



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Małgorzata Motylow

KBF.410.009.01.2021

Pan
Tadeusz Kościński
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

zmienione zgodnie z treścią uchwały nr 1/2022 Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z dnia 12 stycznia 2022 r. oraz w wyniku sprostowania omyłek pisarskich i rachunkowych

P/21/013 – Skuteczność działań w zakresie usprawnienia poboru podatku VAT

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
nik@nik.gov.pl

Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 15 listopada 2019 r., od 6 października 2020 r. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej ¹ , a od 26 października 2021 r. Minister Finansów
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Wypracowanie oraz efekty rozwiązań mających na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych 2. Skuteczność działań administracji skarbowej w zakresie poboru VAT, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2021 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/74/2021 z 9 sierpnia 2021 r. 2. Tomasz Przygodziński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/73/2021 z 9 sierpnia 2021 r. 3. Robert Grzybko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/72/2021 z 9 sierpnia 2021 r. (akta kontroli str.1-3)

¹ Dalej: Minister Finansów.

² Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

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 VAT⁴ 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-Faktur⁵, w celu dalszego ograniczenia nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT.

Administracja skarbowa osiągnęła w badanym okresie większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Nie została osiągnięta planowana na 2020 r. wartość miernika dotyczącego jakości decyzji wymiarowych organów odwoławczych. NIK zwraca również uwagę, że wyraźnie wydłużył się średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowych rozliczeń VAT oraz postępowania podatkowego, głównie ze względu na ograniczenia i obostrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19.

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. Naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili 1046,4 tys. czynności sprawdzających w 2020 r., 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. takich czynności przeprowadzono już 612,5 tys. Kwota nieprawidłowości

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ 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 wyludzeń i oszustw, bankructw podatników podatku od towarów i usług czy pomyłek, według wstępnych szacunków Ministerstwa Finansów zmniejszyła się do 10,8% potencjalnych wpływów. W 2018 r. i 2019 r. wynosiła średnio 12%. *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2021-2024*, Warszawa, kwiecień 2021 r.

⁵ System teleinformatyczny umożliwiający wystawianie i otrzymywanie faktur elektronicznych, tzn. faktur ustrukturyzowanych, których wzór określi i udostępni Minister Finansów. System ma również służyć do przechowywania faktur, oznaczania ich numerem identyfikującym przydzielonym przez ten system, weryfikowania zgodności z określonym i udostępnionym przez Ministra Finansów wzorem takiej faktury.

stwierdzonych w wyniku czynności weryfikacyjnych 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. nieprawidłowości ujawniono na kwotę 1,4 mld zł.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁶ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Wypracowanie oraz efekty rozwiązań mających na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu faktycznego

Minister Finansów w badanym okresie monitorował skuteczność rozwiązań wprowadzonych w latach 2016-2019 w celu uszczelnienia podatku od towarów i usług. W okresie tym były także opracowywane lub wdrażane kolejne rozwiązania mające na celu zarówno usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, jak i ograniczenie zjawisk niekorzystnych dla gromadzenia dochodów podatkowych. Były to różne, uzupełniające się wzajemnie zmiany systemowe i narzędzia, które korzystnie wpłynęły na rzetelność rozliczania przez podatników podatku od towarów i usług. W efekcie ich zastosowania, luka VAT rozumiana jako różnica pomiędzy teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT, wyrażona jako procent teoretycznych wpływów z VAT (ang. VTTL – VAT Total Tax Liability), wynikających z obowiązujących przepisów, uległa obniżeniu do 10,8% w 2020 r. Była ona dwukrotnie niższa od odnotowanej w 2015 r. (24,1%), a także nieco niższa niż w 2019 r. (12,1%).

W 2020 r., w związku z nagłym spowolnieniem gospodarczym wywołanym epidemią COVID-19, dochody z VAT wyniosły 184 551,9 mln zł⁷ i były o 3660,1 mln zł, tj. o 2% wyższe niż w 2019 r. W porównaniu do 2015 r. dochody te były wyższe prawie o 50% (o 61 431,1 mln zł). Dochody z VAT uzyskane w I półroczu 2021 r. były o 23 201,5 mln zł, tj. o 29,6%, wyższe od uzyskanych w analogicznym okresie 2020 r. i wyniosły 101 620,4 mln zł. Były one także o 17,3% wyższe niż w I półroczu 2019 r.

W badanym okresie administracja skarbową osiągnęła planowany przez Szefa KAS w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2020*, jak i na rok 2021 r., poziom wartości mierników – *Realizacja należności publicznoprawnych* oraz *Ograniczenie przyrostu zaległości wymagalnych*. Należności publicznoprawne na koniec 2020 r. wyniosły 374 819,5 mln zł wobec wartości zaplanowanej co najmniej 354 420 mln zł, a relacja zaległości wymagalnych według stanu na koniec 2020 r. do stanu zaległości wymagalnych na koniec roku poprzedniego wyniosła 103,5% wobec wartości planowanej niższej lub równej 105%. W I półroczu 2021 r. wartość miernika dotyczącego realizacji należności publicznoprawnych planowana na poziomie co najmniej 179 941,1 mln zł wyniosła 204 169,9 mln zł, a miernika *Ograniczenie przyrostu zaległości*

wymagalnych przy oczekiwanym poziomie niższym lub równym 105% wyniosła 85,5%.

⁶ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁷ Dochody budżetu państwa z VAT stanowią wpływ z tego podatku pomniejszone o zwroty VAT.

1.1. 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)⁸.

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/K 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 ustaw⁹. 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 dla:

- niektórych dostaw oraz usług (transakcji w szczególności dotyczących wrażliwych towarów, takich jak: leki, paliwa, papierosy, pojazdy i części samochodowe, budynki, budowle, grunty), tj. stosowanie kodów GTU;
- transakcji podlegających specjalnym procedurom VAT (czyli stosowanie ustalonych symboli), np. dostawy w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, o której mowa w art. 23 ustawy o VAT, czy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów następującej po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import).

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 podatników¹⁰, a od 1 lipca 2020 r. pozostałych podatników. Termin dla dużych firm został następnie przesunięty¹¹ na 1 lipca 2020 r. Ostatecznie wszystkich podatników zobowiązano do przesyłania JPK_VAT7M/K (JPK_VAT z deklaracją)¹² od 1 października 2020 r.

(akta kontroli str.: 14, 15, 135, 139, 243-261)

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/K, a także z danymi wykazanymi przez kontrahentów podatnika. Rozbieżności w rozliczeniach

⁸ Obowiązek przekazywania danych z ewidencji VAT wprowadzono ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846, ze zm.). Obowiązek ten wprowadzono stopniowo.

⁹ Dz. U. poz. 1520, ze zm.

¹⁰ W rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162).

¹¹ 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).

¹² 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).

podatku VAT identyfikowano automatycznie za pomocą narzędzia informatycznego – Analizator JPK. Następnie raporty o rozbieżnościach¹³ były udostępniane pracownikom urzędów skarbowych za pośrednictwem aplikacji WRO-System bądź przekazywane w formie zestawień za pośrednictwem izb administracji skarbowych. 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 uwzględnili 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;
- 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 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), 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.

(akta kontroli str.: 1756-1773, 1783-1789, 1898-1899, 2064-2441, 2448-2451)

Administracja skarbową 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%.

(akta kontroli str. 1777-1781)

¹³ W okresie od stycznia 2020 r. do czerwca 2021 r. zostało przekazanych 117 raportów z rozbieżnościami.

