⁷² Wniosek o udzielenie informacji o podatniku VAT oraz odpowiedź na taki wniosek są przesyłane do administracji podatkowych innych państw przy użyciu standardowego formularza wymiany informacji.

⁷³ W tym i kolejnych opisanych przykładach fikcyjne faktury dotyczyły okresów rozliczeniowych sprzed 2018 r.

⁷⁴ Wartość miernika stanowił udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK.

⁷⁵ Wartość miernika stanowił udział wyroków WSA uchylających decyzję naczelnika UCS w ogólnej liczbie wyroków WSA.

⁷⁶ W Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu, nie dokonywano pomiaru w 2020 r. tego miernika oraz podobnego wyznaczonego na 2021 r. Dyrektor IAS w Poznaniu jako właściwą do realizacji jednostkę wskazała wyłącznie IAS.

Wielkopolski UCS oraz Mazowiecki UCS. Przy planie wynoszącym więcej niż 78%, UCS w Poznaniu uzyskał – 66%, a UCS w Warszawie – 75%. Mazowiecki UCS nie osiągnął w pełni na koniec I półrocza 2021 r. także planowanej wartości podobnego miernika *Skuteczność kontroli dotyczących podatków*⁷⁷ (osiągnął 82,4% przy wartości założonej – powyżej 83%). Trzy pozostałe urzędy celno-skarbowe osiągnęły ten miernik.

Naczelnik Wielkopolskiego UCS tłumaczył, że kontrole, w których nie stwierdzono nieprawidłowości, nie dotyczyły spraw z analiz własnych Urzędu i założył usprawnienie procesu analitycznego, a także niepodejmowanie kontroli z wniosków innych organów, jeżeli analiza własna Urzędu nie potwierdzi jej zasadności.

Na koniec czerwca 2021 r. wyznaczone kontrolowanym jednostkom pozostałe analizowane wartości mierników osiągnęły:

- trzy z czterech urzędów celno-skarbowych w zakresie miernika dotyczącego sprawności realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r. oraz kontroli celno-skarbowych⁷⁸,
- dwa z trzech urzędów celno-skarbowych w zakresie miernika dotyczącego odsetka decyzji w drugiej instancji uchylonych prawomocnie przez WSA w I półroczu 2021 r.

Zachodniopomorski UCS nie osiągnął na koniec czerwca 2021 r. wartości miernika: *Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych*. Zastępca Naczelnika poinformował o wydaniu 30 września 2021 r. decyzji po postępowaniu kontrolnym wszczętym przed 1 marca 2017 r. Miernik po doręczeniu tej decyzji zostanie osiągnięty (na koniec roku).

Podkarpacki UCS nie osiągnął na koniec czerwca 2021 r. planowanej wartości miernika stanowiącego udział decyzji naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w liczbie decyzji wydanych przez naczelnika UCS w I półroczu 2021 r. Wartość miernika przyjęta poniżej 18% wyniosła 33%. Naczelnik wskazał, że na niewykonanie miernika wpłynęła mała liczba wydanych decyzji w I półroczu 2021 r. w związku z epidemią i zwiększoną absencją pracowników oraz utrudnioną komunikacją z podatnikami. Zwrócił ponadto uwagę, że miernik ten obowiązujący w IAS, uwzględniający w obliczeniach wszystkie decyzje wydane w drugiej instancji (wydane przez dyrektora IAS i naczelnika UCS) na koniec czerwca 2021 r. został osiągnięty i wyniósł 6,82% (przy planowanej wartości poniżej 18%).

5.5. Wyniki kontroli w wybranych urzędach skarbowych

Do podstawowych zadań urzędów skarbowych należała weryfikacja prawidłowości deklarowanych przez podatników rozliczeń VAT w związku z niezgodnościami ujawnionymi w centralnie generowanych przez

⁷⁷ Miernik liczony jako relacja zakończonych w I półroczu 2021 r. postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych ogółem.

⁷⁸ Miernik liczony jako relacja zakończonych w I półroczu 2021 r. postępowań kontrolnych wszczętych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, kontroli celno-skarbowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. do liczby postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. i będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r.

Ministerstwo Finansów raportach, weryfikacja zasadności deklarowanych przez podatników zwrotów VAT oraz prowadzenie kontroli podatkowych.

Wdrożone głównie w latach 2016–2019 rozwiązania, w tym umożliwiające dostęp do danych wykazywanych przez podatników w JPK_VAT oraz w ramach systemu STIR, umożliwiały przeprowadzanie większości weryfikacji deklarowanych rozliczeń VAT na etapie czynności sprawdzających. Decyzja o wszczęciu kontroli zależała od poziomu zidentyfikowanego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, skali potencjalnych zagrożeń i wielkości korzyści osiągniętych przez podmioty naruszające przepisy prawa.

W badanych urzędach skarbowych prawidłowo weryfikowano zasadność deklarowanych przez podatników zwrotów VAT oraz efektywnie wyjaśniano niezgodności ujawniane centralnie przez Ministerstwo Finansów na podstawie danych o rozliczeniach VAT składanych przez podatników JPK_VAT.

Nieprawidłowości dotyczyły najczęściej opóźnień w wyrejestrowywaniu podatników z rejestru VAT lub podejmowaniu czynności dotyczących ustalenia przesłanek uzasadniających wykreślenie podmiotów z tego rejestru, a także w wyjaśnianiu ujawnionych na poziomie centralnym niezgodności w rozliczeniach podatników VAT. Stwierdzono także przypadki niepełnego lub nierzetelnego przeprowadzenia analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT lub VAT UE.

5.5.1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru

W okresie od 31 grudnia 2019 r. do 30 czerwca 2021 r. liczba zarejestrowanych w kontrolowanych urzędach skarbowych podatników VAT czynnych wzrosła z 82 312 do 84 281, tj. o 2,4%. W urzędach wyspecjalizowanych zmniejszyła się – o 5195 (o 31%), a w pozostałych wzrosła o 7164 (o 10,9%). Liczba podmiotów zarejestrowanych do transakcji wewnątrzwspólnotowych kształtowała się na podobnym poziomie i wyniosła 46 861 i 46 763. W wyspecjalizowanych urzędach skarbowych liczba tych podmiotów zmniejszyła się z 15 709 do 10 576 (o 32,7%), a w pozostałych wzrosła z 31 152 do 36 196 (o 16,2%). W wyspecjalizowanych urzędach skarbowych podatnicy VAT-UE stanowili ponad 90% podatników VAT czynnych, a w niewyspecjalizowanych ponad 45%.

Na kształtowanie się liczby podatników zarejestrowanych w poszczególnych urzędach skarbowych, w tym wyraźne zmniejszenie się liczby podatników w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych, wpłynęła zmiana przepisów dotyczących właściwości organów podatkowych⁷⁹. Spowodowała ona istotną zmianę od 1 stycznia 2021 r. katalogu podmiotów, w odniesieniu do których zadania były wykonywane przez naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych.

W 2020 r. zarejestrowano 5540 nowych podatników VAT i 4193 podatników przeniesionych z innych urzędów skarbowych, a w I półroczu 2021 r. odpowiednio 3006 nowych oraz 3778 podatników VAT przeniesionych

Rejestrowanie
podatników VAT

⁷⁹ Weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu innego niż właściwy miejscowo.

Działania wobec podmiotów, które złożyły zgłoszenia rejestracyjne VAT-R

z innych urzędów skarbowych. W okresie objętym kontrolą nie zarejestrowano 260 podmiotów (211 w 2020 r. oraz 49 – w I półroczu 2021 r.).

Badanie działań podjętych przez kontrolowane urzędy skarbowe wobec 124 podmiotów, które złożyły zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, oraz, które zakończyły się rejestracją podmiotu jako podatnika VAT czynnego i VAT UE, lub, w których nie dokonano na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług rejestracji, wykazało, że weryfikacji danych wskazanych przez podatników w zgłoszeniach dokonywano na ogół prawidłowo. Ustalano ryzyko rejestracyjne z wykorzystaniem obowiązujących do tego narzędzi oraz podejmowano adekwatne do tego ryzyka działania weryfikacyjne. W przypadku wystąpienia przesłanek do odmowy rejestracji, nie dokonywano jej. Jednak w trzech z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono przypadki niepełnego lub nierzetelnego przeprowadzenia analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT lub VAT UE.

Przykłady nieprawidłowości

Nieprzeprowadzenie oceny ryzyka w ramach systemu VIES w przypadku rejestracji podmiotu jako podatnika VAT UE:

- w US Łódź-Widzew – w okresie od października 2019 r. do września 2021 r. w przypadku rejestracji podmiotu jako podatnika VAT-UE nie przeprowadzono oceny ryzyka przy wykorzystaniu systemu VIES.

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, przyczyniły się do tego głównie ograniczenia kadrowe i organizacyjne związane ze stanem epidemii;

- w Drugim Mazowieckim US w Warszawie – wobec jednego podmiotu (spośród 13 badanych spraw) nie przeprowadzono oceny ryzyka w ramach systemu VIES.

Naczelnik Urzędu wskazał, że przyczyną pominięcia analizy ryzyka VIES była omyłka pracownika dokonującego rejestracji podmiotu.

