



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Michał Jędrzejczyk

KBF.410.6.2.2024

Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/24/012 - Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka
kontrolowana

Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

Kierownik jednostki
kontrolowanej

Andrzej Domański, Minister Finansów od 13 grudnia 2023 r.

W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili:

- Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada 2023 r. do 13 grudnia 2023 r.
- Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r.
- Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, Minister Cyfryzacji, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 9 lutego 2022 r. do 26 kwietnia 2022 r.
- Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r.

Zakres przedmiotowy
kontroli

1. Prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka mających na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.
2. Nadzór nad organami Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.
3. Rozwiązania mające usprawnić przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.

Podstawa prawna
podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹

Jednostka
przeprowadzająca
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy

1. Robert Grzybko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/54/2024 z 1 lipca 2024 r.
2. Michał Pindel, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/55/2024 z 1 lipca 2024 r.
3. Daniel Knopik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/56/2024 z 1 lipca 2024 r.
4. Tomasz Przygodziński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/57/2024 z 1 lipca 2024 r.

(akta kontroli: tom I str. 1-4)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia wypracowywanie przez Ministra Finansów zmian podatkowych mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, gdyż nieskutecznie i nierzetelnie wdrażano Krajowy System e-Faktur w wersji obligatoryjnej oraz nierzetelnie i nieprawidłowo udzielano wyjaśnień podatnikom odnośnie do definicji płynu do papierosów elektronicznych.

Niezależnie od powyższego, w ocenie NIK osiągnięta w latach 2017-2021 poprawa skuteczności poboru podatku od towarów i usług w wyniku wdrożenia od 2016 r. szeregu rozwiązań prawnych oraz narzędzi informatycznych, okazała się stabilna w okresie istotnych szoków gospodarczych. Były one spowodowane epidemią COVID-19 oraz wojną na Ukrainie i doprowadziły do niestandardowych zmian podatkowych, w szczególności zmian stawek podatkowych wprowadzonych w ramach tarcz antyinflacyjnych. Niemniej w połowie 2024 r. nie powiodło się wdrożenie Krajowego Systemu e-Faktur w wersji obligatoryjnej, co miało przyczynić się do dalszego uszczelnienia systemu VAT, poprzez ograniczenie oszustw podatkowych.

Minister Finansów nieskutecznie i nierzetelnie wdrażał Krajowy System e-Faktur (dalej także: KSeF) w wersji obligatoryjnej, co było związane z niewprowadzeniem skutecznych mechanizmów nadzoru nad procesem jego realizacji. Formalne uruchomienie Projektu e-Faktury nastąpiło pod koniec marca 2020 r. Według pierwotnych założeń, które ostatecznie nie zostały zrealizowane, planowaną datą jego zakończenia był dzień 31 grudnia 2022 r. Do tej daty miał zostać wdrożony KSeF zarówno w wersji obligatoryjnej, jak i fakultatywnej³. Natomiast w styczniu 2021 r. termin zakończenia projektu został zmieniony na 29 grudnia 2023 r.

W czerwcu 2023 r. uchwalona została nowelizacja ustawy o VAT, która określiła, iż KSeF w wersji obligatoryjnej co do zasady zostanie uruchomiony z dniem 1 lipca 2024 r. Z uwagi na wystąpienie krytycznych błędów w realizacji Projektu e-Faktury powyższy termin nie został dotrzymany. Według najnowszych założeń uruchomienie obligatoryjnego KSeF ma nastąpić z dniem 1 lutego 2026 r. dla dużych przedsiębiorców oraz z dniem 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych przedsiębiorców. Dla podatników Krajowy System e-Faktur wiąże się z zrewolucjonizowaniem procesów związanych z dokumentowaniem operacji gospodarczych (e-fakturowanie), a także z samym podstawowym dokumentem dla obrotu gospodarczego, tj. dla faktury VAT (która przybierze postać e-faktury). Natomiast dla administracji podatkowej zbudowanie centralnej i aktualizowanej na bieżąco bazy danych faktur oznacza pozyskanie istotnego narzędzia do zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, a także do uproszczenia poboru podatku VAT. Nieuruchomienie z dniem 1 lipca 2024 r. KSeF w wersji obligatoryjnej oznaczało tym samym brak korzyści dla przedsiębiorców z jednej strony oraz z drugiej opóźnienie procesu uszczelniania polskiego systemu poboru podatku VAT.

Minister Finansów nierzetelnie i niezgodnie z ustawową definicją płynu do papierosów elektronicznych udzielał wyjaśnień odnośnie do zakresu przedmiotowego tej definicji. W związku z tymi wyjaśnieniami Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zmienił swoją dotychczasową prawidłową wykładnię kwalifikowania gliceryny i glikolu wykorzystywanych w płynach do papierosów elektronicznych. Doprowadziło to do niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w wydawanych interpretacjach indywidualnych. Ostatecznie skutkowało to koniecznością wydania

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

³ KSeF w wersji fakultatywnej został uruchomiony z dniem 1 stycznia 2022 r.

przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Ponadto prace nad przedmiotową interpretacją ogólną prowadzono nierzetelnie, gdyż zostały one podjęte z opóźnieniem.

Minister Finansów systematycznie monitorował efekty funkcjonowania rozwiązań usprawniających przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług, w szczególności Jednolitego Pliku Kontrolnego, mechanizmu podzielonej płatności, elektronicznego systemu analizowania przepływów środków pieniężnych, systemu kas rejestrujących online.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadził działalność analityczną mającą na celu weryfikację prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Analizy prowadzone w Ministerstwie Finansów były realizowane głównie w celu zidentyfikowania podmiotów wykorzystujących sektor finansowy do wyłudzeń skarbowych. Typowano także podmioty podejrzewane o inne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Działalność analityczna była również realizowana przez centra kompetencyjne funkcjonujące w ramach jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: KAS) oraz nadzorowane przez kierownictwo właściwych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Szef KAS analizował informacje otrzymywane od dyrektorów izb administracji skarbowej oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w obszarze podatku VAT i podatku akcyzowego.

NIK stwierdziła jednak, że Szef KAS w niewystarczającym stopniu w odniesieniu do znaczenia dochodów z podatku akcyzowego i podatku VAT w łącznych dochodach budżetu państwa, wykorzystywał działalność analityczną do identyfikacji ryzyk lub przeciwdziałania uszczupleniom dochodów z tych źródeł. Świadczy o tym nieznaczna liczba analiz w zakresie podatku akcyzowego prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, a także brak przeprowadzenia analizy dotyczącej rozliczenia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki. Ponadto w okresie objętym kontrolą Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej w niepełnym zakresie monitorował część analiz prowadzonych przez nadzorowane centra kompetencyjne. Stwierdzono również brak wykorzystania danych gromadzonych w Systemie Track&Trace w analizie ryzyka, typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

W badanym okresie wysoki był poziom dobrowolnego (terminowego) wypełniania przez podatników obowiązku przekazywania plików JPK_V7M oraz JPK_V7K. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej realizując obowiązki Szefa KAS, systematycznie przekazywał do urzędów skarbowych raporty o niezgodnościach opartych na danych z JPK_V7M/JPK_V7K oraz na bieżąco monitorował działania podejmowane przez urzędy skarbowe mające na celu wyjaśnienie niezgodności przekazanych w raportach. Podległym organom Krajowej Administracji Skarbowej regularnie były przekazywane pogłębione analizy sporządzone z wykorzystaniem danych z JPK_V7M oraz JPK_V7K, zawierające listy wytypowanych podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem wystąpienia nieprawidłowości. Jednostki podległe Szefowi KAS na bieżąco monitorowały także podmioty zobowiązane do posiadania kas rejestrujących.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej monitorował skuteczność działań podejmowanych przez organy KAS dotyczących weryfikowania prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych. Administracja skarbowa

w badanym okresie osiągnęła większość mierników stopnia realizacji celów wyznaczonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Trafność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, liczona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, była wysoka i poprawiła się w porównaniu do 2019 r. Obniżyła się jednak efektywność kontroli, mierzona średnią kwotą uszczuplenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową. W przypadku drugiego z wymienionych trybów kontroli w 2023 r. kwota ta okazała się niższa ponad trzykrotnie od kwoty odnotowanej cztery lata wcześniej. Ponadto działania nadzorcze Szefa KAS były nieskuteczne, gdyż, nie udało się zapobiec praktykom wszczynania przez organy KAS kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej w sprawach prostych, w których wystarczającą formą weryfikacji były czynności sprawdzające.

Szef KAS dążył do usprawnienia weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych, w tym celu w II półroczu 2022 r. oraz I półroczu 2023 r. Przeprowadził reorganizację jednostek KAS i przeniósł 25% pracowników kontroli podatkowej z urzędów skarbowych do komórek kontroli celno-skarbowej urzędów celno-skarbowych. W rezultacie tych zmian zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych, a wzrosła liczba kontroli celno-skarbowych. Z inicjatywy Szefa KAS podjęto także prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. Prace te przeciągały się i nie zostały zakończone w badanym okresie. Prowadzono je, także w I półroczu 2024 r., w oparciu o analizę wyników kontroli podatkowej za okres od 2020 r. do kwietnia 2022 r., tj. taki, który obejmował okres epidemii COVID-19, kiedy to aktywność kontrolna organów podatkowych została znacznie ograniczona. Z upływem czasu nie rozszerzano zatem wspomnianej analizy na kolejne lata, w których działania kontrolne nie napotykały już takich przeszkód wynikłych ze zdarzeń nadzwyczajnych. Co więcej, przeprowadzenie zmian w systemie weryfikacji rozliczeń podatkowych, o których wyżej mowa, uzasadniono danymi o ustaleniach czynności sprawdzających, które budzą wątpliwości, ze względu na to, że obejmują ustalenia wynikłe z popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego (tzw. sztuczny WUSZ).

W okresie od 2019 r. do I półrocza 2024 r. przeprowadzano coraz mniej kontroli podatkowych zwrotów VAT i stanowiły one coraz mniejszą część kontroli podatkowych w VAT. Zmniejszała się relacja liczby czynności sprawdzających obejmujących zwroty VAT do liczby dokonanych zwrotów. W tym samym okresie zwykle zmniejszała się również liczba kontroli podatkowych w podatku akcyzowym, przy czym ich udział we wszystkich kontrolach podatkowych stale był niski. W przypadku kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT w okresie kontrolowanym co prawda następował wzrost ich liczby, jednak ich udział w kontrolach celno-skarbowych w VAT okazał się wyraźnie niższy niż w latach 2019-2021. Kontrole celno-skarbowe w podatku akcyzowym stanowiły w okresie od 2019 r. do I półrocza 2024 r. coraz mniejszy odsetek wszystkich kontroli celno-skarbowych i z reguły realizowano ich coraz mniej.

W okresie kontrolowanym podejmowano działania mające na celu ograniczanie szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego i wyrobów tytoniowych, w szczególności o charakterze kontrolnym, także w ramach corocznie przeprowadzanych ogólnokrajowych akcji mających w szczególności na celu zweryfikowanie wywiązywania się przez kontrolowanych z ciężących na nich obowiązków podatkowych i ustalenie rozmiarów występowania niepożądanych zjawisk, godzących w dochody budżetu państwa.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka mających na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego

Opis stanu faktycznego

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

1.1.1. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w II półroczu 2023 r. przeprowadził⁵ trzy analizy. Dotyczyły one skażonego alkoholu etylowego, małych producentów napojów alkoholowych (browarów) oraz obrotu smarami plastycznymi. W ramach poszczególnych analiz Departament ten monitorował ich wykorzystanie i efekty, w szczególności:

- liczbę podmiotów objętych przez organy KAS działaniami weryfikacyjnymi (np. czynnościami sprawdzającymi, kontrolami podatkowymi) - łącznie były to 44 podmioty,
- liczbę podmiotów, w stosunku do których potwierdziły się podejrzenia o nieprawidłowości (39 podmiotów),
- kwoty stwierdzonych nieprawidłowości (440,4 tys. zł w jednej analizie, w przypadku dwóch pozostałych analiz działania kontrolne były w toku).

NIK zwraca uwagę na nieznaczną liczbę analiz w zakresie podatku akcyzowego przeprowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w okresie objętym kontrolą (dwa i pół roku). Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom I str. 23-36, 139-144, 402-413, 424-432, 467-485 /pliki 162-193, 247-252, 319-326/)

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

- Centrum Kompetencyjne ds. Identyfikacji Zagrożeń i Zwalczania Przestępczości w Obszarach Wyrobów Tytoniowych, Suszu Tytoniowego oraz Wyrobów Nowatorskich i e-papierosów w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku,
- Centrum Kompetencyjne w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości w obszarze wyrobów alkoholowych w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wielkopolskim,
- Centrum Kompetencyjne Dział Centrum SENT⁶ w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach.

Powyższa działalność obejmowała 33 analizy z obszaru wyrobów tytoniowych oraz alkoholowych (w tym dwie ww. analizy realizowane również przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, tj. analizę dotyczącą skażonego alkoholu

⁴ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁵ Przy współudziale jednostek organizacyjnych KAS.

⁶ System Elektronicznego Nadzoru Transportu, dalej także: SENT.

etylowego i analizę dotyczącą małych producentów napojów alkoholowych). W ramach tych analiz:

- a) w przypadku analizy dot. ustalenia podmiotów zaangażowanych w obrót płynami do papierosów elektronicznych bez znaków akcyzy nieprawidłowości stwierdzono w czterech z 11 kontrolowanych podmiotów na łączną kwotę 1,4 mln zł,
- b) w ramach analizy sprzedaży suszu tytoniowego przez producentów tytoniu z województwa podlaskiego wytypowano jeden podmiot i w jego przypadku stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 8,5 mln zł,
- c) w efekcie czynności analitycznych w ramach operacji obejmującej podmioty oferujące w sieci Internet papierosy jednorazowe (rozpoczętej w I półroczu 2024 r.) wytypowano 73 podmioty (prowadzące 80 stron internetowych), a w 65 z nich przeprowadzono kontrole celno-skarbowe (w 137 lokalizacjach), uzyskując w 39 przypadkach wynik pozytywny. Szacunkowe uszczuplenia w podatku akcyzowym wyniosły ogółem 2,3 mln zł.

Efekty podjętych przez organy KAS działań weryfikacyjnych w związku wynikami przeprowadzonych analiz nie były w pełni monitorowane przez departament nadzorujący działalność centrów kompetencyjnych. Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Analizy z zakresu podatku akcyzowego przygotowywane przez Centrum Kompetencyjne Dział Centrum SENT w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach obejmowały m.in. cykliczne analizy obejmujące prawidłowość stosowanej klasyfikacji towarowej produktów ropopochodnych. W kontrolowanym okresie przeprowadzono dwie takie analizy: za rok 2022 i za rok 2023. Nie stwierdzono przypadków nieprawidłowej klasyfikacji produktów „w celu uniknięcia rygorów ustawy o podatku akcyzowym”. W ramach tzw. operacji ponadregionalnej przeprowadzono również analizę dot. monitorowania ryzyka użycia olejów opałowych i napędowych przeznaczonych do celów grzewczych niezgodnie z przeznaczeniem (do napędu środków transportu) i w tym zakresie również nie stwierdzono nieprawidłowości. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej poinformował, że na podstawie otrzymywanego materiału, w zależności od przedstawionych wyników, podejmowane są dalsze działania bądź - w przypadku braku nieprawidłowości - sprawa jest zamykana.

(akta kontroli: tom I str. 23-36, 180-196, 395-401, 424-432, 467-485 /pliki 162-193, 205-214, 319-326/)

1.1.3. System Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych (dalej także System Track&Trace) stosowany jest od 20 maja 2019 roku.⁷ W Systemie Track&Trace gromadzone są dane pochodzące z komunikatów wysyłanych przez uczestników łańcucha dostaw wyrobów tytoniowych, dotyczących: zamówień na wyroby tytoniowe, przemieszczeń wyrobów tytoniowych, fakturowania dostaw wyrobów tytoniowych, zapłaty za wyroby tytoniowe. Na podstawie art. 32 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2018/574 z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie norm technicznych dotyczących ustanowienia i funkcjonowania systemu identyfikowalności wyrobów tytoniowych⁸, podmioty gospodarcze rejestrują następujące zdarzenia dotyczące przemieszczeń wyrobów tytoniowych: umieszczenie niepowtarzalnych identyfikatorów opakowania jednostkowego na opakowaniach jednostkowych, umieszczenie niepowtarzalnych identyfikatorów

⁷ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz. Urz. UE. L 127 z 29.04.2014, str.1, ze zm.)

⁸ Dz. Urz. UE L 96 z 16.04.2018, str. 7, ze zm.

opakowania zbiorczego na opakowaniach zbiorczych, wysyłkę wyrobów tytoniowych z zakładu, przyjazd wyrobów tytoniowych do zakładu, przeładunek. Aby umożliwić określenie informacji o transakcjach, podmioty gospodarcze rejestrują w systemie następujące wydarzenia: a) wydanie numeru zamówienia, b) wystawienie faktury, c) otrzymanie płatności.

(akta kontroli: tom IV str. 34-39)

Jak wskazała Dyrektor Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier na podstawie sprawozdań przekazywanych przez Krajowego Administratora Systemu Track&Trace (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach)⁹ Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier prowadził analizy porównawcze m.in.: wielkości produkcji wyrobów tytoniowych w Polsce oraz pozycji rynkowej poszczególnych producentów wyrobów tytoniowych.

Analizowana była również skala działalności krajowego podmiotu wydającego niepowtarzalne identyfikatory - Polskiej Wytwórni Papierów Wartościowych S.A. (dalej: PWPW) w porównaniu z innymi emitentami europejskimi. Analizie podlegały także dane dotyczące rynków przeznaczenia produkowanych w Polsce wyrobów tytoniowych. Dodatkowo, dane z Systemu Track&Trace wykorzystywane były przez Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier na potrzeby bieżących analiz w zakresie zjawisk występujących na rynku wyrobów tytoniowych, dotyczących na przykład wielkości sprzedaży wyrobów tytoniowych w podziale na wybrane regiony Polski, w tym na terenach przygranicznych.

(akta kontroli: tom II str. 133-137)

Jak dodała Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych¹⁰ analizy bieżące bazujące na danych z raportów otrzymywanych od Krajowego Administratora nie miały postaci odrębnych dokumentów. Dane te wykorzystywane były głównie do realizacji zadań ówczesnego Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier związanych z funkcjonowaniem Systemu Track&Trace, np. umożliwiały wstępną weryfikację danych prezentowanych podczas spotkań organizowanych przez Komisję Europejską (Podgrupy eksperckiej ds. identyfikowalności i zabezpieczeń), czy Sekretariat WHO Framework Convention on Tobacco Control (FCTC). Dane z Systemu były również wykorzystywane jako źródło wiedzy o rynku wyrobów tytoniowych w związku z realizacją innych zadań Departamentu. Dane te dostarczały wiedzę np. o wielkości produkcji wyrobów tytoniowych w Polsce czy pozycji rynkowej producentów.

(akta kontroli: tom II str. 155-161, 241-244)

Na początku 2022 r. w ówczesnym Departamencie Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier prowadzono analizy i od maja 2022 r. podejmowano działania, które miały na celu wykazanie potencjału danych gromadzonych w Systemie Track&Trace i możliwości ich wykorzystania przez Krajową Administrację Skarbową w ramach zadań związanych z kontrolą wyrobów tytoniowych. Ponieważ wiedza o istnieniu systemu w początkowej fazie jego istnienia była znikoma, działania w Departamencie Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier skupiały się na analizie przepisów implementowanych przez resort zdrowia, podnoszeniu jakości danych w Systemie oraz wykazaniu, że dane gromadzone w Systemie Track&Trace mogą uzupełniać i uszczegóławiać dane już pozyskiwane przez resort finansów z innych systemów informatycznych.

Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier skierował w dniu 12 maja 2022 r. do Zastępcy Szefa KAS notatkę, w której przedstawione zostały

⁹ Przekazywanie sprawozdań przez Krajowego Administratora Systemu Track&Trace zostało zainicjowane pismem 28 kwietnia 2021 r.

¹⁰ Od dnia 1 listopada 2024 r.

możliwości systemu Track&Trace. W notatce wskazano m.in. że połączenie Systemu Track&Trace z krajowymi systemami takimi jak: JPK, e-paragony czy e-faktura, pozwoliłoby na stworzenie skutecznego narzędzia do wykrywania nieprawidłowości i automatycznej wielopoziomowej kontroli. Dyrektor Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier zaproponowała, aby wspólnie z KAS wypracowane zostały rozwiązania mające na celu rozszerzenie zakresu zadań KAS.

W dniu 8 czerwca 2022 r. Dyrektor Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier zwróciła się do Departamentów KAS o wsparcie i zaangażowanie w działania dotyczące wypracowania rozwiązań legislacyjnych, które umożliwią pełną realizację obowiązków Ministra Finansów w zakresie związanym z funkcjonowaniem Systemu Track&Trace.

Pismem z 6 września 2022 r. nadzorujący Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier Sekretarz Stanu zwrócił się do Szefa KAS z prośbą o wsparcie w podjęciu działań zapewniających realizację obowiązków Ministra Finansów wynikających z przepisów unijnych w zakresie sprawowania kontroli i nadzoru w odniesieniu do systemu Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych Track&Trace. W piśmie wskazano również propozycje konkretnych kierunków zmian, w tym koniecznych zmian w zakresie przepisów sankcyjnych. W dniu 22 września 2022 r. na posiedzeniu Kierownictwa Ministerstwa Finansów została omówiona problematyka związana z zapewnieniem kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków związanych z funkcjonowaniem Systemu Track&Trace. Kierownictwo Ministerstwa Finansów przyjęło informacje przedstawione przez Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier na temat odpowiedzialności za zapewnienie, aby nie wprowadzano do obrotu wyrobów tytoniowych, które nie spełniają wymogów związanych z funkcjonowaniem systemu; zaakceptowało proponowane kierunki zmian legislacyjnych (rozszerzenie zakresu zadań KAS, zastąpienie obowiązujących przepisów sankcyjnych karami administracyjnymi wymierzanymi przez KAS); wyraziło zgodę na utworzenie Zespołu w celu opracowania przepisów umożliwiających wypełnianie obowiązków spoczywających na Ministrze Finansów związanych z funkcjonowaniem systemu Track&Trace.

(akta kontroli: tom II str. 155-161, 256-283 /pliki 20-50/)

Na mocy zarządzenia z 11 stycznia 2023 r.¹¹ Minister Finansów powołał Zespół do spraw opracowania projektu regulacji prawnych w zakresie funkcjonowania systemu Track&Trace oraz substytutów wyrobów tytoniowych. Efektem prac Zespołu była propozycja legislacyjna, w której roboczym projekcie zawarto zapisy rozszerzające zakres zadań KAS o kontrolę prawidłowości wykonywania obowiązków związanych z obrotem wyrobami tytoniowymi objętymi Systemem przez funkcjonariuszy i pracowników Służby Celno-Skarbowej.

(akta kontroli: tom II str. 155-161)

Jak wskazała Dyrektor Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier, wypracowane propozycje przez ww. Zespół są aktualnie przedmiotem analiz, natomiast ewentualne dalsze prace uzależnione będą od decyzji kierownictwa Ministerstwa Finansów.

Szef KAS nie odniósł się w przedstawionych wyjaśnieniach do powyższych kwestii, argumentując, że wiodącym w sprawie opracowania projektu regulacji prawnych w zakresie funkcjonowania unijnego Systemu Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych (Track&Trace) jest Departament Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych, który nie jest jednostką organizacyjną Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów.

Zdaniem NIK w przedmiotowej kwestii istotą sprawy jest rozszerzenie kompetencji i zakresu zadań KAS.

¹¹ Dz. Urz. Min. Fin. z 2023 r. poz. 6.

NIK zauważa, że od ponad dwóch lat, mimo świadomości konieczności rozszerzenia kompetencji kontrolnych KAS w zakresie wywiązywania się podmiotów z obowiązków rejestracji i prawidłowości rejestracji produkcji i przemieszczeń wyrobów objętymi Systemem, Ministerstwo Finansów nie doprowadziło do wprowadzenia takich rozwiązań.

Dane z Systemu Track&Trace nie były wykorzystywane w działalności analitycznej mającej na celu wytypowanie do weryfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości, co zostało przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom II str. 134-136)

1.2. W ramach Ministerstwa Finansów działalność analityczna w zakresie przeciwdziałania uszczupleniom w podatku od towarów i usług była realizowana głównie przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Obejmowała ona przede wszystkim identyfikowanie grup podmiotów funkcjonujących w ramach mechanizmów (schematów) wyłudzeniowych. Typowano także podmioty podejrzewane o inne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W tym celu wykorzystywano między innymi generowane systematycznie raporty o zidentyfikowanych niezgodnościach w rozliczeniach podatku VAT oparte na przekazywanych przez podatników plikach JPK_V7M/JPK_V7K.

1.2.1. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów¹², Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi grupową analizę ryzyka w zakresie identyfikacji ryzyka wykorzystania działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego. Natomiast do zadań Departamentu Nadzoru nad Kontrolami należy prowadzenie indywidualnych analiz podmiotów kwalifikowanych w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

W zakresie identyfikowania grup podmiotów funkcjonujących w ramach mechanizmów (schematów) wyłudzeniowych w Departamencie Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadzono 132 analizy (dalej: grupowe analizy STIR), których efektem były głównie tzw. karty informacyjne grupowej analizy STIR zawierające m.in. dane i role najczęściej kilku lub kilkunastu zidentyfikowanych podmiotów. Analizy te były przekazywane do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, który podejmował dalsze działania analityczne: prowadził analizy indywidualne pod kątem zastosowania blokady rachunku bankowego podmiotu oraz przesyłał materiały do realizacji do podległych jednostek organizacyjnych KAS.

Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że karta analizy grupowej STIR, co do zasady, jest opisem schematu obejmującego szereg działań grupy podmiotów w nim występujących, w tym zarówno podmiotów podwyższonego ryzyka wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, jak i innych podmiotów zidentyfikowanych w przebiegu łańcuchów operacji finansowych, dokumentacyjnych lub towarowych. Wykaz podmiotów ujętych w karcie analizy grupowej STIR nie jest więc listą podmiotów typowanych do podjęcia działań o charakterze proceduralnym, lecz służy przede wszystkim opisowi schematu funkcjonalnego. Pozycjonowanie podmiotu wśród uczestników mechanizmu, mogącego prowadzić do wyłudzeń skarbowych, nie oznacza automatycznie, że był on świadomym uczestnikiem takiego procesu lub jego bezpośrednim beneficjentem. W wyniku analiz prowadzonych w Departamencie Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2022-2023 i w I półroczu 2024 r. wytypowano łącznie 2,3 tys. podmiotów. Wobec wytypowanych podmiotów podejmowano czynności weryfikacyjne, w wyniku których 964 podmioty wykreślono z rejestru podatników VAT,

¹² Stanowiącym załącznik do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz.Urz.MF z 2023 r. poz. 78, ze zm.).

a wobec 1,0 tys. podmiotów jednostki organizacyjne KAS podejmowały dalsze czynności obejmujące m.in. działania komórek analitycznych w urzędach celno-skarbowych mające na celu dokonanie blokady rachunku bankowego lub wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Kontrolami celno-skarbowymi objęto łącznie 0,5 tys. podmiotów¹³. Wykreślenia z rejestru podatników VAT miały miejsce w przypadku podmiotów zidentyfikowanych w ramach 102 analiz. Ponadto wobec podmiotów zidentyfikowanych w ramach 61 analiz stwierdzono nieprawidłowości na łączną kwotę 804,5 mln zł: kontrole zakończyły się ustaleniami w kwocie 740,2 mln zł (suma tzw. wyników kontroli stanowiących kwotowe ustalenia zakończonych kontroli celno-skarbowych), a suma korekt złożonych przez podatników (tj. kwotowych ustaleń wynikających z uznanej korekty złożonej po doręczeniu upoważnienia do wszczęcia kontroli celno-skarbowej) wyniosła 64,3 mln zł.

