



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.009.02.2021

Pan
Wojciech Pawlak
Naczelnik Mazowieckiego Urzędu
Celno-Skarbowego
Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy
ul. Jagiellońska 55B
03-301 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24
kbf@nik.gov.pl

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy, dalej: Urząd lub MUCS, ul. Jagiellońska 55B, 03-301 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Wojciech Pawlak, Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie od 15 stycznia 2020 r. Od 29 sierpnia 2018 r. do 14 stycznia 2020 r. funkcję Naczelnika pełnił Radosław Borowski
Zakres przedmiotowy kontroli	Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT
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 ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Michał Pindel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/76/2021 z 11 sierpnia 2021 r. 2. Tomasz Kiercz, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/71/2021 z 5 sierpnia 2021 r. (akta kontroli str. 1-4)

¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy osiągnął w badanym okresie większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej³ w Warszawie dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Systematycznie monitorowane były rozbieżności między oczekiwanymi przez Dyrektora IAS a osiągniętymi wynikami oraz podejmowane w przypadku wystąpienia ryzyka nieosiągnięcia założonych celów działania zaradcze. W 2020 r. oraz I półroczu 2021 r. nie została osiągnięta planowana wartość miernika dotyczącego trafności typowania podmiotów do kontroli rozliczeń podatkowych. Na koniec 2020 r. miernik wykonano na poziomie 75%, przy planie wynoszącym powyżej 78%. Natomiast po II kwartałach 2021 r. rozbieżność była nieznaczna.

Niemniej w okresie objętym kontrolą nastąpiła wyraźna poprawa skuteczności kontroli dotyczących rozliczeń VAT, mierzonej relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT⁴, tj. z 68% w latach 2018-2019 do 75% w 2020 r. oraz 81,4% w I półroczu 2021 r.

Poprawiła się jakość decyzji wydanych przez Naczelnika MUCS w I instancji, mierzona relacją decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika MUCS w II instancji oraz relacją liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji. Nie odnotowano natomiast takiej poprawy dla decyzji wydanych w II instancji.

Na próbie badanych spraw stwierdzono, że typowanie podmiotów do kontroli prowadzono w sposób rzetelny. Materiały oraz wnioski o przeprowadzenie kontroli wpływające do Urzędu były na bieżąco poddawane weryfikacji. Analizy podmiotów kierowanych do kontroli prowadzone były zgodnie z obowiązującymi w Urzędzie instrukcjami oraz przy użyciu i wsparciu dostępnych narzędzi informatycznych. Sposób doboru podmiotów do kontroli zapewniał wybór podmiotów, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże.

W Mazowieckim Urzędzie Celno-Skarbowym skutecznie wykorzystywano aplikacje umożliwiające w szczególności dostęp do danych z jednolitych plików kontrolnych dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT oraz systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej – STIR. Narzędzia te służyły do zidentyfikowania całych łańcuchów dostaw towarów/usług wykorzystywanych do wyłudzenia podatku VAT. Zgromadzone za pomocą wymienionych narzędzi materiały i informacje pozwalały pracownikom MUCS oszacować skalę potencjalnych uszczupień podatku VAT. Następnie ustalenia te były weryfikowane na etapie kontroli celno-skarbowej, a później w postępowaniu podatkowym.

W trzech na 10 badanych spraw stwierdzono opóźnienia w sporządzaniu wniosków o wszczęcie postępowania karnego skarbowego, jednak opóźnienia te nie wpłynęły na przedawnienie karalności ujawnionych w kontrolach celno-skarbowych czynów.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Dalej: IAS.

⁴ Przyjęto, że kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości, to kontrole z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł.

NIK zwraca również uwagę, że głównie ze względu na ograniczenia i obostrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19 wyraźnie wydłużył się średni czas prowadzenia kontroli VAT oraz postępowania podatkowego.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR	Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT
Opis stanu faktycznego	1. Do kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług zakwalifikowano w 2020 r. 77 podmiotów, w tym 30 podmiotów w I półroczu. W II półroczu 2019 r. wytypowano 50 podmiotów. Podstawą wytypowania podmiotów do kontroli VAT, podobnie jak w II półroczu 2019 r., były w największym stopniu wnioski naczelników urzędów skarbowych (29,9%), wnioski prokuratorów, sędziów lub wskazania Policji (22,1%), a także dane otrzymane z Ministerstwa Finansów (20,8%). Znacznie wzrosła (do 122) liczba podmiotów zakwalifikowanych do kontroli w I półroczu 2021 r. W 62,3% przypadków podmioty wytypowano na podstawie wskazań własnych funkcjonariuszy wykonujących kontrole lub komórek operacyjno-rozpoznawczych (w 2020 r. wskazania takie stanowiły 3,9% podmiotów zakwalifikowanych do kontroli). Liczba podmiotów wytypowanych na podstawie wniosków naczelników urzędów skarbowych, prokuratorów, sędzi, wskazań Policji lub danych z Ministerstwa Finansów była zbliżona do poprzednich okresów. (akta kontroli str. 240) Udział kontroli dotyczących zwrotów VAT w podmiotach wytypowanych do kontroli rozliczeń VAT wzrósł z 2% w II półroczu 2019 r. oraz 6,7% w I półroczu 2020 r. do 12,8% w II półroczu 2020 r. W I półroczu 2021 r. obniżył się do 5,7%. Podstawą wytypowania podmiotów do kontroli zwrotów VAT były głównie wskazania urzędów skarbowych. Liczba podmiotów wytypowanych do kontroli na podstawie takich wskazań stanowiła 100% podmiotów wytypowanych do kontroli zwrotów VAT w II półroczu 2019 r. i w I półroczu 2020 r., natomiast 66,7% w II półroczu 2020 r. oraz 71,4% w I półroczu 2021 r. (akta kontroli str. 241) 2. Badanie materiałów, na podstawie których w MUCS oparto dobór podmiotów do kontroli, wykazało, że dobór ten opierał się na bieżącej weryfikacji wniosków i analiz ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych, a także zapewniał wybór podmiotów, w działalności których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było duże. W badanych sprawach analizowano dane z przesyłanych obowiązkowo co miesiąc przez podatników ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w postaci JPK_VAT oraz dane uzyskiwane w ramach systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR). Weryfikowanie podmiotu każdorazowo było rzetelnie dokumentowane. W II kwartale 2020 r. do Urzędu wpłynęło 13 wskazań, na podstawie których oparto dobór podmiotów do przeprowadzenia kontroli w zakresie podatku od towarów i usług. Spośród podmiotów wytypowanych do kontroli: pięć dotyczyło wniosków Policji lub prokuratury, cztery – wskazań urzędów skarbowych, trzy – funkcjonującego przy MUCS Centrum Kompetencyjnego w Obszarze Przeciwdziałania Oszustwom

⁵ 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.

Karuzelowym i Eliminacji Zjawisk Karuzel Podatkowych⁶, a jeden podmiot wytypowano na podstawie wskazania działu postępowań przygotowawczych Urzędu. We wszystkich sprawach do kontroli typowano bieżące okresy rozliczeniowe, tj. z 2019 r. lub 2020 r., a w dwóch przypadkach wnioskowany okres kontroli dotyczył również lat wcześniejszych.

W II kwartale 2021 r. wpłynęły 102 wskazania, na podstawie których oparto dobór podmiotów do kontroli rozliczeń VAT. Szczegółowej analizie poddano 25 spraw: wszystkie jakie wpłynęły z Ministerstwa Finansów (2), urzędów skarbowych (1) oraz prokuratury (1), trzy z 12 przekazanych przez centrum kompetencyjne oraz 18 z 86 wytypowanych na podstawie wskazań własnych funkcjonariuszy. W badanych sprawach w przypadku dziesięciu podmiotów do kontroli wskazywano bieżące okresy rozliczeniowe, tj. z 2020 r. lub 2021 r., w dziesięciu przypadkach wnioskowany okres kontroli dotyczył bieżących oraz wcześniejszych okresów (lat 2018-2019), a w pięciu przypadkach – lat 2018-2019.

(akta kontroli str.: 185, 217-220)

3. W 2020 r. zostały wszczęte 244 kontrole celno-skarbowe, tj. o 33,9% mniej niż w 2018 r. oraz o 41,9% mniej niż w 2019 r., w tym 102 kontrole dotyczące rozliczeń VAT. Kontroli rozliczeń VAT wszczęto mniej niż w latach 2018-2019 odpowiednio o 39,3% oraz o 52,8%. Po odnotowanym w 2020 r. spadku, liczba rozpoczętych kontroli znacznie wzrosła w I półroczu 2021 r., tj. z 90 w I półroczu 2020 r. do 264, w tym z 34 do 158 dotyczących samych rozliczeń VAT.