Przeprowadzenie analizy ryzyka podmiotów nowo rejestrowanych jako podatnicy VAT i VAT UE w oparciu o niepełne informacje, gdyż analiza ryzyka rejestracji nie uwzględniała informacji będącej w posiadaniu urzędu dotyczącej kryterium „adres zgłoszonej siedziby w biurze wirtualnym”:

- w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu – w dwóch sprawach, spośród 13 badanych;
- w Drugim Mazowieckim US w Warszawie – w dwóch sprawach, spośród 13 badanych.

Naczelnicy Urzędów wskazali, że przyczyną pominięcia w analizie ryzyka podmiotów faktu posiadania adresu w „biurze wirtualnym” była omyłka pracownika sporządzającego analizę.

W US Łódź-Widzew stwierdzono także, że dwa postępowania, w których odmówiono rejestracji podmiotu jako podatnika VAT (z czterech badanych), prowadzono w sposób długotrwały, trwający 163 i 1050 dni, licząc od dnia wpływu do Urzędu zgłoszenia VAT-R do dnia sporządzenia notatki służbowej o niedokonaniu rejestracji. Naczelnik US tłumaczył, że przyczyną nieprawidłowości była duża liczba zgłoszeń, ograniczenia kadrowe związane ze stanem epidemii oraz priorytetowe traktowanie zgłoszeń VAT-R bez braków formalnych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych wykreślili w 2020 r. z rejestru VAT na podstawie art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług 6866 podatników, tj. o 16,4% podmiotów więcej niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. wykreślono kolejnych 2041 podatników VAT.

Podmioty były wykreślane z rejestru podatników VAT najczęściej z powodu zaprzestania działalności gospodarczej lub jej zawieszenia

Najwięcej podmiotów wykreślono z powodu:

- zawieszenia działalności gospodarczej (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT), tj. 3031 podatników w 2020 r. (44,1%) oraz 525 w I półroczu 2021 r. (25,7%);
- zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług lub w związku z niezgłoszeniem zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT (na podstawie art. 96 ust. 6, 8), tj. 2175 podatników w 2020 r. (31,7%) oraz 1029 w I półroczu 2021 r. (50,4%);
- braku deklaracji (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2), tj. 719 podatników w 2020 r. (10,5%) oraz 204 w I półroczu 2021 r. (10%);
- braku kontaktu z podatnikiem (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2), tj. 317 podatników w 2020 r. (4,6%) oraz 152 podatników w I półroczu 2021 r. (7,4%);
- składania „zerowych” deklaracji (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3), tj. 293 podatników w 2020 r. (4,3%) oraz 87 w I półroczu 2021 r. (4,3%);
- niestawiania się na wezwania (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4), tj. 246 podatników w 2020 r. (3,6%) oraz 26 podatników w I półroczu 2021 r. (1,3 %).

W badanym okresie (w 2020 r. i I półroczu 2021 r.) wykreślono z rejestru podatników VAT m.in.:

- 66 podatników z powodu niezgodnych z prawdą danych wykazanych w zgłoszeniu rejestracyjnym (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT);
- 20 podatników, ponieważ prowadząc działalność gospodarczą wiedzieli lub mieli uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5);
- 14 podatników (w 2020 r.), którzy nie istnieli (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1);
- trzech podatników, którzy wystawiali faktury lub faktury korygujące dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4).

Badanie 240 spraw, w których podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT, wykazało, że systematycznie identyfikowano podmioty kwalifikujące się do wykreślenia z rejestru jako podatnicy VAT lub VAT UE oraz w uzasadnionych przypadkach podmioty były wykreślane z rejestru. Niemniej nieprawidłowości stwierdzono w 50 sprawach w czterech z ośmiu badanych urzędów skarbowych, tj.:

- Pierwszym US w Szczecinie (w 17 sprawach z 28 badanych),
- US Łódź-Widzew (w 20 sprawach z 31 badanych),
- Podkarpackim US w Rzeszowie (w siedmiu sprawach z 28 badanych),

- Drugim Mazowieckim US w Warszawie (w sześciu sprawach z 36 badanych). Były to głównie opóźnienia w podejmowaniu czynności wyjaśniających lub wyrejestrowywaniu podatników z rejestru VAT/VAT UE.

Przykłady

Opóźnienia w czynnościach wyjaśniających lub wykreślaniu podatników na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych, stwierdzono w 14 sprawach (w trzech z ośmiu badanych urzędów skarbowych). Najwięcej w Pierwszym US w Szczecinie, w którym czynności wyjaśniające wobec 11 podatników, którzy zaniechali składania deklaracji podatkowych VAT, zostały podjęte od 26 dni do 136 dni po upływie terminu na złożenie deklaracji podatkowej.

W ośmiu sprawach (w trzech z ośmiu badanych urzędów skarbowych) stwierdzono **opóźnienia przy wykreślaniu podatników na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT, w związku ze składaniem przez nich „zerowych” deklaracji**. Najwięcej takich przypadków było w Pierwszym US w Szczecinie, w którym czynności wyjaśniające wobec sześciu podatników zostały podjęte po 82 do 793 dniach od złożenia za szósty kolejny miesiąc lub drugi kolejny kwartał „zerowej” deklaracji.

Opóźnienia w podejmowaniu czynności wyjaśniających lub wykreślaniu podmiotów z rejestru VAT/VAT UE naczelnicy urzędów tłumaczyli głównie trudnościami kadrowymi i organizacyjnymi w realizacji zadań oraz ograniczeniami w prowadzeniu działalności gospodarczej związanymi ze stanem epidemii.

Pozostałe nieprawidłowości wystąpiły głównie w US Łódź-Widzew i polegały m.in. na:

- niewysłaniu do podatników, wykreślonych z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a ustawy o VAT (w 12 przypadkach spośród 17 badanych), powiadomienia o wykreśleniu wymaganego obowiązującą w jednostkach KAS *Procedurą postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług*, a do jednego podatnika przesłaniu takiego powiadomienia po upływie 2,5 miesiąca od daty wykreślenia;
- wykreśleniu sześciu podmiotów z rejestru VAT (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2–4 lub art. 96 ust. 9a pkt 2–3) bez podjęcia przez pracowników Urzędu próby kontaktu z podatnikami, a w jednym przypadku bez udokumentowania dat telefonicznych prób kontaktu;
- niekierowaniu do podatników na bieżąco wezwań, w sześciu przypadkach spośród 16 badanych, w których wzywano podatników do złożenia deklaracji VAT lub udzielenia wyjaśnień przyczyn braku deklaracji; wezwania do złożenia deklaracji VAT, korekt lub wyjaśnień skierowano do podatników po upływie od 69 do 220 dni od terminu przewidzianego na złożenie tych deklaracji (w pięciu przypadkach) lub wpływu pisma z innego US (w jednym przypadku);
- wykreśleniu trzech podatników z rejestru VAT UE z opóźnieniem wynoszącym od trzech do 49 dni w stosunku do wykreślenia tych podmiotów z rejestru podatników VAT czynnych, tj. niezgodne z art. 97 ust. 16 ustawy o VAT.

Przyczyną stwierdzonych nieprawidłowości, jak wskazała Naczelnik Urzędu, były w szczególności ograniczenia kadrowe związane z obostrzeniami sanitarnymi wynikającymi z ogłoszenia stanu epidemicznego lub błędy ludzkie powstające w związku z koniecznością terminowego wykonywania wielu zadań jednocześnie.

5.5.2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT

Urzędy skarbowe otrzymywały do weryfikacji, przede wszystkim w ramach czynności sprawdzających, centralnie generowane przez Ministerstwo Finansów raporty o występujących w rozliczeniach podatników VAT niezgodnościach. Raporty wskazywały zidentyfikowane rozbieżności między danymi z JPK_VAT podatnika oraz jego kontrahentów, jak również rozbieżności pomiędzy danymi z JPK_VAT a danymi z deklaracji podatkowych, w tym informacji podsumowujących o dokonanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych (od października 2020 r. odpowiednio z porównania części ewidencyjnej oraz deklaracyjnej JPK-VAT7M/JPK-VAT7K).

Analiza udostępnionych kontrolowanym urzędom skarbowym przez Ministerstwo Finansów wybranych raportów⁸⁰ centralnych oraz informacji zwrotnych dotyczących zakresu i efektów podjętych przez pracowników urzędów skarbowych działań wyjaśniających wykazała, że 86,5% niezgodności, tj. 27,6 tys. z 31,9 tys. niezgodności, zostało wyjaśnionych w terminach określonych przez Ministra Finansów (pozostałe sprawy były na ogół w toku wyjaśniania). W trzech urzędach skarbowych odsetek wyjaśnionych niezgodności wyniósł powyżej 90%, tj.:

- 98,5% w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu,
- 94,2% w Pierwszym US w Poznaniu,
- 90,7% w Zachodniopomorskim US w Szczecinie.

Najniższy odsetek wyjaśnionych niezgodności – 58,2% wystąpił w Podkarpackim US w Rzeszowie oraz 72,4% w Pierwszym US w Rzeszowie.