Z danych przekazanych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, wynika że:

- a) W jednej sprawie z 946 podmiotów zidentyfikowanych w ramach schematu/mechanizmu wyłudzeniowego, liczba podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT wyniosła 223 podmioty, liczba podmiotów wobec których jednostki organizacyjne KAS podejmowały dalsze czynności (mające na celu dokonanie blokady rachunku bankowego lub wszczęcie kontroli celno-skarbowej) wyniosła 189, a liczba podmiotów objętych kontrolą celno-skarbową wyniosła 82. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił m.in. że analiza wykonywana była ex post, w związku z czym część podmiotów wskazywanych w analizie mogła formalnie zaprzestać prowadzenia działalności przed zakończeniem pełnej sekwencji procesów analitycznych, jednakże ich ujęcie w karcie zostało podyktowane dbałością o kompletność opisu przebiegu zdarzeń, co jest standardowo stosowanym podejściem i jest szczególnie istotne w stosunku do tak rozbudowanych schematów.
- b) W przypadku 71 z 132 grupowych analiz STIR nie odnotowano żadnych efektów finansowych, tj. ani w postaci wyników kontroli ani w postaci korekt deklaracji złożonych przez podatników. W ramach tych 71 analiz w kartach grupowej analizy STIR wytypowano łącznie 474 podejrzane podmioty, a kwotę uszczupień szacowano na 388,6 mln zł. W wyniku 48 z 71 ww. analiz z rejestru podatników VAT wykreślono co najmniej jeden podmiot, a w przypadku 24 analiz kontrole celno-skarbowe były w toku. Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że o efektywności prowadzonych analiz, świadczy to, że w ramach większości grupowych analiz STIR organy KAS uznały za zasadne wykorzystanie swoich zasobów i podjęcie dalszych działań w stosunku do podmiotów uczestniczących w mechanizmach opisywanych w grupowych analizach STIR. Dotyczyło to 127 (96,2%) ze 132 analiz obejmujących 99,5% wytypowanych podmiotów oraz 99,0% łącznej szacowanej kwoty uszczupień. W każdej z tych 127 analiz wystąpiły przypadki wykreślenia podmiotów

¹³ Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że wszczynanie kontroli tylko w stosunku do części podmiotów wytypowanych w ramach prowadzonych analiz wynika z tego, że – jak już opisano wyżej - wykaz podmiotów ujętych w karcie analizy grupowej STIR nie jest listą podmiotów typowanych do działań o charakterze proceduralnym, lecz służy przede wszystkim opisowi schematu funkcjonalnego oraz że ujęcie podmiotu w wykazie nie oznacza automatycznie, że był on świadomym uczestnikiem lub beneficjentem mechanizmu wyłudzeniowego. Ponadto Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wskazał, że część podmiotów wskazywanych w karcie analizy mogła formalnie zaprzestać prowadzenia działalności przed zakończeniem pełnej sekwencji procesów analitycznych, a część mogła obejmować podmioty zagraniczne pozostające poza właściwością miejscową i rzeczową organów KAS, jak i podmioty nie będące czynnymi podatnikami VAT na terytorium kraju, a ich ujęcie w karcie było podyktowane dbałością o kompletność opisu przebiegu zdarzeń.

z rejestru podatników VAT lub podejmowania przez organy KAS dalszych czynności mających na celu dokonanie blokady rachunku bankowego lub wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Ponadto Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wskazał, że w ramach 61 ze 132 analiz, w których dotychczas zakończono wszczęte kontrole celno-skarbowe, w każdym przypadku odnotowano ustalenia pokontrolne lub korekty złożone przez podatników; a w przypadku kolejnych 24 ze 132 analiz, wszczęte kontrole nie zostały jeszcze zakończone.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 51-63, 254-258, 310-313, 402-413, 418-423, 467-485 /pliki 2-103, 247-252, 348-356, 374-384/)

1.2.2. Z wyjaśnień Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wynika, że analizami pod kątem spełnienia przesłanek oraz możliwości dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego (w tym posiadania przez podmiot środków finansowych na rachunku bankowym) poddane zostały wszystkie (tj. 2,3 tys.) podmioty przekazane w ramach analiz grupowych przeprowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Natomiast indywidualne analizy ryzyka sporządzane były tylko w sytuacji, gdy w toku analizy zostały spełnione jednocześnie dwa warunki: stwierdzono istnienie przesłanek do dokonania/przedłużenia blokady rachunków bankowych oraz stwierdzono aktualne przepływy na rachunkach bankowych podmiotu analizowanego. Pozostałe podmioty przekazywane były przez Departament Nadzoru nad Kontrolami do organów terenowych KAS w celu podjęcia czynności służbowych. Na podstawie analiz grupowych przeprowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, Departament Nadzoru nad Kontrolami od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. przeprowadził 408 analiz indywidualnych (odpowiednio 156, 181 i 71 w latach 2022-2023 i I półroczu 2024 r.). W wyniku 365 z nich (odpowiednio 141, 158 i 66 w poszczególnych ww. okresach), Szef KAS dokonał blokady 1467 rachunków bankowych (odpowiednio 607, 620 i 240). Wartość zablokowanych środków finansowych na ww. rachunkach bankowych wynosiła ogółem 117,8 mln zł (odpowiednio 41,8 mln zł, 57,6 mln zł i 18,4 mln zł). Wyniki tych analiz zostały przekazane do urzędów celno-skarbowych celem prowadzenia kontroli celno-skarbowej. W wyniku powyższych działań 278 podmiotów zostało wykreślonych z rejestru podatników VAT, zaś łączna szacowana (przez Departament Nadzoru nad Kontrolami na etapie prowadzenia procesu blokowania przez Szefa KAS rachunków bankowych podmiotów kwalifikowanych) kwota uszczupień należności podatkowych wyniosła 375,8 mln zł (odpowiednio 174,9 mln zł, 154,1 mln zł i 46,8 mln zł w latach 2022-2023 i I półroczu 2024 r.), natomiast kwota późniejszych ustaleń kontroli celno-skarbowych wyniosła łącznie 218,9 mln zł (odpowiednio 124,8 mln zł, 78,2 mln zł i 15,9 mln zł dla analiz/blokad z lat 2022-2023 i I półroczu 2024 r.). Ponadto aktualnie nadal trwają kontrole celno-skarbowe wszczęte przez właściwe organy w następstwie blokad Szefa KAS, w ramach których szacowane uszczuplenia wynoszą 154,3 mln zł. W pozostałych (niezakończonych blokadami Szefa KAS) przypadkach, Departament Nadzoru nad Kontrolami przekazał organom KAS wyniki analiz indywidualnych dla 43 podmiotów, co do których istniało podejrzenie wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, celem podjęcia stosownych działań. Organy KAS na podstawie wyników analizy podjęły kontrole celno-skarbowe, wyrejestrowały część podmiotów z rejestru podatników VAT, przeprowadziły wobec kontrahentów podmiotu kwalifikowanego czynności skutkujące kontrolami lub wykreśleniami ich z rejestru podatników VAT. Łączna szacowana (ze względu na fakt, iż część z prowadzonych kontroli w dalszym ciągu jest w toku) kwota uszczupień wyniosła 22,8 mln zł, ponadto 20 podmiotów zostało wykreślonych z rejestru podatników VAT.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 51-63, 158-163, 285-291, 439-451, 467-485 /pliki 2-103, 153-159, 339-343, 348-356/)

1.2.3. W ramach drugiej grupy analiz prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej (poza opisanymi wyżej 132 grupowymi analizami STIR) realizowano analizy w celu typowania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Przeprowadzono 43 analizy, z których część była realizowana w kilku etapach lub cyklicznie powtarzana w kolejnych okresach np. półroczach/kwartalach, co razem składa się na ok. 100 pojedynczych analiz. Ich efektem były listy typowań zawierające najczęściej od kilkudziesięciu do kilkuset podmiotów, przekazywane do jednostek organizacyjnych KAS w celu podjęcia dalszych działań. W wyniku tych analiz wytypowano łącznie 19,3 tys. podmiotów. Wobec wytypowanych podmiotów podejmowano czynności weryfikacyjne, które potwierdziły podejrzenia o nieprawidłowości w przypadku 15,3 tys. podmiotów (79,1% wytypowanych).

W przypadku trzech przykładowych analiz, w których łącznie wytypowano 870 podmiotów, dalsze działania weryfikacyjne (czynności sprawdzające lub kontrole) podjęto wobec 669 podatników. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że w stosunku do pozostałych podmiotów w wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych nie stwierdzono przesłanek do dalszych czynności m.in. ze względu na złożenie przez podatnika (po przygotowaniu analizy przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, ale przed podjęciem czynności przez organ KAS) korekty deklaracji eliminującej rozbieżności, wszczęcie kontroli podatkowej przed otrzymaniem typowania, czy brak kontaktu z podatnikiem i wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT.

Łączna kwota nieprawidłowości w ramach powyższych 43 analiz wyniosła 1228,7 mln zł. Większość nieprawidłowości (w ujęciu kwotowym) stwierdzono w dwóch grupach analiz:

- a) analizach dotyczących niewłaściwie zadeklarowanych kwot nadwyżek podatku VAT z poprzednich okresów rozliczeniowych (642,9 mln zł), prowadzonych dla okresów kwartalnych; nieprawidłowości w ramach takiej analizy polegały na tym, że podatnicy w deklaracji VAT za kolejny okres rozliczeniowy wykazywali nieprawidłową kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniej deklaracji, która to kwota winna być zgodna z kwotą do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, wynikającą z deklaracji z poprzedniego okresu. Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że wartość złożonych korekt po czynnościach sprawdzających i kontrolach w ramach tej analizy wyniosła 637,8 mln zł, a wartość ustaleń kontroli celno-skarbowych i podatkowych (która zawiera również przypadki złożenia przez podatników korekt deklaracji po kontroli) wyniosła 238,7 mln zł. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej podał również, że w procesie monitoringu efektów analitycznych zasadniczą kwestią jest badanie poprawności postawionych hipotez biznesowych zawartych w założeniach prowadzonych analiz w zakresie możliwości wystąpienia potencjalnych nieprawidłowości obejmujących przestrzeganie prawa podatkowego.
- b) analizach polegających na identyfikacji podmiotów mających cechy podmiotów znikających, tzw. Missing Trader (375,5 mln zł), prowadzonych dla okresów miesięcznych; w przypadku takiej analizy identyfikowano podmioty, które mogły być potencjalnymi znikającymi podatnikami (dalej: PZP). Ich rolą było wystawienie faktury z obowiązującym VAT, którego nie odprowadzały do budżetu. Powyższa kwota nieprawidłowości jest według informacji Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej,

wartością łączną, wskazaną przez jednostki KAS na etapie czynności analitycznych i stanowi ona szacowaną wartość nieprawidłowości, która może ulec zmianie na etapie podjętych działań weryfikacyjnych wobec poszczególnych podmiotów. Wartość nieprawidłowości jest szacowana przez Regionalne Zespoły Analityczne na etapie wstępnej analizy listy typowań PZP i ich kontrahentów w celu dokonania oceny poprawności typowania i ekonomiki postępowania oraz podjęcia przez jednostki terenowe KAS decyzji o rodzaju i zakresie działań jakie zostaną podjęte wobec zidentyfikowanych podmiotów. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił również, że działania prowadzone przez jednostki KAS nie ograniczają się tylko do weryfikacji podmiotów, które mogły być potencjalnymi znikającymi podatnikami, ponieważ jednostki KAS identyfikują również ich kontrahentów i wobec tych podmiotów również podejmują działania, w tym kontrole celno-skarbowe. W związku z powyższym, Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przekazał dane dotyczące wytypowanych PZP oraz ich kontrahentów, z których wynika, że wartość złożonych korekt deklaracji w ramach tej analizy wyniosła łącznie 11,0 mln zł, a wysokość ustaleń kontroli celno-skarbowych wyniosła łącznie 890,7 mln zł, z tym że kontrole mogą obejmować dłuższe okresy rozliczeniowe niż analizy PZP, w wyniku których zostały wszczęte, co wpływa na różnicę między kwotą szacowaną a ustaloną. W przypadku trzech innych analiz spośród omawianych 43 analiz, wykazano stosunkowo niewielkie efekty finansowe lub niewielką liczbę podmiotów, u których potwierdzono nieprawidłowości:

- a) w przypadku analizy, w której nieprawidłowości na kwotę 19 tys. zł (łącznie) potwierdziły się tylko wobec 11,7% (tj. 23 z 197) wytypowanych podmiotów¹⁴, z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że jest to spowodowane tym, iż w ramach tej analizy prowadzonej w I półroczu 2024 r. czynności weryfikacyjne zostały zakończone w 96 przypadkach. Jednocześnie w podmiotach, w których zakończono czynności, prawidłowość typowania potwierdzono w 74 przypadkach, czyli w 77% przypadków¹⁵.
- b) w przypadku analizy, której wyniki przekazywano do jednostek organizacyjnych KAS od listopada 2023 r., nieprawidłowości potwierdziły się łącznie wobec 70 z 85 wytypowanych podmiotów, natomiast nie stwierdzono w tych podmiotach żadnych nieprawidłowości w wymiarze finansowym. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że z informacji zwrotnych wynika, że organy KAS po przeprowadzeniu analiz pogłębionych potwierdziły trafność i założenia typowania, natomiast działania weryfikacyjne organów KAS nie zostały zakończone, co tłumaczy dlaczego do tej pory nie wystąpił w ramach przedmiotowej analizy wymiar finansowy.
- c) w przypadku analizy, w której nieprawidłowości potwierdziły się wobec 288 z 374 wytypowanych podmiotów, a kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 31 tys. zł, z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że jest to spowodowane tym, iż w ramach tej analizy przeprowadzone czynności weryfikacyjne dotyczące kas rejestrujących potwierdziły założenia analizy, jednak stwierdzone nieprawidłowości nie zawsze skutkowały powstaniem uszczupień w podatku od towarów i usług. Główne rodzaje stwierdzonych nieprawidłowości polegały

¹⁴ Według stanu na 1 października 2024 r.

¹⁵ Po aktualizacji danych na dzień 18 listopada 2024 r.

na tym, że kasy rejestrujące online nie przysyłały raportów dobowych do Centralnego Rejestru Kas z powodu braku połączenia do sieci lub problemów technicznych.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 51-63, 152-157, 254-258, 277-284, 378-394, 414-417, 467-485 /pliki 2-103, 348-356/)

1.2.4. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej poinformował, że efekty działań podejmowanych w stosunku do podmiotów wytypowanych w ramach analiz prowadzonych przez ten Departament, były po ich zakończeniu wykorzystywane m.in. do modyfikacji założeń lub udoskonalania algorytmu identyfikacji podmiotów przy przeprowadzaniu analiz w danym obszarze za kolejne okresy (np. bezpośrednio poprzez doprecyzowanie zapytania, na podstawie którego pobierane są informacje z baz danych do analizy), a także w celu doskonalenia metod identyfikacji grup podmiotów dla których występują przesłanki potencjalnego wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, metod i zakresu gromadzenia danych niezbędnych w procesie wnioskowania, przeprowadzania ponownych analiz w danym obszarze, podnoszenia jakości informacji wynikowej przekazywanej do departamentu realizującego zadania w zakresie analizy indywidualnej STIR. Dyrektor wskazał, że biorąc pod uwagę, iż gromadzenie i wykorzystywanie informacji wynikającej z danych powykonawczych jest procesem ciągłym, nie przybiera charakteru sformalizowanego i w sposób ewolucyjny wpływa, w szczególności na jakość i sposób dokumentowania procesu wnioskowania, nie ma możliwości przyporządkowania konkretnych przypadków do wprowadzonych zmian. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przekazał informacje o najważniejszych usprawnieniach w powyższym zakresie, przykładowo: modyfikacji sposobu szacowania kwot uszczupień (poprzez uwzględnienie w analizach dodatkowych danych) oraz modyfikacjach poprawiających proces typowania (np. poprzez uwzględnianie bądź wykluczanie z list typowań określonych grup podatników).

(akta kontroli: tom I str. 51-63, 271-276, 340-342, 467-485 /pliki 348-356/)

1.2.5. W Departamencie Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, na podstawie danych przekazywanych przez podatników w JPK_V7M/JPK_V7K, były regularnie tworzone raporty o zidentyfikowanych niezgodnościach w rozliczeniach podatku VAT. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przekazał za pośrednictwem aplikacji WRO-SYSTEM do urzędów skarbowych w 2022 r. łącznie 70 raportów o niezgodnościach opartych na danych z JPK_V7M/JPK_V7K, w 2023 r. przekazał 92 raporty, a w pierwszej połowie 2024 r. 48 raportów (w I półroczu 2023 r. – 35). Przekazywane raporty dotyczyły m.in. podmiotów, które:

- nie złożyły pliku JPK_V7M lub JPK_V7K pomimo otwartego obowiązku VAT;
- deklarowały różne wartości podatku należnego / naliczonego w deklaracji VAT-7/VAT-7K i pliku JPK_VAT oraz w części ewidencyjnej i deklaracyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K;
- 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;
- 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;
- odliczyły podatek VAT na podstawie tej samej faktury w kilku różnych okresach rozliczeniowych;
- 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).

Odnosnie wzrostu liczby raportów przekazanych w 2023 r. w odniesieniu do 2022 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił m.in. że raport „BD-brak deklaracji VAT” za poszczególne okresy I półrocza 2022 roku był generowany w cyklach obejmujących poszczególne kwartały kalendarzowe. Począwszy od 2023 roku raport ten generowany był w cyklach comiesięcznych. Dokonana od początku 2023 r. zmiana częstotliwości generowania raportów z kwartału kalendarzowego na każdy miesiąc wpłynęła zatem na wyraźny wzrost liczby raportów „BD” przekazanych do realizacji w roku 2023 w stosunku do liczby takich raportów przekazanych w roku 2022.

Sposób postępowania w urzędach skarbowych regulowały instrukcje postępowania pracowników urzędów skarbowych zajmujących się obsługą niezgodności z raportów JPK_VAT, generowanych cyklicznie na poziomie centralnym i kierowanych do weryfikacji. Instrukcje zawierały ogólny schemat postępowania pracownika urzędu skarbowego przy weryfikacji niezgodności z poszczególnej kategorii raportów.

Liczba niezgodności przekazanych do urzędów skarbowych (dla których termin odpowiedzi upływał w tych okresach) do weryfikacji w 2022 r. wyniosła 1490,2 tys. i w stosunku do 2021 roku spadła o 21%. W 2023 r. do urzędów skarbowych do weryfikacji przekazano 1247,6 tys. rozbieżności. Liczba niezgodności w I półroczu 2024 r. wyniosła 902 tys. i w porównaniu do I półrocza 2023 r. (555,0 tys.) wzrosła o 62%. Wzrost liczby niezgodności w I półroczu 2024 r. w stosunku do I półrocza 2023 r, związany był ze wzrostem liczby udostępnionych raportów do weryfikacji, np. w I półroczu 2023 r. udostępniono trzy, a w I półroczu 2024 r. siedem raportów R.1.1 Porównanie kwoty podatku naliczonego/należnego w części deklaracyjnej i ewidencyjnej JPK_VAT.

(akta kontroli: tom II str. 23, 65-67)

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

Stan realizacji raportów z niezgodnościami przez urzędy skarbowe na dzień 8 lipca 2024 r. przedstawiał się następująco: na koniec II kwartału 2022 r. 99%, IV kwartału 2022 r. 99%, II kwartału 2023 r. 98%, IV kwartału 2023 r. 97% oraz II kwartału 2024 r. 93%.

(akta kontroli: tom II str. 23-26, 65-67)

W odpowiedzi na pytanie o sposoby monitorowania efektów osiągniętych w wyniku wyjaśniania niezgodności przekazanych do urzędów skarbowych do weryfikacji, Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił m.in. że dystrybucja raportów z rozbieżnościami odbywa się za pośrednictwem aplikacji WRO-SYSTEM w module RAPORTY na poziom urzędów skarbowych. Udostępnione raporty dostępne są również na poziomie izby administracji skarbowej co umożliwia monitorowanie stanu wykonania rekordów z rozbieżnościami Koordynatorom JPK_VAT, którzy są powołani w każdej izbie administracji skarbowej. Informacje zwrotne z przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych poszczególnych rozbieżności są wprowadzane przez pracowników urzędów skarbowych w module

RAPORTY we WRO-SYSTEM-ie. Wprowadzone informacje są widoczne zarówno na poziomie urzędu skarbowego jak i na poziomie izby administracji skarbowej. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, na podstawie informacji zwrotnych wprowadzonych do modułu RAPORTY przez pracowników urzędów skarbowych wyjaśniających rozbieżności z raportów przekazanych od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r., ustalił, że podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT i zmniejszyli podatek naliczony o 988 mln zł oraz zwiększyli podatek należny o 628 mln zł.

Moduł RAPORTY we WRO-SYSTEM nie gromadzi danych w zakresie liczby podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT oraz o liczbie wydanych przez naczelników urzędów skarbowych decyzji wymiarowych. Informacje w powyższym zakresie były ewidencjonowane przez naczelników urzędów skarbowych w systemach informatycznych dedykowanych dla tego typu informacji.

(akta kontroli: tom II str. 65-67)

Dodatkowo w 2023 r. Ministerstwo Finansów przekazało do dyrektorów izb administracji skarbowej zestawienia niezgodności z raportów za 2018 r. i 2019 r. w przypadku których w dalszym ciągu część niezgodności nie została wyjaśniona. Zestawienia zostały przekazane za pośrednictwem izb administracji skarbowych w celu przeanalizowania rekordów wykazanych w zestawieniach i podjęcia przez urzędy skarbowe czynności w przypadku niezgodności, które nie zostały zakończone. Ponownie zestawienie niezgodności w dalszym ciągu niezakończonych z raportów za 2018 r. przekazano do dyrektorów izb administracji skarbowych w lutym 2024 roku. Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, według stanu na 23 października 2024 r. wszystkie rekordy za 2018 r. zostały zakończone. W przypadku rekordów za 2019 r. w trakcie wyjaśniania pozostaje tylko 6 rekordów w stosunku do jednego podatnika. Pozostałe rekordy za 2019 r. zostały wyjaśnione i zakończone. Za 2018 r. przedawniło się 519 rekordów. Przedawnione rekordy dotyczyły szacowanej kwoty 6,2 mln zł. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wskazał m.in. że 2018 r. był pierwszym rokiem, kiedy obowiązkiem składania plików JPK_VAT objęta została najliczniejsza grupa podatników, to jest mikroprzedsiębiorcy. Początkowe próby prawidłowego wypełniania tego obowiązku przez tę grupę podatników często obarczone były pomyłkami, co przełożyło się na liczby i kwoty rozbieżności związane ze zwykłymi pomyłkami nie mającymi wpływu na rozliczenie podatkowe. W związku z tym nie można jednoznacznie ocenić, że kwoty z przedawnionych rekordów miałyby wpływ na rozliczenia podatkowe podatników, których dotyczą przedawnione rozbieżności. Za lata 2020, 2021, 2022 nie przekazywano do dyrektorów izb administracji skarbowej zestawień z niezakończonymi rekordami ze względu na to, że w czerwcu 2024 r. została we WRO-SYSTEM-ie wprowadzona funkcjonalność archiwizacji raportów, która usprawnia monitorowanie niezakończonych rekordów z raportów. Funkcjonalność ta umożliwia wysyłanie bezpośrednio z aplikacji wiadomości e-mail do koordynatorów JPK_VAT w izbach administracji skarbowej z informacją o raporcie, w którym nie wszystkie rekordy zostały zakończone z prośbą o ich weryfikację w terminie miesiąca od otrzymania wiadomości. Jak dodał Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej e-maile automatyczne były wysyłane, co do zasady, z częstotliwością miesięczną. Od uruchomienia funkcjonalności pod koniec czerwca 2024 r. e-maile były wysłane w lipcu, sierpniu i wrześniu. Wysłane e-maile dotyczyły głównie raportów dotyczących okresów rozliczeniowych z 2019 r.

(akta kontroli: tom II str.54-55, 67)

Ministerstwo Finansów w badanym okresie przekazało również do podległych organów KAS 72 pogłębione analizy z wykorzystaniem danych z JPK_V7M oraz JPK_V7K (prowadzonych, w ramach analiz o których mowa w punkcie 1.2.3.). Analizy

zawierały listy 18,6 tys. podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości. Ministerstwo Finansów każdorazowo wskazywało oczekiwany termin przeprowadzenia weryfikacji i analiz przekazanych danych oraz przekazania informacji o wykorzystaniu wyników analiz. Według stanu na dzień 26 lipca 2024 r. w wyniku działań organów Krajowej Administracji Skarbowej nieprawidłowości stwierdzono w 14,4 tys. podmiotów, co dało średni poziom trafności typowań 77% (liczonej jako stosunek liczby podmiotów, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby podmiotów wytypowanych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej). W wyniku przeprowadzonych przez organy KAS działań, tj. 13,1 tys. czynności sprawdzających, 163 kontroli celno-skarbowych, 556 kontroli podatkowych, 56 postępowań podatkowych oraz 2642 czynności analitycznych stwierdzono uszczuplenia na łączną kwotę 184,3 mln zł (oraz kwotę 642,9 mln zł niewłaściwie zadeklarowanych nadwyżek podatku VAT z poprzednich okresów rozliczeniowych). Według stanu na dzień 19 listopada 2024 r. liczba złożonych korekt wynosiła 17,7 tys. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił m.in. że w procesie monitoringu efektów analitycznych zasadniczą kwestią jest badanie poprawności postawionych hipotez biznesowych zawartych w założeniach prowadzonych analiz w zakresie możliwości wystąpienia potencjalnych nieprawidłowości obejmujących przestrzeganie prawa podatkowego, a w konsekwencji wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Opracowane narzędzie analityczne (Moduł Zarządzania Analizami) wspomagało realizację zadań Departamentu. Umożliwia ono syntetyzowanie informacji zwrotnych do przekazanych analiz centralnych. W oparciu o te dane na potrzeby zadań realizowanych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej było możliwe potwierdzenie słuszności postawionych hipotez analitycznych oraz zebranie informacji w zakresie podjętych działań (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa).

(akta kontroli: tom II str. 68, 256-258 /pliki 3, 5/)

1.2.6. Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, który nie prowadził we własnym zakresie działalności analitycznej, korzystał głównie z analiz przygotowywanych przez centra kompetencyjne, tj.:

- a) 18 analiz przedmiotowych (obszarowych) realizowanych przez Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym „Cybercentrum” w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu (dalej: Cybercentrum) oraz jednostki wspierające, tj. Referat Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Toruniu i Wieloosobowe Stanowisko Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku. Efektem tych analiz były głównie wykazy zidentyfikowanych podmiotów potencjalnie naruszających przepisy o podatku VAT. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej poinformował, że monitorowanie wyników (efektów) czynności prowadzonych przez organy KAS, na podstawie analiz prowadzonych przez Cybercentrum oraz jednostki wspierające następuje w jednostkach je sporządzających. Analizy te, w większości przypadków, wynikają z wypracowywanych i uzgadnianych, od kilku lat, harmonogramów zadań i analiz do wykonania w poszczególnych latach. Dokumenty te zostały wspólnie wypracowane przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej oraz jednostki zwalczające przestępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym - na podstawie doświadczeń wszystkich uczestników oraz wyników monitorowania zasobów sieci Internet. W harmonogramach uwzględnione zostały obszary (tematy)

analiz o charakterze kompleksowym ukierunkowane na całościowe zdiagnozowanie obszarów potencjalnych nieprawidłowości, w stosunku do których istniało wysokie ryzyko wystąpienia nadużyć stanowiących zagrożenie dla prawidłowości wpływów finansowych do budżetu państwa. Tym samym, dla potrzeb realizacji zadań przez Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej nadrzędnym celem jest potwierdzenie lub wykluczenie danego obszaru jako źródła potencjalnych nieprawidłowości finansowych. Z przekazanych materiałów wynika, że Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej gromadził i monitorował informacje o efektach przedmiotowych analiz w powyższym celu.

- b) Analiz cyklicznych bądź doraźnych realizowanych przez Centrum Kompetencyjne Dział Centrum SENT w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach. Departament Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej wskazał, że analizy te były tylko częściowo ukierunkowane na podatek VAT, ponieważ zakres merytoryczny czynności analitycznych obejmował wyroby akcyzowe i analizy te ukierunkowane były przede wszystkim na działania obejmujące akcyzę. W ramach analiz prowadzone były miesięczne analizy (zawierające listy podmiotów, wobec których należy przeprowadzić kontrole celno-skarbowe) w zakresie podmiotów, u których występuje ryzyko podawania nieprawidłowych danych w zgłoszeniach SENT. Dyrektor Departamentu Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że nie monitorowano efektów analiz działalności podmiotów, u których występuje ryzyko podawania nieprawidłowych danych w zgłoszeniach SENT, pod kątem nieprawidłowości/uszczupień w podatku od towarów i usług. Opracowania te służyły bowiem wyłącznie dokonywanej na dalszym etapie weryfikacji podawania prawidłowych danych w zgłoszeniach SENT lub ryzyka niewywiązywania się z obowiązku posiadania stosownej koncesji. Analiza ta, na podstawie ww. zmiennych, prowadzi do czynności o charakterze prewencyjnym (zastrzeżenia w systemie i lista podmiotów wytypowanych do ew. kontroli). Dyrektor Departamentu Zwalczenia Przestępczości Ekonomicznej poinformował również, że przedmiotowe analizy prowadzone są od kwietnia 2024 r., natomiast informacje podsumowujące w tym zakresie zostaną przygotowane po zakończeniu roku kalendarzowego.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 76-90, 349-360, 364-377, 467-485 /pliki 2-103, 242-244, 363-367/)

1.2.7. Działalność analityczna w zakresie przeciwdziałania uszczupleniom w podatku od towarów i usług była również realizowana, w ramach wsparcia Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, przez Centrum Kompetencyjne w Obszarze Przeciwdziałania Oszustwom Podatkowym¹⁶, (dalej także: CK ds. karuzel podatkowych) działające w strukturze organizacyjnej Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie. Departament Nadzoru nad Kontrolami monitorował powyższą działalność analityczną CK ds. karuzel podatkowych przede wszystkim za pomocą kwartalnych sprawozdań z jego działalności. W poszczególnych sprawozdaniach była mowa m.in. o:

- dokonywaniu blokad rachunków bankowych w ramach czynności analitycznych ukierunkowanych na przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych;
- przekazywaniu do urzędów skarbowych informacji o podmiotach podejrzanych w ramach łańcuchów dostaw z wykorzystaniem znikającego podatnika;

¹⁶ W zakresie zarządzania procesem eliminacji oszustw zorganizowanych w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług (oszustw karuzelowych) oraz przeciwdziałania tym oszustwom.