Zastępca Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie wskazała, że na działania Urzędu znaczący wpływ miała epidemia COVID 19, która zaburzyła w 2020 roku tempo pracy urzędników.

Zastępca Naczelnika wyjaśniła także, że jedną z przyczyn wzrostu liczby wszczętych kontroli celno-skarbowych w I półroczu 2021 r. było nawiązanie bezpośredniej współpracy przez pracowników MUCS w Warszawie z organami ścigania, w tym z prokuratorami prokuratur regionalnych oraz Prokuratury Krajowej prowadzącymi śledztwa w sprawach wyłudzeń VAT. Inną przyczyną była większa liczba informacji przekazanych w trybie art. 122 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁷ przez komórki operacyjno-rozpoznawcze, jak również wykorzystywanie na szeroką skalę plików JPK VAT oraz STIR w sposób bazodanowy oraz jednostkowy przy prowadzonych analizach ryzyka.

(akta kontroli str.: 174, 253)

Udział we wszczętych kontrolach celno-skarbowych, kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe VAT nie starsze niż do dwóch lat poprzedzających okres zakończenia kontroli wyniósł w 2020 r. 67,6% i w porównaniu do 2019 r. obniżył się o 6,4 punktu procentowego. W I półroczu 2021 r. udział ten wyniósł 63,9% (a w analogicznym okresie roku poprzedniego 67,6%). Udział w 2020 r. kontroli obejmujących starsze okresy rozliczeniowe (tj. kontrole, które objęły rozliczenia VAT z 2016 r. lub starsze okresy) wyniósł 24,5%, a w pierwszym półroczu 2021 r. odpowiednio 32,9%.

4. Mazowiecki UCS osiągnął w badanym okresie większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Dyrektora IAS dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. W 2020 r. osiągnięto w całości dwa z trzech mierników, podobnie było w I półroczu 2021 r.

⁶ Centrum Kompetencyjne zostało powołane na mocy Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 9 lipca 2019 r.

⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 422, ze zm., dalej: ustawa o KAS.

W 2020 r. dla celu „Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych” określony został miernik „Kontrole pozytywne”⁸. Ustalona na 2020 r. przez Dyrektora IAS wartość pożądana w wysokości powyżej 78%, na koniec 2020 r. wyniosła w MUCS 75%. Dla podatku VAT wartości tego miernika wyniosła 76,6%.

(akta kontroli str.: 23-30, 33-38)

Jako przyczyny nieosiągnięcia planowanej wartości miernika w sprawozdaniach kierowanych do Dyrektora IAS wskazano m.in. na niepotwierdzone w trakcie kontroli wstępne wyniki analiz oraz nietrafne typowanie podmiotów do kontroli.

Na 2021 r. dla celu „Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS” określono miernik „Skuteczność kontroli dotyczących podatków”⁹. Ustalona na 2021 r. wartość pożądana w wysokości powyżej 83%, na koniec II kwartału 2021 r. wyniosła w MUCS 82,4%, a obliczona dla kontroli dotyczących VAT wartość tego miernika wyniosła 78,4%.

Jako przyczyny nieosiągnięcia miernika w sprawozdaniach kierowanych do Dyrektora IAS również wskazano m.in. na nietrafne typowanie podmiotów do kontroli, a także na realizację obligatoryjnych kontroli z zakresu akcyzy wszczynanych na wniosek Działów Kontroli Celno-Skarbowej Rynku, które często kończyły się ustaleniami w kwotach poniżej 3000 zł.

Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu: wartość osiągniętego miernika za IV kwartał 2020 r. wyniosła 75% przy planowanej wartości 78%, natomiast w II kwartale 2021 r. wyniosła 82,4% przy planowanej wartości 83%. Należy zatem zauważyć, że skuteczność kontroli celno-skarbowych dotyczących podatków wzrosła o 7,4 punktu procentowego. Zwiększenie skuteczności kontroli było związane z bardziej trafnym typowaniem podmiotów do kontroli przy wykorzystaniu zaawansowanych narzędzi analitycznych, takich jak bazodanowy dostęp do STIR oraz Jednolitego Pliku Kontrolnego, w tym krzyżowe badanie transakcji sprzedażowych i zakupowych kontrahentów, jak również badanie towarzyszących tym operacjom płatności bezgotówkowych.

Dodatkowo od 1 października 2020 roku, w miejsce oddzielnych deklaracji VAT i plików JPK, ustawodawca wprowadził JPK_VAT z deklaracją, co pozytywnie wpłynęło na skrupulatność w zakresie przekazywanych danych przez podatników w plikach JPK (wprowadzenie sanacyjności za błędy w złożonych plikach). Jednocześnie należy stwierdzić, że niekiedy prawidłowa weryfikacja danych zawartych w analizie ryzyka jest możliwa dopiero po wszczęciu i przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowej, w ramach której pobiera się nie tylko oryginały dokumentów podatkowych (księgowych) i korespondencję handlową, ale także wyjaśnienia składane przez podatników, w szczególności zeznania złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej. Niekiedy istotne znaczenie mają również kwestie temporalne, ponieważ część dokumentacji księgowej złożona w organie podatkowym (US) przez podatnika, może nie być automatycznie i bez zwłoki widoczna dla analityka w bazach danych w dacie prowadzenia analizy, tyczy się to zarówno deklaracji składanych dla potrzeb podatku VAT, jak również podatku PIT, CIT oraz innych podatków pośrednich. Tym samym nie jest możliwe osiągnięcie 100% skuteczności typowania podmiotów do kontroli.

⁸ Mierzony liczbą zakończonych kontroli celno-skarbowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł, w okresie sprawozdawczym do liczby zakończonych kontroli celno-skarbowych w okresie sprawozdawczym.

⁹ Mierzony relacją liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3000 zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, dotyczących podatków.

(akta kontroli str. 178)

Dla celu „Wykorzystanie plików JPK w kontrolach celno-skarbowych” ustalony został miernik „Wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych”¹⁰. Planowana na 2020 r. wartość miernika powyżej 60%, na koniec 2020 r. została w Urzędzie osiągnięta na poziomie 69,9%.

Dla celu „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych” ustalony został miernik „Decyzje dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA)”¹¹. Na 2020 r. zaplanowano wartość miernika na poniżej 18%, na koniec 2020 r. wyniosła ona 0%.

W 2021 r. dla celu „Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS” ustalono miernik „Sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych”¹². Planowana wartość miernika na 2021 r. powyżej 40%, w MUCS na koniec II kwartału 2021 r. została osiągnięta w wysokości 56,1%. Dla podatku VAT wartość tego miernika wyniosła 63,3%.

W 2021 r. dla celu „Podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych” określono miernik „Liczba decyzji dyrektora IAS i naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego (UCS) uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych przez dyrektora IAS i naczelnika UCS w danym roku”. Relację planowaną do osiągnięcia określono na poziomie 18% (niska wartość wskaźnika była wynikiem pozytywnym). Na koniec II kwartału 2021 r. w MUCS osiągnięto 13%.

(akta kontroli str.: 23-30, 33-38)

5. W 2020 r. Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy zakończył 160 kontroli dotyczących rozliczeń VAT, w tym 27 kontroli skarbowych¹³ oraz 133 kontroli celno-skarbowych. W I półroczu 2021 r. przeprowadzono 102 kontrole rozliczeń VAT, w tym 15 kontroli skarbowych oraz 87 kontroli celno-skarbowych.

(akta kontroli str. 243)

Na dzień 30 czerwca 2021 r. w toku było ogółem 311 kontroli dotyczących rozliczeń VAT, w tym trzy kontrole skarbowe i 308 kontroli celno-skarbowych.

Po okresie spadku (w 2020 r.) liczby przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych w zakresie VAT, w I półroczu 2021 r. nastąpił ich wzrost. Zakończono 87 kontroli, gdy w analogicznym okresie roku poprzedniego – 56.

Zgodnie z wyjaśnieniami Zastępcy Naczelnika MUCS o wzroście liczby zakończonych liczby kontroli celno-skarbowych w I półroczu 2021 roku w stosunku do I półrocza 2020 r. zdecydowała poprawiająca się sytuacja epidemiczna panująca w Polsce i związane z tym zmiany przepisów, które miały miejsce w Polsce po ogłoszeniu stanu epidemii. Kolejna przyczyna to wzrost efektywności zespołów kontrolnych w poszczególnych działach skorelowany z niższą czasochłonnością niektórych kontroli

¹⁰ Miernik mierzony liczbą zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych, w toku których wystąpiono z żądaniem udostępnienia plików JPK na żądanie do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym kontroli celno-skarbowych, których zakres i okres objęty kontrolą uprawniały do żądania przekazania plików JPK.