Niższy odsetek wyjaśnionych spraw w Podkarpackim US w Rzeszowie tłumaczono m. in. wyjątkową obszernością raportów za styczeń, luty i marzec 2020 r. dotyczących podmiotów, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w JPK_VAT w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach (645–685 niezgodności, podczas gdy miesięczny raport zawierał zwykle 100) oraz spiętrzeniem pracy związanej z realizacją innych raportów.

Szczegółowym badaniem objęto działania dotyczące 241 niezgodności, z tego:

- 133 niezgodności w kwocie 19 906,3 tys. zł z raportów identyfikujących podmioty, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w JPK_VAT w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach;
- 59 niezgodności w kwocie 5693,1 tys. zł z raportów identyfikujących podmioty, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów uwzględniły fakty-

Skutecznie wyjaśniano niezgodności w rozliczeniach VAT podatników zidentyfikowane centralnie przez Ministerstwo Finansów na podstawie JPK-VAT

⁸⁰ Analizą objęto raporty, udostępnione głównie w I kwartale 2020 r. oraz I kwartale 2021 r., dotyczące podmiotów, które miały otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK_VAT oraz raporty (o niezgodnościach na łączną kwotę 104,1 mln zł) dotyczące podmiotów, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów uwzględniły faktury VAT wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury lub podmiotów, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w JPK_VAT w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- ry VAT wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury (weryfikacja od strony nabywcy odliczającego faktury);
- 49 niezgodności z raportów o podmiotach, które miały otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK_VAT.

Na wybranej próbie badanych spraw stwierdzono, że w kontrolowanych urzędach skarbowych stopniowo wyjaśniano niezgodności występujące w centralnie generowanych przez Ministerstwo Finansów raportach udostępnianych w aplikacji WRO-System poprzez podejmowanie adekwatnych czynności weryfikacyjnych. W wyniku podjętych działań m.in.:

- w 25 przypadkach, w których wystąpiły określone w ustawie o VAT przesłanki do wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT, podatników wykreślono z tego rejestru; wykreślenia dokonano po nieefektywnych wezwaniach podatnika w pięciu urzędach skarbowych;
- w uzasadnionych przypadkach podatnicy złożyli korektę deklaracji lub brakujący JPK_VAT;
- cztery sprawy (w US Łódź-Widzew) przekazano do dalszej analizy pod kątem wszczęcia dalszych działań.

Wystąpiły opóźnienia
w wyjaśnianiu
identyfikowanych
centralnie niezgodności
w rozliczeniach
podatników

W pięciu z ośmiu badanych urzędów skarbowych stwierdzono opóźnienia w podejmowaniu lub prowadzeniu działań wyjaśniających. Pierwsza próba kontaktu z podatnikiem została podjęta po ponad 30 dniach od udostępnienia przez Ministerstwo Finansów raportu lub przerwy w podejmowanych czynnościach wynosiły ponad 60 dni. Stwierdzono 93 takie przypadki.

Przykłady

W Drugim Mazowieckim US w Warszawie: w każdej z 30 objętych badaniem niezgodności pracownicy podejmowali czynności weryfikacyjne z opóźnieniem, tj. pierwsza próba kontaktu z podatnikiem w związku z występującymi w raportach niezgodnościami została podjęta po 30 dniach lub później od udostępnienia dla Urzędu raportu, lub stwierdzono przerwy w podejmowaniu prób kontaktu z podatnikami, w związku z występującymi w raportach rozbieżnościami, wynoszące 60 dni lub dłuższe (najpóźniej pierwszą próbę kontaktu podjęto po siedmiu miesiącach, a najdłuższe przerwy w czynnościach wyniosły 17 miesięcy).

W Pierwszym US w Rzeszowie: w 26 przypadkach, na 31 badanych, pierwsze próby kontaktu z podatnikiem podjęto po ponad 30 dniach (od ponad 30 do 111 dni).

W US Łódź-Widzew: w 22 przypadkach, na 39 badanych, postępowania sprawdzające były prowadzone w sposób długotrwały, w tym pierwsze próby kontaktu z podatnikiem podjęto w czterech sprawach po 50–100 dniach, w dziewięciu sprawach po 100–200 dniach, a w jednej po przeszło 200 dniach.

Opóźnienia w podejmowaniu lub prowadzeniu działań wyjaśniających naczelnicy urzędów skarbowych tłumaczyli sytuacją epidemiczną i ograniczeniami kadrowymi związanymi z absencją chorobową, dodatkowymi obciążeniami w okresie I kwartału 2021 r. związanymi z kampanią informacyjną wynikającą ze zmiany właściwości naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W dwóch urzędach skarbowych stwierdzono przypadki bezzasadnego podjęcia czynności wyjaśniających z udziałem podatnika.

Przykłady

W **Drugim Mazowieckim US w Warszawie** w przypadku trzech niezgodności bezzasadnie wystosowano do podatników wezwania, chociaż organ podatkowy na dzień sporządzenia wezwania dysponował informacjami pozwalającymi na zakończenie czynności weryfikacyjnych bez udziału podatnika. Działania te błędnie tłumaczono tym, że ze względu na dokonywaną aktualizację informacji, dane mogą wyglądać inaczej na dzień zakończenia sprawy niż na dzień weryfikacji wskazanych nieprawidłowości. Wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż Urząd dysponował potrzebnymi informacjami dużo wcześniej niż sporządzono wezwania do podatnika, tj. korekta JPK-VAT oraz JPK-VAT zostały złożone miesiąc, trzy i cztery miesiące przed datą sporządzenia wezwania.

W **Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu** bezzasadnie podjęto czynności wyjaśniające wobec dwóch podatników, ponieważ na dzień kontaktu z podatnikami niezgodności w JPK_VAT były już przez nich skorygowane. Działania tłumaczono brakiem doświadczenia nowo przeniesionego do działu pracownika.

Na podstawie badanej próby 120 zadeklarowanych przez podatników zwrotów podatku od towarów i usług na kwotę 1218,6 mln zł, tj. 3,8% kwoty (32 258,7 mln zł) zwrotów dokonanych w badanym okresie przez naczelników kontrolowanych urzędów skarbowych, NIK pozytywnie oceniła weryfikację ich zasadności we wszystkich jednostkach. W każdym urzędzie skarbowym sprawdzono po 15 zwrotów, które nie były poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

Czynności weryfikacyjne rozpoczynano niezwłocznie po wpływie deklaracji do urzędu skarbowego. Przed dokonaniem zwrotu na bieżąco weryfikowano jego zasadność w ramach udokumentowanych czynności analitycznych mających na celu wstępną ocenę ryzyka wykazanego zwrotu. W uzasadnionych przypadkach wskazujących na podwyższone ryzyko wystąpienia nieprawidłowości przeprowadzano dalsze czynności weryfikacyjne, z wykorzystaniem dedykowanych temu narzędzi informatycznych. W jednym przypadku (w Podkarpackim US w Rzeszowie) w wyniku czynności sprawdzających ustalono, że o 186,4 tys. zł została zawyżona wykazana do zwrotu kwota 3171,3 tys. zł.

Ocena ryzyka była oparta na pełnym przeglądzie dostępnych o podatniku danych, w szczególności na wynikach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe w okresie co najmniej 12 miesięcy kontroli u podatnika, porównaniu danych wykazanych przez podatnika i jego kontrahentów w deklaracjach z odpowiednimi JPK_VAT, a od października 2020 r. analizie danych wykazanych w części deklaracyjnej i ewidencyjnej JPKV7M/K, weryfikacji deklarowanych przez podatnika nabyć środków trwałych (w kwocie przekraczającej założoną wartość). Nie odstępowano od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu, w przypadku wystąpienia przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych.

**Naczelnicy
badanych urzędów
skarbowych rzetelnie
weryfikowali zasadność
deklarowanych przez
podatników zwrotów
VAT**

Nie stwierdzono długotrwałego i nieuzasadnionego wstrzymywania należnych zwrotów VAT. Były one akceptowane przez upoważnione osoby i dokonane w terminach określonych w ustawie o podatku od towarów i usług. NIK nie zakwestionowała zasadności dokonanych zwrotów, a ustalone w Urzędzie Skarbowym Łódź-Widzew uchybienia o charakterze formalnym nie miały wpływu na ocenę ogólną.

Dochody z tytułu podatku VAT w kontrolowanych urzędach zmniejszyły się z 39 998,7 mln zł w 2019 r. do 38 353,3 mln zł w 2020 r., tj. o 4,1 %. W tym czasie łączna kwota wpływów z tytułu podatku od towarów i usług zmniejszyła się o 1,6 % (z 63 048,9 mln zł do 62 048,6 mln zł w 2020 r.), a łączna kwota zwrotów VAT wzrosła o 2,8 % (z 23 050,3 mln zł do 23 695,3 mln zł).

W wyniku zmiany struktury podatników podlegających właściwości badanych naczelników urzędów skarbowych, spowodowanej wejściem rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, istotnie zmniejszyła się w I półroczu 2021 r. kwota dochodów uzyskanych przez badane urzędy skarbowe. Dochody z podatku od towarów i usług wyniosły 8225,9 mln zł i były o 47% niższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Łączna kwota wpływów była niższa o 41,2% i wyniosła 16 789,3 mln zł, a kwota zwrotów niższa o 34,4% i wyniosła 8563,4 mln zł.