- prowadzeniu monitorowania w ramach sieci Eurofisc (europejska sieć współpracy w zwalczaniu oszustw w podatku VAT) podmiotów uczestniczących w transakcjach karuzelowych;
- prowadzeniu analiz w ramach procedury celnej 4200 (tzw. procedury zawieszono VAT);
- monitorowaniu rozliczeń podmiotów, w stosunku do których istnieje ryzyko działań w szarej strefie, w szczególności z wykorzystaniem podmiotów prowadzących działalność na krajowych targowiskach i bazarach.

Obszar działania CK ds. karuzel podatkowych powołanego w 2019 r. początkowo obejmował teren całego kraju (w szczególności w zakresie zadań dotyczących podmiotów z list typowań potencjalnych znikających podatników oraz zadań wynikających ze współpracy w ramach Eurofisc). Z czasem jego obszar działania ograniczono do województwa mazowieckiego, np. od lipca 2019 r. przekazywano ww. listy typowań do realizacji wszystkim jednostkom KAS, a także w kwietniu 2023 r. podjęto decyzję, że polskie podmioty, które zostały zidentyfikowane w ramach współpracy w obszarze roboczym Eurofisc dotyczącym transakcji w obszarze środków transportu będą przekazywane do nadania im statusów wszystkim urzędom celno-skarbowym według właściwości, w tym Mazowieckiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Warszawie.

Z wyjaśnień Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wynika, że z uwagi na bardzo duży wolumen danych wygenerowanych już na pierwszych listach typowań na podstawie danych za marzec 2019, w celu podjęcia szybkich i sprawnych działań wobec podmiotów podejrzanych o udział w oszukańczych transakcjach, ówczesny Dyrektor tego Departamentu podjął decyzję o rezygnacji z pierwotnie planowanego przekazywania całych list do realizacji wyłącznie CK ds. karuzel podatkowych. Decyzja o zaangażowaniu wszystkich urzędów celno-skarbowych w podejmowanie działań wobec podmiotów z ww. list wynikała z faktu, że jednostki te nie są ograniczone właściwością miejscową ani rzeczową i mogą podejmować działania w stosunku do podmiotów z terenu całego kraju. Decyzja ówczesnego kierownictwa Departamentu dotycząca przekazywania zidentyfikowanych polskich podmiotów w ramach współpracy w obszarze roboczym Eurofisc obejmującym transakcje w obszarze środków transportu, do realizacji wszystkim urzędom celno-skarbowym, również była podyktowana koniecznością szybkiego i sprawnego podejmowania działań. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła również, że przyjęta formuła realizacji ww. zadań przez wszystkie urzędy celno-skarbowe spełniła założenia szybkiego podejmowania działań i nie wymagała przy tym angażowania dodatkowych środków (w tym finansowych) do wzmocnienia zasobów CK ds. karuzel podatkowych. Dodatkowo Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przekazała, że w ramach zadań o charakterze ogólnokrajowym centrum to m.in. typuje podmioty, które nie posiadają rachunków bankowych oraz przekazuje do właściwych urzędów skarbowych informacje na temat podmiotów dokonujących podejrzanych operacji dotyczących tzw. szybkiej rotacji pieniądza.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 64-75, 299-304, 328-339, 364-377, 439-444, 460-466, 467-485 /pliki 2-103, 344-347, 357-362, 461-466/)

1.2.8. Liczba analiz dotyczących podatku od towarów i usług prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej (obejmująca 132 grupowe analizy STIR oraz 43 analizy obejmujące typowanie podmiotów podejrzewanych o inne nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych) w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2024 r. utrzymywała się na zbliżonych poziomach w poszczególnych półroczach 2022-2023 i I półroczu 2024 r. Podobnie analizy dotyczące podatku od towarów i usług realizowane przez Cybercentrum były w kontrolowanym okresie prowadzone w porównywalnym zakresie i ze zbliżoną intensywnością.

Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej poinformował, że Departament prowadził i prowadzi czynności analityczne w różnych obszarach, w tym w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług. Do wyłącznej kompetencji Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej należy organizacja pracy analitycznej na poziomie centralnym uwzględniająca m.in. potrzeby zgłaszane przez Kierownictwo Resortu¹⁷, które warunkują priorytetyzację kolejności realizacji szczegółowych tematów analiz centralnych. Biorąc pod uwagę należytą dbałość o jakość i efektywność procesu analitycznego w tym zakresie uwzględniane są różne aspekty m.in. czynniki makroekonomiczne, stopień realizacji budżetu państwa w poszczególnych obszarach dochodów państwa, zakres dostępnych i możliwych do pozyskania danych, dostępność zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tematu analitycznego.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej poinformował, że analizy przygotowywane przez Cybercentrum oraz jednostki wspierające odnoszą się do całokształtu zadań (obszarów) wykonywanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Dlatego też, przykładowo w 2024 roku, w ramach corocznie uzgadnianych harmonogramów zadań do wykonania przez poszczególne jednostki zwalczające przestępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznymi, poza analizami dotyczącymi obszaru podatku od towarów i usług, prowadzone są analizy dotyczące równie istotnych dla państwa i obywateli obszarów m.in. zwalczania przestępczości hazardowej oraz podatku akcyzowego. Mając na uwadze powyższe, ukierunkowanie prowadzonych analiz na jeden z podatków, przy stałej obsadzie kadrowej i możliwościach, wpływałoby w sposób niekorzystny na inne obszary pozostające w ustawowym zainteresowaniu organów KAS.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 100-119, 361-363, 402-413, 467-485 /pliki 2-103, 110-116, 247-252, 389-392/)

1.2.9. Działania KAS zmierzające do zwalczania i eliminowania faktycznych podmiotów (osób) będących źródłem zjawiska tzw. „sprzedaży kosztów/pustych faktur”¹⁸ za pośrednictwem stron internetowych, jak wskazał Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej są działaniami złożonymi i czasochłonnymi oraz nie prowadzą do ustalenia sprawcy czynu zabronionego. Próby ustalenia faktycznych osób zajmujących się sprzedażą kosztów przez Internet były podejmowane w latach poprzedzających kontrolowany okres. Z uwagi na powyższe, położono nacisk na prewencyjne oddziaływanie w tym obszarze polegające na blokadzie zamieszczonych ofert (zgodnie z przyjętą procedurą). W ramach monitorowania poziomu zagrożenia związanego ze sprzedażą fikcyjnych faktur za pośrednictwem stron internetowych w 2017 r. w Krajowej Administracji Skarbowej została opracowana i wdrożona procedura działań zmierzających do wyeliminowania z obrotu gospodarczego zjawiska sprzedaży kosztów/optimalizacji podatkowej/pustych faktur obejmująca m.in. kierowanie do hostnigodawcy wezwania do niezwłocznej blokady dostępu do treści oferty sprzedaży kosztów/optimalizacji podatkowej/pustych faktur. Podmiotem odpowiedzialnym za kierowanie wezwania jest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy. Pomocniczo procedura przewidywała również wnioskowanie do ogłoszeniodawcy o usunięcie treści oferty, a w przypadku braku reakcji hostingodawcy poinformowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości

¹⁷ Według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, przez Kierownictwo Resortu w sposób nieudokumentowany były zgłaszane potrzeby przeprowadzenia analiz w konkretnych obszarach/tematach pozostających we właściwości zadań departamentu. Dotyczyły one na przykład przeprowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej analiz w obszarze gastronomii, w zakresie obszarów mogących mieć związek z realizacją wpływów z VAT oraz dot. wpływu tarcz antyinflacyjnych na dochody z VAT.

¹⁸ Wprowadzanie do obrotu dokumentów księgowych (faktur) zaświadczających o sprzedaży, która w rzeczywistości nie miała miejsca.

Ekonomicznej poinformował, że z uwagi na ujawnioną liczbę ofert „sprzedaży kosztów” (od 2018 roku zdiagnozowano ponad 6 tys. tego rodzaju ofert), złożoność i czasochłonność tego typu ustaleń, nieprowadzącą do ustalenia sprawcy czynu zabronionego, zgodnie z przyjętą procedurą, położono nacisk na prewencyjne oddziaływanie w tym obszarze polegające na blokadzie zamieszczonych ofert. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że czynności prowadzone w ramach ww. procedury mają wyłącznie charakter analityczny i dlatego Departament ten nie posiada danych dotyczących liczby postępowań mających na celu ustalenia sprawców czynu zabronionego w obszarze „sprzedaży kosztów/pustych faktur” oraz ile z nich zakończyło się ustaleniem tych sprawców. Poinformował również, że komórka dochodzeniowo-śledcza wchodząca w skład struktury organizacyjnej Cybercentrum prowadzi postępowanie, które zostało wszczęte w sierpniu 2017 roku przez Prokuraturę Regionalną we Wrocławiu i dotyczy wykorzystywania danych osobowych oraz danych podmiotu gospodarczego, bez ich zgody, w celu sprzedaży „pustych” faktur. Na podstawie informacji posiadanych przez Departament w śledztwie dotychczas został ustalony jeden podejrzany.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej poinformował również, że wyszukiwanie ofert sprzedaży kosztów (pustych faktur) to proces ciągły i systematyczny, oparty jest na mechanizmie przeszukiwania zasobów internetowych. Raporty ze statystyk, w cyklach miesięcznych, przekazywane są do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej. Wynika z nich, że w latach 2022-2023 i w I półroczu 2024 r. zablokowano odpowiednio 1039, 609 i 220 ogłoszeń oferujących w sieci Internet sprzedaż kosztów (pustych faktur). Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej przekazał, że intensywność działań prowadzonych przez KAS w obszarze usuwania ogłoszeń dotyczących sprzedaży kosztów (pustych faktur) nie uległa zmniejszeniu. Monitoring i wyszukiwanie penalizowanych treści prowadzone jest stale i systematycznie przez dedykowaną do tego celu jednostkę KAS. O niższej liczbie usuwanych ogłoszeń decyduje coraz mniejsza liczba takich ogłoszeń w Internecie. Z informacji przekazanych przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wynika również, że malejący trend w zakresie liczby blokowanych ogłoszeń, jest spowodowany m.in. malejącą liczbą takich ogłoszeń pojawiających się w sieci, działaniami polegającymi na wyszukiwaniu ofert „sprzedaży kosztów” oraz wysyłaniu do hostingodawców stosownych zawiadomień i żądań, czego efektem było m.in. podniesienie świadomości hostingodawców w zakresie treści, które użytkownicy zamieszczają na ich stronach, wprowadzeniem przez hostingodawców wewnętrznego monitoringu oraz filtrów uniemożliwiających zamieszczanie na ich stronach ogłoszeń z penalizowanymi treściami, wzrostem świadomości wśród ogłoszeniodawców o działaniach Krajowej Administracji Skarbowej dotyczących monitorowania i usuwania tego typu ogłoszeń, a także ogólnym wzrostem świadomości i wiedzy w społeczeństwie, że handel „pustymi” fakturami jest niezgodny z prawem.

Zastępca Dyrektora Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w kwestii współpracy z Policją lub innymi służbami oraz pozyskiwania ekspertów w celu wsparcia działań KAS zmierzających do zwalczania podmiotów będących źródłem zjawiska sprzedaży kosztów/ pustych faktur za pośrednictwem stron internetowych, przekazał że Krajowa Administracja Skarbowa oraz umiejscowiona w strukturze organizacyjnej Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu jednostka zwalczająca przestępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym, w ramach prowadzonego monitoringu sieci Internet pod kątem eliminowania ofert sprzedaży faktur (sprzedaży kosztów), posiada wykwalifikowaną kadrę z wieloletnim doświadczeniem w czynnościach prowadzonych w środowisku elektronicznym. Zastępca Dyrektora Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej podał również, że niezależnie od powyższego, Departament

monitoruje stany kadrowe i prowadzi rozmowy w ramach właściwych komórek organizacyjnych MF w celu zwiększenia obsady etatowej komórek zwalczających przestępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym. Ponadto podał, iż w 2024 r. rozpoczęto pilotażowo współpracę z komórką operacyjno-rozpoznawczą w celu identyfikacji uczestników procederu sprzedaży kosztów/ pustych faktur za pośrednictwem stron internetowych.

(akta kontroli: tom I str. 100-119, 292-298, 343-345, 364-377, 467-485 /pliki 110-116/)

1.2.10. W Ministerstwie Finansów były prowadzone działania analityczne ukierunkowane na monitorowanie podmiotów zobowiązanych do posiadania kas rejestrujących. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadził analizę podatników, którzy zarejestrowali wirtualne kasy rejestrujące i którzy nie przesyłali danych do Centralnego Repozytorium Kas. Za okres styczeń – czerwiec 2023 r. wytypowano 112 podatników (wg stanu na dzień 25 lipca 2024 r. w 109 podmiotach zakończono weryfikację). Prawidłowość typowań potwierdziły działania organów Krajowej Administracji Skarbowej w 101 przypadkach, a stwierdzone uszczuplenia w dochodach budżetu państwa wyniosły 143,6 tys. zł.

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadził również analizę w zakresie weryfikacji obowiązku ewidencjonowania na kasach online w okresie styczeń-marzec 2023 roku. Wytypowano 122 podmioty, a wg stanu na dzień 4 października 2024 r. w 120 podmiotach zakończono weryfikację. Prawidłowość typowań została potwierdzona w 101 przypadkach, a stwierdzone uszczuplenia w dochodach budżetu państwa wyniosły 20,5 tys. zł.

Departament Nadzoru nad Kontrolami przeprowadził w 2023 r. analizę działań organów podatkowych podejmowanych jako następstwo nabyci sprawdzających zrealizowanych w latach 2022-2023. W następstwie analizy, Departament Nadzoru nad Kontrolami wytypował podmioty, które w latach 2022-2023, otrzymały w drodze kilku nabyci sprawdzających mandaty karne związane z nieewidencjonowaniem sprzedaży za pomocą kas rejestrujących, wobec których nie zostały podjęte działania organów podatkowych zmierzające do określenia prawidłowej podstawy opodatkowania. Wyniki analizy Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, w postaci listy podmiotów, w których przeprowadzono nabycia sprawdzające zakończone mandatem, a nie zostały poddane kontroli podatkowej VAT w latach 2022-2023, przekazane zostały w grudniu 2023 r. do izb administracji skarbowej do szczegółowej analizy wskazanych podmiotów i podjęcia dalszych działań w celu określenia podstawy opodatkowania w prawidłowej wysokości. Na podstawie informacji przekazanych przez izby administracji skarbowej, Departament Nadzoru nad Kontrolami ustalił, iż spośród 220 poddanych ocenie podmiotów, urzędy skarbowe w 164 przypadkach przeprowadziły analizy, co stanowi 75% wszystkich wskazanych podmiotów. Według stanu na koniec lipca 2024 r. w 36 podmiotach analiza była w toku (16%), a w 20 podmiotach analiza nie została przeprowadzona (9%). Według stanu na dzień 8 listopada 2024 r., w wyniku dokonanych przez urzędy skarbowe analiz:

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

(akta kontroli: tom II str. 175)

W ramach monitorowania poziomu wypełniania przez podatników obowiązków posiadania kasy rejestrującej przez podmioty do tego zobowiązane, Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej prowadził analizy, których wyniki były

wykorzystywane w koordynowanych działaniach w ramach operacji ponadregionalnych nadzorowanych, do których należały m.in.: operacje C., prowadzone cyklicznie od 2021 r., mające na celu zweryfikowanie realizacji obowiązku posiadania kas rejestrujących online przez podatników do tego obowiązanych oraz operacje L., prowadzone corocznie od 2021 roku mające na celu ustalenie skali występowania przypadków niezgłoszenia kasy on-line, przez przedsiębiorców zobowiązanych; zwiększenie stopnia świadomości usługodawców, a w konsekwencji stopnia ewidencjonowania obrotu za pośrednictwem kas fiskalnych online przez tych przedsiębiorców; zwiększenie stopnia prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych; zmniejszenie luki podatkowej; zapewnienie uczciwej konkurencji; wspieranie rzetelnych podatników; budowanie świadomości prawnopodatkowej społeczeństwa; prewencja – w dłuższej perspektywie. W ramach przygotowań do działań w operacji ponadregionalnej C., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu pełniący funkcję koordynatora ponadregionalnego, dokonywał typowania centralnego oraz podziału zestawień zawierających wskazania konkretnych podmiotów, prowadzących działalność gospodarczą w branży objętej planem danej odsłony operacji, przewidzianych do zweryfikowania w ramach działań kontrolnych. Przygotowane zestawienia przekazywane były właściwym dyrektorom izb administracji skarbowej, którzy po wstępnej analizie materiałów przekazanych przez koordynatora operacji, kierowali je do realizacji właściwym jednostkom organizacyjnym oraz ewentualnych dodatkowych typowań (lokalnych) na podstawie przyjętych centralnie założeń, na podstawie posiadanych własnych informacji.

W ramach przygotowań do działań w operacji ponadregionalnej L., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi pełniący funkcję koordynatora ponadregionalnego dokonywał opracowania szczegółowego planu operacji, oraz nadzorował jej przebieg. W ramach tych przygotowań nie dokonywano typowania konkretnych podmiotów, a działania ukierunkowane były na podmioty prowadzące ewidencję sprzedaży towarów i usług przy zastosowaniu kas rejestrujących, w szczególności podatników działających całorocznie lub sezonowo w miejscach o nasilonym ruchu turystycznym, niekiedy działania ukierunkowane były na konkretne wydarzenia i lokalizacje.

Realizowane od 2021 r. przez Krajową Administrację Skarbową czynności weryfikacyjne u przedstawicieli poszczególnych branż w ramach operacji ponadregionalnych C., wykazały niską świadomość przedsiębiorców w zakresie zmieniających się przepisów podatkowych. Pomimo, że czynności były prowadzone każdorazowo – w znacznych odstępach czasu od wejścia ww. obowiązku, dając jednocześnie zobowiązanym czas na dostosowanie się do zmieniających przepisów, nadal ujawniane były przypadki braku wymiany kas rejestrujących na kasy on-line. W związku z powyższym działania w tym obszarze kontynuowane były w ramach kolejnych odsłon operacji ponadregionalnych.

Dotychczasowe odsłony operacji C. zostały przeprowadzone wobec podmiotów świadczących m.in. usługi: naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów, sprzedaży węgla, bryketu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych (odsłona 2), związane z żyżywieniem wyłącznie świadczonym przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo (odsłona 3), związane z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu (odsłona 4), fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetyczne (odsłona 5), krótkotrwałego zakwaterowania (odsłona 6), branża budowlana.

W ramach realizowanych w latach 2022 – IX 2024 r. ww. operacji liczba podmiotów objętych czynnościami weryfikacyjnym wyniosła łącznie 28,7 tys., liczba ujawnionych

nieprawidłowości wyniosła 4,4 tys., liczba nałożonych mandatów 2,1 tys., kwota nałożonych mandatów 2623,4 tys. zł.

W ramach operacji L. w 2022 r. zweryfikowano 111,9 tys. podmiotów, w wyniku ujawnionych nieprawidłowości nałożono 15,2 tys. mandatów karnych na łączną kwotę 18 699,7 tys. zł, dodatkowo skierowano 859 wniosków do komórek karnych skarbowych. Skuteczność operacji rozumiana, jako porównanie liczby wystawionych mandatów oraz liczby odstąpienia od nałożenia kary grzywny w drodze mandatu w stosunku do liczby obiektów poddanych weryfikacji (w skali kraju wyniosła 14%).

W ramach operacji L. w 2023 r. zweryfikowano 60,8 tys. podmiotów w wyniku których nałożono 8,3 tys. mandatów karnych na łączną kwotę 12 562,2 tys. zł, dodatkowo skierowano 130 wniosków do komórek karnych skarbowych (skuteczność operacji rozumiana, jako porównanie liczby ujawnionych nieprawidłowości - wystawionych mandatów oraz liczby odstąpienia od nałożenia kary grzywny w drodze mandatu, w stosunku do liczby podjętych działań w skali kraju wyniosła 16%).

W celu weryfikacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w 2022 r. organy KAS dokonały 307,0 tys. weryfikacji realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych, w tym 56,5 tys. nabyć sprawdzających, w trakcie których nałożono 13,5 tys. mandatów karnych na łączną kwotę 18,2 mln zł; ponad 27,2 tys. kontroli celno-skarbowych, w trakcie których nałożono ponad 10,9 tys. mandatów karnych na łączną kwotę prawie 12,2 mln zł (nieprawidłowości stwierdzono w 10,9 tys. przypadkach – ok. 40%).

W 2023 r. przeprowadzono ponad 58,3 tys. nabyć sprawdzających, w trakcie których nałożono ponad 13 tys. mandatów karnych na łączną kwotę prawie 19,2 mln zł (nieprawidłowości stwierdzono w 13,9 tys. przypadkach – ok. 24%); ponad 30 tys. kontroli celno-skarbowych, w trakcie których nałożono ponad 10,8 tys. mandatów karnych na łączną kwotę ponad 16,8 mln zł (nieprawidłowości stwierdzono w 11,3 tys. przypadkach – ok. 38%) oraz 114,8 tys. czynności mandatowych.

W I półroczu 2024 r. przeprowadzono ponad 26,8 tys. nabyć sprawdzających, w trakcie których nałożono prawie 7 tys. mandatów karnych na łączną kwotę prawie 7,8 mln zł (nieprawidłowości stwierdzono w 5,9 tys. przypadkach – ok. 22%); ponad 15,6 tys. kontroli celno-skarbowych, w trakcie których nałożono ponad 6,7 tys. mandatów karnych na łączną kwotę ponad 11,5 mln zł (nieprawidłowości stwierdzono w 6,9 tys. przypadkach – ok. 44%) oraz 44,8 tys. czynności mandatowych.

(akta kontroli: tom II str. 11-13, tom III str. 34 plik 741)

1.2.11. W okresie 2022 r. - I półrocze 2024 r. w Ministerstwie Finansów monitorowano poziom korzystania przez podatników z uprawnienia do zwolnienia podmiotowego z VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁹ (dalej także: ustawa o VAT), również w kontekście dokonywania przez podmioty korzystające z takiego zwolnienia: importu usług, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Departament Nadzoru nad Kontrolami zlecił w dniu 19 lipca 2023 r. Naczelnikowi Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu przeprowadzenie analizy obszaru świadczenia usług transportu osób i żywności z wykorzystaniem aplikacji przez podmioty bez rejestracji do podatku VAT, a następnie przekazanie wyników tej analizy wraz z wytypowanymi podmiotami do właściwych dyrektorów izb administracji skarbowej celem podjęcia dalszych czynności. Organy podatkowe podjęły działania wobec wszystkich podmiotów (51). Według informacji na dzień 20 sierpnia 2024 r. m.in.:

- w przypadku siedmiu podmiotów działania zostały zakończone na etapie czynności analitycznych, a w jednym przypadku były w toku;

¹⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 361, ze zm.

- wobec 33 podmiotów wszczęto czynności sprawdzające; 26 było w toku, a w siedmiu przypadkach zostały one zakończone – stwierdzono uszczuplenia podatkowe w kwocie 51,3 tys. zł;
- wszczęta została jedna kontrola celno-skarbowa (w toku);
- przeprowadzono kontrolę celno-skarbową kasy rejestrującej, w wyniku której wystawiono mandat karny w wysokości 10 tys. zł;
- wszczęto kontrolę podatkową wobec ośmiu podmiotów (siedem było w toku, jedna została zakończona ustaleniem uszczuplenia podatkowego w kwocie 63,2 tys. zł).

(akta kontroli: tom II str. 167)

Pracownicy Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w IV kwartale 2023 r. przeprowadzili analizę podmiotów, będących podatnikami CIT i korzystających prawdopodobnie ze zwolnienia podmiotowego w VAT, które w złożonych zeznaniach o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej starty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2022 osiągnęły przychód powyżej 200 tys. złotych. W wyniku dokonanych czynności analitycznych przygotowano zestawienie „Analiza podmiotów bez otwartego obowiązku w VAT z przychodem w CIT za 2022 r. powyżej 200 tys. zł”, które w styczniu 2024 r. przekazano do realizacji podległym jednostkom KAS. Do weryfikacji wytypowano 85 podmiotów. Według stanu na dzień 27 listopada 2024 r. organy KAS przeprowadziły 76 czynności sprawdzających, zakończona została jedna kontrola podatkowa a wartość uszczuplenia wyniosła 605,6 tys. zł.

(akta kontroli: tom II str. 14, 248)

Jednostki nadzorowane przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w zakresie swojej właściwości realizowały działania analityczne i kontrolne, ukierunkowane na prawidłowość korzystania przez podatników z uprawnienia do zwolnienia podmiotowego z VAT na podstawie art. 113 z ustawy o podatku od towarów i usług. Do podległych jednostek KAS skierowano w badanym okresie 10 pism z wytypowanymi podmiotami do weryfikacji. Z przedstawionych przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej materiałów o częściowych rezultatach weryfikacji, wynikało, że do weryfikacji wytypowano ponad 300 podmiotów a według posiadanych przez ten Departament informacji na dzień 7 października 2024 r., w stosunku 147 podjęto działania weryfikacyjne (czynności sprawdzające, kontrole), w których ustalenia wyniosły 7 mln zł. Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nie posiadał pełnych informacji na temat skuteczności prowadzonych typowań oraz efektów działań podjętych przez podległe jednostki.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił w szczególności, że monitorowanie wyników (efektów) czynności prowadzonych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, na podstawie analiz prowadzonych przez Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym „Cybercentrum” (Opolski Urząd Celno-Skarbowy w Opolu) oraz jednostki wspierające należy do jednostek je sporządzających. Niezależnie od powyższego wyniki monitorowania czynności, prowadzonych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie przekazywanych analiz, omawiane są m.in. na cotygodniowych spotkaniach m.in. z dyrektorami (zastępcami) izb administracji skarbowej oraz naczelnikami (zastępcami) urzędów celno-skarbowych, nadzorującymi wykonywanie zadań przez jednostki zwalczające przestępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym. Podczas prowadzonych spotkań m.in. omawiane są kwestie realizacji bieżących zadań i ich efektywności na podstawie informacji zwrotnych z organów Krajowej Administracji Skarbowej. Jak dodatkowo wyjaśnił Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej analizy przygotowywane przez jednostki zwalczające przestępczość ekonomiczną

w środowisku elektronicznym poza aspektem fiskalnym (założenie potencjalnych wyników finansowych, np. analizy poprzedzające operacje ponadregionalne K. mają także za zadanie zdiagnozowanie nowych obszarów (ryzyk), w których mogą występować nieprawidłowości leżące w kręgu zadań Krajowej Administracji Skarbowej. Dlatego też, nie wszystkie analizy mogą przynosić efekty finansowe. Przykładem takiej była analiza dotycząca „Identyfikacji podmiotów świadczących usługi w zakresie ściągania długów oraz w zakresie nabywania wierzytelności. Identyfikacja potencjalnych naruszeń obowiązku rejestracji do podatku od towarów i usług (VAT)”. Według przedstawionych informacji, w 6,6 tys. wytypowanych podmiotach nie stwierdzono żadnych istotnych nieprawidłowości. Jak wskazał Dyrektor Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej, wyżej wymieniona analiza stanowiła część działań prowadzonych w formule analiz obszarowych, które polegają na zbudowaniu bazy podmiotów do dalszych czynności analitycznych prowadzonych już na poziomie innych organów Krajowej Administracji Skarbowej. Z uwagi na brak jednoznaczności charakteru prowadzonej działalności gospodarczej opisanej przy pomocy kodu PKD, wytypowane pule zawierały m.in. również podmioty niezarejestrowane jako podatnicy podatku od towarów i usług, dla których dopiero przeprowadzenie pogłębionej analizy na poziomie urzędów skarbowych było przesłanką określenia ustawowego obowiązku rejestracji. Opracowania zrealizowane w formule analiz obszarowych, z uwagi na istnienie atrybutów opisujących podmioty i charakter ich działalności, które wykraczają poza możliwości jednostki prowadzącej działania w trybie odmiennym od czynności realizowanych przez jednostki terenowe, nie miały charakteru typowania podmiotowego – opierały się na zbudowaniu bazy podmiotów do dalszych czynności analitycznych na poziomie poszczególnych organów Krajowej Administracji Skarbowej (dyrektorów izb administracji skarbowej; naczelników urzędów skarbowych). Jak dodał Dyrektor Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej, uzyskiwane wyniki końcowe prowadzonych czynności podlegają szczegółowej analizie zarówno na szczeblu jednostek zwalczających przystępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym, jak i w Departamencie Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej. W przypadku, gdy wyniki danej analizy nie wykazują istnienia ryzyka lub nie przynoszą efektów – analizy takie nie są kontynuowane, natomiast analizy mające w perspektywie lub przynoszące wyniki finansowe są kontynuowane (analizy poprzedzające operacje ponadregionalne K.) lub powtarzane (np. analiza dotycząca podmiotów dokonujących sprzedaży na wybranym portalu, które mogłyby przekroczyć ustawowy limit przychodów ze sprzedaży obligujący do rejestracji w podatku od towarów i usług). Jednocześnie wszystkie informacje zwrotne o wynikach czynności podejmowanych na podstawie przygotowanych analiz stanowią jeden z głównych elementów wpływających na ewentualne wprowadzanie modyfikacji algorytmów typowania, w tym typowania podmiotów i założeń do typowania.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej wskazał, że na podstawie dotychczasowych doświadczeń, Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej rozważa w 2025 roku wprowadzić modyfikację tzw. harmonogramu zadań na dany rok, poprzez wprowadzenie do niego zwiększonej liczby zadań operacji ponadregionalnych przygotowywanych przez poszczególne jednostki zwalczające przystępczość ekonomiczną w środowisku elektronicznym. Takie rozwiązanie pozwoliłoby na efektywniejsze wykorzystanie zasobów kadrowych, zwiększałoby możliwości – tych jednostek - monitorowania czynności prowadzonych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz wskazywałoby potencjalne efekty finansowe w stosunkowo krótkim czasie od podjęcia danych czynności.