1.2. Innym rozwiązaniem umożliwiającym szybką i skuteczną weryfikację poprawności zadeklarowanego podatku było zobowiązanie od 1 lipca 2018 r.¹⁴ wszystkich podatników, którzy prowadzą księgi podatkowe i wytwarzają dowody księgowe w formie elektronicznej, do przekazania na żądanie organów podatkowych struktury JPK¹⁵ w układzie i formacie (schemat XML) umożliwiającym jego łatwe przetwarzanie. Organy podatkowe korzystały z tego rozwiązania przy bardziej szczegółowej analizie porównawczej dokumentów podatkowych podatnika i jego kontrahentów, tj. w trakcie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Do przeglądania plików JPK na żądanie jednostki KAS korzystały z aplikacji GenJPK¹⁶. Ministerstwo Finansów monitorowało pobieranie od podatników struktur JPK na żądanie¹⁷.

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 2019 r. urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe otrzymały w ramach kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, a także czynności sprawdzających i postępowań podatkowych, 10 332 struktur JPK na żądanie (w tym: 2816 JPK_FA, 2430 JPK_PKPIR i 2562 JPK_WB).

W 2020 r. urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe wykorzystały struktury JPK na żądanie oraz obowiązkowo składane przez podatników JPK_VAT 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.

W I półroczu 2021 r. urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe otrzymały w prowadzonych kontrolach podatkowych i kontrolach celno-skarbowych 4007 struktur JPK na żądanie (w tym 1303 JPK_FA, 901 JPK_PKPIR i 829 JPK_WB), gdy w I półroczu 2020 r. – 2384 (w tym 794 JPK_FA, 430 JPK_PKPIR i 586 JPK_WB).

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).

(akta kontroli str.: 836-849, 1292-1302)

Pliki JPK_VAT (a także pozostałe pliki JPK na żądanie) przesyłali elektronicznie przedsiębiorcy lub upoważnione przez nich osoby. Były one podpisywane danymi autoryzującymi (kwotą przychodu), podpisem kwalifikowanym lub profilem zaufanym (ePUAP). Upoważnienie do podpisywania deklaracji składanej za pomocą

¹⁴ Obowiązek ten od 1 lipca 2016 r. objął dużych przedsiębiorców, a od 1 lipca 2018 r. pozostałych przedsiębiorców prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych.

¹⁵ Jednolity plik kontrolny wprowadzono ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, ze zm.).

¹⁶ Aplikacja GenJPK przeznaczona jest do przetwarzania plików JPK przekazywanych na żądanie organów KAS jako wsparcie przy pobieraniu i analizie danych w formie elektronicznej (w szczególności plików JPK) w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych, kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych lub czynności sprawdzających. W aplikacji udostępniono raporty umożliwiające prowadzenie podstawowych analiz.

¹⁷ Tj. księgi rachunkowe JPK_KR, faktury VAT JPK_FA, wyciąg bankowy JPK_WB, magazyn JPK_MAG, podatkowa księga przychodów i rozchodów JPK_PKPIR, ewidencja przychodów JPK_EWP, a od 1 września 2019 r. mogą przysyłać faktury VAT rolnicy ryczałtowi JPK_FA_RR.

środków komunikacji elektronicznej sporządzone na formularzu UPL-1 było składane w formie papierowej w urzędzie skarbowym przed elektroniczną wysyłką pliku przez uprawnioną osobę. System odrzucał pliki JPK_VAT w przypadku braku lub błędnie nadanego pełnomocnictwa, a także gdy upoważnienie nie zostało odnotowane w systemie w urzędzie skarbowym i systemy weryfikacji Ministerstwa Finansów nie mogły potwierdzić poprawności danych zawartych w podpisie zaufanym (lub w podpisie kwalifikowanym) z danymi zawartymi w treści pliku JPK. Problem z wysłaniem pliku przez umocowaną osobę mógł wystąpić do momentu odnotowania pełnomocnictwa w systemie w urzędzie skarbowym. Poprawność działania środowiska do wysyłki, m.in. plików JPK_VAT, była stale monitorowana przez Departament Analiz w Ministerstwie Finansów.

(akta kontroli str.: 923, 926, 927, 1112)

Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych, których zakres uprawniał do żądania przekazania takich plików, było monitorowane 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).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił m.in., że niewykorzystanie w kontrolach celno-skarbowych plików na żądanie było spowodowane tym, że kontrolujący występował do podatników z żądaniem przekazania danych w strukturze JPK w ramach prowadzonych kontroli, ale ze względu na sytuację pandemiczną i ograniczenia w składzie kontrolowanych podmiotów nie otrzymywał żądanych danych.

Miernik *Wykorzystanie plików JPK w kontrolach celno-skarbowych* nie został przyjęty w *Kierunkach działania i rozwoju KAS na 2021 r.* 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.

(akta kontroli str.: 836, 841, 843, 847-849, 1302-1304)

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił m.in., że w I półroczu 2020 r. na 294 kontrole celno-skarbowe, w których podatnicy podlegali obowiązkowi, pobrano i wykorzystano struktury JPK na żądanie łącznie w 191 kontrolach, co stanowi 65%. W I półroczu 2021 r. na 779 kontrole celno-skarbowe, w których podatnicy podlegali obowiązkowi, pobrano i wykorzystano struktury JPK na żądanie łącznie w 465 kontrolach, co stanowi 60%. Z informacji pozyskanej na szkoleniach oraz spotkaniu koordynatorów w bieżącym roku, osoby zaangażowane w rozwój aplikacji GenJPK otrzymały informację zwrotną o przydatności aplikacji w pracy z plikami JPK na żądanie oraz pozytywną ocenę jej działania. Regularnie pojawiają się zapytania od pracowników korzystających z aplikacji w resorcie finansów dotyczące ewentualnych zmian i dodania kolejnych/nowych funkcjonalności w aplikacji. Według stanu na dzień:

- 30 czerwca 2020 r. z aplikacji korzystało 3842 użytkowników (32 975 uruchomień) i przeprowadzono 71 710 analiz z jej wykorzystaniem,
- 30 czerwca 2021 r. z aplikacji korzystało 7377 użytkowników (138 991 uruchomień) i przeprowadzono 594 349 analiz z jej wykorzystaniem.

Powyższe dane potwierdzają rosnące zainteresowanie aplikacją GenJPK.

(akta kontroli str.: 844, 847, 848)

1.3. W Ministerstwie Finansów wykorzystywano zaawansowane narzędzia analityczne, których celem było zwiększenie efektywności działań Krajowej Administracji Skarbowej. Zbudowano SILNIK ANALIZ¹⁸, tj. środowisko analityczne dedykowane analitykom KAS, wspomagające procesy wykrywania nadużyć podatkowych.

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Analiz w ramach świadczonej przez Departament Analiz usługi generowane były sieci powiązań podatników – jako odpowiedź na wnioski, które mogły przekazywać wszystkie jednostki Krajowej Administracji Skarbowej.

W rezultacie wykorzystania Silnika Analiz (za pomocą Analizatora Sieciowego wspierającego i przyspieszającego proces analizy), w Ministerstwie Finansów w 2020 r. 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 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.
(akta kontroli str.: 1773-1775, 1911-1914, 2547, 2548)

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).

(akta kontroli str. 2460-2462)

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

(akta kontroli str. 1777-1781)

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

¹⁸ Projekt SAN stworzony w ramach programu „Zwiększenie potencjału analitycznego i efektywności typowania do kontroli podatkowych oraz innych działań weryfikacyjnych KAS”.

rozliczeniowy” a wykazaną w deklaracji za kolejny okres rozliczeniowy „kwotą nadwyżki z poprzedniej deklaracji”. W następstwie tych analiz przekazano urzędom skarbowym 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.