¹¹ Miernik mierzony relacją liczby wyroków WSA uchylających decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej i Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego do liczby wydanych wyroków przez WSA w związku ze skargami na decyzje wydane przez DIAS, NUCS.

¹² Miernik mierzony relacją liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. do liczby postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych wszczętych przed 1 stycznia 2018r., będących w toku według stanu na 1 stycznia 2021 r.

¹³ Przeprowadzanych w trybie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.).

(np. w przypadku korekty w trybie art. 62 ust. 4 ustawy o KAS). Odsetek zakończonych kontroli celno-skarbowych obejmujących prawidłowość rozliczeń VAT w stosunku do ogólnej liczby kontroli celno-skarbowych w latach 2019-2021 kształtował się na poziomie średnio 50,5%.

(akta kontroli str.: 252-253, 272-273)

5.1 W 2020 r. skuteczność kontroli VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli wyniosła 75% i w porównaniu do osiągniętej w 2019 r. wzrosła o 7,3 punktu procentowego, a w porównaniu do 2018 r. o 6,5 punktu procentowego. Skuteczność samych kontroli celno-skarbowych wyniosła 71,4% i w porównaniu do osiągniętej w latach 2018-2019 poprawiła się o 10,6 punktu procentowego. W I półroczu 2021 r. tak mierzona skuteczność kontroli VAT wyniosła 81,4%, a dla kontroli celno-skarbowych – 79,3%.

(akta kontroli str. 243)

5.2 Udział w zakończonych kontrolach celno-skarbowych, kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe VAT nie starsze niż do dwóch lat poprzedzających okres zakończenia kontroli, w 2020 r. wyniósł 72,2% i w porównaniu do 2019 r. wzrósł o 3,3 punktu procentowego. W I półroczu 2021 r. udział ten wyniósł 43,7%, gdy 71,4% w I półroczu 2020 r.

Udział kontroli celno-skarbowych obejmujących starsze okresy rozliczeniowe w 2020 r. (tj. kontrole, które objęły rozliczenia VAT z 2016 r. lub starsze) wyniósł 35,3%, a w pierwszym półroczu 2021 r. – analogicznie 69%.

(akta kontroli str. 244)

Jak wskazał m.in. Zastępca Naczelnika, do tutejszego Urzędu wpływają liczne wnioski Prokuratur (i innych instytucji zewnętrznych) o wszczęcie kontroli celno-skarbowych za „starsze” okresy rozliczeniowe, w dużej mierze zagrożone przedawnieniem. (...) Upoważnieni pracownicy/funkcjonariusze w pierwszej kolejności finalizują kontrole (postępowania podatkowe) obejmujące starsze okresy rozliczeniowe, z uwagi na zbliżający się okres przedawnienia zobowiązań podatkowych. (...) W związku z powyższym kontrole za starsze okresy rozliczeniowe traktowano priorytetowo.

(akta kontroli str. 224)

5.3 Kwota uszczupień ujawnionych w wyniku kontroli VAT w 2020 r. wyniosła 731 198,8 tys. zł i w porównaniu do 2019 r. obniżyła się o 89 803,5 tys. zł (o 10,9%). Kwota uszczupień ujawnionych w kontrolach celno-skarbowych wyniosła w 2020 r. 223 375,5 tys. zł i w porównaniu do 2019 r. wzrosła o 45 668 tys. zł (o 25,7%).

Ujawnione w wyniku kontroli VAT w pierwszym półroczu 2021 r. uszczuplenia wyniosły 425 307,1 tys. zł, w tym w wyniku kontroli celno-skarbowych – 177 883,2 tys. zł, i były o 19,5% wyższe niż w I półroczu 2020 r. (a samych kontroli celno-skarbowych wyższe o 56%).

(akta kontroli str. 245)

Jak wskazała Zastępca Naczelnika Urzędu, wszczęcie kontroli celno-skarbowej poprzedzone jest przeprowadzoną analizą na podstawie danych znanych organowi z urzędu. Prowadząc działania kontrolne, ocenie i badaniu poddawane są dokumenty księgowe, i w przypadku stwierdzenia uszczupień podatkowych wyliczane są kwoty zaległości. Kontrolujący nie mają wpływu na kwoty uszczupień podatkowych ujawnionych w trakcie kontroli, gdyż wynikają one bezpośrednio z badania przedłożonych dokumentów. Ponadto zmniejszenie kwoty przypisów może być związane ze zmniejszeniem liczby kontroli oraz poprawą w prawidłowym stosowaniu przepisów prawa podatkowego przez przedsiębiorców. Z uwagi na fakt

niezakończenia części kontroli, które powinny odnaleźć swoje rozstrzygnięcie w 2020 roku, naturalnym zjawiskiem jest spadek kwoty ujawnionych uszczupień.

(akta kontroli str. 175)

Kwota wpłat po kontrolach VAT w 2020 r. wyniosła 83 343 tys. zł i w porównaniu do 2019 r. wzrosła o 37 237,2 tys. zł (o 80,8%), w tym 14 114,4 tys. zł po kontrolach celno-skarbowych (w odniesieniu do 2019 r. zmniejszyła się o 4064,8 tys. zł, tj. o 22,4%). W pierwszym półroczu 2021 r. kwota wpłat po kontrolach VAT wyniosła 33 923,8 tys. zł, w tym po kontrolach celno-skarbowych – 25 420,14 tys. zł. W porównaniu do I półrocza 2020 r. kwota wpłat wzrosła czterokrotnie, a w wyniku kontroli celno-skarbowych blisko pięciokrotnie.

W 2020 r. relacja wpłat po kontrolach do kwoty ustalonych uszczupień wyniosła 11,4% (wzrost o 5,8 punktu procentowego w porównaniu do 2019 r.), w tym w zakresie kontroli celno-skarbowych wyniosła 6,3% (zmniejszenie o 3,9 punktu procentowego w porównaniu do 2019 r.). Relacja ta w I półroczu 2021 r. wyniosła 8%, w tym dla kontroli celno-skarbowych – 14,3%, i była wyższa niż w I półroczu 2020 r. (wówczas wyniosła odpowiednio 2,3% oraz 4,6%). Średnio w badanym okresie relacja ta wyniosła odpowiednio 10,1% i 9,9%.

(akta kontroli str. 245)

Jak wskazała Zastępca Naczelnika Urzędu, kontrolujący nie mają wpływu na dokonanie wpłat przez podmioty kontrolowane. Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie nie jest organem egzekucyjnym i nie może odnieść się co do ściągalności kwot wynikających z zadeklarowanych przez podatników kwot wynikających z korekt, po przeprowadzonych kontrolach celno-skarbowych (właściwym jest naczelnik urzędu skarbowego).

(akta kontroli str. 176)

5.4 Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych dotyczących rozliczeń VAT zakończonych w 2020 r. wynosił 487, a średni czas od dnia wszczęcia kontroli celno-skarbowej do dnia zakończenia postępowania podatkowego w I instancji – 683 dni. W porównaniu do 2019 r. czas ten uległ wydłużeniu odpowiednio o 86 i 156 dni. W I półroczu 2021 r. okresy te wynosiły odpowiednio 589 i 790 dni. W porównaniu do I półrocza 2020 r. okresy te wydłużyły się odpowiednio o 141 i 207 dni.

(akta kontroli str. 246)

Jak wskazała Zastępca Naczelnika Urzędu, wszczynając kontrolę celno-skarbową w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług, nie można przewidzieć wszystkich czynności niezbędnych do wykonania i wydania wyniku kontroli. Konieczność przeprowadzenia niektórych czynności pojawia się w toku prowadzonej kontroli celno-skarbowej – wynika to z faktu, że każdy rodzaj działalności, każdy podmiot ma swoją specyfikę działania. Przyczyną wydłużenia średniego czasu trwania kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych często są:

- oczekiwanie na odpowiedzi od zagranicznych administracji podatkowych/celnych,
- konieczność wykonania niektórych czynności w ramach pomocy prawnej (np.: przesłuchania, oględziny),
- czynności sprawdzające, jakie należy wykonać u kontrahentów kontrolowanego w celu potwierdzenia bądź zaprzeczenia występowania konkretnych operacji gospodarczych.