(akta kontroli: tom II str. 75-79, 84-89)

Do efektów niefinansowych prowadzonych działań w przypadku operacji K. w ocenie Dyrektora Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej należały efekty

prewencyjne oraz efekty ochrony środowiska. Ponadto, w ocenie Dyrektora, w przypadku wspomnianej kolejnej analizy, efektem było zbudowanie bazy podmiotów, (potencjalnie) wykonujących działalność w zakresie ściągania długów oraz nabywania wierzytelności.

(akta kontroli: tom II str. 252-255)

Więcej na ten temat przedstawiono w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

1.3. Szef KAS gromadził informacje otrzymywane od dyrektorów izb administracji skarbowej oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w obszarze VAT.

Do Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wpływały tzw. studia przypadku (*Case study*) dot. zidentyfikowanych obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych dot. VAT. Studia przypadku były najczęściej przekazywane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (97 z 115 przypadków ogółem). Spośród 97 przypadków, 76 dotyczyło zagadnień związanych z inwestycjami realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego (głównie gminy), w których Szef KAS zidentyfikował przypuszczalne nadużycie prawa (o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT) lub chęć osiągnięcia korzyści podatkowych (odliczenie podatku naliczonego w pełnej wysokości), których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej poinformował, że informacje przesyłane w zakresie studiów przypadku są dystrybuowane do wszystkich izb administracji skarbowej. Jednocześnie są one wykorzystywane przy przeglądach ryzyk, a ponadto niektóre z nich omawiane są w ramach organizowanych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej cyklicznych spotkań z jednostkami KAS.

Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej nie przeprowadził w związku z otrzymaniem powyższych sygnałów, analizy rozliczeń VAT przez jednostki samorządu terytorialnego, w tym analizy dotyczącej kształtowania się zwrotów VAT dla jednostek samorządu terytorialnego. Szerzej zostało to przedstawione w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej otrzymywał i omawiał informacje o zagrożeniach i mechanizmach nieprawidłowości dotyczących podatku VAT w trakcie cyklicznych telekonferencji przedstawiciela kierownictwa Departamentu z przedstawicielami Cybercentrum oraz jednostek wspierających. W kontrolowanym okresie tego typu informacje pojawiły się w dwóch przypadkach i w ich wyniku przeprowadzone zostały analizy dotyczące prawidłowości rozliczania podatku VAT przez podmioty dokonujące sprzedaży na portalach sprzedażowych.

Ponadto w okresie objętym kontrolą, do Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej od dyrektorów izb administracji skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęło siedem wniosków o wszczęcie identyfikacji/przegląd ryzyka (WIR) w obszarze VAT. Wszystkie powyższe wnioski były przedmiotem analiz Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Efektem przeprowadzonej analizy były raporty z analizy przedmiotowej ryzyka, które zawierały m.in. ocenę ryzyka (wartość ryzyka), wnioski oraz opis dot. możliwych do wykorzystania algorytmów typowania podmiotów pod kątem weryfikacji prawidłowości realizowania przez nie obowiązków podatkowych. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej poinformował, że algorytmy typowania ustalone w ramach powyższych analiz mają charakter fakultatywny. Mogą one być wykorzystywane przez izby administracji skarbowej, jednakże nie na zasadzie obligatoryjności. Z tego też powodu nie dokonywano badania wykorzystania tych algorytmów.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 120-133, 249-253, 424-432, 467-485 /pliki 2-103, 117-126, 319-326/)

Informacje sygnałne o potencjalnych zagrożeniach i mechanizmach nieprawidłowości dotyczących podatku akcyzowego z izb administracji skarbowej oraz urzędów celno-skarbowych wpływały głównie do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej. W kontrolowanym okresie wpłynęło 14 takich informacji, które dotyczyły głównie wątpliwości jednostek dot. wykładni oraz stosowania przepisów prawa dot. podatku akcyzowego, w tym z obszaru wyrobów alkoholowych i tytoniowych oraz kwestii dot. klasyfikacji akcyzowej wyrobów. Po przeanalizowaniu zgłaszanych wątpliwości, Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej przekazywał do jednostek organizacyjnych KAS, głównie izb administracji skarbowej lub urzędów celno-skarbowych, pisma zawierające wyjaśnienia lub wytyczne dot. postępowania w analizowanych przypadkach.

Ponadto do Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wpłynęło pismo z Izby Administracji Skarbowej w Katowicach dotyczące zagrożenia unikania opodatkowania akcyzą samochodów osobowych. Po przeprowadzonej analizie zagadnienia, Departament Nadzoru nad Kontrolami skierował do wszystkich izb administracji skarbowej celem przekazania podległym naczelnikom urzędów skarbowych, właściwym w zakresie podatku akcyzowego, informację o obszarach ryzyka dotyczących unikania opodatkowania akcyzą samochodów osobowych wraz z dalszymi wytycznymi dot. postępowania w tej kwestii.

(akta kontroli: tom I str. 23-36, 200-220, 389-394, 467-485 /pliki 162-193, 217-223/)

1.4. W latach 2022-2023 wzrosły dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego. Wyniosły one odpowiednio 79 773,4 mln zł (o 5,2% więcej niż w 2021 r.) i 84 798,8 mln zł (o 6,3% więcej niż w 2022 r.). W I półroczu 2024 r. dochody budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego wyniosły 41 991,7 mln zł (o 5,9% więcej niż w I półroczu 2023 r.), a po III kw. 2024 r. wyniosły 65 808,5 mln zł (o 6,8% więcej niż po III kw. 2023 r.).

Dochody z tytułu podatku akcyzowego od alkoholu etylowego w 2023 r. wyniosły 9904,7 mln zł i były niższe o 5,3% niż w 2022 r., a w I połowie 2024 r. (4379,6 mln zł) były wyższe o 0,4% wobec I półrocza 2023 r. (4364,1 mln zł). Dochody te po III kw. 2024 r. wyniosły 6767,3 mln zł (o 2,8% więcej niż po III kw. 2023 r.). Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych wynika, że mimo corocznych podwyżek stawek akcyzy dla wyrobów akcyzowych będących używkami, co sprzyjało zwiększeniu dochodów z akcyzy od tych wyrobów, na niewielki wzrost w I półroczu 2024 r. dochodów z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego wpłynął spadek jego konsumpcji, na co wpływ miało zmniejszenie dostępności cenowej tych wyrobów oraz rosnące koszty życia, które nie pozostają bez wpływu na wydatki gospodarstw domowych, a także zmiany w nastawieniu do konsumpcji alkoholu (coraz popularniejsza konsumpcja bezalkoholowych piw i win).

W Ministerstwie Finansów analizowano dostępne dane o kształtowaniu się wykonania dochodów z podatku akcyzowego ogółem i w poszczególnych grupach wyrobów.

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

(akta kontroli: tom I str. 23-36, 326-327, 433-438, 452-459, 467-485 /pliki 162-193, 397-400/, 502-504)

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

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

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

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

W 2022 r. z rejestru podatników VAT wykreślono 286,3 tys. podmiotów (o 10,5% mniej niż w 2021 r.), w 2023 r. wykreślono 291,6 tys. podmiotów (o 1,8% więcej niż w 2022 r.), a w I półroczu 2024 r. 156,0 tys. podmiotów (o 16,5% więcej niż w I półroczu 2023 r.). Najczęściej wykreślano podmioty w związku z zaprzestaniem wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu²⁰. Dotyczyło to 182 tys. podmiotów w 2022 r., 177,2 tys. w 2023 r. oraz 80,2 tys. w I półroczu 2024 r. Drugą najczęstszą przyczyną wykreśleń było zawieszenie działalności gospodarczej (art. 96 ust. 9a pkt 1), które wystąpiło odpowiednio w 74,3 tys., 79,2 tys. oraz 54,8 tys. przypadków.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 314-317, 433-438, 467-485 /pliki 2-103, 397-408/)

Departament Poboru Podatków monitorował średni czas zwrotów VAT ogółem. W I półroczu 2022 r. wyniósł on 40 dni, w II półroczu 2022 r. 41 dni, w I półroczu 2023 r. 43 dni, w II półroczu 2023 r. 40 dni, a w I półroczu 2024 r. 38 dni.²¹ Dla zwrotów realizowanych w ramach procesu AUTO_ZWROT, w całym tym okresie wynosił średnio rocznie 12 dni.

(akta kontroli: tom I str. 37-50, 467-485 /pliki 253-304/, tom II str. 99)

Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków należy zauważyć, że średni czas zwrotów w okresach wskazanych jest dużo niższy niż podstawowy termin zwrotu VAT. Decyzja w zakresie dokonania zwrotów w terminie wcześniejszym od terminu określonego w ustawie leży w gestii organu podatkowego. Jednocześnie, Departament Poboru Podatków nie gromadzi informacji nt. przyczyn wzrostu / obniżenia się średniego czasu zwrotu VAT. W Departamencie Poboru Podatków monitorowane są kwoty dokonanych zwrotów VAT ogółem. Departament Poboru Podatków sporządza także zestawienia w zakresie kwoty dokonanych zwrotów według poszczególnych branż. Jednocześnie, Departament Poboru Podatków nie monitorował zwrotów dokonanych dla największych podmiotów czy dla największych eksporterów. W ocenie Dyrektora Departamentu Poboru Podatków z uwagi na pracochłonność, Departament Poboru Podatków nie gromadził danych i nie sporządzał analiz w zakresie zwrotów VAT, według progów kwotowych, dla poszczególnych lat za okres od 2021 roku do I połowy 2024 roku.

²⁰ Kategoria ta obejmowała wykreślenia na podstawie zgłoszenia, o którym mowa w art. 96 ust. 6 ustawy o VAT oraz tzw. wykreślenia z urzędu (na podstawie art. 96 ust. 8), tj. z powodu niezgłoszenia zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej. Dane te były gromadzone w jednej kategorii pt. „zakończenie wykonywania czynności w zakresie podatku od towarów i usług”.

²¹ W 2020 r. średni czas zwrotu VAT wyniósł 48 dni, w 2021 r. 47 dni, w 2022 r. 41 dni, w 2023 r. 42 dni.

(akta kontroli: tom II str. 108-121)

W latach 2022 – 2023 r. największych zwrotów dokonano dla branży:

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

(akta kontroli: tom II str.102-104)

Wdrożenie procedury AUTO_ZWROT (automatycznego badania zasadności zwrotów) nastąpiło 1 października 2021 r. Zwroty VAT poprzez AUTO_ZWROT generowane były do kwoty 2000 zł. Zwiększenie kwoty z 2000 zł do 5000 zł nastąpiło 24 listopada 2021 roku. Kolejne zwiększenie kwoty zwrotu w procesie AUTO_ZWROT nastąpiło 25 kwietnia 2022 r. – do 10 tys. zł. Z kolei od 20 stycznia 2023 roku automatyczna realizacja zwrotów poprzez AUTO_ZWROT została zwiększona do kwoty 20 tys. zł.

W 2021 r. w ramach procesu AUTO_ZWROT dokonano 56 478 zwrotów VAT na kwotę 84,2 mln zł (0,06% kwoty zwrotów ogółem), w 2022 r. 308 539 na kwotę 1060,6 mln zł (0,6% kwoty zwrotów ogółem), w 2023 r. 493 685 na kwotę 2938,8 mln zł (1,3% kwoty zwrotów ogółem), a w I półroczu 2024 r. 236 812 na kwotę 1415,0 mln zł (1,6% kwoty zwrotów ogółem).

(akta kontroli: tom I str. 37-50, 467-485 /pliki 253-304/)

Wzrost liczby i kwoty zwrotów VAT w procesie AUTO_ZWROT w latach 2022 i 2023 spowodowany był rozszerzeniem usługi AUTO_ZWROT o kolejne przedziały kwotowe zwrotów VAT.

(akta kontroli: tom II str. 108-121)

W 2022 r. dokonano cztery zwroty dla podmiotów „bezzgotówkowych” w rozumieniu art. 87 ust. 6d ustawy o VAT (zwroty dokonywane w terminie 15 dni) na kwotę 0,1 mln zł, w 2023 r. cztery na kwotę 0,01 mln zł, a w I półroczu 2024 r. pięć na kwotę 0,1 mln zł.

Jak wskazał Dyrektor Departamentu Poboru Podatków, na niewielką ilość zwrotów w tej kategorii wpływ miał fakt, że podatnicy wnioskujący o zwrot VAT w terminie 15 dni w większości nie spełniali warunków przewidzianych dla zwrotów w rozumieniu art. 87 ust. 6d ustawy o podatku od towarów i usług. Deklaracje VAT7/VAT7K, na podstawie których podatnicy wnioskuje o zwrot w terminie 15 dni, poddawane są automatycznej weryfikacji w rozumieniu ww. przepisu art. 87 ust. 6d ustawy o VAT. Brak spełnienia chociażby jednego z przewidzianych ustawowo warunków, wyklucza możliwość zastosowania preferencji w postaci zwrotu w terminie 15 dni.

(akta kontroli: tom II str. 109)

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

1.5.1. Relacja zwrotów systemowych VAT, tj. kwot zwracanych podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, do wpływów z tego podatku w ujęciu kasowym w latach 2019-2021 utrzymywała się na zbliżonym poziomie (wyniosła w 2019 r. – 38,5%, 2020 r. – 38,0%, 2021 r. – 39,2%), natomiast w latach 2022-2023 wyraźnie wzrosła (2022 r. – 43,5%, 2023 r. – 47,3%). Większy wzrost relacji zwrotów systemowych VAT do wpływów z tego podatku wystąpił w grupie podmiotów rozliczających się w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych. Relacja zwrotów systemowych VAT do wpływów z tego podatku liczona dla podatników VAT rozliczających w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych wzrosła z 40,0% w 2021 r. do 47,6% w 2022 r. oraz 51,3% w 2023 r. Natomiast dla pozostałych podatników, obsługiwanych przez pozostałe urzędy skarbowe w kraju, ukształtowała się w latach 2021-2022 na poziomie – 37,9%, 37,7%, a w 2023 r. wzrosła do 41,2%.

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

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

energię ciepłą i elektryczną z węgla - stawka podatku na węgiel nie uległa zmianie).

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

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 37-50, 134-138, 145-157, 174-179, 197-199, 221-248, 305-309, 467-485 /pliki 2-103, 129-136, 139-150, 198-204, 253-304/)

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

1.5.2. W okresie objętym kontrolą - do września 2023 r., Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej opracowywał cykliczne analizy obejmujące kształtowanie się zagregowanych danych mających wpływ na dochody z VAT, w tym wartość obrotu krajowego towarów i usług, w podziale na poszczególne stawki podatku VAT, deklarowane przez podatników kwoty podatku do wpłaty, do zwrotu i do przeniesienia. W analizach wskazywano przyczyny i skutki stwierdzonych zjawisk.

W analizach za 2022 r. wskazano na spadek wpływów VAT w stosunku do roku 2021 oraz na nieproporcjonalnie niską dynamikę podatku należnego od obrotu krajowego w stosunku do dynamiki tego obrotu. Zawarto także konkluzje, że kondycja gospodarki mierzona wartością i dynamiką obrotu nie uzasadnia spadku wartości VAT netto²². Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wynikała z obniżenia średniej stawki VAT do poziomu, który nie ma historycznego odpowiednika. Przyczyną tej sytuacji były regulacje tarcz antyinflacyjnych obniżające podatek należny na towary o kluczowym znaczeniu dla wpływów z VAT, a jej skutkiem było obniżenie średniej stawki podatku należnego w obrocie krajowym do poziomu 15,8% ze średniej 18,73% dla lat 2005-2021 i wartości 19% dla lat 2019-2021; spadek udziału obrotu w stawce podstawowej z poziomu przekraczającego 75% (średnia wieloletnia) do historycznie niskiego ok. 60%. W analizach odnoszono się również do kwestii kształtowania się zwrotów VAT, stwierdzając m.in. że w 2022 roku mamy do czynienia z nominalnie wyższym przyrostem wartości zwrotu, aniżeli przyrostem VAT do wpłaty. Główną przyczyną takiego stanu nie są uwarunkowania gospodarcze (bieżąca i długookresowa kondycja gospodarki), a decyzje skutkujące bezprecedensowymi zmianami w strukturze obrotu w podziale na stawki VAT. Przyrost obrotu wystąpił w niskich stawkach VAT, co w konsekwencji oznacza brak proporcjonalnej do dynamiki obrotu krajowego dynamiki wpływów z VAT.

W analizie za styczeń 2023 r. wskazano, że po wielu miesiącach wystąpiła dodatnia dynamika VAT netto rok do roku spowodowana powrotem stawki podstawowej na nośniki energii i produkty ich przetwarzania, jednak w styczniu nie osiągnięto pełni

²² Kwoty VAT do wpłaty pomniejszone o kwoty VAT do zwrotu na podstawie danych z deklaracji VAT.

efektów powrotu stawek VAT sprzed wprowadzenia tarcz antyinflacyjnych. W lutym i marcu wskazywano, że na zmniejszenie potencjalnych wpływów z VAT nadal wywiera wpływ tarcza antyinflacyjna obejmująca dostawy żywności oraz rekompensaty za energię. W analizie za kwiecień wskazano, że średnia stawka VAT w obrocie krajowym wynosi w kwietniu 18,1%. Jest to wartość wyższa o 2,5 punktu procentowego niż rok wcześniej, ale niższa o 1 punkt procentowy od średniej stawki dla kwietnia 2021 roku. Niższy poziom należy wiązać z obniżoną stawką VAT na podstawowe artykuły spożywcze oraz wyhamowaniem dynamiki obrotu w stawce podstawowej. W kolejnych analizach za rok 2023 (maj-wrzesień) wskazywano, że dodatnia i wysoka dynamika VAT netto (wpłaty pomniejszone o zwroty) wynika głównie z wyższej średniej stawki podatku należnego związanej z likwidacją tarcz antyinflacyjnych na nośniki energii. Raport za styczeń-wrzesień 2023 r. odnoszący się do analogicznego okresu 2022 roku był ostatnim wykonanym przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że analiza o charakterze makroekonomicznym obejmująca dane globalne wyliczane z danych jednostkowych, które były następnie uzupełnieniem m.in. o analizę podmiotów kluczowo wpływających na zjawiska, oraz syntetyczny komentarz, była procesem niezwykle skomplikowanym i czasochłonnym. Angażowała przy tym w dużym zakresie zarówno zasoby informatyczne, jak i osobowe tego Departamentu. Nie bez znaczenia jest również, iż przedmiotowy cykl analiz prowadzony był poza standardowym zakresem zadań departamentu, w związku z wyjątkową sytuacją (działania Rosji destabilizujące rynek energii). Było to zatem rozwiązanie o charakterze czasowym powiązane z konkretną ponadnormatywną sytuacją. Z uwagi na fakt, że w 2023 roku, wygaszały najbardziej kluczowe – z punktu widzenia dochodów budżetu – tarcze antyinflacyjne oraz bazując m.in. na potrzebie optymalizacji wykorzystania zasobów ludzkich i technicznych Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, analiza nie była kontynuowana w kolejnych okresach.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 37-50, 134-138, 145-157, 174-179, 197-199, 314-318, 346-348, 433-438, 467-485 /pliki 2-103, 129-136, 139-150, 198-204, 253-304, 385-388, 397-415/)

1.5.3. Szef KAS monitorował poziom dobrowolnego wypełniania przez podatników podstawowych obowiązków podatkowych. Do urzędów skarbowych za pośrednictwem aplikacji WRO-SYSTEM (moduł RAPORTY) przekazywane były przygotowane przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej raporty, zawierające zestawienie podmiotów, które pomimo istniejącego obowiązku nie złożyły części ewidencyjnej JPK_VAT. Przekazywane do urzędów skarbowych raporty z wykazem podatników, którzy nie składają części ewidencyjnej JPK_VAT zawierały także informację, czy za badany okres podatnik złożył również część deklaracyjną JPK_VAT. Zadaniem urzędów skarbowych było podjęcie działań mających na celu wyegzekwowanie obowiązku złożenia pliku JPK_VAT w stosunku do podatników, którzy znaleźli się w raporcie.

W okresie objętym kontrolą poziom terminowego wypełniania obowiązku przekazywania JPK_V7M oraz JPK_V7K był wysoki. Część ewidencyjna plików JPK_V7M była za poszczególne miesiące:

- za 2021 r. przekazywana w terminie średnio przez 97,2% podatników, a po terminie 2,4%, łącznie 99,6%,
- za 2022 r. w terminie średnio przez 97,0%, a po terminie 2,6%, łącznie 99,6%,
- za 2023 r. w terminie średnio przez 97,0%, a po terminie 2,5%, łącznie 99,5%,
- natomiast za I półroczu 2024 r. odpowiednio: przez 97,1%, 2,1%, łącznie 99,2%.

Za poszczególne miesiące 2021 r. średnio 96,9% podatników przekazało terminowo część deklaracyjną, a po terminie średnio 2,3%, a łącznie 99,2%, za 2022 r. średnio 96,5%, przekazało terminowo, a po terminie średnio 2,6%, a łącznie 99,0%, za 2023 r. średnio 96,3% podatników przekazało terminowo, a po terminie średnio 2,4%, a łącznie 98,6%. Za poszczególne miesiące I połowy 2024 r. było to odpowiednio średnio 96,2% oraz 98,2%.

Z powyższego wynika, że obniżył się poziom terminowego przedkładania miesięcznie części deklaracyjnej z średnio 96,9% w 2021 r. do 96,5% w 2022 r. i 96,3% w 2023 r. (a za 6 miesięcy 2024 r. jeszcze nieco mniej gdyż średnio 96,2%).

Pliki JPK V7K w części deklaracyjnej w 2021 r. terminowo przekazało 95,7% podatników, w 2022 r. 95,3%, w 2023 r. 95,03% a w I połowie 2024 r. 95,3%.

(akta kontroli: tom II str. 6-7, 43-45, 256-283 /pliki 128-130/)

W ocenie Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej poziom dobrowolnego wykonywania obowiązku składania JPK_VAT może podlegać okresowym wahaniom, których stopień jest niewielki.

(akta kontroli: tom II str. 51)

1.6. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej od 2019 r. regularnie opracowywał comiesięczne analizy dot. zwrotów VAT, które stanowiły element wspierający proces analizy poprawności deklarowanych kwot do zwrotu prowadzony w jednostkach KAS. Obejmowały one zestawienia przekazywane w formie plików arkusza kalkulacyjnego dyrektorom izb administracji skarbowej oraz udostępniane za pośrednictwem tzw. Platformy Analitycznej i zawierały szczegółowe dane na temat zwrotów VAT i kwot do przeniesienia wszystkich podmiotów z obszaru właściwości danej izby na tle ich własnej historii oraz na tle wszystkich podatników we właściwości danej izby i urzędu skarbowego. Powyższe narzędzie obejmowało również zestawienia wartości i liczby zwrotów w poszczególnych urzędach skarbowych na tle całej izby administracji skarbowej, co pozwalało na uwidocznienie różnic w występowaniu zwrotów (wartości i ilości) na terenie właściwości pojedynczych urzędów skarbowych. W urzędach skarbowych dodatkowo określano liczbę podatników o najwyższych wartościach deklarowanych kwot do zwrotu i przeniesienia składających się na sumę 50% i 75% ogólnej sumy zwrotów i kwot do przeniesienia w urzędzie skarbowym. Ze względu na zawarte informacje wynikowe, cykliczny charakter i ustandaryzowaną postać wyniku, dostarczał on syntetycznych informacji wspierających zarówno jednostkową, jak i obszarową analizę. Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że comiesięczne zestawienia przekazywane w formie plików arkusza kalkulacyjnego dyrektorom izb administracji skarbowej oraz udostępniane użytkownikom Platformy Analitycznej są wynikiem analizy dla jednostek KAS. Wynik analizy dostarcza informacje, które mają na celu wsparcie organów KAS, przy czym nie ingeruje w proces decyzyjny organów KAS o podjęciu lub odstąpieniu od czynności wobec jakichkolwiek grup podmiotów. Podjęcie czynności wobec konkretnych podmiotów leży w wyłącznej kompetencji poszczególnych organów KAS. Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, stara się dostarczać środki, które mogą stanowić wsparcie ich pracy (w tym syntetycznych informacji, których pozyskanie przez pracowników jednostek KAS byłoby bardzo pracochłonne lub niemożliwe). Plik wynikowy dostarcza odbiorcom informacje o województwach (właściwość izby administracji skarbowej), urzędach, branżach (grupa PKD) i szereg innych, natomiast nie jest stosowany w departamencie do analiz tych obszarów. Badania obszarowe, ze szczegółowym badaniem grup PKD kluczowych dla zmian w deklarowanych wartościach VAT netto (deklarowane wartości VAT do wpłaty pomniejszone o deklarowane wartości VAT do zwrotu) były prowadzone w oparciu o dane źródłowe z deklaracji VAT w ramach comiesięcznych makroanaliz (o których mowa wyżej w pkt 1.5.2.). Comiesięczne

makroanalizy zawierały informacje o czynnikach wpływających na deklarowane VAT do wpłaty i zwrotu, a w konsekwencji tzw. VAT netto. Nie zawierały one informacji o czynnikach, które nie miały kluczowego wpływu na te wartości. Eksport nie miał kluczowego wpływu na dynamikę deklarowanych wartości zwrotów. Z tego powodu nie był szczegółowo opisywany, chociaż była co miesiąc badana jego dynamika na poziomie ogólnokrajowym. Również w comiesięcznych makroanalizach, monitorowane były wartość i zmiany kwot do przeniesienia, a wynik opisany w części zatytułowanej „VAT do przeniesienia”. Dynamika wartości kwot do przeniesienia badana była w odniesieniu do poprzedniego roku i poprzedniego miesiąca. Na przykład w opracowaniu za okres styczeń-maj 2022 r. wskazano, że deklarowanie kwot do przeniesienia (a nie występowanie o zwrot) może być spowodowane przejściowym charakterem nadwyżki podatku naliczonego nad należnym spowodowanej obniżeniem w ramach tarczy antyinflacyjnej stawki VAT (sprzedaż energii elektrycznej) przy niezmienionej stawce podatku naliczonego (węgiel) oraz że należy mieć na uwadze, że kwota ta obniży zobowiązania podatkowe w pierwszych okresach po ustaniu tarczy antyinflacyjnej lub zostanie przekształcona w zwrot podatku VAT przy przedłużeniu stosowania tarczy.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 37-50, 55-56, 60-61, 164-173, 259-270, 319-322, 467-485 /pliki 2-103, 253-304, 348-356, 416-453/)

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

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że luka VAT prezentowana w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa szacowana jest metodą odgórną – tzn. metodą opartą na zagregowanych danych makroekonomicznych. Taka metoda szacowania luki VAT jest podyktowana dostępnością danych. Metoda ta jest tożsama z metodą używaną przez Komisję Europejską przy szacowaniu luki VAT dla krajów UE. Metoda odgórna nie pozwala na zidentyfikowanie przyczyn zmian luki VAT.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że nie nastąpiła zmiana metodologii liczenia luki VAT, a jedynie zastosowano korekty szacunków w związku z wprowadzeniem tarcz antyinflacyjnych w sytuacji, gdy nie były dostępne szczegółowe dane dla lat 2022-2023. Ponadto uwzględniono również zmiany w strukturze konsumpcji wynikające z większych udziałów usług finansowych, które wynikały z podwyżek stóp procentowych.