(akta kontroli str. 1772)

W obszarze podatku od towarów i usług były prowadzone w Ministerstwie Finansów także analizy, jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Analiz, oparte na doraźnie konstruowanych zestawach zmiennych opisujących scenariusze potencjalnych nadużyć w VAT we wnioskowanym przez zlecającego zakresie oraz regułach biznesowych, bazujących na szerokim spektrum danych dostępnych w Ministerstwie Finansów. Wygenerowane listy typowań (brutto) oraz karty weryfikacji indywidualnej były przekazywane do wnioskodawców do wykorzystania w procesach typowania do kontroli lub innych czynności proceduralnych lub operacyjnych. W wyniku tych analiz w 2020 r. sporządzono 11 list typowań obejmujących 534 podmioty i 17 kart weryfikacji indywidualnej (w 2019 r. dwie listy typowań obejmujące 547 podmiotów i 235 kart weryfikacji indywidualnej), a w I półroczu 2021 r. trzy listy typowań obejmujące 1403 podmioty i dziewięć kart weryfikacji indywidualnej. Dyrektor Departamentu Analiz podkreślił, iż *z uwagi na dominujący doraźny i kierunkowy charakter prowadzonych analiz eksploracyjnych dane o liczebności takich realizacji za poszczególne okresy nie są porównywalne*.

(akta kontroli str.: 1920, 2462-2464)

1.4. Ważnym rozwiązaniem systemowym wpływającym na ograniczenie oszustw karuzelowych i wyłudzeń z budżetu państwa zwrotów VAT było wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności¹⁹. Początkowo, od 1 lipca 2018 r., umożliwiono podatnikom dokonywanie płatności z zastosowaniem nowego mechanizmu. Natomiast od 1 listopada 2019 r. jego stosowanie jest obowiązkowe²⁰ 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 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług załączniku nr 15²¹. Na wprowadzenie obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności w rozliczeniach VAT Polska uzyskała zgodę²² na trzy lata, tj. 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 mechanizmu 24,6 mln transakcji na kwotę 399 253 mln zł. Udział wpłat na odrębny rachunek VAT stanowił średnio 11,2% podatku należnego VAT. Od listopada 2019 r. do grudnia 2020 r., po wprowadzeniu obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności na określone towary i usługi,

¹⁹ Mechanizm podzielonej płatności (ang. split payment) wprowadzony ustawą z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 62, ze zm.). Polega on 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.

²⁰ Obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności wprowadzono ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751, ze zm.).

²¹ 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.

²² 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 r., s. 19).

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. Udział wpłat na odrębny rachunek VAT stanowił średnio 49,7% podatku należnego VAT.

W ocenie Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług, obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności jako jedno z kluczowych elementów komplementarnych działań nakierowanych na ograniczenie oszustw podatkowych przyczynił się do zwiększenia poboru podatku VAT. Rozwiązanie to umożliwiło również 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.

1.5. Wprowadzenie rejestru podatników VAT (tzw. white lista)²³, a następnie nałożenie od 1 stycznia 2020 r. 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 wpłatania nabywców towarów i usług w oszukańczy proceder zmierzający do wyłudzenia VAT. 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.

Według stanu na 31 grudnia 2020 r. zarejestrowanych było 1,7 mln podatników VAT czynnych, tj. o 2,6% więcej niż na koniec 2019 r. Natomiast na koniec I półrocza 2021 r. było 1,8 mln podatników VAT czynnych.

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 płatników²⁴, rejestracji podatników VAT²⁵,

²³ 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.

²⁴ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników z sierpnia 2017 r.

²⁵ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług z sierpnia 2017 r.

rejestracji podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT UE)²⁶, procedury analizy ryzyka w zakresie rejestracji²⁷. Wcześniej w marcu 2016 r. Ministerstwo Finansów przekazało *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*. Wskazówki zawarte w tych dokumentach nie były 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:

- zgodnie z § 2 ust. 6d ppkt 2 *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*, czynności sprawdzające należy podjąć, gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D za jeden okres rozliczeniowy (deklaracja nie wpłynęła do urzędu w ciągu 20 dni, licząc od dnia upływu terminu na jej złożenie);
- na podstawie pkt 7 ppkt 9 lit b *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług*, m.in.: czynności sprawdzające należy podjąć gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej VAT-7 lub VAT-7K za jeden okres rozliczeniowy (deklaracja nie wpłynęła do urzędu w ciągu trzech dni roboczych, licząc od dnia upływu terminu na jej złożenie, a w przypadku podatników obowiązanych do składania deklaracji wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej – następnego dnia roboczego po upływie terminu na jej złożenie), chyba że podatnik zawiesił działalność gospodarczą.

Wymienione wytyczne oraz procedury dotyczące organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług nie były w okresie objętym kontrolą aktualizowane mimo istotnej zmiany warunków, w których funkcjonowała administracja skarbowa, tj. utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej²⁸, 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 urzędowi skarbowemu raportach przez Departament Analiza w Ministerstwie Finansów). Przykładowo wytyczne lub procedury wdrożone w latach 2016-2017 stały się częściowo nieaktualne ze względu na zmiany wprowadzone w ustawie o podatku od towarów i usług dotyczące:

- sposobu przekazywania deklaracji przez podatników podatku od towarów i usług (od 1 stycznia 2018 r. podatnicy podatku od towarów i usług przesyłają deklaracje podatkowe elektronicznie);
- dodania kolejnych przesłanek wykreślenia z rejestru podatników VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, gdy sąd orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej²⁹ oraz posiadanie informacji wskazujących na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi³⁰;
- skrócenia okresu, za jaki podatnik podatku od towarów i usług nie złożył deklaracji VAT, stanowiącego przesłankę wykreślenia podatnika VAT z urzędu z

²⁶ Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z sierpnia 2017 r.

²⁷ Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu z maja 2018 r.

²⁸ Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług odwołują się jeszcze do Krajowego Planu Działań, tj. dokumentu wspierającego proces zarządzania ryzykiem zewnętrznym w Administracji Podatkowej (funkcjonującej przed utworzeniem KAS).

²⁹ Art. 96 ust. 9 pkt 6 ustawy o VAT.

³⁰ Art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy o VAT.

rejestru podatników VAT z tytułu niezłożenia deklaracji VAT (art. 96 ust. 9a ustawy o VAT)³¹.

Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług zostały zaktualizowane po okresie objętym kontrolą – w sierpniu 2021 r.

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)³²: SKORP *Rejestracja* i SKORP *Ocena podatnika VAT*. Pierwszy moduł dotyczy podatników rozpoczynających działalność gospodarczą bądź rejestrujących się jako czynni podatnicy podatku od towarów i usług, a drugi dedykowany jest czynnym podatnikom podatku VAT. W obu przypadkach podatnicy kwalifikowani są do jednej z trzech grup ryzyka (niskie, podwyższone, wysokie), a ocena dokonywana jest w oparciu o modele ekonometryczne stosowane w zarządzaniu ryzykiem, jak również i inne cechy zidentyfikowane jako zwiększające prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości podatkowych.

(akta kontroli str.: 850, 915-918, 859-876, 986-1040, 1122, 1908)

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 i 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 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 Zastępcy Dyrektora Orzecznictwa Podatkowego, jest czynnością materialnotecniczną, w związku z tym naczelnik urzędu skarbowego nie wydaje decyzji administracyjnej w tej sprawie. Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego podał, że 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. W odpowiedzi na te stwierdzenia można wskazać na rolę instytucji autokontroli, która pozwala organom podatkowym na eliminację skutków prawnych własnych czynności jeszcze na etapie postępowania przedsądowego.

³¹ W okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 sierpnia 2019 r. wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlegali podatnicy, którzy nie złożyli deklaracji VAT za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kwartały, a od 1 września 2019 r. podatnicy, którzy nie złożyli deklaracji VAT za trzy kolejne miesiące lub jeden kwartał.