W ostatnich latach coraz częściej kontrole rozliczeń podatku VAT dotyczą usług niematerialnych (np. realizowanych przez Internet). Są to bardzo trudne kontrole, wymagające dużego zaangażowania ze strony kontrolujących, niestandardowego działania i konieczności poznawania nowych rozwiązań technologicznych

(np. marketingu afiliacyjnego, który polega na tym, że podatnicy świadczą usługi reklamowe za pomocą tzw. panelu afiliacyjnego). Analiza stanu faktycznego i jego ocena zajmują więcej czasu niż w tzw. typowych sprawach. Powyższe z całą pewnością przekłada się na wydłużenie czasu trwania kontroli celno-skarbowych. Zastępca Naczelnika Urzędu wskazała także, że nie analizowano przyczyn dłuższego realizowania zadań, gdyż wynikały one z panującej w kraju epidemii COVID-19, której szczyt przypadł na 2020 rok, co powodowało prowadzenie czynności kontrolnych w szczególnych warunkach i co nie było uzależnione od kontrolujących. Z tego też powodu nie podejmowano działań zaradczych. W związku z wydłużeniem się czasu realizacji kontroli i postępowań podatkowych wprowadzono pracę zdalną zmianową, dostosowano systemy informatyczne do pracy zdalnej, przygotowano i wyposażono pokoje obsługi podatników (przegrody, płyny do dezynfekcji, itd.), opracowano sposoby nadzoru oraz oceny wykonywanych czynności nad pracownikami świadczącymi pracę zdalną (raporty, ewidencja czasu pracy, itp.) Ponadto na wydłużenie średniego czasu trwania kontroli w 2020 r. miała również wpływ ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, która zawiesiła możliwość zakończenia kontroli celno-skarbowych.

(akta kontroli str. 176)

Jak dodatkowo wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu, z dniem ogłoszenia ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw wszedł w życie art. 15zss tej ustawy. Ponadto z dniem 18 kwietnia 2020 r. weszły w życie art. 97 i art. 98 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Zgodnie z ww. art. 15zss ust. 1 w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg terminów procesowych i sądowych, m.in. w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, kontrolach celno-skarbowych, postępowaniach w sprawach, o których mowa w art. 15f ust. 9 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych oraz w innych postępowaniach prowadzonych na podstawie ustaw, nie rozpoczynał się, a rozpoczęty ulegały zawieszeniu na ten okres. Następnie w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2¹⁴ na podstawie art. 46 pkt 20 tej ustawy został uchylony m.in. art. 15zss. Przepisy wymienionej ustawy z dnia 14 maja 2020 r., uchylając ww. art. 15zss, jednocześnie wprowadziły art. 68 ust. 6 i 7 (przepisy przejściowe), zgodnie z którymi terminy w postępowaniach, o których mowa w art. 15zss, których bieg nie rozpoczął się lub których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zss ustawy z dnia 2 marca 2020 r., odpowiednio rozpoczynają bieg lub bieżą dalej po upływie siedmiu dni od dnia wejścia w życie tej ustawy. Zgodnie z art. 76 ww. ustawy z dnia 14 maja 2020 r. ustawa weszła w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, tj. z dniem 16 maja 2020 r., a zatem ww. siedmiodniowy termin należało liczyć od tej daty. Dodatkowo należy zauważyć, że ustawą z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 nie zostały zmienione przepisy art. 97 i 98 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2¹⁵

¹⁴ D z. U. z 2020 r. poz. 875.

¹⁵ Dz. U. z 2020 r. poz. 695.

w sprawie doręczeń, które ograniczały możliwości stosowania doręczenia zastępczego. Ww. przepisy art. 97 i 98 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. miały zastosowanie do działań operatora pocztowego i na ich podstawie nie zwracano nadawcy przesyłki pocztowej, której w tym okresie nie można było doręczyć adresatowi. Natomiast przepis art. 98 ust. 1 tej ustawy czasowo wyłączył stosowanie, do niektórych przesyłek fikcji prawnej doręczenia, o której mowa w art. 150 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, z wyjątkami określonymi w art. 98 ust. 2. Wyjątek wymieniony w art. 98 ust. 2 pkt 3 ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia (...) nie obejmował tylko kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowań podatkowych, które wiązały się z podejrzeniem popełnienia wykroczenia/przestępstwa skarbowego. Zatem w przypadku kontroli podatkowych albo kontroli celno-skarbowych, które nie wiązały się z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego, do czasu zmiany przepisów należało doręczać korespondencję bezpośrednio kontrolowanemu z zachowaniem zasad bezpieczeństwa zarówno kontrolujących, jak i kontrolowanego. Wskazane powyżej przepisy zasadniczo wpłynęły na możliwości kończenia kontroli celno-skarbowych i możliwość skutecznego doręczania wyników kontroli celno-skarbowych kończących te kontrole, co spowodowało wydłużenie średniego czasu ich trwania.

(akta kontroli str. 206)

5.5 Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2021 r. Naczelnik MUCS jako organ I instancji wydał po kontrolach celno-skarbowych dotyczących prawidłowości rozliczenia VAT 137 decyzji, w tym 90 decyzji w 2020 r., a 47 decyzji w I półroczu 2021 r. Podatnicy wnieśli odwołanie wobec 52 decyzji. Naczelnik MUCS jako organ II instancji uchylił siedem decyzji.

Jakość decyzji Naczelnika MUCS wydawanych w I instancji poprawiła się. Relacja decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ II instancji do liczby rozstrzygnięć Naczelnika MUCS w II instancji w 2019 r. wyniosła 27,3%, a w 2020 r. – 17,9%. W pierwszym półroczu 2021 r. relacja ta wyniosła 20% i była prawie dwukrotnie niższa niż w I półroczu 2020 r. (wówczas wyniosła 37,5%). Relacja liczby decyzji uchylonych lub częściowo uchylonych przez organ II instancji do decyzji wydanych przez organ I instancji wyniosła w 2020 r. – 5,6%, gdy w 2019 r. – 9,8%. Natomiast w I półroczu 2021 r. była podobna jak w analogicznym okresie roku poprzedniego (10%¹⁶).

(akta kontroli str. 247)

Jak wskazała Zastępca Naczelnika Urzędu, decyzje organu I instancji są uchylane i przekazywane do ponownego rozpatrzenia w związku z dostrzeżonymi przez organ odwoławczy, jak również przez Wojewódzki Sąd Administracyjny brakami w zgromadzonym materiale dowodowym. Problem ten jest na bieżąco omawiany z kierownikami komórek odpowiedzialnych za prowadzenie kontroli.

(akta kontroli str. 177)

5.6 Od stycznia 2020 r. do końca czerwca 2021 r. Naczelnik MUCS w II instancji wydał 51 decyzji. Podatnicy wnieśli skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wobec 24 decyzji.

Relacja liczby decyzji Naczelnika MUCS uchylonych przez WSA do liczby rozstrzygnięć wydanych przez WSA w 2020 r. wyniosła 28,6% i w porównaniu do 2019 r. wzrosła o 8,6 punktu procentowego. W I półroczu 2021 r. WSA wydał jedno rozstrzygnięcie, decyzja Naczelnika MUCS została utrzymana.

¹⁶ Relację obliczono, ekstrapolując wynik ze spraw rozstrzygniętych do zakończenia czynności kontrolnych (do tego czasu organ II instancji rozstrzygnął 10 z 24 zaskarżonych decyzji organu I instancji, w tym dwie sprawy przekazał do ponownego rozpatrzenia).

WSA do zakończenia czynności kontrolnych rozstrzygnął w pięciu z 10 zaskarżonych sprawach dotyczących postępowań podatkowych zakończonych w 2019 r., w siedmiu z dziewięciu sprawach z 2020 r. oraz w jednej z 15 spraw z I półrocza 2021 r. Biorąc powyższe pod uwagę, relacja liczby decyzji uchylonych przez WSA do liczby decyzji wydanych przez naczelnika UCS w II instancji w 2020 r. w porównaniu do 2019 r. była podobna (wyniosła blisko 10% w 2019 r., a 11% w 2020 r.¹⁷).

(akta kontroli str. 248)

Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu, przyczyny uchylecia decyzji przez Wojewódzki Sąd Administracyjny są analizowane na bieżąco, bezpośrednio po otrzymaniu nieprawomocnego wyroku w związku z ewentualną skargą kasacyjną. W 2019 r. i 2020 r. łącznie zostały uchylone trzy decyzje w związku z istniejącymi, zdaniem Sądu, brakami w materiale dowodowym oraz brakiem możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ II instancji, działający w tym samym urzędzie (wniesiona jedna skarga kasacyjna). Jako środek zaradczy udostępniane są pracownikom wyciągi z najważniejszych orzeczeń sądów WSA i NSA oraz wprowadzane są zalecenia, aby na etapie bieżących kontroli i postępowań wprowadzać niezbędne zmiany. Ponadto Zastępca Naczelnika poinformowała, że uchylone decyzje są szczegółowo analizowane pod kątem przyczyn ich uchylecia, zaleceń, jakie zostały wskazane do wykonania. Wyniki analizy są uwzględniane przy ponownym wydawaniu decyzji w toczącym się postępowaniu, jak również brane są pod uwagę przy innych toczących się postępowaniach, w których istnieje podobny stan faktyczny i prawny.