Zdaniem NIK, opierając się na danych przedstawionych przez Departament Polityki Makroekonomicznej²³ oraz danych o wykonaniu dochodów z podatku od podatku od towarów i usług do października 2024 r. (dostępnych do zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie) można oszacować z bardzo dużym prawdopodobieństwem (bazując na niepełnych danych i prognozach), że luka w VAT w 2024 r. wyraźnie obniżyła się w porównaniu do szacunku luki za 2023 r. opublikowanego w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2024-2027. W związku z tym, że tak silne wahania luki (wyraźny jej wzrost w 2023 r. w porównaniu do roku poprzedniego, następnie wyraźny spadek w 2024 r.) trudno jest uzasadnić obiektywnymi czynnikami (wobec rodzącego się pytania czy metodologia liczenia luki VAT jest nadal adekwatna, szczególnie w okresach istotnych zmian stawek VAT), NIK zwraca uwagę na potrzebę uruchomienia pogłębionych prac analitycznych mających na celu zaktualizowanie (poprawę) metodyki liczenia luki VAT.

²³ W szczególności w piśmie z 5.11.2024 r. (PM9.0811.16.2024) oraz piśmie z 22.11.2024 r. (PM9.0811.20.2024).

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił, że pandemia COVID-19 oraz wojna w Ukrainie skutkowały istotnymi szokami gospodarczymi, które prowadziły do niestandardowych zmian systemowych, jak np. tarcze VAT, czy mrożenie cen energii. Dyrektor poinformował, że w Ministerstwie Finansów będą prowadzone prace służące poprawie metodyki liczenia luki VAT. Jednak biorąc pod uwagę czynniki wynikające z wprowadzonych tarcz antyinflacyjnych, należy poczekać aż będą dostępne szczegółowe dane z rachunków narodowych za lata 2022-2023. Przekazał również, że Minister Finansów będzie kontynuować publikację luki VAT w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej. Z wyjaśnień Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów wynika, że MF nie posiada nowszych/zaktualizowanych szacunków luki VAT oraz że w ramach działań na rzecz ograniczenia niekorzystnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk, zwłaszcza luki VAT rozpoczęto prace nad szacowaniem luki VAT zgodnie metodologią IMF RA-GAP.

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

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 91-99, 305-309, 467-485 /pliki 2-103, 368-373/, tom II str. 209-227, tom IV str. 294-297)

1.8. Działalność analityczna mająca na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego prowadzona jest przez różne komórki organizacyjne MF oraz centra kompetencyjne, w szczególności przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej (w zakresie typowania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych oraz w zakresie grupowej analizy ryzyka w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych), przez Departament Nadzoru nad Kontrolami (w zakresie indywidualnych analiz podmiotów kwalifikowanych w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych), a także, w ramach wsparcia Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, przez Centrum Kompetencyjne w Obszarze Przeciwdziałania Oszustwom Podatkowym (działające w strukturze organizacyjnej Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie). Działalność ta jest także prowadzona w ramach wsparcia Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej przez Centrum Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu oraz jednostki wspierające, przez Dział Centrum SENT w Śląskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Katowicach, przez Centrum Kompetencyjne ds. Identyfikacji Zagrożeń i Zwalczania Przestępczości w Obszarach Wyrobów Tytoniowych, Suszu Tytoniowego oraz Wyrobów Nowatorskich i e-papierosów w Podlaskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Białymstoku oraz przez Centrum Kompetencyjne w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości w obszarze wyrobów alkoholowych w Lubuskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gorzowie Wielkopolskim.

Zastępca Szefa KAS wyjaśnił, że dokumentem regulującym podstawowe założenia zarządzania procesem analitycznym jest dokument pt. *Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym* oraz że koordynacja procesów analitycznych odbywa się, co do zasady, z wykorzystaniem systemów teleinformatycznych, w szczególności Modułu Zarządzania Analizami (MZA), KARTA2 oraz STIR2. MZA umożliwia dystrybucję m.in. analiz centralnych (w tym realizowanych przez centra

kompetencyjne) oraz realizację działań nadzorczych. Narzędzie to wykorzystywane jest zarówno na szczeblu Ministerstwa Finansów, jak i na poziomie dyrektorów izb administracji skarbowej. Posiada ono funkcjonalności umożliwiające identyfikację/koordynację na poziomie podmiotowym i tematycznym. KARTA2 oraz STIR2 wykorzystywane są do koordynacji procesów analitycznych w odniesieniu do prowadzonych analiz podmiotów kwalifikowanych w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. W celu unikania dublowania działań analitycznych jednostki KAS przed podjęciem działań powinny zweryfikować w systemach: KARTA2 i ZISAR, czy podmiot nie został objęty działaniami przez inną jednostkę. Ponadto jednostki KAS kierują się kryteriami co do pierwszeństwa jednostek odnośnie podejmowania konkretnych działań (w tym analitycznych). Informacje zawarte w wyżej wymienionych systemach są źródłem wiedzy o prowadzonych wobec podmiotów przez jednostki organizacyjne KAS działaniach, w tym analitycznych, ich zakresie oraz wynikach, a w rezultacie pozwalają na koordynowanie działań w zakresie planowanych i realizowanych czynności analitycznych w powyższych obszarach. Koordynacja działań analitycznych, jak również przygotowanie produktów analitycznych, jest również elementem cyklicznych spotkań organizowanych z kierownikami komórek zarządzania ryzykiem z izb administracji skarbowej. Na spotkaniach omawiane są zrealizowane i planowane do zrealizowania produkty analityczne.

(akta kontroli: tom I str. 424-432, 467-485 /pliki 319-326/, 491-501)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Szef KAS w niewystarczającym stopniu w odniesieniu do znaczenia dochodów z podatku akcyzowego i podatku VAT w łącznych dochodach budżetu państwa wykorzystywał działalność analityczną do identyfikacji ryzyk oraz przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z tych źródeł.

W Ministerstwie Finansów, w departamencie, do którego zadań należała działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS, przeprowadzono w badanym okresie (dwa i pół roku) trzy analizy w obszarze podatku akcyzowego mające na celu wytypowanie podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach z tego podatku.

Odnosząc się do liczby analiz centralnych w obszarze podatku akcyzowego, Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że Departament ten prowadzi czynności analityczne w różnych obszarach, w tym również w zakresie akcyzy. Do wyłącznej kompetencji tego Departamentu należy organizacja pracy analitycznej uwzględniająca potrzeby zgłaszane przez Kierownictwo Resortu, które warunkują priorytetyzację kolejności realizacji szczegółowych tematów analiz centralnych. Biorąc pod uwagę należyta dbałość o jakość i efektywność procesu analitycznego, w tym zakresie uwzględniane są różne aspekty m.in. czynniki makroekonomiczne, stopień realizacji budżetu państwa w poszczególnych obszarach dochodów państwa, zakres dostępnych i możliwych do pozyskania danych, dostępność zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tematu analitycznego. Analogiczne argumenty w powyższej kwestii przedstawił również Zastępca Szefa KAS. Ponadto Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wskazał, że liczba podatników podatku akcyzowego jest znacznie mniejsza niż liczba podatników podatku od towarów i usług, oraz że przed wydaniem pozwoleń na prowadzenie działalności w obszarze akcyzowym podmioty podlegają szczegółowej analizie, np. pod kątem dotychczasowej ich działalności, jak również podlegają bieżącemu monitoringowi przez organ, który wydał pozwolenie.

NIK nie kwestionuje tego, że wdrożono proces zarządzania zezwoleniami na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego, o którym mowa

w dokumencie pn. *Zarządzanie niektórymi zezwoleniami akcyzowymi* z 31 grudnia 2020 r. opracowanym w Ministerstwie Finansów. Jednakże w ramach tego procesu organy KAS weryfikują, czy podmiot, który uzyskał zezwolenie akcyzowe, w dalszym ciągu spełnia przesłanki do jego posiadania, tym samym jest to proces zindywidualizowany, dotyczy poszczególnych podmiotów. Natomiast jednym z zadań departamentu pełniącego funkcję centralnej jednostki analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jest prowadzenie analiz z wykorzystaniem technik i metod zaawansowanej analityki (np. modelowania statystycznego).

Zastępca Szefa KAS w kwestii nadawania w latach 2022-2024 komórkom i jednostkom organizacyjnym priorytetów w zakresie obszarów do objęcia działalnością analityczną w celu przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego wyjaśnił, że obszar podatków pośrednich, w szczególności podatku VAT, stanowi jeden z zasadniczych i głównych obszarów działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, na co wskazuje zarówno liczba przeprowadzonych analiz, jak i działań podejmowanych przez organy KAS w przedmiotowym zakresie. Mając powyższe na uwadze, tj. praktyczne traktowanie tego obszaru jako priorytetowego, nie dokonywano dodatkowo priorytetyzacji zagadnień analitycznych.

Ponadto Zastępca Szefa KAS w kwestii niskiego poziomu aktywności analitycznej Departamentu odpowiedzialnego za działalność analityczną w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS wyjaśnił, że czynnikami i rozwiązaniami, które wskazują że zagadnienia dotyczące podatku akcyzowego nie są traktowane jako mało istotne są m.in.:

- kwestia skuteczniejszego niż w innych podatkach nadzoru nad poborem tego podatku poprzez wprowadzenie jednolitych zasad prowadzenia działalności odnośnie wyrobów podlegających akcyzie, obejmujących regulacje dotyczące elektronicznej rejestracji podatników akcyzy, kontroli produkcji wyrobów akcyzowych, monitorowania przemieszczania wyrobów akcyzowych, obowiązku oznaczania znakami akcyzy,
- działalność centrów kompetencyjnych, których rolą jest wspieranie i wykonywanie określonego zakresu zadań należących do Ministra Finansów lub Szefa KAS, w tym przede wszystkim identyfikacja zagrożeń i zwalczania przestępczości w zakresie poszczególnych kategorii wyrobów akcyzowych poprzez udzielanie wsparcia właściwej komórce Ministerstwa, a także nadzorowanie wykonania zaleceń i kontroli, co przyczyniło się do uszczelnienia poboru akcyzy,
- wdrażanie rozwiązań legislacyjnych mających na celu uszczelnienie poboru podatku akcyzowego, polegających głównie na wprowadzaniu zmian do ustawy o podatku akcyzowym.

NIK nie kwestionuje zasadności wprowadzenia wymienionych powyżej rozwiązań mających na celu zwiększanie wpływów z podatku akcyzowego, wskazuje jednak na nieznaczną liczbę analiz w zakresie podatku akcyzowego prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej. Podatek akcyzowy stanowi jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu państwa i weryfikowanie rzetelności oraz prawidłowości rozliczania się podatników z tego tytułu nie może być ograniczane czy pomijane zdaniem NIK, w szczególności ze względu na ograniczenia w dostępności zasobów ludzkich posiadających niezbędne kompetencje wymagane dla tematu objętego analizą.

(akta kontroli: tom I str. 23-36, 139-144, 402-413, 424-432, 467-485 /pliki 162-193, 247-252, 319-326/, 491-501)

Działalność analityczna dotycząca obszaru podatku akcyzowego była prowadzona także przez trzy centra kompetencyjne utworzone na mocy zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie *organizacji Krajowej Informacji Skarbowej*,

*izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów*²⁴. W ramach centrów kompetencyjnych przeprowadzono 33 analizy z obszaru wyrobów tytoniowych lub wyrobów alkoholowych. Efekty podjętych przez organy KAS działań weryfikacyjnych w związku wynikami przeprowadzonych analiz nie były w pełni monitorowane przez departament nadzorujący działalność centrów kompetencyjnych, chociaż racjonalnym działaniem powinno być zainteresowanie efektami wykonywanych przez nadzorowane jednostki zadań.

W przypadku sześciu z 33 analiz Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nie przekazał precyzyjnych danych na temat efektów kontroli, tj. kwot stwierdzonych nieprawidłowości lub liczby podmiotów, w których stwierdzono nieprawidłowości. W przypadku 11 z 33 analiz wytypowano od jednego do trzech (niewielka liczba) podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej poinformował m.in. że w ramach prowadzonego nadzoru, Departament ten nie musi ściśle monitorować przebiegu wszystkich analizowanych spraw. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym Ministerstwa Finansów, Departament ten sprawuje jedynie nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, realizującymi zadania scentralizowane w zakresie zwalczania przestępczości ekonomicznej. Do zadań Departamentu nie należy określanie standardów dla prowadzonej w KAS działalności analitycznej, czy też wspieranie jednostek organizacyjnych KAS w Ministerstwie Finansów, w zakresie rozwoju narzędzi analitycznych, wykorzystywanych przez KAS w obszarze realizowanych zadań, w szczególności analizy ryzyka, typowania podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił również, że centra kompetencyjne prowadzą analizy zarówno z własnej inicjatywy, jak też na zlecenie organów KAS (naczelników urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych), innych departamentów Ministerstwa Finansów oraz Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej. W przypadku analiz własnych centrów kompetencyjnych lub wykonywanych na zlecenie Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, w ramach sprawowanego nadzoru nad kontrolami celno-skarbowymi rynku oraz zwalczaniem przestępczości ekonomicznej, Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej współpracując z centrami kompetencyjnymi, monitoruje ich efekty. Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej przegląda przedmiotowe analizy w celu monitorowania przebiegu i skuteczności wykonywanych kontroli, wyjaśniania wątpliwości prawnych, planowania dalszych działań w oparciu o zebrane doświadczenia oraz badania skuteczności przepisów prawa materialnego, celem przedstawienia, np. propozycji jego zmian. Według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, ocena analiz przygotowanych na zlecenie organów KAS oraz innych departamentów w Ministerstwie Finansów należy do ich wyłącznych kompetencji i wykracza poza nadzór sprawowany przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nad centrami kompetencyjnymi.

W ocenie NIK, skoro znaczną część analiz w obszarze podatku akcyzowego prowadziły centra kompetencyjne utworzone w jednostkach terenowych KAS, ściślejsze monitorowanie efektów prowadzonych przez nie analiz, szczególnie w przypadku sporządzenia ich nieznacznej liczby przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, przyczyniłoby się do uzyskania pełniejszego obrazu sytuacji i zagrożeń w obszarze podatku akcyzowego.

²⁴ Dz.Urz.MF z 2023 r. poz. 61, ze zm.

(akta kontroli: tom I str. 23-36, 180-196, 395-401, 424-432, 467-485 /pliki 162-193, 205-214, 319-326/)

Kierownictwo Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nie posiadało także pełnych informacji na temat skuteczności typowań przeprowadzonych przez kolejne centrum kompetencyjne oraz efektów podjętych przez organy KAS działań obejmujących prawidłowość korzystania przez podatników z uprawnienia do zwolnienia podmiotowego z VAT na podstawie art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług.

Jak m.in. wyjaśnił Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, zgodnie z Regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów do zadań Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej należy jedynie nadzór nad jednostkami organizacyjnymi KAS, realizującymi zadania scentralizowane w zakresie zwalczania przestępczości ekonomicznej. Tym samym, postanowienia ww. Regulaminu nie nakładają na Dyrektora Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej obowiązku monitorowania sensu stricto przebiegu spraw prowadzonych przez nadzorowane jednostki. Gromadzenie tego rodzaju danych, w ocenie Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, nie ma uzasadnionych i ekonomicznych podstaw, bowiem nadzór nad czynnościami sprawdzającymi, kontrolami podatkowymi, kontrolami celno-skarbowymi, właściwymi dla tych przypadków, sprawuje Departament Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów.

(akta kontroli: tom II str. 84-89)

NIK zauważa, że zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów – centrum kompetencyjne to komórka organizacyjna lub zespół pracowników w izbie lub w podległym urzędzie, których celem jest wykonywanie określonego zakresu zadań należących do Ministra lub Szefa KAS, pod nadzorem właściwej komórki organizacyjnej w Ministerstwie, dlatego Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej powinien być zainteresowany efektami całości, a nie tylko części zadań należących do Ministra lub Szefa KAS wykonywanych przez nadzorowane centra kompetencyjne.

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

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

- w grudniu 2022 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego, odpowiedzialny m.in. za realizację zadań Szefa KAS w zakresie nadzoru nad jednolitym

stosowaniem przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, zwrócił się do izb administracji skarbowej m.in. o przekazanie informacji o liczbie zakończonych kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych dotyczących weryfikacji rozliczeń JST w zakresie podatku VAT; na podstawie uzyskanych odpowiedzi ustalono, że od marca 2017 r. do końca 2022 r. jednostki KAS przeprowadziły około 2,2 tys. takich weryfikacji oraz w wyniku 2/3 z nich stwierdzono nieprawidłowości; organy KAS zidentyfikowały 39 kontroli podatkowych²⁵ i 10 postępowań podatkowych, w których stwierdzono nadużycie prawa w podatku VAT przez JST;

- w czerwcu 2024 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego sporządził „Raport ws. opinii Szefa KAS wydawanych na wniosek dyrektora KIS na podstawie art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej dot. wystąpienia uzasadnionego przypuszczenia nadużycia prawa w podatku VAT” za okres od 1 marca 2017 r. do końca 2023 r.; ustalono, że liczba rozpatrzonych przez Szefa KAS spraw dotyczących JST wzrosła z 20 spraw w okresie od marca 2017 r. do grudnia 2021 r. do 37 w 2022 r. oraz 97 w 2023 r.; we wnioskach z raportu zwrócono uwagę na liczbę oraz powtarzalność spraw dotyczących JST zmierzających do pozyskania potwierdzenia przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej ich prawa do pełnego odliczenia VAT – pomimo okoliczności faktycznych, które rzutują na podejrzenie, że prowadzić mogą do przyznania ww. prawa wbrew zasadniczemu celom ustawy o VAT.

W Ministerstwie Finansów, w departamencie odpowiedzialnym m.in. za działalność analityczną, prognostyczną i badawczą oraz analizę ryzyka w odniesieniu do zjawisk występujących we właściwości KAS, nie przeprowadzono pomimo otrzymanych sygnałów, analizy rozliczeń VAT przez jednostki samorządu terytorialnego, w tym analizy dotyczącej kształtowania się zwrotów VAT dla jednostek samorządu terytorialnego, w odniesieniu do wywiązywania się tych podmiotów z zobowiązań w podatku od towarów i usług.

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że studia przypadku przekazane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące zagadnień związanych z inwestycjami realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego obejmują zdarzenia zawarte we wnioskach o interpretację indywidualną, które są wydawane przez Krajową Informację Skarbową i dotyczą ewentualnego zdarzenia przyszłego, a nie zdarzenia, które już zaistniało, co oznacza, że te zdarzenia w wyniku oceny przedstawionej gminie nie musiały zaistnieć. Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wynika również, że w prowadzonych postępowaniach o wydanie interpretacji indywidualnej gminy uzyskały od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej prawopodatkową ocenę przyszłego zdarzenia gospodarczego, z jednoznacznym wskazaniem, że owe zdarzenie może być uznane za nadużycie prawa. Według wyjaśnień, działania takie wywierają również skutek prewencyjny podnosząc świadomość podatkową i dbałość aby zdarzenia gospodarcze związane z inwestycjami realizowanymi przez JST zostały ułożone w sposób zapewniający zgodność z przepisami prawa podatkowego. Posiadając interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w tym zakresie gminy winny działać zgodnie z zasadą legalizmu.

Zastępca Szefa KAS wyjaśnił, że na poziomie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej prowadzone były analizy pod kątem występowania przypadków nadużycia prawa w podatku VAT przez JST, w tym w zakresie inwestycji realizowanych przez te podmioty, wskazując opisane wyżej działania Departamentu Orzecznictwa Podatkowego.

²⁵ Łączna kwota zawyżenia podatku naliczonego wyniosła ok. 1,4 mln zł.

W ocenie NIK przeprowadzenie, z wykorzystaniem technik i metod zaawansowanej analityki, analizy dotyczącej rozliczenia podatku VAT przez JST w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki, pozwoliłoby na wypracowanie bardziej jednoznacznych i pogłębionych wniosków w odniesieniu do tej kwestii, a w konsekwencji usprawniłoby pracę terenowych organów KAS.

(akta kontroli: tom I str. 5-22, 120-133, 249-253, 424-432, 467-485 /pliki 2-103, 117-126, 319-326/)

NIK zauważa ponadto, że na skutek długotrwałe prowadzonych w Ministerstwie Finansów prac nad przygotowaniem projektu rozwiązań legislacyjnych mających na celu rozszerzenie zakresu zadań KAS o kontrolę prawidłowości wykonywania obowiązków związanych z obrotem wyrobami tytoniowymi objętymi Systemem Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych (Track&Trace), dane gromadzone w Systemie Track&Trace nie były wykorzystywane przez organy KAS do wykrywania nieprawidłowości.

W 2022 r. Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier kierował do Szefa KAS, zastępcy Szefa KAS oraz podległych Szefowi KAS departamentów pisma o wypracowanie rozwiązań mających na celu rozszerzenie zakresu zadań KAS. Wskazywano w nich również na wymierne korzyści w postaci uzyskania przez organy KAS dostępu do danych dotyczących zdarzeń w łańcuchu dostaw i transakcji w odniesieniu do wszystkich podmiotów unijnych uczestniczących w obrocie wyrobami tytoniowymi, w szczególności, że potencjalne połączenie danych z Systemu Track&Trace z danymi z krajowych systemów takich jak: JPK, e-paragony czy e-faktura, pozwoliłoby na stworzenie skutecznego narzędzia do wykrywania nieprawidłowości i automatycznej wielopoziomowej kontroli.

Szef KAS wyjaśnił natomiast m.in. że wykorzystanie danych aktualnie gromadzonych w tym systemie powinno wiązać się z wcześniejszym potwierdzeniem ich wiarygodności w oparciu o kompetencje kontrolne w zakresie wywiązywania się podmiotów z obowiązków rejestracji i prawidłowości rejestracji produkcji i przemieszczeń wyrobów. Obecnie organy KAS nie posiadają uprawnień do wykonywania kontroli w tym zakresie, a więc nie można ocenić wiarygodności danych zawartych w tym systemie. W związku z powyższym wykorzystanie systemu Track&Trace do oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, jakkolwiek teoretycznie możliwe, jednak obecnie niesie za sobą znaczny walor niepewności, co do wiarygodności gromadzonych danych, a konsekwentnie adekwatności wyniku dokonywanych analiz dla potrzeb wykonania kontroli celno-skarbowych. Szef KAS wskazał również, że systemem Track&Trace są objęte wyroby tytoniowe legalnie dopuszczone do konsumpcji (z zapłaconą akcyzą). Stąd też rola systemu do sprawowania kontroli nad wyrobami akcyzowymi jest ograniczona i w zasadzie powiela nadzór nad obowiązkiem stosowania znaków akcyzy, o którym mowa w dziale VI ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁶.

NIK nie kwestionując zasadności przeprowadzenia działań mających na celu potwierdzenie rzetelności danych zawartych w Systemie Śledzenia Ruchu i Pochodzenia Wyrobów Tytoniowych, zwraca uwagę, że jednak to same organy KAS dostrzegają potrzebę wykorzystania danych zgromadzonych w Systemie, o czym świadczy liczba 246 (według stanu na dzień 13 listopada 2024 r.) wniosków złożonych wniosków z komórek organizacyjnych KAS o dostęp do Systemu (według stanu na 27 listopada 2024 r. dostęp do Systemu Track&Trace w Polsce posiadały trzy osoby z jednostek KAS).

(akta kontroli: tom II str. 133-137, 155-161, 244)

²⁶ Dz. U. z 2023 r. poz. 1542, ze zm.

NIK wskazuje ponadto na niewystarczający zakres koordynacji na poziomie Szefa KAS działalności analitycznej mającej na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. NIK ocenia, że w ramach koordynacji działalności analitycznej przez Szefa KAS na poziomie zarządczym wskazane byłoby uwzględnienie wymienionych wyżej kwestii dotyczących: nieznaczej liczby analiz w zakresie podatku akcyzowego prowadzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, braku przeprowadzenia (z wykorzystaniem technik i metod zaawansowanej analityki) analizy dotyczącej rozliczenia podatku VAT przez JST w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki, niepełnego monitoringu Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nad częścią analiz prowadzonych przez nadzorowane centra kompetencyjne oraz braku wykorzystania danych gromadzonych w Systemie Track&Trace w analizie ryzyka, typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

OCENA CZĄSTKOWA

Szef KAS prowadził działalność analityczną mającą na celu weryfikację prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W kontrolowanym okresie analizy w tych obszarach były realizowane głównie przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie typowania podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych oraz w zakresie grupowej analizy ryzyka w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, a także przez Departament Nadzoru nad Kontrolami w zakresie indywidualnych analiz podmiotów kwalifikowanych w obszarze wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. Ponadto działalność analityczna była realizowana przez centra kompetencyjne funkcjonujące w ramach jednostek organizacyjnych KAS oraz nadzorowane przez kierownictwo właściwych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Szef KAS analizował informacje otrzymywane od dyrektorów izb administracji skarbowej oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości w obszarze podatku VAT i podatku akcyzowego.

NIK stwierdziła jednak, że Szef KAS w niewystarczającym stopniu w odniesieniu do znaczenia dochodów z podatku akcyzowego i podatku VAT w łącznych dochodach budżetu państwa, wykorzystywał działalność analityczną do identyfikacji ryzyk lub przeciwdziałania uszczupleniom dochodów z tych źródeł. Świadczy o tym nieznaczna liczba analiz w zakresie podatku akcyzowego sporządzonych przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej, brak przeprowadzenia analizy dotyczącej rozliczenia podatku VAT przez JST w związku z możliwymi przypadkami nadużycia prawa w podatku VAT przez te jednostki, niepełne monitorowanie przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej części analiz prowadzonych przez nadzorowane centra kompetencyjne oraz brak wykorzystania danych gromadzonych w Systemie Track&Trace w analizie ryzyka, typowaniu podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

W okresie objętym kontrolą poziom dobrowolnego (terminowego) wypełniania obowiązku przekazywania JPK_V7M oraz JPK_V7K był wysoki, ulegając jedynie niewielkim wahaniom. Departamenty podległe Szefowi KAS na bieżąco monitorowały także podmioty zobowiązane do posiadania kas rejestrujących. Departament Analiz KAS realizując obowiązki Szefa KAS, systematycznie przekazywał do urzędów skarbowych raporty o niezgodnościach opartych na danych z JPK_V7M/JPK_V7K oraz na bieżąco monitorował działania podejmowane przez urzędy skarbowe mające na celu wyjaśnienie niezgodności przekazanych w raportach. Podległym organom Krajowej Administracji Skarbowej również regularnie były przekazywane pogłębione analizy sporządzone z wykorzystaniem danych z JPK_V7M oraz JPK_V7K,

zawierające listy wytypowanych podmiotów charakteryzujących się wysokim ryzykiem nieprawidłowości.

OBSZAR

2. Nadzór nad organami Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego

Opis stanu faktycznego

I. Szef KAS na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o KAS zarządzeniami w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS nr 67 z 29 grudnia 2021 r., nr 83 z 29 grudnia 2022 r. i nr 81 z 6 grudnia 2023 r.²⁷ określił odpowiednio na 2022 r., 2023 r. i 2024 r. kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując cele do osiągnięcia i wskaźniki ich pomiaru. Wśród wskaźników wprowadzonych powyższymi zarządzeniami wystąpiły dotyczące m.in.:

- a) efektywności kontroli podatków²⁸,
- b) realizacji kontroli podatków²⁹,
- c) weryfikacji wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu z wykorzystaniem kasy rejestrującej i wydawania paragonów fiskalnych³⁰,
- d) obsługi raportów JPK_VAT³¹,
- e) ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych³².

Powyższe wskaźniki ustalono w kierunku *Zapewnienie stabilnych finansów publicznych*. Większość z nich służyła pomiarowi realizacji celów *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS*³³ i *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*³⁴.

Definicje i elementy konstrukcji wszystkich wskaźników zawarto w wymienionych wyżej zarządzeniach, a uszczegóławiano i wyjaśniały je m.in. w dokumentach pod nazwą *Szczegółowy opis konstrukcji wskaźników*. Dla każdej IAS, której dotyczyły wyżej wyszczególnione wskaźniki, określono wartości pożądane do realizacji na przyjęte okresy sprawozdawcze³⁵. Wartości te, gdy jednostką miary była liczba albo punkty,

²⁷ Szef KAS pierwsze wymienione zarządzenie zmienił zarządzeniem nr 60 z 25 sierpnia 2022 r., a drugie – zarządzeniem nr 80 z 4 września 2023 r.