³² Centralny, zautomatyzowany, jednolity dla całej KAS system oceny ryzyka podatkowego w obszarze podatku VAT.

Niemniej w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług* nie odniesiono się do ewentualnego zawarcia w zawiadomieniu podatnika o jego wykreśleniu z rejestru informacji o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił, że Ministerstwo Finansów sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych i proceduralnych nad podległymi jednostkami, tym samym nie ingeruje w zawartość każdego dokumentu przygotowywanego przez podległe jednostki.

Dyrektor Orzecznictwa Podatkowego wskazał także, że 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. Wykreślanie z rejestru jako czynność materialnotechniczna nie wymaga formy decyzji.

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. 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.

(akta kontroli str.: 850, 853-855, 877-887, 921, 924, 925, 1123)

1.6. Ważnym narzędziem analitycznym umożliwiającym rozpoznawanie oszustw podatkowych w oparciu o dane z sektora finansowego był system teleinformatyczny izby rozliczeniowej³³, tj. system analizy i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych³⁴, a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków bankowych lub rachunków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. System rozpoczął funkcjonowanie od połowy stycznia 2018 r. Od 2018 r. do I półrocza 2021 r. w Ministerstwie Finansów były prowadzone analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyludzeniami skarbowymi w oparciu o wskaźnik ryzyka oraz informacje i zestawienia otrzymane z Krajowej Izby Rozliczeniowej. Wyniki przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyludzeniami skarbowymi były w Ministerstwie Finansów monitorowane. Szef KAS przygotował roczne sprawozdanie z efektów STIR za poszczególne lata 2018-2020.

Rosła liczba danych przetwarzanych w ramach STIR w procesach analitycznych³⁵. Dane te w 2020 r. obejmowały 15,4 mld transakcji przeprowadzonych

³³ Dalej: STIR. Wprowadzony ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491).

³⁴ W rozumieniu STIR podmiotem kwalifikowanym jest osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, osoba fizyczna prowadząca działalność zarobkową na własny rachunek niebędąca przedsiębiorcą, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

³⁵ 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

na 18,9 mln rachunków, gdy w 2018 r. było to 8,5 mld transakcji na 11,6 mln rachunków, a w 2019 r. – 11,5 mld transakcji na 15,7 mln rachunków. Do grupy podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyludzeń skarbowych zaklasyfikowano 81 tys. podmiotów w 2020 r., tj. więcej niż w poprzednich latach (29 tys. w 2018 r. oraz 58 tys. w 2019 r.). Rosła również 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 wyludzeń 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 kwalifikowanych³⁶, a uszczuplenia podatkowe oszacowano na kwotę 591,5 mln zł.

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). Zaklasyfikowano do grupy podwyższonego ryzyka wykorzystywania sektora finansowego do wyludzeń skarbowych w I półroczu 2021 r. 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 wyludzeń 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. i 219,8 mln zł w I półroczu 2020 r.

(akta kontroli str.: 264-304, 951-957, 1523-1528)

W wyniku analiz danych STIR w 2020 r. wytypowano 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.).

(akta kontroli str. 2462-2464)

Dane z systemu STIR wykorzystywano by przeciwdziałać szarej strefie. W Ministerstwie Finansów prowadzono z wykorzystaniem danych STIR analizy podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce, niedeklarujących sprzedaży bądź unikających opodatkowania części sprzedaży poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji oraz analizę obejmującą głównie podatników dokonujących sprzedaży za pośrednictwem portali aukcyjnych. W efekcie czynności przeprowadzonych wobec 51 podmiotów ustalono nieprawidłowości na kwotę 203,9 tys. zł oraz zidentyfikowano 59 podmiotów, których uznania na rachunkach bankowych wskazywały na obowiązek rejestracji kasy fiskalnej.

(akta kontroli str.: 1772, 1773, 2546, 2547)

przekazują informacje z rachunków lokaty terminowej, a banki spółdzielcze i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe informacje te przekazują od 1 stycznia 2020 r.

³⁶ W 2018 r. zablokowano środki w kwocie 10,3 mln zł na 41 rachunkach należących do 23 podmiotów.

Administracja skarbowa osiągnęła określone w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej 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 urzędowi skarbowemu 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.

(akta kontroli str. 1777-1781)

1.7. Znaczącym rozwiązaniem systemowym uzupełniającym i wspierającym uszczelnienie poboru podatku VAT był wprowadzony w 2017 r.³⁷ „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.

(akta kontroli str.: 72-134, 1059-1067)

1.8. 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 została wprowadzona ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³⁸. 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.³⁹ 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 Stawkowej⁴⁰. 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

³⁷ 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.

³⁸ Dz. U. poz. 1751, ze zm.

³⁹ 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.).

⁴⁰ Dalej: WIS. WIS jest decyzją zawierającą opis towaru albo usługi, klasyfikację oraz właściwą dla sklasyfikowanego towaru lub usługi stawkę podatku.

identyfikowania towarów i usług na potrzeby podatku VAT oraz nowej matrycy stawek podatku⁴¹.

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 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.

Zastępca Dyrektora Orzecznictwa Podatkowego wyjaśniła m.in., że duża liczba wniosków o wydanie WIS, notowana w początkach istnienia tej instytucji, 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 Skarbowa⁴² 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.

(akta kontroli str.: 15, 16, 147-175, 346-377, 594-630)

1.9. Kolejnym projektem mającym na celu poprawę efektywności weryfikowania ewidencjonowania przez podatników sprzedaży było wprowadzenie kasy rejestrującej online (tzw. kasy online)⁴³. 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 miarach⁴⁴.

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. Od 1 stycznia 2020 r. obowiązkiem

⁴¹ 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.

⁴² Dalej: KIS.

⁴³ 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.

⁴⁴ Dz. U. poz. 675.

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 kopii⁴⁵, 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.

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).

(akta kontroli str.: 12-14, 137-139, 243-262, 850-853)

1.10. 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

⁴⁵ Dz. U. poz. 1059.

r., a od 1 czerwca 2020 r. obowiązują przepisy⁴⁶, zgodnie z którymi kasy mogły być stosowane przez podatników świadczących usługi: transportowe⁴⁷, hotelarskie, gastronomiczne oraz sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych przeznaczonych do celów opałowych. 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. Na kasach wirtualnych w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2021 r. zaewidencjonowano 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).

(akta kontroli str.: 13, 14, 139, 140, 850-853)

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 obroty⁴⁸ w 2020 r. na kwotę 249,5 mln zł oraz w I półroczu 2021 r. na kwotę 20,6 mln zł.

(akta kontroli str. 2465)

W Ministerstwie Finansów były prowadzone prace legislacyjne nad wprowadzeniem *nabycia sprawdzającego* do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁹. Wprowadzenie tego rozwiązania ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i przeciwdziałanie nierejestrowaniu sprzedaży detalicznej na kasie rejestrującej. Czynność ta dotyczyć będzie wyłącznie faktycznego sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i będzie kończyła się w przypadku braku naruszenia przepisów – notatką albo mandatem i protokołem, jeżeli takie naruszenia wystąpią. Towar nabyty w toku nabycia sprawdzającego, z wyjątkami, ma być zwracany sprawdzanemu 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 ustaw⁵⁰. Zaplanowano wprowadzenie przepisów umożliwiających stosowanie tego rozwiązania od 1 stycznia 2022 r.

(akta kontroli str.: 1061, 1069-1093)

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

Takie rozwiązanie, pomimo pewnych różnic, proponowano 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

⁴⁶ 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).

⁴⁷ Tj. transport drogowy pasażerski, kolejowy, morski, wodny, lotniczy, kolejkami linowymi i inny, w tym wynajem samochodu z kierowcą.