Częstą przyczyną uchyleń jest zmiana linii orzeczniczej sądów administracyjnych, dlatego analizie podlega bieżące orzecznictwo sądów administracyjnych, jak również dostarczane przez Stronę nowe wnioski dowodowe, które mogą wpłynąć na ostateczne rozstrzygnięcie, a których Strona nie przedłożyła w trakcie trwania postępowania w I instancji. W badanym okresie wystąpiły trzy przypadki dostarczenia przez Stronę w postępowaniu odwoławczym nowych wniosków dowodowych i nowych dowodów, które nie były przedłożone w toku postępowania prowadzonego przez organ I instancji.

(akta kontroli str.: 177, 206)

5.7 Średni czas rozpatrywania przez Naczelnika MUCS wniesionych przez podatników odwołań w 2020 r. wyniósł 59 dni i w porównaniu do 2019 r. wydłużył się o cztery dni (o 7,3%). W I półroczu 2021 r. ten czas wydłużył się do 103 dni (w I półroczu 2020 r. wyniósł średnio 61 dni).

(akta kontroli str. 248)

Jak wskazała Zastępca Naczelnika, przyczyną dłuższego czasu rozpatrywania odwołań była większa liczba prowadzonych spraw (w I półroczu 2020 r. – 11 szt., w I półroczu 2021 r. – 28 szt., wzrost o 150%) przy mniejszej liczbie pracowników. Pod koniec 2020 r. przeniesiony został do Ministerstwa Finansów kierownik działu, w którym rozpatrywane były decyzje dotyczące podatku od towarów i usług. W I półroczu 2021 r., z osób które wcześniej orzekały w tym zakresie (referat składał się z pięciu osób i kierownika), dwie przebywały na długoterminowym zwolnieniu lekarskim (powyżej sześciu miesięcy), jedna na urlopie macierzyńskim, a jedna została przeniesiona do innego działu. W związku z powyższym zdecydowano o połączeniu dwóch referatów orzekających w II instancji (jeden w podatkach pośrednich, drugi bezpośrednich), szkoleniu pracowników orzekających w podatkach

¹⁷ Obliczono, ekstrapolując wynik ze spraw rozstrzygniętych.

bezpośrednich oraz wzmocnieniu kadrowym poprzez oddelegowanie jednego pracownika z innego działu.

(akta kontroli str. 178)

6. W postępowaniach prowadzonych przez MUCS (tj. kontrolach skarbowych oraz celno-skarbowych) wykryto w 2020 r. ogółem 3,6 tys. fikcyjnych faktur na kwotę (brutto) 1260,3 mln zł¹⁸, a w I półroczu 2021 r. – 1,8 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 90,7 mln zł¹⁹. Przy czym w ośmiu kontrolach, w których ujawniono największe nieprawidłowości²⁰, wykryto 1,6 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 977,2 mln zł, co stanowiło odpowiednio 72,3% oraz 84,5% ogółem stwierdzonych w badanym okresie takich nieprawidłowości. Średnia kwota ujawnionej jednej faktury fikcyjnej wyniosła 610,8 tys. zł. Ujawnione w toku siedmiu z ośmiu wymienionych kontroli fikcyjne faktury były wystawione w roku 2017 lub w latach wcześniejszych, a w pozostałej (jednej) kontroli w roku 2018 (185 fikcyjnych faktur na kwotę 74,9 mln zł; średnia kwota z jednej faktury to 404,8 tys. zł). Nieprawidłowości dotyczyły podmiotów działających w następujących branżach: energetycznej, paliwowej, elektronicznej. Największe kwotowo ujawnienie fikcyjnych faktur dotyczyło działalności spółki związanej z hurtowym obrotem energią elektryczną prowadzonym na rynku niemieckim. Nie stwierdzono nowych mechanizmów oszustw. W dwóch sprawach kontrole celno-skarbowe²¹ zostały wszczęte w ramach współpracy międzynarodowej pomiędzy krajami Unii Europejskiej zorganizowanej przez czeską administrację podatkową, w zakresie obrotu surowym olejem rzepakowym. W drugiej sprawie kontrola była prowadzona we współpracy z administracją podatkową Norwegii.

Naczelnik MUCS wyjaśnił, że moment ujawnienia nierzetelnych faktur nie jest stały, najczęściej jest to data wszczęcia lub data sformułowania zarzutów, gdy ujawnienie następuje po odpowiednich ustaleniach w toku postępowania i stwierdzeniu, że akurat te faktury są nierzetelne. Podane dane dotyczą faktur wystawionych w różnych latach. Spadek wartości ujawnionych faktur w stosunku do liczby ujawnionych nierzetelnych faktur nie jest jednoznaczny do zdefiniowania. Przyczyną może być rozdrabnianie faktur przez podmioty, tak aby ich wykrycie było coraz trudniejsze (w dużej mierze występują faktury poniżej 15 tys. zł, by uniknąć płatności za pośrednictwem rachunku bankowego). Ustalono fikcyjne faktury wynikają bezpośrednio z badania faktur i odliczonego podatku od towarów i usług przez kontrolowanego.

(akta kontroli str.: 249-251, 273)

7. Badanie 10 spraw, w których MUCS przeprowadził kontrolę celno-skarbową prawidłowości rozliczenia VAT i ujawnił największe w wymiarze kwotowym nieprawidłowości, wykazało, że:

- w dziewięciu sprawach nastąpiło przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, które zakończyło się wydaniem decyzji podatkowej; kwota ustaleń wynikająca z tych decyzji wyniosła 251 499, 7 tys. zł;
- jedna sprawa zakończyła się wynikiem kontroli celno-skarbowej sporządzonym zgodnie z art. 82 ust. 1 ustawy o KAS i złożeniem przez podatnika korekty deklaracji na kwotę 15 061,5 tys. zł.

¹⁸ W 2019 r. wykryto 3 tys. fikcyjnych faktur na kwotę brutto 511,5 mln zł.

¹⁹ W I półroczu 2020 r. wykryto 1,7 tys. fikcyjnych faktur na kwotę brutto 177,9 mln zł.

²⁰ Z ośmiu wymienionych kontroli: sześć były to kontrole celno-skarbowe, a dwie kontrole skarbowe. Kontrole wszczęto odpowiednio: jedną w 2014 r., jedną w 2016 r., trzy w 2017 r., jedną w 2018 r., dwie w 2019 r.

²¹ Nr 448000-CKK2-7.500.78.2017 i nr 448000-CKK2-7.500.78.2017.

Na łączną kwotę ustaleń z dziewięciu spraw zakończonych decyzją ostateczną, złożyły się:

- zobowiązania podatkowe w wysokości – 170 585 tys. zł,
- dodatkowe zobowiązania podatkowe nałożone na podstawie art. 112b ustawy o VAT (sankcja) oraz podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o VAT łącznie na kwotę – 49 998,8 tys. zł,
- odsetki na kwotę – 27 988,8 tys. zł,
- zmniejszenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy na kwotę – 2927,1 tys. zł.

(akta kontroli str.: 275-279)

Badanie 10 spraw wykazało, że sześć podmiotów nie prowadziło działalności w trakcie kontroli, w dwóch przypadkach spółki prowadziły działalność, a w dwóch tylko w części okresu prowadzenia kontroli. Kontakt z podmiotami był utrudniony lub nie było z nimi w ogóle kontaktu, a doręczenia pism następowały w trybie art. 150 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²² (dalej: O.p.). W niektórych sprawach kontakt był przez krótki okres tylko z pełnomocnikiem spółki, do momentu wypowiedzenia pełnomocnictwa. W kilku sprawach wśród osób zasiadających w zarządach spółek byli obywatele innych państw spoza Unii Europejskiej. Pomimo współpracy z innymi instytucjami państwa²³ w celu ustalenia miejsca pobytu tych osób, nie udało się z tymi osobami nawiązać kontaktu. W siedmiu przypadkach siedzibą kontrolowanej spółki było „wirtualne biuro”. W jednej sprawie, w trakcie kontroli, prezes spółki przebywał w areszcie śledczym.

Spośród dziewięciu spraw, w których wydano decyzję, wyegzekwowano kwotę 2910 tys. zł²⁴. W żadnej z badanych spraw nie dokonano blokady środków na rachunkach bankowych w ramach STIR, ze względu na to, że objęte kontrolą okresy wystąpiły przed wprowadzeniem tego narzędzia. W efekcie kontroli celno-skarbowej w jednej badanej sprawie podatnik złożył korektę do właściwego urzędu skarbowego na kwotę 15 061,5 tys. zł i uregulował w całości zaległe zobowiązanie.