²⁸ Wskaźnik *Efektywność kontroli podatków* (na 2022 r., 2023 r. i 2024 r.).

²⁹ Wskaźniki *Realizacja kontroli dotyczących podatków* (na 2022 r.), *Realizacja kontroli podatkowych i Realizacja kontroli celno-skarbowych* (na 2023 r.) oraz *Realizacja kontroli podatków - kontrole podatkowe i Realizacja kontroli podatków - kontrole celno-skarbowe* (na 2024 r.).

³⁰ Wskaźniki *Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych* (na 2022 r.) oraz *Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w trybie kontroli celno-skarbowej*, *Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w trybie nabycia sprawdzającego i Weryfikacja realizacji obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych w trybie czynności mandatowych* (na 2023 r. i 2024 r.).

³¹ Wskaźniki *Efektywność obsługi raportów JPK_VAT* (na 2022 r. i 2023 r.) i *Efektywna obsługa raportów JPK_VAT* (na 2024 r.).

³² Wskaźnik *Ujawniony przemyt wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych* (na 2023 r. i 2024 r.).

³³ Pomiarowi realizacji tego celu służyły wszystkie wskaźniki, o których mowa w punktach a) i b), a spośród tych, których dotyczy pkt c) – wskazane na 2023 r. i 2024 r., wskaźnik na 2022 r. służył bowiem pomiarowi realizacji celu *Uszczelnienie systemu podatkowego*.

³⁴ Pomiarowi realizacji tego celu służył wskaźnik, o którym mowa w punkcie e), a spośród wskaźników, których dotyczy pkt d) – wskazane na 2023 r. i 2024 r., wskaźnik na 2022 r. służył bowiem pomiarowi realizacji celu *Zwiększenie dostępu do informacji mających wpływ na możliwość ustalenia/określenia przez organy podatkowe zobowiązania podatkowego*.

³⁵ Tj.: I kwartał, I-II kwartał, I-III kwartał i I-IV kwartał.

w okresach sprawozdawczych krótszych niż rok z reguły stanowiły proporcjonalne części rocznej wartości, a gdy jednostką miary był procent – zwykle w każdym okresie sprawozdawczym przyjmowały tę samą wysokość. Dyrektorowie izb administracji skarbowej raportowali w określonych terminach wykonanie większości wymienionych wyżej wskaźników³⁶.

(akta kontroli tom III str. 1-11 pliki 1-240, str. 34-35 pliki 742-748)

1. Wskaźnik efektywności kontroli podatków dotyczył z reguły zarówno kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej³⁷. Obliczano go jako stosunek liczby pozytywnych kontroli podatków, tj. z uszczupleniami podatkowymi (ustaleniami) powyżej 3 tys. zł (w 2022 r.) albo 5 tys. zł (od 2023 r.) lub zmniejszeniem straty o więcej niż 15 tys. zł (w latach 2022-2024) do liczby wszystkich kontroli podatków zakończonych lub zatwierdzonych (zaakceptowanych). Jego wartość pożądaną w danym roku dla każdej IAS na każdy okres sprawozdawczy określono na jednakowym poziomie, tj. na minimum: 84% na 2022 r., 84,5% na 2023 r. i 85% na 2024 r. W skali kraju wykonano go: w 2022 r. i 2023 r. w wysokości 93%, a w I połowie 2024 r. – 95%. Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość wskaźnika.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że limity kwotowe dla uszczupień (ustaleń) i kwoty zmniejszenia straty służyły ukierunkowaniu kontroli podatków na wyższe nieprawidłowości, co też się stało. Wskazała, że do wyraźnie lepszego wykonania wskaźnika przyczyniły się zwłaszcza: wysoka jakość analiz przeprowadzanych w oparciu o dostępne dane i narzędzia informatyczne; trafne typowanie podmiotów do kontroli; szkolenie kadry kontrolującej. Dodała, że wszystkie narzędzia informatyczne pozwalające monitorować i analizować obrót fakturowy, przepływ środków pieniężnych między podatnikami czy spójność rozliczeń podatkowych z danymi o fakturach i przelewach, wpływały na efektywność kontroli. Jedno z nich to JPK_VAT, który dawał organom KAS dostęp do dokumentów potrzebnych do weryfikacji poprawności rozliczenia w VAT, w tym zasadności zwrotu. Istotnym narzędziem był też STIR, który służył identyfikowaniu i uniemożliwianiu dokonywania sztucznych transakcji. Ponadto Departament Nadzoru nad Kontrolami odpowiadał za aplikację GenJPK, która w pracy z danymi pobranymi w formie elektronicznej, m.in. plikami JPK, wspierała proces analityczny oraz weryfikację rozliczeń podatkowych w czynnościach sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowaniu podatkowym.

(akta kontroli tom III str. 1-4 pliki 1-72, str. 34 plik 743)

2. Na 2022 r. ustanowiono jeden wskaźnik realizacji kontroli podatków, który dotyczył zarówno kontroli podatkowej, jak i kontroli celno-skarbowej, a na następne lata po dwa wskaźniki, przy czym każdy dotyczył tylko jednego z powyższych typów kontroli. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że dwa wskaźniki lepiej wymiarowały działania KAS z uwagi na istotne różnice w prowadzeniu kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Wskazała, że kontrola celno-skarbowa jest bardziej czasochłonna i skomplikowana. Dotyczy spraw o wysokim poziomie złożoności i cechuje się innym, bardziej wymagającym charakterem pracy. Wymaga szerszych kompetencji i umiejętności. Ponadto, jeszcze w 2022 r. rozpoczęto proces przenoszenia pracowników komórek kontroli podatkowej do komórek kontroli celno-

³⁶ Nie dotyczyło to tylko wskaźników dotyczących obsługi raportów JPK_VAT. Dane do ustalenia wykonania tych wskaźników pobierano w Ministerstwie Finansów w aplikacji WRO-SYSTEM, gdyż pracownicy urzędów skarbowych obsługujący raporty JPK_VAT do tej właśnie aplikacji wprowadzali informacje zwrotne związane z ich obsługą.

³⁷ W 2022 r. wskaźnik obejmował jeszcze postępowania kontrolne, które regulowała uchylona z 1 marca 2017 r. ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zrezygnowano w następnych latach z uwzględniania takich postępowani ze względu na ich znikomą liczbę.

skarbowej, rozdzielenie wskaźników stało się zatem istotne z uwagi na potrzebę zobrazowania skutków tego procesu.

Przy obliczaniu wykonania wskaźników uwzględniano kontrole obejmujące pełen okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych³⁸, w tym kontrole w zakresie sprawdzenia zasadności opodatkowania kartą podatkową prowadzone w celu ustalenia wysokości stawki karty. Nie uwzględniano zatem kontroli, które dotyczyły niepełnego okresu rozliczeniowego i wybranych zagadnień związanych z zobowiązaniem podatkowym i okresem rozliczeniowym.

Wskaźnik na 2022 r. przewidywał najpierw, że wzrost liczby kontroli podatków w każdej IAS nastąpi nie mniej niż o 10% w skali roku wobec liczby takich kontroli zakończonych lub zatwierdzonych na 31 grudnia 2021 r. W trakcie 2022 r. zmieniono jego konstrukcję i dla każdej IAS określono konkretną liczbę kontroli, jaka powinna w niej zostać zakończona lub zatwierdzona (zaakceptowana) do końca tego roku. Doszło do tego, gdyż w pierwotnej postaci wskaźnik pogłębiał dysproporcję w liczbie kontroli realizowanych przez jednostki KAS. Zwiększał tę liczbę w takiej samej proporcji zarówno w izbach administracji skarbowej, w których wykonywano więcej kontroli, jak i w tych, w których realizowano ich mniej. Wyliczenie liczby kontroli do wykonania dla każdej IAS nastąpiło z uwzględnieniem określonej minimalnej liczby kontroli na kontrolera (odrębnie dla urzędu skarbowego i urzędu celno-skarbowego) i liczby kontroli zakończonych lub zatwierdzonych w danej IAS w 2021 r. Przewidziano, że w skali kraju powinno zostać zakończonych lub zatwierdzonych (zaakceptowanych) 20 569 kontroli. Zakończono lub zatwierdzono (zaakceptowano) 22 151 kontroli, o 5,2% więcej niż oczekiwano. W trzech izbach administracji skarbowej nie osiągnięto określonych dla nich pożądanych wartości wskaźnika³⁹. Dyrektorzy tych izb wyjaśnili, że przyczyną tego było m.in. prowadzenie czasochłonnych, wielowątkowych i skomplikowanych kontroli.

Na 2023 r. i 2024 r. dla wskaźników dotyczących kontroli podatkowej jako jednostkę miary przyjęto punkty. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że zdecydowano się na to, gdyż miara ta potencjalnie lepiej obrazowała efekty pracy komórek kontroli podatkowej. Znaczenie miało to, że kontrole CIT i PIT obejmują dłuższy okres (zwykle rok), jest ich więc mniej niż kontrole VAT, których zakres może dotyczyć już miesiąca albo kwartału. Dla każdej IAS przyjęto określoną liczbę punktów do realizacji, a wyliczono ją w oparciu o liczbę etatów w komórkach kontroli podatkowej⁴⁰ i liczbę punktów przyjętą na etat⁴¹. Ponadto kontrole sklasyfikowano, przypisując wyższą wartość tym, w których weryfikowano rozliczenie podatnika w podatku dochodowym⁴². Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że różne zwartościowanie kontroli miało motywować do podejmowania wyżej punktowanych. Oczekiwano, że wszystkie izby administracji skarbowej w 2023 r. osiągną 40 754 punktów, a w 2024 r. – 60 930 punktów. Na I połowę 2024 r. wartość pożądaną określono na połowę wartości rocznej. W 2023 r.

³⁸ Np. w podatkach dochodowych był to rok podatkowy, często odpowiadający rokowi kalendarzowi, a w VAT miesiąc lub kwartał.

³⁹ Były to: IAS w Łodzi, IAS w Olsztynie i IAS w Rzeszowie.

⁴⁰ W 2023 r. była to liczba etatów poświadczonych (łącznie było ich 2040), a w 2024 r. – liczba etatów w maju 2023 r. (łącznie było ich 2031)

⁴¹ Liczbę punktów na etat określano w oparciu o dane, które wskazywały na średnią liczbę kontroli na etat i średnią liczbę okresów rozliczeniowych na kontrolę. Na 2023 r. przyjęto na etat 24 punkty, na 2024 r. – 30 punktów.

⁴² 12 punktów przypisano kontroli CIT, 9 punktów kontroli PIT, po 1 punkcie kontroli VAT i kontroli podatku akcyzowego, a 0,5 punktu innym kontrolom, w tym w zakresie PIT/Płatnik. Przykładowo, na potrzeby obliczenia realizacji wskaźnika, należało przyjąć dla kontroli obejmującej: dwa lata podatkowe w CIT (dwa okresy rozliczeniowe) – 24 punkty; dwa lata podatkowe w PIT (dwa okresy rozliczeniowe) – 18 punktów; pół roku w VAT u podatnika, który rozliczał się miesięcznie (sześć okresów rozliczeniowych) – 6 punktów; pół roku w VAT u podatnika, który rozliczał się miesięcznie i kwartalnie (trzy miesięczne okresy rozliczeniowe i jeden kwartalny okres) – 4 punkty; pół roku w VAT u podatnika, który rozliczał się kwartalnie (dwa okresy rozliczeniowe) – 2 punkty.

i w I połowie 2024 r. wskaźnik zrealizowano lepiej niż oczekiwano, o 137,1% (96 704 punktów) i 67,5% (51 039 punktów). Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość wskaźnika.

Na 2023 r. dla wskaźnika dotyczącego kontroli celno-skarbowej jako jednostkę miary przyjęto liczbę, a na 2024 r. – punkty. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że punkty w przypadku kontroli podatkowej wprowadzono na 2023 r. testowo. Ponieważ okazało się to słusznym posunięciem, zdecydowano się na tę jednostkę także wobec kontroli celno-skarbowej. Ponadto zaistniała potrzeba ujednolicenia koncepcji wskaźników dla obu typów kontroli. Dla każdej IAS na 2023 r. liczbę kontroli celno-skarbowych do przeprowadzenia wyliczono przyjmując pożądaną liczbę etatów w komórkach takiej kontroli⁴³, przy założeniu kontynuowania przenoszenia do tych komórek pracowników urzędów skarbowych, oraz średnią liczbę kontroli na etat objęty dotychczasowym limitem etatów i na etat pożądaną⁴⁴. Przewidziano, że we wszystkich izbach administracji skarbowej w skali roku zostanie zakończonych 5023 kontroli. Zakończono ich 7149, o 42,3% więcej niż planowano. Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość wskaźnika. Na 2024 r. wartość pożądaną wskaźnika dla każdej IAS wyliczono podobnie jak w przypadku wskaźnika dla kontroli podatkowej⁴⁵. Same kontrole także podobnie sklasyfikowano⁴⁶. Oczekiwano, że wszystkie izby administracji skarbowej w 2024 r. osiągną 60 872 punkty. Na I połowę 2024 r. wartość pożądaną określono na połowę wartości rocznej. W I połowie 2024 r. w skali kraju wskaźnik wykonano w wysokości lepszej od przewidzianej o 0,9% (34 256 punktów). Siedem izb administracji skarbowej nie osiągnęło wartości wskaźnika oczekiwanej w ich przypadku⁴⁷. Dyrektorowie tych izb wyjaśnili, że zostało to spowodowane m.in.: wykonywaniem innych zadań przez kontrolerów (np. związanych z egzekwowaniem sankcji nałożonych na Federację Rosyjską, wykonywaniem analiz eksperckich, weryfikacją wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kasy rejestrującej i wydawania paragonów fiskalnych, prowadzeniem postępowań odwoławczych); stanem kadrowym w komórkach realizujących zadania kontroli celno-skarbowej; skomplikowaniem prowadzonych kontroli, co przyczyniało się do ich dłuższego trwania.

(akta kontroli tom III str. 1-5 pliki 1-55, 73-103, str. 34 plik 744)

3. Prace nad wskaźnikiem dotyczącym weryfikacji wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu z wykorzystaniem kasy rejestrującej i wydawania paragonów ustalonym na 2022 r. prowadził Departament Nadzoru nad Kontrolami. Założył on, że wskaźnikiem tym będzie mierzona liczba podatników objętych działaniami weryfikacyjnymi. Przy wyliczeniu wartości pożądaney uwzględniono wielkość izb administracji skarbowej i wyniki operacji ponadregionalnej przeprowadzonej w 2021 r., w której sprawdzano realizację obowiązku, o którym

⁴³ Oczekiwano, że kontrole celno-skarbowe będą realizowane łącznie w ramach 3059 etatów.

⁴⁴ Na etat objęty dotychczasowym limitem przyjęto dwie kontrole, na etat pożądaną – jedną kontrolę. W przypadku etatów objętych dotychczasowym limitem uwzględniono te, w których ramach nie wykonywano kontroli celnej. Przykładowo, dla IAS we Wrocławiu dotychczasowy limit etatów wynosił 169, w tym w ramach sześciu wykonywano kontrolę celną. Oczekiwano, że w tej IAS liczba etatów wzrośnie do 268, o 99. Liczba kontroli celno-skarbowych do przeprowadzenia wyniosła zatem 425, co dało działanie: $(163 * 2) + 99$.

⁴⁵ Wyliczano ją zatem z uwzględnieniem liczby etatów w komórkach realizujących zadania kontroli celno-skarbowej z maja 2023 r. (we wszystkich izbach administracji skarbowej było ich 2828), z wyłączeniem, jak rok wcześniej, tych, w których ramach wykonywano kontrolę celną, przy czym na jeden etat przyjęto 24 punkty.

⁴⁶ 12 punktów przypisano dla kontroli CIT, 9 punktów dla kontroli PIT, po 1 punkcie dla kontroli VAT i dla kontroli podatku akcyzowego, a 0,4 pkt dla innych kontroli.

⁴⁷ Były to: IAS w Białymstoku, IAS w Katowicach, IAS w Kielcach, IAS w Lublinie, IAS w Poznaniu, IAS w Rzeszowie i IAS w Szczecinie. Izby te określone dla nich pożądaną wartość wskaźnika zrealizowały w wysokości od 51% do 93%.

wyżej mowa. Przy obliczaniu wykonania wskaźnika: należało uwzględnić działania w trybie kontroli podatkowej (doraźnej w zakresie kas rejestrujących), nabycia sprawdzającego i postępowania mandatowego; nie należało uwzględniać powtórnej weryfikacji danego podatnika; jako jednego podatnika należało traktować działania wykonane w różnych miejscach prowadzenia działalności przez tego samego podatnika. Planowano, że w skali kraju zostanie zweryfikowanych co najmniej 200 tys. podatników. W maju 2022 r. nadzór nad wskaźnikiem przejął Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej. Zmodyfikował on go w ten sposób, że przy obliczaniu jego realizacji miały być uwzględniane także działania w trybie kontroli celno-skarbowej (art. 62 ust. 5 pkt 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁸), a ponadto mierzona miała być nim nie liczba zweryfikowanych podatników a liczba weryfikacji punktów sprzedaży. Po zmianie liczyło się zatem każde działanie weryfikacyjne przeprowadzone w danym punkcie sprzedaży. Dyrektor Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że, biorąc pod uwagę m.in. art. 58 ust. 1 ustawy o KAS, pomiar liczby weryfikacji punktów sprzedaży był bardziej adekwatny niż liczby zweryfikowanych podatników, gdyż w szczególności nie sprzyjał ograniczaniu podejmowania ponownych działań wobec podatnika, u którego już stwierdzono nieprawidłowości, a ponadto każda weryfikacja to oddzielna czynność. Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej nie zmienił wysokości wartości požądanej dla którejkolwiek IAS, zatem w skali kraju oczekiwano, że dojdzie do co najmniej 200 tys. weryfikacji punktów sprzedaży, przyjęto jednak przy tym, że każde nabycie sprawdzające miało być raportowane podwójnie, co wiązało się z tym, że instytucja ta była wówczas nowa (wprowadzono ją z 1 stycznia 2022 r.). Wskaźnik w skali roku zrealizowano lepiej niż oczekiwano o 70,6% (307 048 weryfikacji). Każda IAS osiągnęła przewidzianą dla niej wartość požadaną.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że na wprowadzenie trzech wskaźników i na 2023 r., i na 2024 r. (tj. dla kontroli celno-skarbowej, dla nabycia sprawdzającego i dla postępowania mandatowego) zdecydowano się ze względu na różnorodność trybów, w ramach których weryfikowano wywiązywanie się z obowiązku ewidencjonowania obrotu z wykorzystaniem kas rejestrujących i wydawania paragonów fiskalnych. Określając wartość oczekiwaną dla danej IAS uwzględniono m.in.: charakterystykę danego trybu weryfikacji, zwłaszcza jego złożoność i czasochłonność; liczbę działań zrealizowanych w danej IAS w pierwszej połowie poprzedniego roku w ramach danego trybu; liczbę zarejestrowanych aktywnych kas w województwie według stanu na dany dzień poprzedniego roku. Pomiarowi, jak w 2022 r., miała podlegać liczba weryfikacji punktów sprzedaży. Przyjęto też, że, jeśli w IAS nie dojdzie do przeprowadzenia oczekiwanej liczby działań w danym trybie, uznaje się, że wskaźnik zrealizowano, gdy skuteczność działań w tym trybie osiągnęła minimum 25%⁴⁹. Wartości požądane wskaźników w skali kraju określono w przypadku trybu:

- a) kontroli celno-skarbowej w 2023 r. na 19 951, a w 2024 r. – 22 400,
- b) nabycia sprawdzającego w 2023 r. na 37 582, a w 2024 r. – 44 300, a
- c) postępowania mandatowego w 2023 r. na 56 419, a w 2024 r. – 44 400⁵⁰.

Dla I półrocza 2024 r. wartość požadana w skali kraju wyniosła połowę wartości rocznej.

⁴⁸ Dz. U. z 2023 r. poz. 615, ze zm.

⁴⁹ Skuteczność obliczano jako stosunek liczby działań w danym trybie, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby wszystkich działań w tym trybie.

⁵⁰ Wartości na 2023 r. podano w wysokościach ustalonych po zmianie zarządzenia Szefa KAS wydanego na ten rok. Były one niższe od pierwotnych o około 11% (kontrolę celno-skarbową) albo 17% (nabycia sprawdzające i postępowania mandatowe).

Każdy wskaźnik w 2023 r. i w I połowie 2024 r. zrealizowano w skali kraju lepiej niż oczekiwano, przy czym w przypadku trybu:

- a) kontroli celno-skarbowej w 2023 r. o 52,1% (30 350), a w I połowie 2024 r. o 39,2% (15 591),
- b) nabycia sprawdzającego w 2023 r. o 55% (58 244), a w I połowie 2024 r. o 20,1% (26 602),
- c) postępowania mandatowego w 2023 r. o 103,5% (114 829), a w I połowie 2024 r. o 102,4% (44 840).

Większość izb administracji skarbowej osiągnęła przewidzianą dla nich wartość liczbową wskaźnika. W 2023 r. i w I połowie 2024 r. w trzech izbach uznano jednak, że do zrealizowania wskaźnika dotyczącego kontroli celno-skarbowej doszło ze względu na skuteczność działań⁵¹. W skali kraju skuteczność działań w trybie:

- a) kontroli celno-skarbowej w 2023 r. wyniosła 38,2%, zaś w I połowie 2024 r. – 41,3%, a
- b) nabycia sprawdzającego w 2023 r. wyniosła 23,5%, zaś w I połowie 2024 r. – 21,1%.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że z uwagi na brak systemowego narzędzia do ewidencjonowania czynności mandatowych prowadzonych w obszarze kas rejestrujących, każda jednostka organizacyjna KAS ewidencjonuje te działania w ramach swojej właściwości. Ponadto podał, że na realizację wskaźników wpłynęło zaangażowanie jednostek KAS, a w przypadku nabycia sprawdzającego także zwiększenie budżetu na nie przeznaczonego⁵². Wskazał też, że cel działań weryfikacyjnych stanowiło m.in. zwiększenie stopnia świadomości w zakresie obowiązku ewidencjonowania obrotu z wykorzystaniem kasy rejestrującej i wydawania paragonów, a w konsekwencji stopnia ewidencjonowania obrotu w powyższy sposób, oraz zapewnienie uczciwej konkurencji.

(akta kontroli tom III str. 1-3 pliki 1-55, str. 5-7 pliki 104-146, str. 34 plik 745)

4. Wskaźnik dotyczący obsługi raportów JPK_VAT, udostępnianych urzędom skarbowym w aplikacji WRO-SYSTEM, służył monitorowaniu czynności związanych z tą obsługą⁵³. W 2022 r. i 2023 r. był obliczany jako stosunek liczby rekordów zakończonych w raportach przekazanych do realizacji do urzędów skarbowych z terminem realizacji w danym okresie sprawozdawczym do łącznej liczby rekordów w raportach z terminem realizacji w danym okresie sprawozdawczym⁵⁴. Na potrzeby obliczenia wykonania wskaźnika za dalsze okresy sprawozdawcze (następujące po pierwszym) nie uwzględniano jednak rekordów zakończonych w tych dalszych

⁵¹ W przypadku 2023 r. były to IAS w Gdańsku, IAS w Poznaniu i IAS w Warszawie, a I połowy 2024 r. – IAS w Poznaniu, IAS w Rzeszowie i IAS we Wrocławiu.

⁵² Na mocy art. 10 ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1598, ze zm.)

⁵³ Wskaźnik w latach 2022-2024 dotyczył raportów: R.0 - Brak JPK_VAT; R.1.1. – Porównanie kwoty podatku naliczonego/należnego w części deklaracyjnej i ewidencyjnej JPK_VAT; R.1.2. – Porównanie kwoty podatku naliczonego z kwotą podatku należnego u kontrahenta; R.2. – Podmioty rozliczające faktury od kontrahentów niezarejestrowanych do VAT; BD Brak deklaracji VAT; OZ „Zerowe” obroty; ZF Zdublowane faktury; ZD Złe długi. Raporty były widoczne w aplikacji WRO-SYSTEM w module RAPORTY bezpośrednio po ich udostępnieniu przez Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej zarówno na poziomie urzędu skarbowego, jak i izby administracji skarbowej. Pracownicy urzędu skarbowego mogli obsługiwać rekordy bezpośrednio po udostępnieniu danego raportu i obsługiwali je zgodnie z właściwością, zamieszczając informację o podjętych czynnościach i ich efektach w module RAPORTY. Urzędy skarbowe informowano o udostępnieniu raportu za pośrednictwem komunikatu zamieszczanego w aplikacji WRO-SYSTEM. Komunikat był widoczny dla każdego zalogowanego użytkownika na pierwszej stronie aplikacji i po przejściu do modułu RAPORTY. Dodatkowo informację o udostępnieniu raportu przekazywano pismem przesyłanym pocztą elektroniczną na sekretariaty izb administracji skarbowej i do koordynatorów JPK_VAT.

⁵⁴ Terminy realizacji określano w pismach informujących izby administracji skarbowej o udostępnieniu danego raportu do obsługi w aplikacji WRO-SYSTEM. Terminy te miały charakter instrukcyjny.

okresach, których termin realizacji przypadał na któryś poprzedni okres. Wartość pożądaną wskaźników w obu powyższych latach w każdym okresie sprawozdawczym określono na co najmniej 80%. W raportach JPK-VAT z terminami realizacji w 2022 r. wystąpiło łącznie 1 490,2 tys. rekordów, a z terminami realizacji w następnym roku – 1 247,6 tys. rekordów. W 2022 r. wskaźnik wykonano w 86%, a rok później – w 91%. W 2024 r. zasady obliczania wykonania wskaźnika zmieniono tak, że w dalszych okresach sprawozdawczych roku uwzględniano także zakończone w nich rekordy z raportów z terminem realizacji wyznaczonym w którymś poprzednim okresie sprawozdawczym. Dlatego też dla izb administracji skarbowej na każdy okres sprawozdawczy ustalono inną wartość pożądaną, kolejno co najmniej: 88%, 90%, 92% i 94%. Za pierwszy okres sprawozdawczy 2024 r. wskaźnik zrealizowano w skali kraju w wysokości 91%, za następny – w 93%. W obu wskazanych wyżej okresach sprawozdawczych wskaźnika nie zrealizowano w dwóch izbach administracji skarbowej⁵⁵.

Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił, że do lepszego wykonania wskaźnika przyczyniły się zmiany w aplikacji WRO-SYSTEM, które ułatwiły i przyspieszyły obsługę raportów. Do ważniejszych zmian należało: wprowadzenie funkcjonalności ułatwiającej i usprawniającej monitorowanie terminowości realizacji raportów, która umożliwiała sporządzanie zbiorczych zestawień według różnych kryteriów; wprowadzenie zakładki dostosowanej do obsługi rekordów pobranych i obsługiwanych przez danego pracownika; modyfikacja funkcjonalności dotyczącej właściwości miejscowej, dzięki której zautomatyzowano oznaczanie tego, czy urząd skarbowy był właściwy dla podatnika, którego dotyczył rekord; wprowadzenie modułu szkoleniowego umożliwiającego samodzielne wykonywanie ćwiczeń z aplikacją.

(akta kontroli tom III str. 1-3 pliki 1-55, str. 7-9 pliki 147-180, str. 34 plik 746)

5. Wskaźnik dotyczący ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych służył ocenie skuteczności kontroli ruchu osobowego. Mierzono nim liczbę ujawnionych przemycanych papierosów w samochodach osobowych do liczby przemycanych papierosów w samochodach osobowych szacowanej na podstawie badań statystycznych przeprowadzanych w oparciu o przyjętą metodę. Wyliczenie wysokości potencjalnego przemytu oparto na wielkości przemytu wykrytego w kontrolach podjętych ze skierowania losowego⁵⁶. Dyrektor Departamentu Cel wyjaśnił, że badanie przeprowadzane na podstawie mechanizmów losujących zaproponował Wojewódzki Urząd Statystyczny w Rzeszowie, a uznano je za najwłaściwsze po przetestowaniu innych metod szacowania. Opracowano aplikację, która umożliwiała prawidłowe stosowanie przyjętego sposobu szacowania. Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu Cel wdrożone badanie pozwalało dyrektorom izb administracji skarbowej także na bieżącą ocenę ryzyka przemytu wyrobów tytoniowych w podległych im przejściach granicznych.

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

⁵⁵ W obu okresach sprawozdawczych w IAS w Kielcach, w pierwszym także w IAS w Olsztynie, w drugim – także w IAS w Zielonej Górze.