Obniżyła się liczba zakończonych kontroli podatkowych

W badanych urzędach skarbowych w 2020 r. wszczęto łącznie 261 kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT, tj. o 103 kontrole (o 28,3 %) mniej niż w 2019 r. Liczba takich kontroli wszczętych w pierwszym półroczu 2021 r. wyniosła – 117, podobnie jak w analogicznym okresie roku poprzedniego (119 kontroli).

Większość wszczętych kontroli podatkowych objęła okresy rozliczeniowe nie starsze niż dotyczące do dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli (w 2020 r. odsetek takich kontroli wyniósł średnio 81,6% oraz 81,2% w I półroczu 2021 r., gdy w 2019 r. – 89,3%), w tym bieżące okresy rozliczeniowe, tj. obejmujące rok wszczęcia kontroli lub rok poprzedzający rok wszczęcia kontroli, które stanowiły w 2020 r. średnio 67% wszczętych kontroli oraz 56,4% w I półroczu 2021 r., gdy w 2019 r. – 81,6%). Odsetek takich kontroli w 2020 r. był najwyższy w Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu (94,3%) oraz Pierwszym US w Poznaniu (93,2%). W Pierwszym US w Szczecinie wyniósł – 84,3%, a w Drugim Mazowieckim US w Warszawie – 81,1%. Kontrole obejmujące starsze okresy rozliczeniowe były wszczynane głównie na wnioski naczelników innych urzędów skarbowych, prokuratury, w związku z zapytaniem zagranicznych administracji podatkowych lub ustaleniami kontroli przeprowadzonych u kontrahenta podatnika.

Liczba zakończonych kontroli dotyczących rozliczeń VAT w badanych urzędach skarbowych zmniejszyła się z 367 kontroli w 2019 r. do 272 w 2020 r. (o 25,9%) oraz z 129 kontroli w I półroczu 2020 r. do 119 w I półroczu 2021 r. (o 7,8%). Przy czym w 2020 r. zmniejszenie to wystąpiło

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w sześciu urzędach skarbowych (US Łódź-Widzew, Pierwszym US w Poznaniu, Pierwszym US w Rzeszowie, Podkarpackim US w Rzeszowie, Zachodniopomorskim US w Szczecinie oraz Drugim Mazowieckim US w Warszawie), a w pozostałych dwóch liczba kontroli wzrosła. Natomiast w I półroczu 2021 r. liczba kontroli obniżyła się w trzech urzędach skarbowych, tj. US Łódź-Widzew, Pierwszym US w Poznaniu oraz Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu, a w pozostałych pięciu urzędach wzrosła. Na obniżenie się liczby zakończonych kontroli wpływ miała sytuacja związana z epidemią COVID-19. Odsetek kontroli dotyczących zasadności zwrotów VAT wyniósł 42% w 2019 r., 39,7% w 2020 r. oraz 28,6% w I półroczu 2021 r. Kontrole podatkowe w zakresie weryfikacji VAT coraz częściej były zastępowane mniej uciążliwymi dla podatnika czynnościami sprawdzającymi.

Skuteczność kontroli rozliczeń VAT, mierzona relacją liczby kontroli z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem, wzrosła średnio z 78,7% w 2019 r. do 85,7% w 2020 r. (o 7 punktów procentowych). W I półroczu 2021 r. wyniosła 87,4% i była nieznacznie niższa niż w I półroczu 2020 r. (89,1%). Tak mierzona skuteczność kontroli dotyczących zasadności zwrotów VAT wzrosła średnio z 68,2 % w 2019 r. do 75,9% w 2020 r. (o 7,7 punktów procentowych), a w I półroczu 2021 r. wyniosła 76,5% wobec 84,6% w I półroczu 2020 r.

Urzędy skarbowe w 2020 r. i I półroczu 2021 r. realizowały cele i mierniki stopnia ich realizacji, określone przez dyrektorów izb administracji skarbowej, w planach działalności izb. Mierniki dotyczące rozliczeń VAT odnosiły się do kwoty ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika, udziału kontroli z ustaleniami powyżej 3 tys. zł w zakończonych kontrolach dotyczących podatków czy kwoty należności publicznoprawnych. Na koniec 2020 r., jak i na koniec II kwartału 2021 r., planowane wartości wszystkich analizowanych mierników osiągnęło pięć z ośmiu kontrolowanych urzędów skarbowych.

Kontrolowane urzędy skarbowe osiągnęły większość wartości mierników stopnia realizacji celów na poziomie oczekiwanym przez dyrektorów izb administracji skarbowej

Przykłady

W Pierwszym Wielkopolskim US w Poznaniu nie wykonano miernika dotyczącego skuteczności kontroli podatków, który na koniec IV kwartału 2020 r. wyniósł 65% wobec wartości oczekiwanej nie niższej niż 78%, a na koniec II kwartału 2021 r. – 52% wobec wartości oczekiwanej większej niż 83%. Na niewykonanie miernika wpłynęła większa liczba przeprowadzonych kontroli zasadności zwrotu VAT, w których nie stwierdzono nieprawidłowości.

W Zachodniopomorskim US w Szczecinie nie osiągnięto zaplanowanej na koniec II kwartału 2021 r. kwoty ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających. Efektywność realizacji czynności sprawdzających wyniosła 17,2 mln zł, przy oczekiwanej na poziomie 29,5 mln zł. Naczelnik US wskazał, że niższe kwoty ustaleń z czynności sprawdzających wynikały ze zmiany od 2021 r. właściwości miejscowej największych podmiotów na Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie. Natomiast w latach poprzednich znaczne kwoty ustaleń dokonywanych w wyniku prowadzonych czynności sprawdzających stwierdzane były w kluczowych podmiotach. Konieczne było także, w warunkach epidemii COVID-19, zwiększenie zaangażowania pracowników w udzielanie ulg podatkowych oraz sprawną weryfikację zwrotów VAT. Urząd z analogicznych powodów nie osiągnął także planowanej kwoty

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dochodów z tytułu należności publicznoprawnych. W badanym okresie niższe od oczekiwanej kwoty należności publicznoprawnych wystąpiły jeszcze w trzech innych urzędach skarbowych, a przyczyną ich nieosiągnięcia była głównie sytuacja spowodowana epidemią.

W związku z ryzykiem nieosiągnięcia zakładanych celów, naczelnicy analizowali okoliczności mające wpływ na poziom realizacji mierników oraz podejmowali działania zaradcze. Były to w szczególności działania dyscyplinujące podatników, zmierzające do terminowego składania deklaracji oraz zapłaty zobowiązań podatkowych.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Czy wprowadzane rozwiązania mające na celu usprawnienie poboru VAT przyniosły oczekiwane rezultaty, w tym, czy okazały się skuteczne w warunkach nadzwyczajnych (epidemii COVID-19 oraz wyraźnego wyhamowania gospodarki)?

Cel główny kontroli

1. Czy rzetelnie i skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT?
2. Czy na bieżąco aktualizowano rejestr podatników VAT?
3. Czy prawidłowo i skutecznie zarządzano procesem usprawniania poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych?
4. Czy Minister Finansów wypracował skuteczne rozwiązania mające na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowanie prawidłowości rozliczeń VAT?

Cele szczegółowe

Kontrolą objęto 17 jednostek: Ministerstwo Finansów, cztery izby administracji skarbowej, cztery urzędy celno-skarbowe oraz osiem urzędów skarbowych. Dobór jednostek kontrolowanych był konsekwencją wytypowania trzech spośród siedmiu województw o największych kwotach dochodów i zwrotów VAT zrealizowanych w 2019 r. (mazowieckie, wielkopolskie, łódzkie) oraz dwóch spośród pozostałych województw (podkarpackie, zachodniopomorskie), w których w ostatnich latach nie prowadzono kontroli dotyczącej poboru VAT.

Zakres podmiotowy

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.

Kryteria kontroli

Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2021 r.
Kontrolę przeprowadzono od 16 sierpnia do 15 listopada 2021 r.

Okres objęty kontrolą

W ramach przygotowania przedkontrolnego uzyskano informacje od Ministra Finansów oraz Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie. Informacje dotyczyły między innymi wytycznych, procedur lub instrukcji dotyczących organizacji jednostek KAS, zarządzania ryzykiem zewnętrznym, korzystania z narzędzi informatycznych wspomagających administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych.

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Wyniki kontroli przedstawiono w 17 wystąpieniach pokontrolnych. W ośmiu wystąpieniach pokontrolnych sformułowano ogółem 15 wniosków pokontrolnych. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych według stanu na 15 marca 2022 r. wynika, że zrealizowano 11 wniosków, a cztery wnioski były w trakcie realizacji.