⁴⁸ Szacowana wstępnie wartość zniżenia 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.

⁴⁹ Dz. U. z 2021 r. poz. 422, ze zm.

⁵⁰ UD 260.

serwera Ministerstwa Finansów⁵¹. 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*⁵² w raporcie z lipca 2015 r. oraz *Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego*⁵³ w opinii z 20 sierpnia 2015 r.⁵⁴

W drugiej połowie 2015 r. w Departamencie Podatku od Towarów i Usług podjęto prace nad zarysowaniem wstępnej koncepcji Centralnego Rejestru Faktur⁵⁵. 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 uzyskały 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 przysyłania plików JPK_VAT. Rejestr ten jest bazą budowaną na podstawie przekazywanych przez podatników plików JPK_VAT (...). W plikach JPK_VAT podatnicy przysyłają informacje z wszystkich faktur, które zostały wystawione i przez nich otrzymane. Informacje te trafiają do centralnej bazy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej,

⁵¹ Propozycja wprowadzenia Centralnego Rejestru Faktur została przedstawiona w notatce z 23 stycznia 2015 r. Departamentu Podatku od Towarów i Usług skierowanej do nadzorującego ten Departament Podsekretarza Stanu.

⁵² 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 wchodziły przedstawiciele 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.

⁵³ 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.

⁵⁴ 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.

⁵⁵ Dalej: CRF.

gdzie powstaje zbiór danych, który można nazwać swoistym Centralnym Rejestrem Faktur, czyli po prostu informacją o wszystkich fakturach.

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 rozwinieciu 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.

W Ministerstwie Finansów powrócono do koncepcji gromadzenia i weryfikacji faktur wystawionych przez przedsiębiorców. Faktury ustrukturyzowane 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-Faktur⁵⁶. 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 papierowej. Wprowadzenie przepisów⁵⁷ umożliwiających stosowanie tego rozwiązania zaplanowano od 1 stycznia 2022 r.

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 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

⁵⁶ Dalej: KSeF.

⁵⁷ Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (UD 159).

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 będzie działał 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 Interscambio⁵⁸). Włochy wystąpiły do Komisji Europejskiej z wnioskiem derogacyjnym we wrześniu 2017 r. o upoważnienie do stosowania tego rozwiązania, uzasadniając, że obowiązek fakturowania elektronicznego za pośrednictwem systemu Sdl umożliwi administracji podatkowej uzyskanie w czasie rzeczywistym informacji zawartych w fakturach wystawionych i otrzymanych przez przedsiębiorców. Wdrożenie tego rozwiązania miało na celu skuteczne zwalczanie oszustw podatkowych. Włochy zostały upoważnione do wprowadzenia tego rozwiązania w okresie od 1 lipca 2018 r. do 31 grudnia 2021 r.⁵⁹ Wcześniej, tj. od 1 stycznia 2017 r., rozwiązanie to we Włoszech było fakultatywne.

(akta kontroli str.: 22, 23, 136, 143, 176-196, 228-240)

1.12. Państwa Unii Europejskiej i kraje trzecie wyrażały zainteresowanie rozwiązaniami wprowadzonymi w ostatnich latach w Polsce w celu walki z oszustwami w VAT i ograniczania luki VAT. W dniu 29 stycznia 2020 r. w Ministerstwie Finansów odbyła się konferencja z udziałem przedstawicieli 21 państw Unii Europejskiej (nie licząc Polski), podczas której jej uczestników zaproszono do udziału w inicjatywie solidarności (VAT Compact), dotyczącej zacieśnienia współpracy w dziedzinie VAT. W czasie konferencji przedstawiono najważniejsze polskie rozwiązania uszczelniające system podatku VAT, wdrożone w ostatnich latach, w tym split payment, JPK_VAT, STIR i SENT.

Minister Finansów w 2020 r. podpisał deklaracje w sprawie współpracy podatkowej z ministrami finansów Słowacji (w dniu 15 czerwca 2020 r.), Ukrainy (w dniu 28 sierpnia 2020 r.), Czech, Słowacji i Węgier (w dniu 4 września 2020 r.) oraz Estonii (w dniu 30 września 2020 r.), w których przewidziano m.in. podjęcie dalszych działań w celu zacieśnienia współpracy w walce z oszustwami w podatku VAT, w tym polegających na wymianie informacji podatkowych oraz wiedzy i nowych technologii.

W dniu 21 czerwca 2021 r. odbyło się spotkanie z udziałem przedstawicieli łotewskiej administracji podatkowej, podczas którego zaprezentowano główne założenia inicjatywy VAT Compact i niektóre wprowadzone w Polsce w ostatnich latach rozwiązania uszczelniające system podatku VAT. Podobne spotkanie odbyło się 2 lipca 2021 r. z przedstawicielami mołdawskiej administracji skarbowej. Łotwa

⁵⁸ Dalej: Sdl.

⁵⁹ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2018/593 z dnia 16 kwietnia 2018 r.

i Mołdawia zostały zaproszone do podpisania deklaracji dotyczących współpracy podatkowej.

(akta kontroli str.: 1538-1641, 1689-1693)

Komisja Europejska w lipcu 2020 r. ogłosiła plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą⁶⁰ (tzw. Action Plan), w którym zapowiedziała inicjatywy na lata 2020-2023, w tym zmierzające do usprawnienia systemu podatku VAT dotyczące m.in.: obowiązków raportowania i e-fakturowania; zasad opodatkowania usług finansowych; procedury szczególnej w zakresie opodatkowania biur podróży; zasad stosowania zwolnień związanych z sektorem transportu pasażerskiego w celu ich uproszczenia i dostosowania do Europejskiego Zielonego Ładu; jednolitej rejestracji, dzięki której podatnicy będą mogli świadczyć usługi lub sprzedawać towary w dowolnym miejscu w Unii Europejskiej; mechanizmu zapobiegania i rozwiązywania sporów dotyczących transakcji w państwach Unii Europejskiej. Przedstawiciele Ministerstwa Finansów uczestniczyli w spotkaniach organizowanych przez Komisję Europejską i Radę Unii Europejskiej, które dotyczyły kwestii związanych z podatkiem VAT.

(akta kontroli str.: 1391-1410, 1689-1693)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

W okresie objętym kontrolą nie były aktualizowane *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* z marca 2016 r. oraz procedury z sierpnia 2017 r. dotyczące postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług. Wskazówki zawarte w ww. dokumentach były również nie w pełni spójne.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił m.in., że w IV kwartale 2020 r. rozpoczęto prace nad aktualizacją *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług* i przewidywane jest ukończenie prac w IV kwartale 2021 r. Należy także zwrócić uwagę, że wskazany dokument nie stanowi samodzielnie przepisu prawa, a jest jedynie wskazówką i ukierunkowaniem na sposób postępowania przez organy w oparciu o obowiązujące ustawy i rozporządzenia.

Natomiast w zakresie przesłanki z art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, w chwili pojawienia się wątpliwości co do sposobu stosowania, Departament Poboru Podatków we współpracy z Departamentem Nadzoru nad Kontrolami, który prowadzi sprawy związane z przeciwdziałaniem wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, przekazał pismem z 14 marca 2019 r., znak DPP1.8061.6.2019, dodatkowe wyjaśnienia. Ponadto z informacji Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wynika, że po przejęciu nadzoru nad działalnością dyrektorów izb administracji skarbowej w zakresie czynności sprawdzających, dostrzegając istotność tej procedury, a także konieczność zaktualizowania wytycznych „Czynności sprawdzające”, przekazanych do IAS w maju 2017 r., Departament DNK podjął prace nad koncepcją dokumentu, który stanowiłby przydatny zbiór informacji dla pracowników prowadzących te czynności. Pismem z 8 września 2021 r., znak DNK12.8621.17.2020, przekazano *Wytyczne do czynności sprawdzających* do jednostek terenowych.