⁵⁶ Kontrolę ze skierowania losowego (*Random*) przeprowadzano tylko na potrzeby badania statystycznego. Była to zarazem kontrola szczegółowa, która polegała na sprawdzeniu całego samochodu osobowego z uwzględnieniem skrytek konstrukcyjnych, a także odzieży wierzchniej osób przekraczających granicę i zawartości ich bagażu, w celu ujawnienia towarów niezgłoszonych. Kontrolę szczegółową realizowano w Budynku Kontroli Szczegółowej (tzw. BKS) lub innym wyznaczonym miejscu.

tę określono na 40% na każdy okres sprawozdawczy zarówno na 2023 r., jak i na 2024 r.

W 2023 r. i I połowie 2024 r. pomiar ujawniania przemytu wyrobów tytoniowych nie był możliwy w IAS w Białymstoku, co wiązało się z zawieszeniem do odwołania ruchu osobowego we wszystkich drogowych przejściach granicznych z Białorusią⁵⁷. IAS w Olsztynie i IAS w Rzeszowie zrealizowały wskaźnik zarówno w 2023 r. (121% i 149,7%), jak i w I półroczu 2024 r. (44% i 649%). Z kolei IAS w Lublinie nie osiągnęła wartości oczekiwanej ani w 2023 r. (36,1%), ani w I półroczu 2024 r. (28,6%). W jej przypadku w 2023 r. wykonanie wskaźnika za trzy kwartały roku przekraczało jeszcze minimalną wartość pożądaną (osiągnęło 51,1%), zaś w I kwartale 2024 r. realizacja wskaźnika była równie niska jak za półrocze. Dyrektor IAS w Lublinie wskazał, że do nieosiągnięcia wskaźnika za 2023 r. i w okresach sprawozdawczych I połowy 2024 r. przyczyniło się głównie ujawnianie przemytu większych ilości papierosów w pojazdach, co do których w trakcie odprawy aktywowało się skierowanie losowe do kontroli. Zauważył, że przez takie ujawnienia znacznie wzrosła szacowana liczba przemycanych papierosów, co zarazem nieproporcjonalnie obniżało stopień realizacji wskaźnika. Dodał, że gdyby przy szacowaniu nie uwzględnić ujawnień, o których wyżej mowa (skrajnych, wyraźnie odbiegających od średniej), wskaźnik by wykonano. Dyrektor IAS w Lublinie wskazał także inne przyczyny niewykonania wskaźnika w okresach sprawozdawczych I półrocza 2024 r., w tym sytuację kadrową w oddziale celnym, wysoki poziom kontroli losowych, który ograniczał możliwość wykonania kontroli z innych wskazań, oraz trudności w wykryciu przemytu związane ze zmianą miejsc i technik ukrywania papierosów. Dyrektor Departamentu Cel w lipcu 2024 r. polecił Dyrektorowi IAS w Lublinie opracowanie planu naprawczego, dzięki którego stosowaniu wskaźnik miał zostać zrealizowany. W poleceniu wskazano kwestie i działania, które należało uwzględnić w planie. Plan opracowano jeszcze w lipcu 2024 r.

Dyrektor Departamentu Cel wyjaśnił, że do niewykonania wskaźnika w IAS w Lublinie w okresach sprawozdawczych I półrocza 2024 r. przyczyniły się nie tylko przypadki ujawnienia większej liczby papierosów w kontrolach ze skierowania losowego, ale i inne czynniki, w tym sytuacja kadrowa i wysoki poziom kontroli losowych, co ograniczało możliwość wykonywania kontroli z innych wskazań, np. z inicjatywy superwizora czy przewodnika psa służbowego. Dyrektor Departamentu Cel wskazał, że środki zaradcze, które Dyrektor IAS w Lublinie wymienił w pismach informujących o przyczynach niewykonania wskaźnika, mogły zostać podjęte wcześniej. Politykę kadrową na poziomie danej IAS kształtuje jej dyrektor, odpowiadając przy tym za zapewnienie odpowiedniej obsady w podległych oddziałach celnych, a możliwość wykonywania kontroli z innych wskazań niż losowe nie jest w żadnym wypadku ograniczona, a to właśnie zwiększenie poziomu takich kontroli jest pożądane w razie zagrożenia realizacji wskaźnika.

(akta kontroli tom III str. 1-3 pliki 1-55, str. 10-11 pliki 202-240, str. 34 plik 748)

6. Szef KAS zarządzeniem nr 81 z 6 grudnia 2023 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS wydanym na 2024 r., w kierunku *Zapewnienie stabilnych finansów publicznych na potrzeby celu Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*, wprowadził wskaźnik *Realizacja projektów służących zmniejszeniu szarej strefy*. Wskaźnik ten przewidywał opracowanie w latach 2021-2024 sześciu projektów przepisów prawa służących zmniejszeniu szarej strefy. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości

⁵⁷ Na podstawie rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie czasowego zawieszenia lub ograniczenia ruchu granicznego na określonych przejściach granicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1403).

Ekonomicznej wyjaśnił, że w związku z wykonywaniem wskaźnika procedowano następujące akty prawne służące zmniejszeniu szarej strefy:

- a) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 24 czerwca 2021 r. w sprawie dodatkowych danych podlegających wskazaniu w zgłoszeniu przewozu towarów⁵⁸;
- b) rozporządzenie Ministra Finansów z 25 stycznia 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁵⁹;
- c) rozporządzenie Ministra Finansów z 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁶⁰;
- d) rozporządzenie Ministra Finansów z 20 kwietnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁶¹;
- e) rozporządzenie Ministra Finansów z 8 sierpnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁶²;
- f) rozporządzenie Ministra Finansów z 9 października 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁶³.

Wszystkie powyższe rozporządzenia wydano w celu wykonania przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi⁶⁴. Pierwsze dostosowało i ujednoliciło nazewnictwo dotychczas stosowane w kwestiach, których dotyczyło, do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz niektórych innych ustaw⁶⁵. Następne modyfikowały katalog towarów objętych monitorowaniem na ich mocy, w szczególności rozszerzając go o określone: odpady; towary energetyczne, wobec których nałożono zakazy wwozu lub przewozu, pochodzące z terytorium Federacji Rosyjskiej i Białorusi⁶⁶; produkty rolne przywożone na i przewożone przez terytorium Polski⁶⁷.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wskazał, że, by uszczelnić system podatkowy, zaproponowano również objęcie monitorowaniem przewozu betonu gotowego do wylania, przygotowując projekt ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz

⁵⁸ Dz. U. poz. 1259.

⁵⁹ Dz. U. poz. 178.

⁶⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 1157.

⁶¹ Dz. U. poz. 750.

⁶² Dz. U. poz. 1596.

⁶³ Dz. U. poz. 2185.

⁶⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 1218, ze zm.

⁶⁵ Dz. U. poz. 1556 ze zm. Celem ustawy zmieniającej było m.in. ustanowienie kompleksowych regulacji prawnych, służących uszczelnieniu systemu podatkowego w zakresie obrotu olejem opałowym i olejem napędowym przeznaczonymi do celów opałowych oraz pozostałymi ciekłymi paliwami opałowymi.

⁶⁶ Np. węgiel, brykiet, koks i półkoks z różnych rodzajów węgla.

⁶⁷ Np. niektóre zboża, owoce, jaja, mięso drobiowe, produkty pszczele.

obrotu paliwami opałowymi oraz niektórych inny ustaw⁶⁸. Prace nad tym projektem były w toku.

(akta kontroli tom III str. 1-3 pliki 1-55, str. 11-12 pliki 241-257, str. 34 plik 749)

II. W toku kontroli pozyskano z Departamentu Nadzoru nad Kontrolami dane o czynnościach sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej za lata 2019-2023 oraz pierwsze półrocza 2023 r. i 2024 r.⁶⁹

II.1. Czynności sprawdzające

Tabela II.1.1: liczba czynności sprawdzających

Okres	Liczba czynności sprawdzających,	w tym dotyczących:			3:2 %	4:3 %	5:2 %
		rozliczenia w VAT,	w tym	podatku akcyzowego			
			zwrotu VAT				
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	2 542 744	1 029 513	303 967	105 545	40,5	29,5	4,2
2020 r.	2 314 130	1 047 325	369 069	86 216	45,3	35,2	3,7
2021 r.	2 694 816	1 249 761	494 200	108 967	46,4	39,5	4,0
2022 r.	2 245 848	1 020 418	409 483	105 346	45,4	40,1	4,7
2023 r.	2 289 692	1 066 269	416 708	118 015	46,6	39,1	5,2
I pół. 2023 r.	1 188 343	558 481	215 580	59 005	47,0	38,6	5,0
I pół. 2024 r.	1 204 190	549 989	209 372	66 846	45,7	38,1	5,6

Liczba czynności sprawdzających z roku na rok to zmniejszała się, to wzrastała (na przemian). W 2022 r. i 2023 r. była niższa o 16,7% i 15% niż w 2021 r., kiedy to osiągnęła maksimum. W I półroczu 2024 r. przeprowadzono takich czynności nieznacznie więcej (o 1,3%).

Do 2021 r. realizowano coraz więcej czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń w VAT i zwrotów VAT. W 2022 r. i 2023 r. zarówno jednych, jak i drugich było wyraźnie mniej niż w roku, w którym ich liczba okazała się najwyższa (o 18,4% i 14,7% oraz o 17,1% i 15,7%). Także w zakresie liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających w akcyzie nie zaobserwowano stałej tendencji. Najwięcej odnotowano ich w 2023 r.

W latach 2019-2023 oraz w pierwszych półroczach 2023 r. i 2024 r. czynności sprawdzające w VAT stanowiły wysoki, a czynności sprawdzające w akcyzie znacznie niższy udział wszystkich czynności sprawdzających. Odsetek czynności sprawdzających zwrotów VAT w czynnościach sprawdzających w VAT do 2022 r. wzrastał.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że liczba czynności sprawdzających była zmienna i nie można oczekiwać, że wykaże jednoznaczną, stałą tendencję. Na jej zmienność wpływała sytuacja gospodarcza, zmiany przepisów prawnych, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania kontrolne, a także zdarzenia nadzwyczajne (np. pandemia COVID-19). Organy KAS musiały elastycznie reagować na dynamicznie zachodzące zmiany, by skutecznie realizować swoje zadania. Na obniżanie się liczby czynności sprawdzających mogły w szczególności wpłynąć następujące czynniki: wprowadzenie procesu AUTO-ZWROT (automatyzacja i centralizacja zwrotów i nadpłat VAT) i rozszerzenie kwoty nim objętej; systematyczny rozwój zdolności analitycznych KAS, w tym efektywniejsze wykorzystanie plików JPK; efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie działań weryfikacyjnych rozliczeń podatkowych. W przypadku akcyzy

⁶⁸ Projekt wpisano do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD109 (data publikacji w wykazie: 5 sierpnia 2024 r.). Jego przyjęcie przez Radę Ministrów zaplanowano na IV kwartał 2024 r.

⁶⁹ W dalszej części wystąpienia opisano te dane porównując analogiczne okresy (tj. roczne z rocznymi, a I półrocze 2024 r. z odpowiednią częścią poprzedniego roku), chyba że zaznaczono inaczej.

na zwiększenie się liczby czynności sprawdzających wpłynął m.in. komunikat opublikowany 20 października 2022 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej C 404/01, dotyczący wiążących informacji wydanych przez organy celne państw członkowskich w sprawie klasyfikacji towarów w nomenklaturze celnej. W komunikacie zawarto opinię klasyfikacyjną, która scharakteryzowała samochód osobowy będący tzw. miękką hybrydą jako niekorzystający z preferencyjnego opodatkowania akcyzą. Dyrektor zauważyła, że do wzrostu liczby czynności sprawdzających może przyczynić się z kolei to, że w 2024 r. kontrolę celno-skarbową ukierunkowano, zgodnie z jej przeznaczeniem, na zwalczanie oszustw podatkowych, a nie błędów popełnianych przez przedsiębiorców. Takie podejście powinno skutkować zmniejszeniem się liczby wskazanych kontroli i wzrostem liczby i ustaleń w ramach czynności sprawdzających.
(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 16-17 pliki 346-366, str. 34 plik 750)

NIK w kontroli P/22/010 Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej zwróciła uwagę, że nieprawidłowość w kwocie 80,9 mld zł, stwierdzona w 2022 r. w wyniku przeprowadzenia czynności sprawdzających w podatku dochodowym od osób fizycznych, wynikała jedynie z błędu formalnego popełnionego przez podatnika, nieskutkującego zaniżeniem zobowiązania podatkowego. Wykazanie takiej nieprawidłowości zniekształciło obraz wyników administracji skarbowej. NIK wskazała na potrzebę wypracowania bardziej precyzyjnej metody pomiaru efektów czynności sprawdzających. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w kontroli wykonania budżetu na 2023 r. wskazała, że pismem z 22 grudnia 2023 r. w związku z wykazywaniem przez organy podatkowe we właściwym systemie czynności sprawdzających z kwotą uszczuplenia powstałą wskutek popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego, tj. z tzw. sztucznym WUSZ, poleciła ewidencjonowanie takich czynności w sposób, który pozwalał je identyfikować. Wdrożenie stosownej funkcjonalności w systemie zaplanowano na 3 stycznia 2024 r. Nowy sposób ewidencjonowania miał pozwolić na rozpoznanie skali czynności z tzw. sztucznym WUSZ i wykorzystanie danych dzięki niemu uzyskanych przy opracowaniu wskaźnika dotyczącego ustaleń czynności sprawdzających na 2025 r. W kontroli wykonania budżetu państwa w 2023 r. stwierdzono, że w roku tym ustalenia czynności sprawdzających wyniosły 34 132,9 mln zł⁷⁰. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że w kwocie tej zawierały się ustalenia większe lub równe 30 mln zł, które w większości były tzw. sztucznym WUSZ i dawały łącznie 26 444,2 mln zł⁷¹.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami w toku kontroli przedstawiła dane o kwotach ustaleń stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających. Prezentuje je poniższa tabela.

Tabela II.1.2: kwota ustaleń czynności sprawdzających (w mln zł)

Okres	Ustalenia z tzw. sztucznym WUSZ			Ustalenia po wyłączeniu tzw. sztucznego WUSZ ¹		
	Ogółem	w tym w zakresie:		Ogółem	w tym w zakresie:	
		VAT	podatku akcyzowego		VAT	podatku akcyzowego
1	2	3	4	5	6	7
2019 r.	3 573,8	2 305,0	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.

⁷⁰ Według raportu MF-9Ps z czynności sprawdzających pobranego na określony dzień.

⁷¹ W 16 przypadkach dotyczyły błędnej kwoty zaliczki wykazanej przez podatnika w zeznaniu PIT-37 (sztuczny WUSZ w łącznej wysokości 26 364,6 mln zł), a w dwóch przypadkach błędnej kwoty nadwyżki podatku naliczonego z poprzedniej deklaracji VAT (sztuczny WUSZ w łącznej wysokości 79,6 mln zł).

2020 r.	5 051,3	2 646,8	41,4	b.d.	b.d.	b.d.
2021 r.	6 663,5	2 512,4	53,2	6 663,5	2 512,4	53,2
2022 r.	88 197,3	3 127,4	47,5	5 076,9	2 732,6	47,5
2023 r.	34 132,9	4 185,7	95,5	7 586,7	4 060,0	95,5
I pół. 2023 r.	29 983,0	2 230,9	58,5	3 987,3	2 139,6	58,5
I pół. 2024 r.	357 091,9	2 823,1	58,0	5 229,8	2 823,1	58,0

¹ Wyłączeniu podlegały w przypadku 2022 r. i 2023 r. ustalenia w kwocie co najmniej 20 mln zł, a w przypadku I półrocza 2024 r. co najmniej 30 mln zł. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przedstawiła dane także za 2019 r. i 2020 r., jednakże w przypadku tych lat nie badano, czy i jak wielką część ustaleń stanowiły ustalenia ze sztucznym WUSZ.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że wprowadzenie zmian przewidzianych w piśmie z 22 grudnia 2023 r. miało na celu poprawę ewidencjonowania czynności sprawdzających oraz dostosowanie oceny czynności sprawdzających i funkcjonowania jednostek KAS do nowych standardów. Dodała, że wskaźnik Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających na 2024 r. skonstruowano tak, że przy obliczaniu jego wykonania miały być wykluczane ustalenia z kwotą co najmniej 30 mln zł stanowiące tzw. sztuczny WUSZ. Zespół do spraw wskaźników realizacji celów KAS⁷² zarekomendował jednak w odniesieniu do powyższego wskaźnika zmianę studium jego wykonalności na 2025 r. w następujący sposób: Łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających (z raportu 30 MF9Ps) wykazywana narastająco, pomniejszona o czynności sprawdzające z ustaleniami oznaczonymi wskaźnikiem BF („sztuczny WUSZ”). Departament Nadzoru nad Kontrolami zaakceptował zmianę w zakresie studium wykonalności.

(akta kontroli tom III str. 16-17 pliki 346-366)

Relacja liczby czynności sprawdzających obejmujących zwroty VAT inne niż dokonane w ramach systemu AUTO_ZWROT do liczby zwrotów VAT dokonanych poza systemem AUTO_ZWROT, obniżyła się stopniowo w całym badanym okresie, gdy dla zwrotów dokonanych w 2021 r. wyniosła 39,2%, to już dla zwrotów dokonanych w 2022 r. – 36,9%, w 2023 r. – 34,0%, a w I półroczu 2024 r. – 32,9%. W ocenie Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami, na zmniejszenie się relacji czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń VAT, w szczególności relacji liczby czynności sprawdzających dotyczących zwrotów VAT do liczby zwrotów VAT, mogły mieć wpływ m.in. następujące okoliczności: wprowadzenie procesu AUTO-ZWROT obejmującego zwroty do 20 tys. zł; efektywniejsze prowadzenie analizy ryzyka i jej wyniki poprzedzającej czynności sprawdzające, które ukierunkowały działania podejmowane przez pracowników podległych jednostek KAS do podmiotów obarczonych największym ryzykiem występowania nieprawidłowości; wprowadzenie i efektywniejsze wykorzystanie plików JPK.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła m.in., odnosząc się do liczby czynności sprawdzających, czy kontroli podatkowych prowadzonych przez KAS, w tym w zakresie podatku VAT, że liczba tych działań była zmienna i nie można oczekiwać, że będzie miała jednoznaczną, stałą tendencję. Na tendencje w poszczególnych okresach wpływało dużo zróżnicowanych czynników, m.in.: zmiany przepisów prawnych, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania weryfikacyjne/kontrolne (a nawet częściowo je zastępujące), efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie czynności weryfikacyjnych/kontrolnych. Powyższe czynniki miały również wpływ na liczbę działań w 2023 r., w tym w zakresie podatku VAT. Czynności sprawdzające prowadzono w różnych podatkach i obejmowały

⁷² Zespół powołano zarządzeniem nr 27 Szefa KAS z dnia 1 sierpnia 2024 r. Do jego zadań należało m.in. opracowanie propozycji pomiaru działalności KAS w perspektywie długoterminowej według priorytetów określonych przez Szefa KAS, ze wskazaniem celów do osiągnięcia i wskaźników ich realizacji, a także analiza zgłaszanych przez jednostki KAS propozycji wskaźników realizacji celów KAS zawartych w dokumentach strategicznych.

różnorodne obszary tematyczne, stąd zmniejszenie/zwiększenie liczby czynności sprawdzających np. w akcyzie czy podatku VAT, mogło oznaczać odpowiednio zwiększenie/zmniejszenie czynności sprawdzających w innym podatku. Dodatkowym czynnikiem mającym wpływ na spadek liczby kontroli podatkowych w 2023 r. z pewnością był proces przenoszenia pracowników z komórek kontrolnych urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych, przy czym odnotowano tendencję spadkową liczby kontroli podatkowych ogółem z jednoczesnym wzrostem liczby kontroli celno-skarbowych ogółem. Na działania weryfikacyjne KAS w obszarze podatków należy patrzeć kompleksowo, tj. łącznie na czynności sprawdzające, kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe i postępowania przygotowawcze. Końcowo Dyrektor wskazała, że dokonanie pełnej analizy przyczyn zaobserwowanych tendencji wymagałoby zweryfikowania akt wszystkich spraw prowadzonych w analizowanych okresach.

(akta kontroli: tom II str. 171, 172, 204, 205, 207)

II.2. Kontrole podatkowe

Tabela II.2.1.1: liczba kontroli podatkowych i ich skuteczność

Okres	Liczba kontroli,	w tym	3:2 %
		z uszczupleniem ponad 5 tys. zł	
1	2	3	4
2019 r.	20 347	15 122	74,3
2020 r.	15 284	10 244	67,0
2021 r.	15 799	13 212	83,6
2022 r.	18 065	15 689	86,8
2023 r.	13 059	12 086	92,5
I pół. 2023 r.	6 507	6 043	92,9
I pół. 2024 r.	5 365	5 021	93,6

Liczba kontroli podatkowych w 2022 r. i 2023 r. zmniejszyła się w porównaniu z 2019 r. (o 11,2% i 35,8%). Obniżyła się także w I połowie 2024 r. (o 17,6%). Skuteczność takich kontroli co prawda w 2020 r. pogorszyła się rok do roku, w następnych jednak latach stawała się coraz lepsza, osiągając wysoki poziom.

Tabela II.2.1.2: liczba kontroli podatkowych w VAT i kontroli podatkowych zwrotów VAT oraz skuteczność takich kontroli

Okres	Liczba kontroli	Liczba kontroli w VAT,	w tym:	3:2 %	4:3 %	Liczba kontroli zwrotów VAT,	w tym	7:3 %	8:7 %
			z uszczupleniem ponad 5 tys. zł				z uszczupleniem ponad 5 tys. zł		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2019 r.	20 347	10 285	7 538	50,5	73,3	2 738	1 693	26,6	61,8
2020 r.	15 284	8 070	6 592	52,8	81,7	1 799	1 265	22,3	70,3
2021 r.	15 799	8 755	7 379	55,4	84,3	1 545	1 120	17,6	72,5
2022 r.	18 065	10 162	8 770	56,3	86,3	1 272	984	12,5	77,4
2023 r.	13 059	7 033	6 557	53,9	93,2	830	663	11,8	79,9
I pół. 2023 r.	6 507	4 035	3 787	62,0	93,9	486	397	12,0	81,7
I pół. 2024 r.	5 365	3 477	3 215	64,8	92,5	352	304	10,1	86,4

W porównaniu z 2019 r. w 2022 r. przeprowadzono nieznacznie mniej kontroli podatkowych w VAT (o 1,2%), w następnym jednak roku już wyraźnie mniej (o 31,6%). Ich liczba zmniejszyła się także w I półroczu 2024 r. (o 13,8%). Kontrole takie każdego roku stanowiły ponad połowę wszystkich kontroli podatkowych, przy czym do 2022 r. ich udział wzrastał. W I połowie 2024 r. ich odsetek był jeszcze wyższy. Skuteczność kontroli podatkowych w VAT z roku na rok była coraz lepsza, osiągając wysoki poziom. Z reguły była bliska skuteczności wszystkich kontroli podatkowych.

Liczba kontroli podatkowych zwrotów VAT zmniejszała się z roku na rok. W 2023 r. stanowiła 30,3% liczby sprzed czterech lat. Była niższa także w I połowie 2024 r., o 27,6%. Kontrole takie stanowiły coraz niższy odsetek kontroli podatkowych w VAT.

Ich skuteczność przy tym zwiększała się z roku na rok, zbliżając się do 80%. Do jej poprawy doszło również w I połowie 2024 r. Przekroczyła wówczas 80%. Z reguły była jednak niższa niż skuteczność wszystkich kontroli podatkowych i niż skuteczność kontroli podatkowych w VAT.

Tabela II.2.1.3: liczba kontroli podatkowych w podatku akcyzowym i ich skuteczność

Okres	Liczba kontroli	Liczba kontroli podatku akcyzowego,	w tym	3:2 %	4:3 %
			z uszczupleniem ponad 5 tys. zł		
1	2	3	4	5	6
2019 r.	20 347	149	70	0,7	47,0
2020 r.	15 284	148	78	1,0	52,7
2021 r.	15 799	97	64	0,6	66,0
2022 r.	18 065	93	62	0,5	66,7
2023 r.	13 059	54	47	0,4	87,0
I pół. 2023 r.	6 507	30	26	0,5	86,7
I pół. 2024 r.	5 365	40	39	0,7	97,5

Kontrole podatkowe w akcyzie stanowiły niski odsetek wszystkich kontroli podatkowych. Z roku na rok przeprowadzano ich przy tym coraz mniej. W 2023 r. liczba takich kontroli stanowiła 36,2% liczby kontroli z 2019 r. Skuteczność kontroli podatkowych w akcyzie poprawiała się, była jednak z reguły wyraźnie niższa od skuteczności wszystkich kontroli podatkowych (z wyjątkiem I połowy 2024 r.).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że działania kontrolne podejmowano w oparciu o wyniki analizy ryzyka, którą ukierunkowano na wszystkie podatki. Decyzja o przeprowadzeniu kontroli zależała od poziomu zidentyfikowanego ryzyka, skali potencjalnych zagrożeń i wielkości korzyści osiągniętych przez podmioty naruszające prawo. Wskazała, że liczby kontroli podatkowych, w tym w zakresie VAT, była zmienna i nie można oczekiwać, że wykaże jednoznaczną, stałą tendencję. Na jej zmiany wpłynęły zróżnicowane czynniki, m.in. zmiany przepisów prawa, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania weryfikacyjne (kontrolne), a nawet częściowo je zastępujące, oraz efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie czynności weryfikacyjnych (kontrolnych). Zmniejszająca się liczba kontroli podatkowych (porównując 2022 r. z 2019 r.) wynikała z wyżej wymienionych czynników, choć najbardziej ze względu na wprowadzenie i rozwój narzędzi analitycznych (np. JPK, STIR), które ułatwiły identyfikowanie nieuczciwych podatników, ale też pozwoliły na poprawianie błędów podatników bez potrzeby wszczynania kontroli. Ponadto lata 2020-2021 r. były okresem pandemicznym. Wówczas większość działań weryfikacyjnych wykonywano w czynnościach sprawdzających. Po zniesieniu obostrzeń przywrócono normalną aktywność kontrolną. Spadek liczby kontroli w 2023 r. i I połowie 2024 r. był też skutkiem przesunięć kadrowych z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych, do których doszło w 2023 r., jak i skierowaniem większej liczby spraw do weryfikacji w czynnościach sprawdzających. Dyrektor dodała, że na obniżanie się udziału kontroli podatkowych zwrotów VAT w kontrolach podatkowych w VAT mogło wpłynąć m.in. wprowadzenie procesu AUTO-ZWROT, którym obejmowano coraz wyższą kwotę zwrotu. W przypadku kontroli w akcyzie zauważyła z kolei, że nadzór nad tym podatkiem, ze względu na jego charakter, objęto szczególnymi procedurami, które wykonywano w pierwszej kolejności, gdy kontrole w tzw. trybie administracyjnym stosowano w drugiej. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym, jak i innych ustaw przewidują szereg procedur i instytucji, które umożliwiają organom KAS ocenę działalności podmiotów akcyzowych bez konieczności wszczynania kontroli. Wśród tych procedur i instytucji Dyrektor wskazała: procedury związane z wydawaniem zezwoleń akcyzowych; urzędowe sprawdzenie; instytucję zabezpieczenia akcyzowego; procedury związane z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych;

współpracę z Prezesem Urzędu Regulacji Energetyki w zakresie opiniowania podmiotów ubiegających się o koncesję.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że wśród kluczowych czynników mających wpływ na skuteczność kontroli podatkowych należy wskazać: wzrost efektywności działań analityczno-informatycznych; automatyzację wykrywania niezgodności w rozliczeniach podatkowych; wykonywanie działań analitycznych z uwzględnieniem podejścia celowego. Czynniki te wpływały na wszystkie obszary (podatki), w których prowadzono działania kontrolne.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17 pliki 367-373, str. 34 plik 750)

Tabela II.2.2: kwota uszczupień kontroli podatkowych, kontroli podatkowych w VAT, kontroli podatkowych zwrotów VAT i kontroli podatkowych w podatku akcyzowym (w mln zł)

Okres	Kwota uszczupień kontroli	w tym stwierdzonych w kontroli:			3:2 %	4:2 %	5:2 %
		rozliczenia w VAT,	w tym zwrotu VAT	podatku akcyzowego			
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	4 695,4	3 779,8	584,7	289,7	80,5	12,5	6,2
2020 r.	3 841,3	3 325,5	421,0	16,3	86,6	11,0	0,4
2021 r.	2 923,9	2 476,6	457,3	3,1	84,7	15,6	0,1
2022 r.	3 066,8	2 411,6	289,5	17,5	78,6	9,4	0,6
2023 r.	1 894,3	1 299,5	259,4	64,5	68,6	13,7	3,4
I pół. 2023 r.	1 093,0	840,6	203,2	3,5	76,9	18,6	0,3
I pół. 2024 r.	889,1	568,9	75,0	82,8	64,0	8,4	9,3

Uszczuplenia wszystkich kontroli podatkowych zmniejszały się do 2021 r. W 2022 r., choć wzrosły rok do roku, to jednak stanowiły 65,3% kwoty sprzed trzech lat. Rok później okazały się niższe, osiągając 40,3% kwoty z 2019 r. Tendencja spadkowa utrzymała się w I połowie 2024 r. (zmniejszenie o 18,7%).