Stan realizacji wniosków pokontrolnych

Minister Finansów złożył trzy zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego. Kolegium Najwyższej Izby Kontroli uchwałą Nr 1/2022 z dnia 12 stycznia 2022 r.:

- uwzględniło w całości jedno zastrzeżenie dotyczące ustalenia w sprawie danych o udziale wpłat (pomniejszonych o zwroty) podatników branży handlu hurtowego i detalicznego z tytułu podatku od towarów i usług w okresie od 2019 r. do końca I półrocza 2021 r. w całości dochodów z tego tytułu w tym okresie,
- uwzględniło w części jedno zastrzeżenie dotyczące ustaleń i stwierdzonej nieprawidłowości dotyczących zaniechania aktualizacji „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” oraz wynikającego z nieprawidłowości wniosku pokontrolnego w taki sposób, że dodano zapis, że wytyczne zaktualizowano po okresie objętym kontrolą – w sierpniu 2021 r. i w związku z tym zmieniono wniosek pokontrolny na: uaktualnienie procedur z sierpnia 2017 r. dotyczących postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług oraz zwiększenia nadzoru nad terminowością realizowanych przez jednostki KAS zadań, jednocześnie w części IV wystąpienia dodano uwagę: NIK zwraca uwagę, że nieaktualizowanie przez pięcioletni okres „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” mogło mieć wpływ na skuteczność poboru podatku VAT,
- oddaliło jedno zastrzeżenie dotyczące danych o udziale w 2020 r. liczby decyzji i skarg w postępowaniu odwoławczym w województwie warmińsko-mazurskim w liczbie decyzji i skarg w skali kraju.

Naczelnicy trzech urzędów skarbowych złożyli łącznie sześć zastrzeżeń, z których dwa zostały uwzględnione w całości, trzy zostały uwzględnione w części, a jedno oddalone. Kierownicy pozostałych kontrolowanych jednostek, tj. naczelnicy pięciu urzędów skarbowych, naczelnicy czterech urzędów celno-skarbowych oraz dyrektorzy czterech izb administracji skarbowej nie zgłosili zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych.

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej ⁸¹
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Tadeusz Kościński
2.		Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	Wojciech Pawlak Radosław Borowski
3.		Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie	Przemysław Polkowski
4.	Delegatura NIK w Łodzi	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi	Marek Kołaciński Arkadiusz Paluszkiewicz
5.		Urząd Skarbowy Łódź-Widzew w Łodzi	Tatiana Pilarz
6.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	Marek Pospieski Marek Kołaciński
7.		Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu	Rafał Ratajczak Jerzy Tomczak
8.		Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu	Joanna Dudzińska
9.		Pierwszy Urząd skarbowy w Poznaniu	Marcin Czaiński
10.	Delegatura NIK w Rzeszowie	Izba Administracji Skarbowej w Rzeszowie	Witold Mrozek Grzegorz Skowronek
11.		Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyśle	Aneta Lechowicz Andrzej Pasternak
12.		Podkarpacki Urząd Skarbowy w Rzeszowie	Jerzy Pliszyło
13.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Rzeszowie	Bogdan Selwa
14.	Delegatura NIK w Szczecinie	Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie	Robert Muszyński Jarosław Grzelak
15.		Zachodniopomorski Urząd Celno-Skarbowy w Szczecinie	Tomasz Zapor Zygmunt Kolka
16.		Zachodniopomorski Urząd Skarbowy w Szczecinie	Andrzej Tyrcha
17.		Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie	Justyna Szmiłyk

Skuteczność działań Ministra Finansów oraz służb skarbowych w zakresie usprawniania poboru VAT była konsekwentnie badana przez NIK, w szczególności w ramach kontroli:

- P/17/013 *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT,*
- P/18/011 *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług,*
- P/19/011 *Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków.*

Pozostałe informacje

⁸¹ W badanym okresie.

Zagadnienie skuteczności egzekwowania dochodów państwa z VAT było także obecne w corocznej kontroli wykonania budżetu państwa.

W Polsce po okresie nasilenia się niekorzystnych zjawisk, w latach 2016–2019 nastąpiła poprawa w zakresie realizacji dochodów z VAT. Dochody wzrosły z 123 120,8 mln zł w 2015 r. do 180 891,8 mln zł w 2019 r., tj. o 46,9%. Osiągnięty wzrost dochodów był efektem dobrej koniunktury w gospodarce, jak i poprawy ściągальności tego podatku. W latach 2016–2019 wprowadzono szereg rozwiązań systemowych, które przyczyniły się do tej poprawy.

Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	W formie opisowej	NIK pozytywnie oceniła działania Ministra Finansów w zakresie usprawniania poboru podatku VAT. Przygotowany oraz wdrożony w latach 2016–2019 szeroki pakiet rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych okazał się wystarczająco skuteczny w okresie epidemii. W 2020 r., w warunkach wyraźnego wyhamowania gospodarki, nie doszło do nagłego nasilenia się niekorzystnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk. Luka VAT ukształtowała się na poziomie podobnym jak w latach 2018–2019 r. Dochody z podatku od towarów i usług wyniosły 184 551,9 mln zł i były o 2% wyższe od uzyskanych w roku poprzednim. W I półroczu 2021 r., przy poprawiających się dla gromadzenia dochodów z VAT uwarunkowaniach makroekonomicznych, dochody z tego źródła wyniosły 101 620,4 mln zł i były o 17,3% wyższe niż w I półroczu 2019 r. oraz o 29,6% wyższe niż w I półroczu 2020 r. Minister Finansów kontynuował prace nad wypracowaniem lub wykorzystaniem kolejnych rozwiązań mających na celu uszczelnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym poprzez usprawnienie weryfikowania prawidłowości rozliczeń VAT, oraz prawidłowo i skutecznie zarządzał tym procesem. Istotne było podjęcie prac nad powstaniem nowego systemu teleinformatycznego, tj. Krajowego Systemu e-Faktur, w celu dalszego ograniczenia nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT. Administracja skarbową osiągnęła w badanym okresie większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Przy mniejszej liczbie realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych kontroli sprawdzających prawidłowość rozliczenia VAT rosła liczba mniej absorbujących podatników czynności sprawdzających. Dzięki szerokiemu zastosowaniu nowych narzędzi umożliwiających analizę na szczeblu centralnym spójności danych przekazywanych przez podatników VAT oraz ich kontrahentów, jak i łatwy dostęp dla pracowników administracji skarbowej do danych z jednolitych plików kontrolnych dla ewidencji VAT, zwiększyły się również efekty czynności weryfikacyjnych.	Wyraźnie wydłużył się średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowych rozliczeń VAT oraz postępowania podatkowego na ograniczenia i obustrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19. Niższa od oczekiwanej przez Szefa KAS była jakość decyzji wymiarowych organów odwoławczych w 2020 r. Częściowo nieaktualne lub niespójne były wytyczne i procedury dotyczące organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, w tym odnoszące się do realizacji zadań w zakresie rejestracji podatników VAT.
2.	Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	W formie opisowej		Wyraźnie wydłużył się średni czas prowadzenia kontroli VAT oraz postępowania podatkowego, głównie ze względu na ograniczenia i obustrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19.

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
2.	Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie	W formie opisowej	Nastąpiła wyraźna poprawa skuteczności kontroli dotyczących rozliczeń VAT, mierzonej relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT ⁸² , tj. z 68% w latach 2018-2019 do 75% w 2020 r. oraz 81,4% w I półroczu 2021 r. Poprawiła się jakość decyzji wydanych przez Naczelnika Mazowieckiego UCS w pierwszej instancji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ drugiej instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika Mazowieckiego UCS w drugiej instancji oraz relacją do decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ drugiej instancji do decyzji wydanych przez organ pierwszej instancji. Typowanie podmiotów do kontroli prowadzone w sposób rzetelny. Skutecznie wykorzystywano aplikacje umożliwiające, w szczególności, dostęp do danych z jednolitych plików kontrolnych dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT oraz systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej – STIR.	W trzech na 10 badanych spraw stwierdzono opóźnienia w sporządzaniu wniosków o wszczęcie postępowania karnego skarbowego, jednak opóźnienia te nie wpłynęły na przedawnienie karalności ujawnionych w kontrolach celno-skarbowych czynów.
3.	Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie	W formie opisowej	W Urzędzie skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT. Urząd osiągnął planowany poziom większości wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących rozliczeń VAT wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Warszawie. Naczelnik Urzędu w prawidłowy sposób dokonywał weryfikacji zadeklarowanych przez podatników zwrotów podatku od towarów i usług. Skuteczność kontroli rozliczeń VAT wzrosła z 84,9% w 2019 r. do 92,9% w 2020 r. Wskaźnik zmniejszył się w I półroczu 2021 r., pozostając jednak na wysokim poziomie (odpowiednio 88,2%). Efektywnie wykorzystywano raporty udostępnione przez Ministerstwo Finansów o niezgodnościach w rozliczeniach VAT podatników, oparte na danych z przekazywanych przez nich JPK_VAT. Rzetelnie dokumentowano przeprowadzone czynności weryfikacyjne. Prawidłowo były sprawdzane dane przedstawione przez podatników w zgłoszeniach rejestracyjnych w celu niedopuszczenia do rejestracji podmiotów nierzetelnych. Systematycznie monitorowano podatników w celu ustalenia, czy występują okoliczności, wskazane w ustawie o podatku od towarów i usług, do ich wykreślenia z rejestru podatników VAT i VAT UE. Prawidłowo ustalano przesłanki wykreślenia i w uzasadnionych przypadkach, po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających, wykreślano podmioty z rejestru. Podmioty, co do zasady, wykreślane były z rejestru VAT bez zbędnej zwłoki.	Stwierdzono opóźnienia w wykreśleniu podmiotów z rejestru VAT (w sześciu sprawach z 36 badanych), a także w podejmowaniu czynności weryfikacyjnych dotyczących rozbieżności wskazanych w raportach udostępnionych przez Ministerstwo Finansów (w badanych 30 sprawach). Niezasadnie wystosowano do podatników (w trzech sprawach, spośród 30 badanych) wezwania do wyjaśnienia rozbieżności w raportach udostępnionych przez Ministerstwo Finansów. Nierzetelnie przeprowadzono wobec dwóch podatników analizę ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT i VAT UE, a wobec jednego takiej analizy nie przeprowadzono (spośród 13 objętych badaniami).