W pięciu z dziewięciu analizowanych sprawach organ wydał w trybie art. 33 O.p. decyzję zabezpieczającą na łączną kwotę 18 704,6 tys. zł, w tym odsetki za zwłokę w wysokości 152,2 tys. zł. W dwóch sprawach Naczelnik MUCS nie wydał decyzji zabezpieczającej, ponieważ spółka regulowała zobowiązania i nie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 33 O.p. W dwóch sprawach nie dokonano zabezpieczenia, ponieważ w jednej sprawie spółka nie posiadała majątku, w drugiej zabezpieczenia dokonała Prokuratura Okręgowa w Warszawie. W dwóch sprawach zajęto środki pieniężne (2910 tys. zł). W jednej sprawie zajęcie obejmowało towar handlowy.

Do najczęściej ujawnionych nieprawidłowości w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników należało zawyżenie podatku naliczonego. W jednej ze spraw ustalono, że spółka uczestniczyła w schemacie noszącym znamiona nadużycia podatkowego (karuzeli podatkowej) w zakresie obrotu sprzętem elektronicznym. W związku z powyższym stwierdzono, że spółka nie miała prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu. W

²² Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm., dalej: O.p.

²³ Urząd do Spraw Cudzoziemców oraz Komenda Główna Straży Granicznej.

²⁴ Informacja o kwotach wyegzekwowanych nie jest dostępna w bazach używanych przez pracowników MUCS, a o przekazanie takich informacji każdorazowo pracownik MUCS musiał wnioskować do właściwego urzędu skarbowego.

cały proceder zaangażowane były podmioty zarówno polskie, jak i zagraniczne pełniące z góry określone funkcje, w tym znikającego podatnika.

W dwóch sprawach stwierdzono, że spółka nie ewidencjonowała i nie wykazywała faktur sprzedaży (otrzymywała zapłatę tytułem faktur na konta bankowe), tym samym stwierdzono zaniżenie podatku należnego. W jednej z tych spraw wydano decyzję zabezpieczającą na kwotę 2519,1 tys. zł i zajęto środki pieniężne na koncie bankowym w kwocie 1677,2 tys. zł. W drugiej sprawie wydano decyzję zabezpieczającą na kwotę 2427,7 tys. zł i zajęto środki pieniężne na koncie bankowym w kwocie 1232,8 tys. zł. Głównym źródłem danych umożliwiającym dokonanie ustaleń podatkowych, w związku z brakiem dokumentacji księgowej i deklaracji VAT, były zapisy na kontach bankowych.

Nie wystąpiły przypadki przedawnienia karalności za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe w badanych sprawach. W większości spraw przekazanych do badania wnioski do komórki karno-skarbowej złożono przed wydaniem decyzji lub w terminie około jednego miesiąca od wydania decyzji. Wszczęte postępowania przygotowawcze pozostają w toku i są prowadzone we współpracy z organami ścigania pod nadzorem prokuratury. Jednocześnie stwierdzono, że w trzech sprawach²⁵ złożenie niniejszych wniosków nie nastąpiło bezzwłocznie po wydaniu decyzji w postępowaniach podatkowych. Ustalenia w tym zakresie opisane zostały w sekcji nieprawidłowości.

Od powzięcia informacji wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do podjęcia decyzji o zakwalifikowaniu sprawy do kontroli celno-skarbowej upłynęło średnio 10 dni. Natomiast średnia liczba dni od wpływu do MUCS informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli celno-skarbowej wyniosła 28 dni.

Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe odbywało się średnio w ciągu 59 dni, najmniej było to 16 dni. Najdłużej czynność ta trwała 152 dni²⁶, a właściwe pismo zostało sporządzone dzień przed upływem sześciomiesięcznego terminu. Nie został naruszony art. 165b O.p.²⁷ co do przekroczenia terminu sześciu miesięcy.

Średni okres trwania postępowania podatkowego wynosił 233 dni, najkrócej postępowanie trwało 53 dni, najdłużej 690 dni. Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw między poszczególnymi czynnościami. Przyczyny przedłużenia postępowania podatkowego były za każdym razem szczegółowo określone w postanowieniach o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia postępowania podatkowego. Powodami tymi było: wystąpienie do organów podatkowych o udzielenie informacji na temat dostawców kontrolowanego, oczekiwanie na rozstrzygnięcie organu, które miało wpływ na ustalenia w prowadzonym postępowaniu, konieczność uzyskania zgody na włączenie do akt prowadzonego postępowania dokumentacji z prokuratury. O każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie zawiadamiano stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy, z art. 140 O.p. zgodnie

²⁵ Nr 448000-CKK1-3.4103.1.2020.2, 448000-CKK1-20.4103.7.1.2020.7, 448000-CKK4-16.4103.4.2019.2.

²⁶ Nr 448000-CKK2-9.4103.7.2018.2.

²⁷ Zgodnie z ww. przepisem, w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli.

W jednym przypadku podmiot został wykreślony z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT (nie stawiał się na wezwania), brał udział w transakcjach karuzelowych w roli bufora. W pozostałych uzasadnionych przypadkach wykreślenie podatników z rejestru miało miejsce przed rozpoczęciem kontroli celno-skarbowej.

Na dziewięć badanych postępowań podatkowych w dwóch sprawach strony postępowania wniosły odwołanie. W większości spraw doręczenie decyzji nastąpiło w trybie art. 150 O.p. We wszystkich sprawach wydana decyzja była ostateczna. W jednej sprawie²⁸, w której pełnomocnik spółki złożył odwołanie, decyzja została wydana po ponownym rozpatrzeniu sprawy. Przed upływem dwóch miesięcy od wniesionego odwołania organ odwoławczy uchylił w całości decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Przyczynami uchYLENIA decyzji było m.in. niepodjęcie przez organ I instancji wystarczających czynności dowodowych, błędne zastosowanie przepisu art. 112b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w odniesieniu do ustalonej na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT kwoty podatku do zapłaty. W dwa dni po przekazaniu akt sprawy pracownicy MUCS podjęli pierwszą czynność w sprawie – wezwanie do udostępnienia dokumentów. Po ponownej analizie oraz uzupełnieniu materiału dowodowego o informacje na temat odbiorców spółki, a także od organów podatkowych właściwych dla kontrahentów spółki, podtrzymując w większości pierwotne ustalenia, wydano przed upływem sześciu miesięcy decyzję, na którą nie zostało złożone odwołanie i tym samym decyzja ta stała się ostateczna.

W jednej z dziewięciu badanych spraw, w której organ II instancji utrzymał w mocy decyzję organu I instancji, spółka złożyła skargę do WSA na decyzję organu II instancji. Skarga wraz aktami została przekazana do WSA, a sprawa przed sądem do zakończenia czynności kontrolnych była w toku.

(akta kontroli str.: 255-257, 325-369)

8. Najczęściej wykorzystywanymi w MUCS narzędziami do identyfikowania nierzetelnych rozliczeń podatników były aplikacje WRO-System, JPK Lunetka, GenJPK i VIES.

Za pomocą aplikacji WRO-System kontrolujący uzyskiwali dostęp przede wszystkim do:

- danych z plików JPK_VAT złożonych przez podatników VAT (moduły ANALIZER, TRANSAKCJE),
- oceny podatnika wskazującej na podwyższone ryzyko występowania wyłudzeń podatku VAT (moduł OCENA PODATNIKA VAT),
- danych: z tablic BPS (Baza Podmiotów Szczególnych), na temat otrzymanych i wysłanych wniosków SCAC²⁹, o kontrolach z uszczupleniami, wykreśleniu podmiotów z VAT.

Aplikacja WRO-System umożliwiała pozyskiwanie, przeglądanie oraz analizę danych zawartych w Jednolitych Plikach Kontrolnych przesyłanych przez podatników bez konieczności wglądu w dokumenty źródłowe kontrahentów. Pozwalało to na szybkie sprawdzenie, czy wystawcy faktur deklarują wynikający z nich podatek VAT. Wykorzystywano do tego moduł ANALIZER, który umożliwiał również przeszukiwanie złożonych plików JPK_VAT i pozyskiwanie wybranych pozycji dotyczących jednego kontrahenta (dostawcy czy odbiorcy), w celu sprawdzenia, czy dostawca bądź odbiorca zadeklarował VAT wynikający z danej faktury. Kolejny moduł BISNODE

²⁸ Znak 448000-CKK2-21.4103.3.1.2020.