(akta kontroli str.: 915-918, 986-1040)

⁶⁰ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą, nr COM(2020) 312 final, 2020.

Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług zostały zaktualizowane dopiero po okresie objętym kontrolą NIK, w sierpniu 2021 r.

OCENA CZĄSTKOWA

Efekty wprowadzonych w latach 2016-2020 rozwiązań mających na celu usprawnienie poboru podatku od towarów i usług, w tym działań administracji skarbowej w weryfikowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych, były monitorowane rzetelnie. Prowadzone były również działania, aby przygotować lub wdrożyć kolejne narzędzia uszczelniające pobór podatku od towarów i usług, w tym Krajowy System e-Faktur.

NIK zwraca uwagę na nieaktualizowanie w okresie objętym kontrolą niespójnych w niektórych miejscach wytycznych i procedur dotyczących organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, w tym odnoszących się do realizacji zadań w zakresie rejestracji podatników VAT.

OBSZAR

2. Skuteczność działań administracji skarbowej dotycząca poboru VAT, w tym weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych

Opis stanu faktycznego

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

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.

Najwyższych wpłat podatku VAT w okresie 2019 r. – I półrocze 2021 r. dokonali przedsiębiorcy z branży handlu hurtowego i detalicznego. Wpłaty tych podatników, pomniejszone o zwroty, stanowiły 45,7% dochodów z VAT uzyskanych w 2020 r., a w 2019 r. – 38,3%. W I półroczu 2021 r. stanowiły one, odpowiednio – 45,1% dochodów z VAT uzyskanych w tym okresie w stosunku do 46,1% w analogicznym okresie roku poprzedniego. Kwoty zwrócone przez urzędy skarbowe tym przedsiębiorcom stanowiły 19,2% wszystkich zwrotów VAT w 2020 r. (w 2019 r. udział ten wyniósł 17,2%), podobnie w I półroczu 2021 r., gdy zwrócono 19,6% wszystkich zwrotów VAT (18,5% w analogicznym okresie roku poprzedniego).

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% w 2020 r. Relacja ta dla dochodów z VAT wzrosła z 97,5% w 2019 r. do 99,5% w 2020 r.

(akta kontroli str.: 5, 931-936)

2.1. 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, umożliwiły przeprowadzanie większości weryfikacji deklarowanych rozliczeń VAT już na etapie czynności sprawdzających.

Dyrektor Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił m.in., że część funkcji kontrolnych rozliczeń podatkowych, szczególnie takich, w których uznano, że błędy w rozliczeniu podatnika nie mają charakteru umyślnego, wykonywanych jest w procedurze czynności sprawdzających. Kontrole wszczynane są dopiero po stwierdzeniu nieskuteczności tego rodzaju czynności albo tam gdzie analiza przedkontrolna wykazuje wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości i duże straty dla budżetu państwa.

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).

(akta kontroli str.: 1500-1502, 1525-1528, 1714-1715)

2.2. 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 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 przypadły cztery takie kontrole, a kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła średnio w 2018 r. – 1760 tys. zł, a w 2019 r. – 1261,5 tys. zł.

(akta kontroli, str.: 1282-1292, 1305, 1307, 1309, 1311, 1716-1729)

2.3. 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 kontroli skarbowej 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. (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.

(akta kontroli, str.: 1282-1292, 1306, 1308, 1310, 1312, 1716-1729)

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśnił m.in., że wraz z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej stworzony został spójny system walki z nieprawidłowościami podatkowymi obejmujący czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i celno-skarbowe oraz postępowania przygotowawcze. Notowane w ostatnich latach zmniejszenie liczby kontroli wykonywanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe należy oceniać łącznie ze wzrostem roli czynności sprawdzających oraz liczbą postępowań przygotowawczych. Działania kontrolne organów KAS w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego są prowadzone w oparciu o wyniki analizy ryzyka. Kontrole wszczynane są w obszarach i wobec podmiotów, gdy analiza przedkontrolna wykazuje wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Ciężar weryfikacji rozliczeń podatkowych z kontroli został przesunięty na mniej sformalizowane i uciążliwe dla podatników działania, tj. czynności sprawdzające. Decyzja o wszczęciu kontroli zależy zatem od poziomu zidentyfikowanego ryzyka, skali potencjalnych zagrożeń i wielkości korzyści osiąganych przez podmioty naruszające przepisy prawa. Zmniejszenie liczby kontroli skutkowało mniejszą kwotą ustaleń, ale jednocześnie wzrostem skuteczności kontroli. W celu dokonania jej oceny przyjęto jako miernik udział ilości kontroli pozytywnych do ogólnej liczby kontroli.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad kontrolami, odnosząc się do spadku liczby kontroli w 2020 r. dodał, że wystąpienie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii wywołanego zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 doprowadziło do daleko idących konsekwencji, między innymi w postaci ograniczenia aktywności kontrolnej. Nie bez znaczenia dla zidentyfikowanej sytuacji było zawieszenie biegu bądź wstrzymanie rozpoczęcia biegu terminów⁶¹, m.in. w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz kontrolach celno-skarbowych. W czasie pandemii COVID-19 prowadzone są kontrole w obszarze podatków, dotyczące spraw, w których doszło do istotnego i bezspornego, w ocenie organu, naruszenia przepisów prawa podatkowego.

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.

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.

(akta kontroli, str. 1287)

Według ustaleń kontroli P/21/013 *Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT* przeprowadzonej w czterech urzędach celno-skarbowych⁶², średni czas trwania kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT wydłużył się w 2020 r. w relacji do 2019 r. o 137 dni. Najbardziej okres ten wydłużył się w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu⁶³, tj. o 168 dni (z 311 do 479 dni), a najmniej w Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym

⁶¹ Art. 15zszs ust. 1 ustawy z dnia 31 marca 2020 roku 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.).

⁶² Dalej: UCS.

⁶³ Dalej: Wielkopolski UCS.

w Warszawie⁶⁴, tj. o 86 dni (z 401 do 487 dni)⁶⁵. W I półroczu 2021 r. średni czas trwania kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT uległ skróceniu do 325 dni w Zachodniopomorskim UCS oraz do 356 dni w Wielkopolskim UCS, natomiast w dwóch pozostałych UCS uległ dalszemu wydłużeniu, tj. do 589 dni w Mazowieckim UCS oraz do 641 dnia Podkarpackim UCS.

Średni czas trwania postępowań podatkowych w pierwszej instancji dotyczących rozliczeń VAT wydłużył się w 2020 r. w relacji do 2019 r. średnio o 59 dni⁶⁶. Wydłużenie tego okresu miało miejsce również w I półroczu 2021 r. w trzech badanych UCS, w których okres ten uległ wydłużeniu średnio do 386 dni w Wielkopolskim UCS, 278 dni w Podkarpackim UCS oraz do 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 UCS średnio o 69 dni⁶⁷. 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, do 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 (absencje pracowników spowodowane kwarantanną, opieką nad dziećmi, praca zdalna). Naczelnicy kontrolowanych UCS wskazywali, 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 kadrowymi wynikającymi z epidemii COVID-19, zwrócono uwagę na brak dopływu nowej kadry w kontrolowanym okresie i zmniejszenie się liczby kontrolujących (odejście doświadczonych pracowników), co podkreślono szczególnie w dwóch kontrolowanych jednostkach (Zachodniopomorskim UCS i Wielkopolskim UCS). Na zwiększoną czasochłonność miały również wpływ kontrole rozliczeń podatku VAT dotyczące usług niematerialnych (np. realizowanych przez Internet), które według wyjaśnień naczelników wymagają od kontrolujących większego zaangażowania i czasu niż analiza stanu faktycznego w standardowych rodzajach spraw.