⁸² Przyjęto, że kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości, to kontrole z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł.

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
4.	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi	Pozytywna	Dyrektor IAS w Łodzi prawidłowo i skutecznie zarządzał procesem usprawniania poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatników. Izba wraz z podległymi jednostkami osiągnęła ustalone przez Szefa KAS wartości mierników realizacji podstawowych celów związanych z poborem podatku VAT. W Izbie rzetelnie monitorowano zakres i efekty wykorzystania rozwiązań wspomagających administrację skarbową w usprawnianiu poboru podatku VAT, a o osiągniętych rezultatach informowano Ministerstwo Finansów. W badanym okresie wzrastały efekty uzyskane w wyniku wykorzystania danych STIR w czynnościach sprawdzających, kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych dotyczących podatku VAT. Zwiększeniu uległa zarówno liczba czynności sprawdzających oraz zakończonych kontroli, w których korzystano z danych STIR, jak i kwota ustaleń. Wzrastały także efekty w zakresie podatku VAT, uzyskane z wykorzystaniem plików JPK na żądanie. Izba rzetelnie monitorowała realizację zadań powierzonych naczelnikom urzędów skarbowych z terenu województwa łódzkiego oraz Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi. Zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej z poborem podatku VAT, w tym weryfikowania przez podległe jednostki prawidłowości rozliczeń podatników, były w kontrolowanym okresie przedmiotem audytu wewnętrznego oraz kontroli prowadzonej w podległych jednostkach przez IAS w Łodzi. Sformułowane wnioski pokontrolne podlegały monitorowaniu przez Izbę.	
5.	Urząd Skarbowy Łódź-Widzew w Łodzi	W formie opisowej	W badanym okresie Urząd osiągnął wyznaczone przez Dyrektora IAS cele oraz planowane wartości mierników stopnia ich realizacji, w tym dotyczące rozliczeń VAT. Urząd zapewnił wysoką skuteczność typowania podmiotów do kontroli (86,7% w 2020 r. i 100% w I półroczu 2021 r. łącznej liczby kontroli zatwierdzonych w tych okresach). W Urzędzie rzetelnie weryfikowano i dokumentowano zasadność zwrotów VAT, korzystając z dostępnych narzędzi informatycznych. Wyjaśniano także niezgodności występujące w rozliczeniach VAT w udostępnianych przez MF raportach.	Część zadań nie była realizowana prawidłowo, m.in.: – przy wyjaśnianiu niezgodności w udostępnianych przez Ministerstwo Finansów raportach, Urząd podejmował bezpośrednie próby kontaktu z podatnikiem z opóźnieniem bądź ze znacznymi przerwami; – w okresie od października 2019 r. do września 2021 r. w przypadku rejestracji podmiotu jako podatnika VAT UE Urząd nie przeprowadzał oceny ryzyka przy wykorzystaniu systemu VIES; – w części przypadków przed odmownym zakończeniem postępowania rejestracyjnego, nie wzywano podmiotów do złożenia stosownych wyjaśnień.

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
5.	Urząd Skarbowy Łódź-Widzew w Łodzi	W formie opisowej	Weryfikując dane przedstawione w zgłoszeniach VAT-R, przed dokonaniem rejestracji dla celów podatkowych, przeprowadzano ostateczną ocenę ryzyka rejestracji w module System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego. We wszystkich badanych przypadkach zakończonych rejestracją do VAT, podejmowano adekwatne do ustalonego ryzyka czynności weryfikacyjne. W Urzędzie systematycznie dokonywano weryfikacji podatników, pod kątem spełnienia przez nich przesłanek do wykreślenia z rejestru VAT, wykorzystując w tym celu głównie raporty udostępniane cyklicznie przez Ministerstwo Finansów.	Czynności poprzedzające wykreślenie z rejestru podatników VAT (20 z 31 badanych przypadków) prowadzono w sposób długotrwały lub z naruszeniem obowiązujących procedur i wytycznych. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły m.in. ustalania w sposób długotrwały przesłanek uzasadniających wykreślenie poszczególnych podatników z rejestru podatników VAT i VAT UE, wykreślania ich z opóźnieniem oraz niekierowania do podatników powiadomień o wykreśleniu z rejestru lub kierowania takich powiadomień z opóźnieniem.
6.	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	Pozytywna	Sposób zarządzania przez IAS w Poznaniu procesem usprawniania poboru podatku od towarów i usług był skuteczny i przyniósł oczekiwane efekty. IAS oraz podlega jej administracja skarbową w I półroczu 2021 r. w pełni zrealizowała sześć wybranych do kontroli przez NIK, nałożonych na nią przez Szefa KAS, mierników stopnia realizacji celów dotyczących poboru podatków, w tym VAT. W 2020 r. zrealizowała pięć z sześciu takich mierników (nie uzyskano zakładanego ograniczenia przyrostu zaległości wymagalnych, głównie z przyczyn, na które IAS nie miała wpływu). IAS oraz jednostki jej podległe korzystały z różnorodnych rozwiązań usprawniających pobór podatku VAT (m.in. JPK_VAT, JPK na żądanie, dane STIR, raporty z WRO-System). W jednostkach podległych, w toku czynności sprawdzających i kontroli w zakresie podatku VAT, zintensyfikowano wykorzystanie danych STIR oraz JPK, w tym JPK na żądanie. Dyrektor IAS rzetelnie monitorował wykorzystywanie przez podległe urzędy skarbowe i urząd celno-skarbowy rozwiązań wspomagających je w poborze podatku VAT, w tym przy weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych.	
7.	Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu	Pozytywna	UCS osiągnął w badanym okresie, poza jednym przypadkiem, planowane wartości wszystkich mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Poznaniu dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Skuteczność kontroli rozliczeń VAT poprawiła się w I półroczu 2021 r. i wyniosła 82%.	Wyraźnie wydłużył się w 2020 r. średni czas prowadzenia kontroli VAT oraz postępowania podatkowego, głównie z przyczyn, na które UCS nie miał wpływu (ograniczenia i obostrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19).

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
7.	Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu	Pozytywna	Spośród rozstrzygniętych przez Naczelnika w drugiej instancji 50% zaskarżonych spraw dotyczących decyzji w zakresie rozliczeń VAT wydanych w 2020 r., 12,5% zostało uchylonych (lub częściowo uchylonych) – w odniesieniu do decyzji wydanych w 2019 r., było to 50%. Z kolei spośród zaskarżonych do WSA 60% decyzji wydanych w 2020 r. w drugiej instancji żadna nie została uchylona (w odniesieniu do decyzji z 2019 r., wszystkie spośród zaskarżonych trzech spraw zostały rozstrzygnięte bez uchylania żadnej z tych decyzji). Typowanie podmiotów do kontroli prowadzono w sposób rzetelny, a kierowanie sprawy do kontroli celno-skarbowej uwzględniało ryzyko wystąpienia większych nieprawidłowości.	Skuteczność kontroli rozliczeń VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT obniżyła się z 83,9% w 2018 r. oraz 81,9% w 2019 r. do 70,3% w 2020 r.
8.	Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu	W formie opisowej	US osiągnął w badanym okresie połowę analizowanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS. Przyczyny nieosiągnięcia zaplanowanych wartości mierników nie były związane z zaniechaniami Urzędu. Czynności administracyjne w zakresie zwrotów podatku VAT wszczynano niezwłocznie, rzetelnie je prowadzono i dokumentowano. Wzrosła skuteczność kontroli podatkowych. Działania wyjaśniające niezgodności z trzech wybranych rodzajów raportów JPK_VAT udostępnionych przez Ministerstwo Finansów były skuteczne odpowiednio w 99,1% i 98,4% (odsetek niezgodności wyjaśnionych w wyznaczonym terminie). Czynnności wyjaśniające były na ogół rzetelnie udokumentowane i doprowadziły do wyeliminowania wszystkich objętych kontrolą 30 niezgodności. Rzetelnie (z wyjątkiem dwóch spośród 15 analizowanych przypadków) i bez zbędnej zwłoki analizowano ryzyko związane z rejestracją nowych podatników VAT oraz weryfikowano dane rejestracyjne podatników VAT. Bez zbędnej zwłoki wykreślano z rejestru podatników podmioty, dla których na podstawie dostępnych dla Urzędu danych wystąpiły przesłanki do wykreślenia wskazane w ustawie o VAT. Systematycznie stosowano dostępne narzędzia informatyczne w celu identyfikacji wystąpienia takich przesłanek.	Stwierdzono opóźnienia w podejmowaniu działań wyjaśniających niezgodności wykazane w centralnie generowanych przez MF raportach (w przypadku 12 niezgodności, tj. 40% badanych), z tego w dwóch przypadkach ich podjęcie było niezasadne, ponieważ nastąpiło pomimo wcześniejszego skorygowania przez podatników niezgodności w plikach JPK_VAT. W dwóch sprawach (spośród 13 zbadanych) dotyczących podatników nowo zarejestrowanych jako podatnicy VAT i VAT-UE, dla których ryzyko rejestracji zostało określone na poziomie akceptowalnym, analiza była oparta na niepełnych informacjach.
9.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu	Pozytywna	Urząd osiągnął planowany poziom wszystkich mierników stopnia realizacji celów dotyczących rozliczeń VAT wyznaczonych przez Dyrektora IAS. Rzetelnie i skutecznie weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Rzetelnie weryfikowano niezgodności ujawnione w raportach centralnych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów do wyjaśnienia. Skuteczność kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT wzrosła w 2020 r. w porównaniu do roku poprzedniego, a w I półroczu 2020 r. i 2021 r. była na podobnym poziomie.	W działaniach wyjaśniających niezgodności ujawnione w raportach centralnych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów, stwierdzono występujące w I kwartale 2021 r. ponad 30-dniowe przerwy między podjętymi czynnościami w sprawie wyjaśnienia rozbieżności (w pięciu na 21 zbadanych spraw) spowodowane ograniczeniami epidemicznymi oraz znacznym przyrostem liczby rekordów do wyjaśnienia.