²⁹ Wniosek o udzielenie informacji o podatniku VAT oraz odpowiedź na taki wniosek są przesyłane do administracji podatkowych innych państw przy użyciu standardowego formularza wymiany informacji SCAC.

zapewniał w szybki sposób dostęp do informacji gospodarczych (finansowych i marketingowych) na temat podmiotów z całej Polski. Dane te pozwalały na wyszukanie istotnych informacji o podmiocie, takich jak: opis działalności, dane kontaktowe, powiązania kapitałowe, posiadanie środków trwałych. Dzięki temu modułowi dokonywano oceny danego kontrahenta, m.in. pod względem jego wiarygodności i uczciwości podatkowej.

Aplikacja JPK Lunetka służyła do monitorowania złożonych plików JPK_VAT oraz deklaracji VAT-7, natomiast aplikacja GenJPK do analizy plików JPK pobranych na żądanie.

Sprawdzenie transakcji wewnątrzwspólnotowych pomiędzy kontrolowanym podatnikiem polskim a jego unijnymi kontrahentami odbywało się za pomocą aplikacji VIES. Służyła ona do analizy dostaw i nabyć towarów i usług we wskazanych okresach rozliczeniowych. Umożliwiała składanie do innych krajów członkowskich zapytań o obroty danego podatnika. Pozyskane w ten sposób dane były porównywane z badaną dokumentacją (pozwalają ustalić różnice w dostawach i nabyciach), a w konsekwencji wskazać na nierzetelności rozliczeń podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych.

Z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Urzędu wynika, że epidemia COVID-19 nie miała wpływu na możliwość korzystania z ww. aplikacji, z wyjątkiem uzyskania danych o transakcjach na rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w ramach systemu STIR, które nie mogły być udostępnione upoważnionemu pracownikowi w trybie zdalnym. Pozostałe dostępne systemy mogły być wykorzystywane zarówno w systemie pracy zdalnej, jak i stacjonarnej.

Pracownicy MUCS korzystali również z:

- bazy danych Ewikon, w której gromadzone są informacje o kontrolach celno-skarbowych i podatkowych;
- bazy danych RemDat, zawierającej dane rejestracyjne podatników oraz dane z deklaracji złożonych przez podatników;
- bazy Internetowej Regon; KRS, w celu weryfikacji danych spółki i kontrahentów (reprezentacja, adres, przedmiot działalności);
- bazy Karta-2, w której znajdują się m.in. informacje o kontrolach celno-skarbowych, postępowaniach podatkowych, informacje o nierzetelnych fakturach, zabezpieczeniach.

Wymienione bazy wykorzystywane były na różnych etapach prowadzonych spraw, począwszy od oceny ryzyka występowania wyłudzeń podatku VAT do zebrania materiałów o podmiotach zaangażowanych w wyłudzenia podatku VAT. Na etapie czynności kontrolnych i postępowania podatkowego zasadniczym źródłem były dane o zapisach na kontach bankowych, które były wykorzystane do ustalenia środków pieniężnych otrzymywanych przez analizowane podmioty z tytułu wystawionych faktur i zakwalifikowania ich jako podstawy do wyliczenia podatku należnego VAT. Pozostałe bazy danych służyły do weryfikacji rozliczeń podatkowych (WRO-System, RemDat, VIES), osób reprezentujących podmioty i wspólników (KRS), majątku podatników (CEPIK, Księgi Wieczyste).

Do analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości wykorzystywano również dane pochodzące z systemów informatycznych: CEKR³⁰ (Centralna Ewidencja Kas Rejestrujących), CEKR2³¹, CEIDG (Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej), bazy Urzędu Regulacji Energetyki (URE). Dodatkowo w typowaniu

³⁰ Zawiera następujące informacje: dane podatnika, ilość zarejestrowanych kas dla wskazanego podatnika/ nr ewidencyjny, data obowiązku stosowania, data fiskalizacji, nr unikatowy, nr fabryczny, miejsce instalacji.

³¹ Dodatkowo zapewnia dostęp do wystawianych paragonów w trybie online.

podmiotów do kontroli wykorzystano informacje obywatelskie (donosy), informacje pochodzące od innych instytucji (np. Policji, Inspekcji Sanitarnej, Inspekcji Transportu Drogowego) oraz informacje z KTI (Krajowy Telefon Interwencyjny KAS).

(akta kontroli str.: 268-269, 297-303)

W Urzędzie na bieżąco monitorowano efekty blokad rachunków bankowych w ramach systemu STIR. Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie uczestniczył w realizacji:

- 11 blokad na kwotę 5618,2 tys. zł³² w 2020 r., z tego:
 - dwóch własnych (własna analiza oraz blokada dokonana samodzielnie w systemie STIR),
 - sześciu przeprowadzonych we współpracy z Ministerstwem Finansów (własna analiza, blokada dokonana przez Ministerstwo Finansów),
 - trzech z rozpoznania Ministerstwa Finansów (analiza i blokada dokonana przez Ministerstwo Finansów, następnie MUCS monitorował blokadę)³³;
- 24 blokad na kwotę 4866,9 tys. zł³⁴ w I półroczu 2021 r., z tego:
 - 17 własnych (własna analiza oraz blokada dokonana samodzielnie w systemie STIR),
 - siedem z rozpoznania Ministerstwa Finansów (analiza i blokada dokonana przez Ministerstwo Finansów, następnie MUCS monitorował blokadę).

W odniesieniu do 19 blokad własnych realizowanych w 2020 r. i w I półroczu 2021 r. w siedmiu przypadkach podatnicy złożyli zażalenia na postanowienie Naczelnika MUCS o przedłużeniu blokady rachunków bankowych podmiotu kwalifikowanego na okres do trzech miesięcy, z tego:

- w sześciu przypadkach postanowienie zostało utrzymane w mocy przez organ II instancji, we wszystkich przypadkach podatnicy wnieśli skargi do sądów administracyjnych (w trzech przypadkach sądy oddaliły skargę, a w pozostałych trzech przypadkach do czasu zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie nie wydano rozstrzygnięcia);
- w jednym przypadku zażalenie zostało złożone z uchybieniem terminu.

Naczelnik MUCS zwrócił się 24 maja 2021 r. do naczelników urzędów skarbowych województwa mazowieckiego oraz naczelników urzędów celno-skarbowych o przekazywanie do Centrum Kompetencyjnego informacji o zidentyfikowanych w toku prowadzonych kontroli (podatkowych, celno-skarbowych), postępowań przygotowawczych i czynności analitycznych, nowo powstałych trendach oraz zjawiskach niepożądanych w zakresie transakcji opodatkowanych podatkiem VAT. Centrum Kompetencyjne w MUCS otrzymało pięć informacji, które dotyczyły:

- obrotu nieruchomości (podmiot nabywający nieruchomość otrzymuje zwrot podatku VAT naliczonego, podczas gdy podmiot zbywający nieruchomość nie zapłacił podatku VAT należnego od jej sprzedaży) – Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu;
- wykorzystywania nierzetelnych faktur (obniżanie podatku VAT należnego, o podatek VAT naliczony wynikający z faktur, które dokumentują czynności, które faktycznie nie zostały dokonane) – Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyślu;
- wykorzystywania nierzetelnych faktur dotyczących usług specjalistycznych (podwykonawstwo, outsourcing, ochrona) – Świętokrzyski Urząd Celno-Skarbowy w Kielcach i Łódzki UCS w Łodzi;

³² Kwota szacowanego uszczuplenia – 47 763 tys. zł.

³³ Blokada dokonana we współpracy z MUCS, który następnie wszczął kontrolę celno-skarbową.

³⁴ Kwota szacowanego uszczuplenia – 23 827, 4 tys. zł.

- importu towarów z Chin na teren Unii Europejskiej, a następnie braku rozliczenia wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów i sprzedaży krajowej przy jednoczesnych bardzo wysokich przepływach na rachunkach bankowych podmiotów krajowych – Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu.

W MUCS monitorowano efekty kontroli podatników, wobec których wprowadzono od 1 stycznia 2020 r. obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas fiskalnych online, zwłaszcza świadczących usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz wymiany opon lub kół pojazdów silnikowych oraz motorowerów (branża warsztatowa). Kontrole prowadzone były w 2020 r. w ramach operacji ogólnopolskiej zainicjowanej przez Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów. Kontrole tej grupy podatników kontynuowano w roku 2021 w ramach akcji „Cash online”. W ramach planu operacji ponadregionalnej sporządzony został wykaz podmiotów do objęcia działaniami kontrolnymi, w którym ujęto 574 podmioty. Wykaz podmiotów przekazany został do urzędów skarbowych celem podjęcia działań przy wsparciu MUCS. Funkcjonariusze Urzędu przeprowadzili 198 kontroli. Nałożono sześć mandatów na łączną kwotę 8700 zł.