Zmniejszyła się liczba fikcyjnych faktur wykrytych w wyniku działań pracowników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych (z 270,8 tys. w 2018 r. oraz

⁶⁴ Dalej: Mazowiecki UCS.

⁶⁵ Średni czas trwania kontroli w Podkarpackim Urzędzie Celno-Skarbowym w Przemysłu (dalej: Podkarpacki UCS) wydłużył się o 156 dni z (z 405 do 561 dni), a w Zachodniopomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Szczecinie (dalej: Zachodniopomorski UCS) o 137 dni z (z 311 do 448 dni).

⁶⁶ Tj. średnio o 83 dni w ZUCS (z 222 do 305 dni), o 76 dni w MUCS (z 132 do 208 dni), o 39 dni w PUCS (z 164 do 203 dni), o 38 dni w WUCS (z 164 do 202 dni).

⁶⁷ Tj. średnio o 133 dni w ZUCS (z 200 dni do 333 dni), o 127 dni w WUCS (z 163 do 290 dni), o 11 dni w PUCS (z 232 do 243 dni), o 4 dni w MUCS (z 55 do 59 dni).

229 tys. w 2019 r. do 153,4 tys. w 2020 r.)⁶⁸. 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%).

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

(akta kontroli, str.: 1291, 1313, 1314, 1531-1536, 1716-1729)

2.4. Administracja skarbowa osiągnęła określone w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2020* mierniki – *Kontrole pozytywne*⁶⁹ 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 skarbowa 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,
- 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*⁷⁰ 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*⁷¹ 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%).

⁶⁸ 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.

⁶⁹ Miernik liczony jako relacja liczby kontroli zakończonych w 2020 r. z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł do ogólnej liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

⁷⁰ Udział kontroli pozytywnych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł zakończonych w I półroczu 2021 r. w ogólnej liczbie zakończonych postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

⁷¹ 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.

(akta kontroli, str.: 1492-1497, 1505-1516, 1694-1703)

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%).

(akta kontroli str. 1777-1781)

2.5. 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. W latach 2020-2021 w Ministerstwie Finansów sporządzono między innymi roczne analizy *Orzecznictwa w sprawach podatkowych* za 2019 r. i 2020 r.

W 2020 r. naczelnicy urzędów skarbowych wydali 35 082 decyzje w zakresie podatku VAT, tj. o 9,1% mniej niż w 2019 r. Od wydanych decyzji podatnicy złożyli 2508 odwołań w 2020 r., gdy w 2019 r. – 3260.

Liczba decyzji urzędów celno-skarbowych w zakresie podatku VAT w 2020 r., w tym decyzji po postępowaniach prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, wyniosła 1021 i kształtowała się na podobnym poziomie jak w 2019 r. (1025 decyzji). W 2020 r. podatnicy złożyli 577 odwołań od decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych (w 2019 r. – 578).

Udział decyzji pokontrolnych we wszystkich decyzjach urzędów skarbowych wyniósł 18,1% w 2020 r. i 20,8% w 2019 r., natomiast odsetek takich decyzji w urzędach celno-skarbowych wyniósł odpowiednio 96,6% i 92,3%.

W I półroczu 2021 r. naczelnicy urzędów skarbowych wydali 14 375 decyzji w zakresie podatku VAT, tj. o 15,7% mniej niż w analogicznym okresie 2020 r. Podatnicy w tym okresie wnieśli 1325 odwołań, tj. więcej o 26% niż w I półroczu 2020 r.

Liczba decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych w zakresie podatku VAT, w tym decyzji po postępowaniach prowadzonych w trybie ustawy o kontroli skarbowej, w I półroczu 2021 r. wyniosła 508. W porównaniu do analogicznego okresu 2020 r., naczelnicy wydali o 171 więcej decyzji. Podatnicy w tym okresie złożyli 336 odwołań, gdy w I półroczu 2020 r. – 201.

W I półroczu 2021 r. w urzędach skarbowych udział decyzji pokontrolnych we wszystkich decyzjach wyniósł 22,6% oraz 14,2% w I półroczu 2020 r., a w urzędach celno-skarbowych odpowiednio 90% i 98,8%.

Dyrektorzy izb administracji skarbowej w 2020 r. rozpatrzyli 3773 odwołania⁷² w zakresie podatku VAT, utrzymując⁷³ w mocy 2492 decyzje naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego. W porównaniu do 2019 r. liczba rozpatrzonych odwołań była niższa o 718, tj. o 16%. Udział rozstrzygnięć

⁷² Dyrektorzy Izby Administracji Skarbowej rozpatrywali odwołania wniesione na decyzje naczelników urzędów celno-skarbowych w trybie ustawy o kontroli skarbowej i decyzje naczelników urzędów skarbowych.

⁷³ W liczbie utrzymanych w mocy rozstrzygnięć uwzględniono decyzje, w których dyrektor izby administracji skarbowej utrzymał w mocy decyzję naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, jak również postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia czy o stwierdzeniu uchybienia terminowi do wniesienia odwołania.

utrzymujących w mocy decyzje wydane w pierwszej instancji kształtował się na podobnym poziomie i wyniósł 66% w 2020 r., a w 2019 r. – 66,6%.

W I półroczu 2021 r. dyrektorzy izb administracji skarbowej rozpatrzyli 1844 odwołania, tj. o 420 więcej niż w analogicznym okresie 2020 r. Liczba utrzymanych w mocy decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego wyniosła 1167 (w I półroczu 2020 r. – 860), a ich udział w liczbie rozstrzygnięć dyrektora izby administracji skarbowej wyniósł 63,3% (w I półroczu 2020 r. – 60,4%).

Naczelnicy urzędów celno-skarbowych w drugiej instancji w 2020 r. rozpatrzyli 299 postępowań w zakresie podatku VAT (w 2019 r. – 212). Utrzymali w mocy 77,3% decyzji, gdy 86,8% w 2019 r.

W I półroczu 2021 r., naczelnicy urzędów celno-skarbowych rozpatrzyli 238 postępowań odwoławczych (w I półroczu 2020 r. było to 113). Utrzymali w mocy większość decyzji wydanych w pierwszej instancji, tj. 79,4% w I półroczu 2021 r. (76,1% w I półroczu 2020 r.).

Zastępca Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego wyjaśniła między innymi, że przyczyną wydania przez organy podatkowe w 2020 r. mniejszej liczby decyzji było wprowadzenie stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie stanu epidemii. Z dniem 31 marca 2020 r. weszły w życie przepisy art. 15zzr i 15zss ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁷⁴, które czasowo zawiesiły bieg niektórych terminów (bieg terminów procesowych był zawieszony w okresie od 31 marca 2020 r. do 23 maja 2020 r.). W tym okresie organy podatkowe mogły tylko wydawać rozstrzygnięcie w całości uwzględniające żądanie strony. Problematyczna pozostawała też kwestia doręczeń decyzji. Na podstawie art. 97 i art. 98 ustawy z 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2⁷⁵, w stanie epidemii lub w stanie zagrożenia w odniesieniu do organów Krajowej Administracji Skarbowej wyłączone zostało doręczanie na podstawie art. 150 ustawy Ordynacja podatkowa. Poczta Polska zwracała niedoręczone przesyłki, a organy podatkowe nie mogły uznać korespondencji za doręczoną. Trudności w doręczaniu przesyłek przyczyniały się do wydłużania czasu prowadzenia postępowań podatkowych.