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
9.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu	Pozytywna	Systematycznie identyfikowano podmioty kwalifikujące się do wykreślenia z rejestru jako podatnik VAT lub VAT UE, a w uzasadnionych przypadkach, po przeprowadzeniu odpowiednich czynności wyjaśniających, podmioty te były wykreślane z rejestru.	
10.	Izba Administracji Skarbowej w Rzeszowie	Pozytywna	Sposób zarządzania przez Dyrektora IAS procesem usprawnienia poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, był skuteczny i efektywny. IAS wraz z jednostkami podległymi osiągnęła na koniec 2020 r. i I półrocza 2021 r. wyznaczone przez Szefa KAS wartości badanych mierników stopnia realizacji celów związanych z poborem podatku VAT. Dyrektor IAS rzetelnie monitorował wykorzystanie przez podległe jednostki rozwiązań wspomagających administrację skarbową w poborze podatku VAT, w tym w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych. W wyniku tych działań, w okresie objętym kontrolą, zwiększyła się liczba czynności sprawdzających, kontroli podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych dotyczących podatku VAT, w których wykorzystywano dane o przepływach pieniężnych z systemu STIR, a także pliki JPK na żądanie, co wpłynęło na wyższe kwoty ustaleń. IAS prowadziła systematyczne kontrole podległych jednostek dotyczące poboru podatku VAT oraz monitorowała wykonanie wniosków pokontrolnych.	Zmniejszyła się liczba kontroli VAT i wydłużył się średni czas ich trwania. Wydłużeniu uległ również czas prowadzenia postępowań podatkowych. Spowodowane to było głównie przez epidemię COVID-19.
11.	Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyślu	Pozytywna	UCS osiągnął planowany poziom wielkości mierników stopnia realizacji celów, wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Rzeszowie, na koniec 2020 r. oraz na koniec I półrocza 2021 r., dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń VAT. Skuteczność kontroli w zakresie rozliczeń VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli uległa poprawie w 2020 r. w porównaniu do 2018 r. i 2019 r. odpowiednio o 11,9 i 5,4 punktu procentowego. W I półroczu 2021 r. w porównaniu do I półrocza 2020 r. skuteczność ta poprawiła się o 10,6 punktu procentowego. Zwiększyła się również kwota ujawnionych w wyniku kontroli VAT uszczupleń. W 2020 r. jakość decyzji wydanych przez Naczelnika UCS w pierwszej instancji utrzymywała się na podobnym poziomie jak w 2019 r. Poprawie uległa jakość decyzji dotyczących prawidłowości rozliczeń VAT wydanych przez Naczelnika UCS w drugiej instancji mierzona relacją liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA. Prawidłowo typowano podmioty do kontroli celno-skarbowych. W działaniach UCS skutecznie wykorzystywano rozwiązania wspomagające administrację skarbową w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń VAT oraz rzetelnie monitorowano wykorzystanie tych narzędzi.	
12.	Podkarpacki Urząd Skarbowy w Rzeszowie	W formie opisowej	W siedmiu spośród 28 badanych spraw stwierdzono opóźnienia w działaniach mających na celu wykreślenie podmiotów z rejestru VAT.	

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
12.	Podkarpacki Urząd Skarbowy w Rzeszowie	W formie opisowej	Rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów podatku VAT. Trafnie typowano podmioty do kontroli rozliczeń VAT. Urząd sprawnie wyjaśniał niezgodności w rozliczeniach VAT, wykazane w badanych raportach udostępnionych przez Ministerstwo Finansów w pierwszym kwartale 2020 r. Na bieżąco i rzetelnie aktualizowano rejestr podatników VAT. Prowadzono bieżący monitoring podmiotów będących we właściwości Urzędu, w celu stwierdzenia ewentualnych podstaw do wykreślenia ich z tego rejestru.	
13.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Rzeszowie	W formie opisowej	Urząd osiągnął planowane poziomy mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS. Urząd rzetelnie weryfikował zasadność zwrotów VAT oraz niezgodności w rozliczeniach VAT ujawnione w raportach udostępnionych przez Ministerstwo Finansów (z kilkoma wyjątkami). Skuteczność kontroli rozliczeń VAT utrzymywała się na wysokim poziomie i w badanym okresie wyniosła 91,7%. US na bieżąco aktualizował rejestr podatników VAT, rzetelnie weryfikował dane przedstawiane w zgłoszeniach rejestracyjnych VAT-R. Analizy ryzyka prowadzono z wykorzystaniem dedykowanych do tego narzędzi i zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów. Systematycznie identyfikowano podmioty kwalifikujące się do wykreślenia z rejestru podatników VAT, a po ich zidentyfikowaniu wykresano z rejestru.	W 26 spośród 31 badanych spraw pierwsze próby kontaktu z podatnikiem nastąpiły dopiero po ponad miesiącu od uzyskania informacji o niezgodnościach w rozliczeniach VAT podatników przekazanych przez Ministerstwo Finansów (w tym w 12 sprawach kontakt z podatnikiem nastąpił w okresie od 92 do 111 dni po uzyskaniu informacji o niezgodnościach).
14.	Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie	Pozytywna	Dyrektor IAS rzetelnie monitorował zakres i efekty wykorzystania rozwiązań wspomagających administrację skarbową w usprawnieniu poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń. W 11 przypadkach (z 12 analizowanych) Izba osiągnęła wartości badanych mierników stopnia realizacji celów obejmujących pobór podatków, w tym VAT, określonych przez Szefa KAS. Rzetelnie monitorowano przyczyny rozbieżności między stanem oczekiwanym a uzyskanymi wynikami oraz informowano o nich Ministerstwo Finansów. Podejmowano także skuteczne działania zaradcze. Prowadzono bieżący monitoring stosowania przez podległe urzędy skarbowe oraz Zachodniopomorski UCS rozwiązań takich jak STIR czy JPK_VAT. Zasadność zwrotów VAT była w 2019 r. przedmiotem zadania audytowego, z którego zalecenie było przedmiotem analizy w 2020 r.	W badanym okresie nie prowadzono kontroli wewnętrznych dotyczących poboru podatku od towarów i usług.