Sprzedaż przy zastosowaniu kas fiskalnych sprawdzono również:

- w okresie od 1 lutego do 31 maja 2021 r. w 301 podmiotach gastronomicznych lub siłowniach³⁵ i wystawiono dziewięć mandatów na łączną kwotę 6300 zł;
- w dniach 31 maja, 2 i 21 czerwca 2021 r. w podmiotach prowadzących działalność na terenie Centrum Handlowego Wólka Kosowska i wystawiono 10 mandatów na łączną kwotę 56 500 zł;
- w okresie od 22 maja do 7 lipca 2021 r. w 111 podmiotach na terenie bazarów, targowisk, giełd (w Warszawie, Mińsku Mazowieckim, Siedlcach, Słomczynie, Zbuczynie, Grodzisku Mazowieckim) i wystawiono 39 mandatów na łączną kwotę 48 300 zł;
- w okresie od 21 czerwca do 4 lipca 2021 r. w ramach ogólnopolskiej akcji „LATO 2021”³⁶, skierowanej na kontrole podmiotów prowadzących sprzedaż na targowiskach, podczas koncertów, zabaw plenerowych, eventów, ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów z branży gastronomicznej, przeprowadzono 129 działań, w tym 30 kontroli punktów gastronomicznych, w wyniku których wymierzono 42 mandaty na łączną kwotę 90 380 zł.

Ponadto w ramach akcji „Weź paragon” skontrolowano 20 punktów świadczących usługi związane z żywnością, w wyniku których nałożono dwa mandaty na łączną kwotę 1500 zł.

Podstawą prawną do nałożenia kar grzywny w drodze mandatów były głównie przepisy art. 60, 61, 62 i art. 81 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy³⁷, które sankcjonowały przede wszystkim:

- brak kasy rejestrującej,
- brak kasy rejestrującej w miejscu prowadzenia działalności, brak aktualizacji adresu wykonywania działalności gospodarczej,
- sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej,
- nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg, brak książki serwisowej, brak naniesionego numeru ewidencyjnego na obudowę kasy.

³⁵ Działania prowadzono w ramach kontroli zleconych przez Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów dotyczących przestrzegania ograniczeń i zakazów prowadzenia działalności wynikających z zapobiegania skutkom epidemii.

³⁶ Działania były koordynowane przez IAS w Lublinie, prowadzone na terenie właściwości miejscowej MUCS w Warszawie.

³⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 408, ze zm.

Łącznie w wyniku przeprowadzonych działań kontrolnych w zakresie prawidłowości realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących w roku 2020 nałożono 254 mandaty na łączną kwotę 151,3 tys. zł, natomiast w I półroczu 2021 r. nałożono 171 mandatów na łączną kwotę 210,3 tys. zł.

Wejście w życie od 1 października 2020 r. zmian związanych z nowym JPK_VAT oraz zmiany art. 33a ustawy o VAT, polegającej na zniesieniu obowiązku przedstawienia dokumentów potwierdzających rozliczenie podatku z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej, spowodowało wzrost liczby podatników korzystających z rozliczenia podatku VAT w trybie art. 33a ustawy o VAT.

Zastępca Naczelnika MUCS wskazała, że na urządach celno-skarbowych nadal ciąży obowiązek weryfikacji i kontroli prawidłowości rozliczenia podatku w trybie art. 33a ustawy o VAT. Urzędy celno-skarbowe posiadają dostęp do danych ze zgłoszeń celnych w systemie AIS (Automatyczny System Importu), jak i danych z JPK_VAT (za pośrednictwem aplikacji WRO_System). Weryfikacja prawidłowości rozliczenia podatku VAT w deklaracji podatkowej umożliwia wykrycie ewentualnych nieprawidłowości i nadużyć oraz podjęcie stosownych działań w celu poboru nierozliczonych kwot podatku wraz z odsetkami, zgodnie z art. 33a ust. 7 ustawy o VAT. W efekcie uchylecia art. 33a ust. 6 ustawy o VAT nastąpiła zmiana trybu postępowania dotycząca weryfikacji i kontroli prawidłowości rozliczenia podatku VAT z tytułu importu towarów przez urzędy, które obecnie pobierają dane z nowego JPK_VAT. Liczba postępowań za naruszenie przepisów art. 33a ust. 6 ustawy o VAT wzrosła. W pierwszej połowie 2020 r. było prowadzonych 220 postępowań, natomiast w pierwszej połowie 2021 r. – 329 postępowań. Przyczynami wzrostu prowadzonych postępowań, w ocenie Zastępcy Naczelnika MUCS były wątpliwości interpretacyjne spowodowane uchyleciem art. 33a ust. 6 ustawy o VAT i zmiany art. 3a ust. 7 ustawy o VAT polegające na braku wyraźnej regulacji uprawniającej podatnika do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji w sytuacji braku rozliczenia kwoty podatku należnego w całości lub w części z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów. W następstwie wprowadzenia pakietu zmian zwanego „SLIM VAT2”³⁸ wprowadzono zmianę art. 33a ustawy o VAT³⁹, zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik nie rozliczył w całości lub w części należnego podatku z tytułu importu towarów na zasadach określonych w ust.1, może dokonać korekty deklaracji podatkowej w terminie czterech miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.

(akta kontroli str. 262-269, 370)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

W trzech z 10 badanych sprawach wnioski o wszczęcie postępowania karnego skarbowego (postępowania przygotowawczego) sporządzono z opóźnieniem, tj.:

- w sprawie 448000-CKK1-3.4103.1.2020.2⁴⁰ wniosek sporządzono po upływie trzech miesięcy od wydania decyzji,
- w sprawie 448000-CKK1-20.4103.7.1.2020.7⁴¹ wniosek sporządzono po upływie prawie pięciu miesięcy od dnia wydania decyzji,

³⁸ Ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r. poz. 1626).

³⁹ Art. 1 pkt 5 ustawy lit. a ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo bankowe (Dz. U. poz. 1626).

⁴⁰ Decyzja z dnia 7 lipca 2020 r. za okres od stycznia do czerwca 2016 r.

⁴¹ Decyzja z dnia 20 lutego 2020 r. za okres od lutego do sierpnia 2017 r.

- w sprawie 448000-CKK4-16.4103.4.2019.2⁴² wniosek sporządzono po upływie prawie 10 miesięcy od dnia wydania decyzji.

Sporządzenie wymienionych wniosków, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, nastąpiło z naruszeniem § 3 pkt 1 Komunikatu Nr 20/2019 Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie w sprawie zasad przekazywania wniosków o przeprowadzenie postępowania przygotowawczego do komórek dochodzeniowo-śledczych⁴³. Zgodnie z tą regulacją upoważniony do prowadzenia czynności kontrolnych pracownik lub funkcjonariusz sporządza ww. wniosek niezwłocznie po zakończeniu czynności, a w przypadku odwołania w terminie siedmiu dni od dnia przekazania arkusza odwoławczego wraz z aktami sprawy do właściwego organu. W wymienionych sprawach na wydane decyzje nie wpłynęły odwołania podatników.

Naczelnik MUCS wskazał m.in., że wnioski do komórek karnych skarbowych składane były bezpośrednio przez osoby dokonujące czynności kontrolnych. Termin ich złożenia uzależniony był od wielu czynników, m.in. czy na etapie zbierania materiału można było już określić kwotę uszczuplenia, czy podmiot kontrolowany złożył odwołanie od wydanej decyzji, liczby spraw prowadzonych przez zespoły kontrolne. W każdym zespole następowała również gradacja zadań, dlatego też w pierwszej kolejności kończone były sprawy niecierpiące zwłoki.

(akta kontroli str. 272-274, 342-345, 356-365, 370-371)

IV. Wnioski

Wnioski W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, wnosi o zwiększenie nadzoru nad przestrzeganiem terminowości przekazywania do komórek dochodzeniowo-śledczych wniosków o wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

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 Dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów 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 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

⁴² Decyzja z dnia 16 lipca 2020 r. za okres od września do grudnia 2017 r.

⁴³ W każdym przypadku ujawnienia, w toku czynności kontrolnych czynu zabronionego przez kks lub inne ustawy zawierające przepisy karne, w stosunku do którego Naczelnik uprawniony jest do prowadzenia postępowania przygotowawczego, niezwłocznie po ich zakończeniu, nie później jednak niż w terminie siedmiu dni od dnia przekazania arkusza odwoławczego wraz z aktami sprawy do właściwego organu odwoławczego, upoważniony do prowadzenia czynności kontrolnych pracownik lub funkcjonariusz sporządza „Wniosek o przeprowadzenie postępowania przygotowawczego”.

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, października 2021 r.

Kontrolerzy:
Michał Pindel
Główny specjalista kp.

Tomasz Kiercz
Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów
Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis

Specjalista kp.

.....
podpis

.....
podpis