Niższa była w 2020 r. w porównaniu do 2019 r. liczba zaskarżonych decyzji dotyczących podatku VAT do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Podatnicy wnieśli w 2020 r. 1694 skargi na decyzje dyrektora izby administracji skarbowej, podczas gdy w 2019 r. było to 2133. Ponadto podatnicy złożyli 182 skargi na decyzje naczelnika urzędu celno-skarbowego (w 2019 r. – 146). Wojewódzkie sądy administracyjne w 2020 r. wydały 243 orzeczenia niekorzystne dla organów KAS (w tym dwa orzeczenia dla urzędu celno-skarbowego), podczas gdy w 2019 r. było to 316 (w tym dwa orzeczenia dla urzędu celno-skarbowego).

W I półroczu 2021 r. podatnicy złożyli do wojewódzkiego sądu administracyjnego 1020 skarg na decyzje dyrektorów izb administracji skarbowej, podczas gdy w I półroczu 2020 r. było to 704. Na decyzje naczelnika urzędu celno-skarbowego wnieśli 136 skarg w I półroczu 2021 r. i 71 w I półroczu 2020 r. Wojewódzkie sądy administracyjne wydały w I półroczu 2021 r. 113 orzeczeń niekorzystnych dla organów KAS (w tym 11 orzeczeń dla urzędu celno-skarbowego), podczas gdy

⁷⁴ Dz. U. poz. 374, ze zm.

⁷⁵ Dz. U. poz. 1842, ze zm.

w I półroczu 2020 r. było 112 takich orzeczeń (w tym jedno orzeczenie dla urzędu celno-skarbowego).

Naczelný Sąd Administracyjny wydał w 2020 r. 130 orzeczeń niekorzystnych dla organów KAS w wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej, tj. o 96 mniej orzeczeń niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. było takich orzeczeń 55, tj. o cztery mniej niż w I półroczu 2020 r. Niekorzystne dla organów KAS było co piąte orzeczenie NSA wydane w 2020 r. i co siódme wydane w I półroczu 2021 r. (w 2019 r. było to odpowiednio co trzecie, a w I półroczu 2020 r. co piąte).

Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego podała, że najczęstszymi przyczynami uchylania decyzji w sprawach podatkowych przez organy podatkowe drugiej instancji, ale także przez sądy administracyjne są uchybienia proceduralne, np. niekompletność materiału dowodowego, niewystarczające uzasadnienie faktyczne i prawne, upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia. Przyczyny merytoryczne są podyktowane najczęściej zmianą linii orzeczniczej lub rozbieżną linią orzecniczą sądów administracyjnych, niejednoznaczными przepisami prawa oraz ich nieprawidłowym zastosowaniem.

Orzeczenia sądów administracyjnych niekorzystne dla organów KAS ze względów proceduralnych zapadały w sprawach głównie dotyczących faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, w tym uczestnictwa w karuzeli podatkowej. Sądy wydawały orzeczenia niekorzystne w sprawach, w których kwestionowano wewnątrzwspólnotową dostawę towarów czy stawkę podatku VAT stosowaną przez podatnika w zakresie świadczonych usług gastronomicznych, a także w sprawach podejrzenia prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej niezarejestrowanej.

(akta kontroli str.: 323-593, 649-651, 664)

Administracja skarbowa 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, przy czym uwagę zwraca duża rozpiętość osiągniętych wartości, np. najniższą i zarazem najlepszą wartość osiągnęła IAS w Olsztynie (3,3%), natomiast IAS w Warszawie znacznie przekroczyła zakładaną na poziomie 18% wartość (29%).

Na nieosiągnięcie wartości miernika przez IAS w Warszawie według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Poboru Podatków (opartych na informacjach z Departamentu Orzecznictwa Podatkowego) wpłynęła ilość rozpatrywanych w województwie mazowieckim spraw. W tym województwie siedzibę mają największe podmioty w kraju, obsługiwane często przez wyspecjalizowane kancelarie prawnicze. Rozpatrywane zagadnienia są wielowątkowe, zawiłe i nietypowe, a wobec niejednolitego orzecznictwa podatkowego często dochodzi do uchybień decyzji organu drugiej instancji. Liczba spraw w tym województwie jest największa w porównaniu z pozostałymi województwami, np. w 2020 r. decyzje w drugiej instancji⁷⁶ w województwie mazowieckim stanowiły 22,7% decyzji wydanych w postępowaniu odwoławczym we wszystkich 16 województwach, a skargi na decyzje organów drugiej instancji złożone w 2020 r. – 27,6% ogólnej liczby skarg na te decyzje z 16 województw. Znacznie mniej było wydanych

⁷⁶ Decyzje, głównie z VAT, CIT, PIT, podatku akcyzowego, podatków majątkowych.

w 2020 r. decyzji w drugiej instancji i skarg na te decyzje w województwie warmińsko-mazurskim. Liczba decyzji wydanych w 2020 r. w postępowaniu odwoławczym w tym województwie stanowiła 2,6% ogólnej liczby tych decyzji w 16 województwach. Udział skarg wniesionych w 2020 r. na decyzje wydane w postępowaniu odwoławczym w tym województwie w ogólnej liczbie skarg podatników na decyzje w drugiej instancji kształtował się na podobnym poziomie (2,5%).

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków (na podstawie informacji uzyskanych z Departamentu Orzecznictwa Podatkowego) dodał także, że 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 dot. kwestii traktowania postępowań rejestracyjnych jako czynności materialnoteczniczych. W części wyroków sądy administracyjne stoją na stanowisku, że wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT oraz postępowanie rejestracyjne jako całość to czynności materialnotecznicze, 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. osiągnięto 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 zauważa, 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%.

(akta kontroli str.: 331-333, 1108-1112)

2.6. Ministerstwo Finansów w okresie objętym kontrolą przeprowadziło trzy kontrole w urzędach skarbowych dotyczące poboru podatku VAT, w tym weryfikowania rozliczeń podatników⁷⁷. Działalność każdego z tych urzędów oceniono pozytywnie,

⁷⁷ 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.

przy czym w przypadku dwóch pozytywnie z uchybieniami albo z nieprawidłowościami. Stwierdzono w szczególności: 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 w Warszawie poinformowali Ministerstwo Finansów o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych, a następnie o rezultatach wdrożenia zaleceń. Wyniki kontroli nie stanowiły podstawy formułowania lub aktualizacji wytycznych dla jednostek podległych Ministerstwu Finansów.

(akta kontroli str.: 1412-1488, 1644-1646, 1704-1709)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Rozwój narzędzi informatycznych wykorzystywanych przez administrację skarbową usprawnił weryfikację przez jednostki KAS przekazywanych przez podatników danych dotyczących rozliczenia podatku od towarów i usług. W większym stopniu weryfikacja ta mogła również odbywać się na etapie mniej absorbujących podatników czynności sprawdzających.

Rozbudowa zdolności analitycznych oraz wdrożenie narzędzi umożliwiających administracji skarbowej szybki dostęp do danych przedkładanych przez podatników okazały się szczególnie pomocne w okresie epidemii.

Administracja skarbową 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. Ponadto w okresie epidemii COVID-19 wydłużył się wyraźnie średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowych rozliczeń VAT oraz postępowania podatkowego.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Uwagi

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.

Wnioski

Uaktualnienie procedur z sierpnia 2017 r. dotyczących postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług oraz zwiększenie nadzoru nad terminowością realizowanych przez jednostki KAS zadań.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się

do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, 15 listopada 2021 r.

Wiceprezes
Najwyższa Izba Kontroli
Małgorzata Motylow

.....
podpis

Zmian w wystąpieniu pokontrolnym
dokonał:

Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów

Stanisław Jarosz