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności*)	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
15.	Zachodniopomorski Urząd Celno-Śkarbowy w Szczecinie	Pozytywna	UCS osiągnął w badanym okresie większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Szczecinie dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Poprawie uległa (w relacji do poprzednich okresów) skuteczność typowania podmiotów do kontroli oraz na zbliżonym poziomie pozostawała jakość decyzji dotyczących rozliczeń VAT wydanych przez Naczelnika UCS. Rzetelnie typowano podmioty do kontroli. Naczelnik rzetelnie monitorował wykorzystanie narzędzi mających na celu poprawę skuteczności i efektywności weryfikowania rozliczeń VAT.	Wyraźnie wydłużył się w 2020 r. średni czas prowadzenia kontroli VAT oraz postępowania podatkowego, głównie ze względu na ograniczenia i obostrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19.
16.	Zachodniopomorski Urząd Skarbowy w Szczecinie	W formie opisowej	US osiągnął połowę wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Szczecinie wartości analizowanych mierników stopnia realizacji celów. W związku z ryzykiem nieosiągnięcia pozostałych mierników analizowano okoliczności mające wpływ na poziom ich realizacji i podejmowano działania zaradcze, takie jak wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych. Wzrosła w 2020 r., w porównaniu do roku ubiegłego, skuteczność kontroli rozliczeń podatku VAT oraz zasadności zwrotu VAT. W prawidłowy sposób dokonywano weryfikacji zadeklarowanych przez podatników zwrotów VAT. Systematycznie monitorowano podatników VAT w celu ustalenia, czy występują okoliczności wskazane w ustawie o podatku od towarów i usług do ich wykreślenia z rejestru jako podatników VAT lub jako podatników zarejestrowanych do transakcji wewnątrzwspólnotowych. Po rzetelnym przeprowadzeniu czynności wyjaśniających, bezzwłocznie wykreślano podatników z rejestru VAT.	W I półroczu 2021 r., w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego, wyraźnie obniżyła się trafność kontroli rozliczeń podatku VAT (o 33,3 punktu procentowego). Analizę ryzyka rejestracyjnego z wykorzystaniem dedykowanych do tego systemów informatycznych przeprowadzono w stosunku do 46,7% objętych badaniami podatników. Natomiast niezgodnie z procedurami wewnętrznymi w pozostałych przypadkach, tj. w ponad połowie badanych spraw, nie dokonano takiej oceny lub przeprowadzono ją z opóźnieniem od jednego do 551 dni po dokonaniu rejestracji podmiotu jako podatnika VAT lub VAT UE. W objętych analizą udostępnionych przez Ministerstwo Finansów raportach o niezgodnościach w rozliczeniach VAT, w przypadku 10% badanych rozbieżności z opóźnieniem podejmowano kontakt z podatnikiem.
17.	Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie	W formie opisowej	US osiągnął w badanym okresie większość analizowanych mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Szczecinie. Rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Działania wyjaśniające niezgodności w rozliczeniach VAT wykazane w centralnie generowanych przez Ministerstwo Finansów raportach były podejmowane przez Urząd niezwłocznie po ich udostępnieniu i zostały rzetelnie udokumentowane. Rzetelnie weryfikowano zgłoszenia rejestracyjne, przeprowadzając analizę ryzyka rejestracyjnego z wykorzystaniem dedykowanych do tego systemów informatycznych. Systematycznie monitorowano podatników VAT w celu ustalenia czy występują okoliczności wskazane w ustawie o podatku od towarów i usług do ich wykreślenia z rejestru jako podatników VAT lub VAT UE. Po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających, bezzwłocznie wykreślano podatników z rejestru VAT.	W przypadku 17 (z 28) objętych badaniami podmiotów, które zaniechały składania deklaracji podatkowych VAT lub składały „zerowe” deklaracje VAT-7, czynności wyjaśniające zostały podjęte po terminach wynikających z wytycznych, wprowadzonych przez Ministerstwo Finansów w tym zakresie.

*) pozytywna/negatywna/w formie opisowej

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Na poziom dochodów realizowanych z tytułu podatku od towarów i usług w kontrolowanym okresie główny wpływ miało wprowadzenie opisanych poniżej instrumentów prawnych.

Mechanizm podzielonej płatności został wprowadzony od 1 lipca 2018 r.

Mechanizm
podzielonej płatności

Ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁸³ od 1 listopada 2019 r. przewidziano obowiązkowe stosowanie wskazanego mechanizmu w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami, których wartość brutto przekracza 15 tys. zł i w których wykazano transakcje w zakresie towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy.

Zgodnie z art. 108 a ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności. Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności. Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że: zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT; zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób. Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności dokonywana jest w złotych polskich przy użyciu komunikatu przelewu udostępnionego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, przeznaczonego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, w którym podatnik wskazuje: kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności; kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto; numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność; numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku. W przypadku stwierdzenia, że podatnik dokonał płatności z naruszeniem przepisów ustawy, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, wykazane na fakturze, której dotyczy płatność. Zgodnie z art. 108 e ustawy podatnicy, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, oraz

⁸³ Dz. U. poz. 1751, ze zm.

System teleinformatyczny izby rozliczeniowej – STIR

podatnicy nabywający te towary lub usługi są obowiązani posiadać rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, otwarty w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, prowadzony w walucie polskiej.

Zasady funkcjonowania systemu STIR zostały zawarte głównie w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z art. 119 zg pkt 6 O.p. 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. 119 zn § 1 O.p. 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. 119 zv § 1 O.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zażądać blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (tj. osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, 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. 119 zn § 1 O.p., 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. 119 zw § 1 O.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przedłużyć, w drodze postanowienia, termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż trzy 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. 119 zzf § 1. O.p. kontrolę wypełniania obowiązków przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, izbę rozliczeniową, banki zrzeszające oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Deklaracje podatkowe JPK-VAT

Z dniem 1 października 2020 r. wprowadzono nowe zasady składania deklaracji podatkowych. 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.

Zgodnie z art. 193 a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych w postaci elektronicznej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

Jednolity plik kontrolny
na żądanie

Z dniem 1 stycznia 2020 r. na podstawie art. 106b ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzono zasadę, zgodnie z którą w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

Ograniczenie możliwości
otrzymania faktury
VAT przez podatników
niebędących faktycznymi
nabywcami towaru
lub usługi

Zasady rejestracji podatników oraz wykreślania podmiotów z rejestrów regulują przepisy art. 96–97 ustawy o podatku od towarów i usług.

Rejestracja podatników

Zgodnie z art. 96 ust. 4a ustawy o VAT naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia podmiotu, jeżeli:

- 1) dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym są niezgodne z prawdą lub
- 2) podmiot ten nie istnieje, lub
- 3) mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem albo jego pełnomocnikiem, lub
- 4) podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego, lub
- 5) z posiadanych informacji wynika, że podatnik może prowadzić działania z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej, lub
- 6) wobec tego podmiotu sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

Jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest on obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego; zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT (art. 96 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług). W przypadku gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie

z art. 96 ust. 6, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT (art. 96 ust. 8). Wykreśleniu z urzędu podlegają także podmioty jeżeli spełnione zostaną przesłanki do ich wykreślenia określone w art. 96 ust. 9 lub art. 96 ust. 9a ustawy. Wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, o którym mowa w art. 96 ust. 6, 7, 7b i 8–9a, jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE (art. 97 ust. 16). Podmiot jest wykreślany tylko z rejestru jako podatnik VAT UE, jeżeli spełnione zostaną przesłanki określone w art. 97 ust. 15 lub ust. 15a ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 96b ustawy o VAT Szef KAS prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT oraz wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona. Wykaz jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, w tym automatycznie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie pięciu lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany (<https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka>).

Podatek od towarów i usług to podatek pośredni

Podatek od towarów i usług jest podatkiem pośrednim. Ekonomiczny ciężar opodatkowania tym podatkiem spoczywa na konsumentie wytwarzanych przez podatnika towarów lub świadczonych usług, na którego podatnik przerzuca ciężar opodatkowania.

Podstawową cechą podatku od towarów i usług jest jego neutralność. Nie powinien być ciężarem dla podatników, którzy nabywają towary i usługi nie w celu konsumpcji, lecz w celu dalszej odprzedaży, przerobu, wykorzystania na potrzeby działalności gospodarczej. Podatek ten powinien być neutralny dla przedsiębiorców, a obciążać konsumentów. Podatek od towarów i usług jest jednocześnie podatkiem wielofazowym, naliczanym w każdej fazie obrotu. Neutralność podatku jest zapewniona poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr służących działalności gospodarczej.

System podatku VAT w UE podlega harmonizacji, co oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego, w szczególności z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Dochody z podatku od towarów i usług są głównym źródłem dochodów budżetu państwa. W latach 2018–2020 stanowiły one średnio 45,1% dochodów budżetu państwa, a 49,7% dochodów podatkowych budżetu państwa.

Do najważniejszych rozwiązań przygotowanych i wprowadzonych po 2015 r. mających na celu poprawę stopnia wykonywania przez podat-

ników obowiązków podatkowych należy reforma organizacji służb podległych Ministrowi Finansów i utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej.

Krajowa Administracja Skarbowa powstała na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁸⁴ oraz przepisów wprowadzających⁸⁵; struktura KAS obejmuje w szczególności izby administracji skarbowej, urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe; przed utworzeniem KAS jednostkami organizacyjnymi były izby skarbowe, urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej.

Na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania, określił w drodze zarządzenia, czteroletnie kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z realizacji czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS⁸⁶.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu zapewnienia realizacji kierunków, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o KAS, corocznie określa kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS. Kierunki działania i rozwoju KAS podlegają zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Podstawą oceny pracy dyrektorów izb administracji skarbowej jest stopień realizacji tych kierunków, w kierowanych przez nich izbach administracji skarbowej (art. 7 ust. 3–4 ustawy).

⁸⁴ Dz. U. z 2021 r. poz. 422, ze zm.

⁸⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

⁸⁶ Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024 oraz zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020.

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 2021 r. poz. 685, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422, ze zm.).

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. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
8. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
9. Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych
10. Minister Finansów