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

W 2022 r. uszczuplenia kontroli podatkowych zwrotów VAT stanowiły blisko połowę kwoty z 2019 r. W 2023 r. obniżyły się o 10,4% rok do roku. W I połowie 2024 r. także okazały się niższe (o 32,3%). Udział takich uszczupień w uszczupleniach ogółem rok do roku nie wykazywał stałej tendencji, należy jednak zauważyć, że w I półroczu 2024 r. zmniejszył się aż o ponad 10 punktów procentowych.

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

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że wysokość uszczupień wykryta w kontrolach podatkowych była zmienna i zależała od wielu czynników. Jednym z nich była liczba wykonanych kontroli. Nie bez znaczenia pozostawała sytuacja gospodarcza czy zdarzenia nadzwyczajne (np. pandemia COVID-19), które wpływały m.in. na ograniczenie aktywności podmiotów gospodarczych, a co za tym na wysokość ich przychodów. Ustalenie szczegółowych przyczyn zmian w zakresie uszczupień kontroli podatkowych wymagałoby zweryfikowania akt wszystkich spraw prowadzonych w analizowanych okresach.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17 pliki 367-373, str. 34 plik 750)

Tabela II.2.3: kwota uszczuplenia na kontrolę podatkową, kontrolę podatkową w VAT, kontrolę podatkową zwrotu VAT i kontrolę podatkową w podatku akcyzowym (w tys. zł)

Okres	Kwota uszczuplenia na kontrolę	Kwota uszczuplenia na kontrolę:			3:2 %	4:2 %	5:2 %
		rozliczenia VAT	zwrotu VAT	podatku akcyzowego			
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	230,8	367,5	213,5	1 944,1	159,3	92,5	842,4
2020 r.	251,3	412,1	234,0	110,2	164,0	93,1	43,9
2021 r.	185,1	282,9	296,0	32,2	152,9	159,9	17,4
2022 r.	169,8	237,3	227,6	188,1	139,8	134,1	110,8
2023 r.	145,1	184,8	312,5	1 194,5	127,4	215,5	823,5
I pół. 2023 r.	168,0	208,3	418,0	116,3	124,0	248,9	69,3
I pół. 2024 r.	165,7	163,6	212,9	2 069,1	98,7	128,5	1248,5

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

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

Kwota uszczuplenia na kontrolę podatkową zwrotu VAT do 2021 r. wzrastała. W 2022 r. zmniejszyła się o 23,1%, by w następnym roku wzrosnąć o 37,3%, wskutek czego osiągnęła swoją najwyższą roczną wysokość. W I półroczu 2024 r. obniżyła się niemal dwukrotnie. Od 2021 r. była wyższa niż kwota ustalenia na kontrolę podatkową, przy czym w 2023 r. ponad dwukrotnie.

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

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że na średnią kwotę uszczuplenia kontroli podatkowej, kontroli podatkowej w VAT, kontroli podatkowej zwrotu VAT i kontroli podatkowej w akcyzie wpłynęła liczba kontroli zakończonych lub zatwierdzonych w danym okresie i wielkość uszczupień stwierdzonych w tych kontrolach.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17 pliki 367-373, str. 34 plik 750)

Tabela II.2.4.1: liczba pozytywnych⁷³ kontroli podatkowych w VAT według uszczupień

Okres	Liczba pozytywnych kontroli w VAT	Liczba pozytywnych kontroli w VAT z uszczupleniami w granicach:					
		> 3 tys. zł ≤ 5 tys. zł	> 5 tys. zł ≤ 10 tys. zł	> 10 tys. zł ≤ 50 tys. zł	> 50 tys. zł ≤ 100 tys. zł	> 100 tys. zł ≤ 500 tys. zł	> 500 tys. zł
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	9 069	679	1 096	2 932	1 014	1 587	909
2020 r.	7 505	522	985	2 524	927	1 393	763
2021 r.	8 350	516	1 124	3 067	1 046	1 430	712
2022 r.	9 709	631	1 458	3 868	1 292	1 511	641
2023 r.	6 811	87	885	2 908	1 079	1 281	404
I pół. 2023 r.	4 018	92	537	1 618	613	758	261
I pół. 2024 r.	3 464	40	364	1 488	549	627	187
	Udział	3:2 %	4:2 %	5:2 %	6:2 %	7:2 %	8:2 %
2019 r.		7,5	12,1	32,3	11,2	17,5	10,0
2020 r.		7,0	13,1	33,6	12,4	18,6	10,2
2021 r.		6,2	13,5	36,7	12,5	17,1	8,5
2022 r.		6,5	15,0	39,8	13,3	15,6	6,6
2023 r.		1,3	13,0	42,7	15,8	18,8	5,9
I pół. 2023 r.		2,3	13,4	40,3	15,3	18,9	6,5
I pół. 2024 r.		1,2	10,5	43,0	15,8	18,1	5,4

⁷³ Kontrole podatkowe pozytywne to kontrole, w których stwierdzone uszczuplenia.

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

Tabela II.2.4.2: liczba pozytywnych kontroli podatkowych w podatku akcyzowym według uszczupień

Okres	Liczba pozytywnych kontroli w podatku akcyzowym	Liczba pozytywnych kontroli w podatku akcyzowym z uszczupleniami w granicach:					
		> 3 tys. zł ≤ 5 tys. zł	> 5 tys. zł ≤ 10 tys. zł	> 10 tys. zł ≤ 50 tys. zł	> 50 tys. zł ≤ 100 tys. zł	> 100 tys. zł ≤ 500 tys. zł	> 500 tys. zł
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	124	20	28	22	6	7	7
2020 r.	122	15	31	36	2	6	3
2021 r.	105	23	21	30	6	6	1
2022 r.	105	17	18	28	5	7	4
2023 r.	58	2	11	23	5	2	6
I pół. 2023 r.	30	1	6	13	3	1	3
I pół. 2024 r.	45	1	10	14	3	4	8
	Udział	3:2 %	4:2 %	5:2 %	6:2 %	7:2 %	8:2 %
2019 r.		16,1	22,6	17,7	4,8	5,6	5,6
2020 r.		12,3	25,4	29,5	1,6	4,9	2,5
2021 r.		21,9	20,0	28,6	5,7	5,7	1,0
2022 r.		16,2	17,1	26,7	4,8	6,7	3,8
2023 r.		3,4	19,0	39,7	8,6	3,4	10,3
I pół. 2023 r.		3,3	20,0	43,3	10,0	3,3	10,0
I pół. 2024 r.		2,2	22,2	31,1	6,7	8,9	17,8

W 2019 r. najwięcej pozytywnych kontroli podatkowych w akcyzie zakończyło się ustaleniami do 3 tys. zł (27,4%). Później największą ich część stanowiły te z kwotą ustaleń większą niż 10 tys. zł do 50 tys. zł. W I połowie 2024 r. odsetek takich kontroli, choć się obniżył, także był najwyższy.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że w celu przeprowadzenia rzetelnej analizy należałoby dokonać porównania zachodzących trendów w ramach całego systemu walki z nieprawidłowościami podatkowymi obejmującego czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe oraz postępowania przygotowawcze. System weryfikacji rozliczeń podatkowych powoduje, że sprawy wynikające z błędów, pomyłek kierowane są do czynności sprawdzających, sprawy skomplikowane i najcięższe gatunkowo do urzędów celno-skarbowych, a pozostałe pozostają w gestii urzędów skarbowych. Dokonanie pełnej analizy przyczyn zaobserwowanych tendencji stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowych wymagałoby zweryfikowania akt wszystkich spraw prowadzonych w analizowanych okresach.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17 pliki 367-373, str. 34 plik 750)

Tabela II.2.5: kwota wpłat z ustaleń wynikłych z kontroli podatkowych, kontroli podatkowych w VAT i kontroli podatkowych w podatku akcyzowym (w mln zł)

Okres	Kwota wpłat z ustaleń kontroli	w tym kontroli rozliczeń:		3:2 %	4:2 %
		VAT	podatku akcyzowego		
1	2	3	4	5	6
2019 r.	553,5	286,4	1,0	51,7	0,2
2020 r.	428,8	247,1	5,2	57,6	1,2
2021 r.	558,6	302,6	1,1	54,2	0,2
2022 r.	712,4	371,1	0,9	52,1	0,1
2023 r.	647,0	331,5	0,7	51,2	0,1
I pół. 2023 r.	316,7	172,5	0,4	54,5	0,1
I pół. 2024 r.	272,5	156,8	16,1	57,5	5,9

W 2022 r. kwota wpłat z ustaleń kontroli podatkowych osiągnęła najwyższą wysokość. W 2023 r. obniżyła się o 9,2%, będąc przy tym wyższą niż w każdym roku okresu 2019-2021. W I połowie 2024 r. zmniejszyła się o 14%.

Wpłaty z ustaleń kontroli podatkowych w VAT wykazywały takie same kierunki zmian, jak wpłaty z ustaleń wszystkich kontroli podatkowych. Najwyższe okazały się również w 2022 r. W następnym roku osiągnęły 89,3% swojego maksimum i również były wyższe niż w każdym roku okresu 2019-2021. W I połowie 2024 r. obniżyły się o 9,1%. Kwota takich wpłat przekraczała połowę wpłat z wszystkich kontroli podatkowych w każdym roku okresu 2019-2023 oraz w pierwszych półroczach 2023 r. i 2024 r.

W latach 2019-2023 r. wpłaty z ustaleń kontroli podatkowych w akcyzie zwykle stanowiły znikomy odsetek wpłat z ustaleń wszystkich kontroli podatkowych. W I półroczu 2024 r. wyniosły jednak więcej niż łącznie w wskazanych wyżej latach.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że na wysokość wpłat wynikających z ustaleń kontroli podatkowej wpływały wysokość dokonanych ustaleń skutkujących efektem finansowym i możliwości ekonomiczne (płatnicze) kontrolowanych. Dodała, że w latach 2020-2021 pandemia COVID-19 przyczyniła się m.in. do ograniczenia aktywności podmiotów gospodarczych i co za tym idzie, na działania KAS. Dlatego w latach tych mniejsza aktywność kontrolna wiązała się z niższą kwotą ustaleń. Z kolei spadek ilości zakończonych kontroli podatkowych w 2023 r. wpłynął na spadek ustaleń kontroli. Był to m.in. wynik zmian organizacyjnych w strukturze zatrudnienia w komórkach kontroli w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych. Ponadto, analizując wyniki w danym okresie należało uwzględniać, że wpływy z kontroli ujmowano w momencie wpłaty przez podatnika czy też wyegzekwowania zaległości przez organ egzekucyjny. Efekty finansowe działań organów KAS podjętych w określonym okresie, poza przypadkami wpłaty w wyniku korekty, są widoczne dopiero w przyszłych okresach. Stąd nie należy wiązać ze sobą działań kontrolnych i wpłat z działań kontrolnych prezentowanych w tych samych okresach. Końcowo Dyrektor wskazała, że szczegółowa analiza przyczyn zaobserwowanych tendencji wymagałaby zweryfikowania akt wszystkich spraw prowadzonych w analizowanym okresie.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 18 pliki 382-391, str. 34 plik 750)

II.3. Kontrole celno-skarbowe, o których mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS

Tabela II.3.1.1: liczba kontroli celno-skarbowych i ich skuteczność

Okres	Liczba kontroli	w tym	3:2 %
		z uszczupleniem ponad 5 tys. zł	
1	2	3	4
2019 r.	2 127	1 489	70,0
2020 r.	2 083	1 617	77,6
2021 r.	2 877	2 451	85,2
2022 r.	4 019	3 531	87,9
2023 r.	7 185	6 443	89,7
I pół. 2023 r.	3 615	3 302	91,3
I pół. 2024 r.	3 915	3 573	91,3

W porównaniu z 2019 r. liczba kontroli celno-skarbowych w 2022 r. była wyższa o 89%. W 2023 r. rok do roku wzrosła o 78,8%. Skuteczność takich kontroli poprawiała się z roku na rok. Do 2023 r. zbliżyła się do 90%. W I półroczu 2024 r. przekroczyła wskazany w poprzednim zdaniu próg.

Tabela II.3.1.2: liczba kontroli celno-skarbowych w VAT i zwrotów VAT oraz skuteczność takich kontroli

Okres	Liczba kontroli	Liczba kontroli rozliczeń VAT	w tym	3:2 %	4:3 %	Liczba kontroli zwrotów VAT	w tym	7:3 %	8:7 %
			z uszczupleniem ponad 5 tys. zł				z uszczupleniem ponad 5 tys. zł		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2019 r.	2 127	1 168	870	54,9	74,5	251	208	21,5	82,9
2020 r.	2 083	1 188	1 034	57,0	87,0	285	252	24,0	88,4
2021 r.	2 877	1 919	1 765	66,7	92,0	269	253	14,0	94,1
2022 r.	4 019	2 711	2 532	67,5	93,4	253	236	9,3	93,3
2023 r.	7 185	4 082	3 792	56,8	92,9	292	283	7,2	96,9
I pół. 2023 r.	3 615	1 963	1 852	54,3	94,3	140	136	7,1	97,1
I pół. 2024 r.	3 915	2 379	2 252	60,8	94,7	209	204	8,8	97,6

Z roku na rok przeprowadzano coraz więcej kontroli celno-skarbowych w VAT. W 2022 r. było ich ponad dwukrotnie więcej niż przed trzema laty. W 2023 r. ich liczba rok do roku wzrosła o nieco ponad połowę. Tendencja zwykła utrzymała się w I połowie 2024 r. (zwiększenie o 21,2%). Kontrole takie stanowiły ponad połowę wszystkich kontroli celno-skarbowych. Ich skuteczność z reguły poprawiała się z roku na rok, a od 2021 r. przekraczała 90%. Zawsze była wyższa od skuteczności wszystkich kontroli celno-skarbowych.

Najwięcej kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT przeprowadzono w 2023 r. Rok wcześniej było ich mniej o 13,4%. W I połowie 2024 r. liczba takich kontroli wzrosła o niemal połowę. Ich udział w kontrolach celno-skarbowych w VAT, po wzroście w 2020 r., stopniowo zmniejszał się. W 2023 r. okazał się niższy o ponad 2/3 od swojej maksymalnej wysokości. W I połowie 2024 r. nieznacznie jednak wzrósł. Skuteczność kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT z reguły się poprawiała z roku na rok. Jak w przypadku skuteczności kontroli celno-skarbowych w VAT od 2021 r. przekraczała 90%, także w I połowie 2024 r. Z wyjątkiem 2022 r. była wyższa od skuteczności kontroli celno-skarbowych w VAT.

Tabela II.3.1.3: liczba kontroli celno-skarbowych w podatku akcyzowym i skuteczność takich kontroli

Okres	Liczba kontroli	Liczba kontroli podatku akcyzowego,	w tym:	3:2 %	4:3 %
			z uszczupleniem ponad 5 tys. zł		
1	2	3	4	5	6
2019 r.	2 127	147	86	6,9	58,5
2020 r.	2 083	110	74	5,3	67,3
2021 r.	2 877	121	80	4,2	66,1
2022 r.	4 019	109	78	2,7	71,6
2023 r.	7 185	89	58	1,2	65,2
I pół. 2023 r.	3 615	44	26	1,2	59,1
I pół. 2024 r.	3 915	41	30	1,0	73,2

W 2022 r. i 2023 r. przeprowadzono mniej kontroli celno-skarbowych w akcyzie niż w 2019 r. (o 25,9% i 39,5%). Ich odsetek we wszystkich kontrolach celno-skarbowych obniżał się przy tym co rok. Skuteczność takich kontroli rok do roku to wzrastała, to obniżała się (na przemian). Zawsze była wyraźnie niższa niż skuteczność wszystkich kontroli celno-skarbowych.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami zauważyła, że działania KAS w obszarze podatków podejmowano na podstawie analizy ryzyka, polegającej na identyfikacji potencjalnych zagrożeń, ocenie skali występowania badanego zjawiska i określaniu potencjalnych korzyści osiągniętych przez podmioty naruszające prawo. W razie wątpliwości co do rzetelności deklarowanych rozliczeń, w przypadku zidentyfikowania największych nieprawidłowości i podejrzenia generowania dużych strat dla budżetu państwa wszczynano kontrole celno-skarbowe. Dyrektor dodała, że liczba kontroli celno-skarbowych, w tym w zakresie VAT, była zmienna i nie można oczekiwać, że wykaże jednoznaczną, stałą tendencję. Na zmiany tej liczby wpływały

zróżnicowane czynniki, m.in. zmiany przepisów prawa, rozwój narzędzi informatycznych wspomagających działania weryfikacyjne (kontrolne), a nawet częściowo je zastępujące, oraz efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą, planowanie czynności weryfikacyjnych (kontrolnych). Zwiększająca się liczba kontroli celno-skarbowych wynikała z wyżej wymienionych czynników, choć najbardziej ze względu na wprowadzenie i rozwój narzędzi analitycznych (np. JPK, STIR), które ułatwiały identyfikowanie nieuczciwych podatników. Wzrost liczby kontroli celno-skarbowych w 2023 r. i I połowie 2024 r. był również konsekwencją przesunięć kadrowych z urzędów skarbowych do urzędów celno-skarbowych dokonanych w 2023 r. W 2024 r. kontrolę celno-skarbową ukierunkowano, zgodnie z jej przeznaczeniem, na zwalczanie oszustw. W przypadku kontroli w akcyzie Dyrektor wskazała, że nadzór nad tym podatkiem, ze względu na jego charakter, objęto szczególnymi procedurami, które wykonywano w pierwszej kolejności, gdy kontrole w tzw. trybie administracyjnym stosowano w drugiej. Przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, jak i innych ustaw przewidują szereg procedur i instytucji, które umożliwiają organom KAS ocenę działalności podmiotów akcyzowych bez konieczności wszczynania kontroli. Wśród tych procedur i instytucji Dyrektor wymieniła: procedury związane z wydawaniem zezwoleń akcyzowych; urzędowe sprawdzenie; instytucję zabezpieczenia akcyzowego; procedury związane z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych; współpracę z Prezesem Urzędu Regulacji Energetyki w zakresie opiniowania podmiotów ubiegających się o koncesję, Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że za główne przyczyny wzrostu skuteczności kontroli celno-skarbowych, w tym w VAT, należy uznać m.in.: systematyczny wzrost zdolności analitycznych KAS; efektywne, poprzedzone wnikliwą analizą planowanie czynności kontrolnych; wzrost efektów stworzenia spójnego systemu weryfikacji nieprawidłowości podatkowych obejmujących czynności sprawdzające, kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe i postępowania przygotowawcze. Największy wpływ na zwiększenie się skuteczności kontroli celno-skarbowych w VAT i kontroli celno-skarbowych zwrotów w VAT miało wprowadzenie i rozwój narzędzi analitycznych (np. JPK, STIR), które ułatwiają identyfikowanie nieuczciwych podatników. NIK zauważa jednak, że na poprawę skuteczności kontroli celno-skarbowych częściowo miały wpływ wyniki kontroli w sprawach prostych, które mogły być zweryfikowane w ramach czynności sprawdzających.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17-18 pliki 374-381, str. 34 plik 750)

Tabela II.3.2: kwota uszczupień w kontrolach celno-skarbowych, kontroli celno-skarbowych w VAT, kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT i kontroli celno-skarbowych w podatku akcyzowym (w mln zł)

Okres	Kwota uszczerpień stwierdzonych w kontrolach	w tym w wyniku kontroli:			3:2 %	4:2 %	5:2 %
		rozliczeń VAT	w tym	podatku akcyzowego			
			zwrotów VAT				
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	4 808,9	2 849,6	445,1	820,2	59,3	9,3	17,1
2020 r.	3 546,4	1 901,8	408,0	210,6	53,6	11,5	5,9
2021 r.	4 050,5	2 575,3	702,3	211,3	63,6	17,3	5,2
2022 r.	5 782,9	3 092,1	494,6	1 002,1	53,5	8,6	17,3
2023 r.	4 928,3	3 360,6	723,5	56,5	68,2	14,7	1,1
I pół. 2023 r.	2 703,8	1 741,5	404,3	41,7	64,4	15,0	1,5
I pół. 2024 r.	2 436,0	1 676,1	148,3	66,0	68,8	6,1	2,7

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

Uszczuplenia kontroli celno-skarbowych w VAT zarówno w 2022 r., jak i 2023 r. były wyższe niż w 2019 r. (o 8,5% i 17,9%). W I półroczu 2024 r. nieco się obniżyły (o 3,8%). Uszczuplenia takie stanowiły największą część uszczupień wszystkich kontroli celno-skarbowych w 2023 r. i w I półroczu 2024 r., przypadają w ponad 2/3 na uszczuplenia wszystkich kontroli celno-skarbowych.

Kwota uszczupień kontroli celno-skarbowych zwrotów VAT maksimum osiągnęła w 2023 r. W poprzednim roku była niższa o 31,6%. W I połowie 2024 r. zmniejszyła się ponad dwu i półkrotnie. Udział takich uszczupień w uszczupleniach wszystkich kontroli celno-skarbowych zwiększał się do 2021 r., kiedy to osiągnął najwyższą wysokość. W następnym roku wyraźnie się zmniejszył, w 2023 r. zbliżył się do swojego maksimum, by w I połowie 2024 r. znowu spaść do wartości najniższej. Uszczuplenia kontroli celno-skarbowych w akcyzie najwyższe okazały się w 2022 r., przy tym zwiększyły się wobec 2019 r. o 22,2%. W 2023 r. obniżyły się jednak znacząco (o 94,4%).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że wysokość uszczupień wykryta w kontrolach celno-skarbowych była zmienna i zależała od wielu czynników. Jednym z nich była liczba wykonanych kontroli. Nie bez znaczenia pozostawała sytuacja gospodarcza czy zdarzenia nadzwyczajne (np. pandemia COVID-19), które wpływały m.in. na ograniczenie aktywności podmiotów gospodarczych, a co za tym idzie na niższe przychody. Kontrole celno-skarbowe dotyczą okresów wstecz i świadczą o nieprawidłowościach, które miały miejsce przed ich wszczęciem. Ustalenie szczegółowych przyczyn zmian dotyczących uszczupień kontroli celno-skarbowych wymagałoby zweryfikowania akt wszystkich spraw prowadzonych w analizowanych okresach.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17-18 pliki 374-381, str. 34 plik 750)

Tabela II.3.3: kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową, kontrolę celno-skarbową w VAT, kontrolę celno-skarbową zwrotu VAT i kontrolę celno-skarbową w podatku akcyzowym (w tys. zł)

Okres	Kwota ustalenia na kontrolę	w tym na kontrolę:			3:2 %	4:2 %	5:2 %
		rozliczenia VAT	zwrotu VAT	podatku akcyzowego			
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	2 260,9	2 439,8	1 773,4	5 579,7	107,9	78,4	246,8
2020 r.	1 702,6	1 600,9	1 431,5	1 914,8	94,0	84,1	112,5
2021 r.	1 407,9	1 342,0	2 610,7	1 746,8	95,3	185,4	124,1
2022 r.	1 438,9	1 140,6	1 954,8	9 193,9	79,3	135,9	639,0
2023 r.	685,9	823,3	2 477,8	634,8	120,0	361,2	92,5
I pół. 2023 r.	747,9	887,2	2 887,5	947,0	118,6	386,1	126,6
I pół. 2024 r.	622,2	704,5	709,6	1 610,6	113,2	114,0	258,8

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

Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową w VAT zmniejszała się rok do roku. W 2022 r. i 2023 r. stanowiła 46,7% i 33,7% kwoty z 2019 r. Kwota ta w 2019 r. i 2023 r. oraz pierwszych półroczach 2023 r. i 2024 r. była wyższa od kwoty ustalenia na kontrolę celno-skarbową.

Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową zwrotu VAT z roku na rok to zmniejszała się, to zwiększała (na przemian). Roczne maksimum osiągnęła w 2021 r. W następnych latach była niższa o 25,1% i 5,1%. W I półroczu 2024 r. znacząco się zmniejszyła (nieco ponad czterokrotnie). Od 2021 r. przewyższała kwotę ustalenia na kontrolę celno-skarbową, w 2023 r. i I półroczu tego roku nawet ponad trzy i półkrotnie.

Kwota ustalenia na kontrolę celno-skarbową w akcyzie do 2021 r. zmniejszała się. W 2022 r. wzrosła ponad pięciokrotnie rok do roku, by osiągnąć najwyższą wysokość, wyższą niż w 2019 r. o 64,8%. W 2023 r. w porównaniu z poprzednim rokiem znacząco się jednak obniżyła (niemal czternaście i pół razy). W I połowie 2024 r. wzrosła o 70,1%. Z wyjątkiem 2023 r. przewyższała kwotę ustalenia na kontrolę celno-skarbową.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że na średnią kwotę uszczuplenia kontroli celno-skarbowej, kontroli celno-skarbowej w VAT, kontroli celno-skarbowej zwrotu VAT i kontroli celno-skarbowej w akcyzie wpływała liczba kontroli zakończonych w danym okresie i wielkość uszczupień stwierdzonych w tych kontrolach.

Zdaniem NIK powyższe wyjaśnienia wskazują na nieznajomość przyczyn tak mierzonej efektywności kontroli celno-skarbowej.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17-18 pliki 374-381, str. 34 plik 750)

Tabela II.3.4.1: liczba pozytywnych kontroli celno-skarbowych w VAT według uszczupień

Okres	Liczba pozytywnych kontroli w VAT	Liczba pozytywnych kontroli celno-skarbowych z uszczupleniami w granicach:					
		> 3 tys. zł ≤ 5 tys. zł	> 5 tys. zł ≤ 10 tys. zł	> 10 tys. zł ≤ 50 tys. zł	> 50 tys. zł ≤ 100 tys. zł	> 100 tys. zł ≤ 500 tys. zł	> 500 tys. zł
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	923	28	27	99	68	254	422
2020 r.	1 055	11	17	158	95	312	452
2021 r.	1 800	19	39	290	268	579	589
2022 r.	2 571	24	69	491	354	831	787
2023 r.	3 855	24	135	913	595	1 282	867
I pół. 2023 r.	1 880	12	74	392	306	629	451
I pół. 2024 r.	2 280	10	56	463	385	816	532
	Udział	3:2 %	4:2 %	5:2 %	6:2 %	7:2 %	8:2 %
2019 r.		3,0	2,9	10,7	7,4	27,5	45,7
2020 r.		1,0	1,6	15,0	9,0	29,6	42,8
2021 r.		1,1	2,2	16,1	14,9	32,2	32,7
2022 r.		0,9	2,7	19,1	13,8	32,3	30,6
2023 r.		0,6	3,5	23,7	15,4	33,3	22,5
I pół. 2023 r.		0,6	3,9	20,9	16,3	33,5	24,0
I pół. 2024 r.		0,4	2,5	20,3	16,9	35,8	23,3

Do 2021 r. największą część pozytywnych kontroli celno-skarbowych w VAT stanowiły te, w których ustalenia przekroczyły 500 tys. zł. Ich odsetek stopniowo się jednak zmniejszał. W 2022 r., 2023 r. i pierwszych połowach 2023 r. i 2024 r. coraz wyraźniej przeważały, kontrole z ustaleniami od ponad 100 tys. zł do 500 tys. zł.

Tabela II.3.4.2: liczba pozytywnych kontroli celno-skarbowych w podatku akcyzowym według uszczupień

Okres	Liczba pozytywnych kontroli w podatku akcyzowym	Liczba pozytywnych kontroli z uszczupleniami w granicach:					
		> 3 tys. zł ≤ 5 tys. zł	> 5 tys. zł ≤ 10 tys. zł	> 10 tys. zł ≤ 50 tys. zł	> 50 tys. zł ≤ 100 tys. zł	> 100 tys. zł ≤ 500 tys. zł	> 500 tys. zł
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	106	4	21	31	4	9	21
2020 r.	83	4	7	21	7	17	22
2021 r.	103	10	13	16	6	13	32
2022 r.	90	9	5	13	5	28	27
2023 r.	71	9	8	21	4	8	17
I pół. 2023 r.	35	7	4	6	3	4	9
I pół. 2024 r.	33	1	3	10	4	3	10
	Udział	3:2 %	4:2 %	5:2 %	6:2 %	7:2 %	8:2 %
2019 r.		3,8	19,8	29,2	3,8	8,5	19,8
2020 r.		4,8	8,4	25,3	8,4	20,5	26,5
2021 r.		9,7	12,6	15,5	5,8	12,6	31,1
2022 r.		10,0	5,6	14,4	5,6	31,1	30,0
2023 r.		12,7	11,3	29,6	5,6	11,3	23,9
I pół. 2023 r.		20,0	11,4	17,1	8,6	11,4	25,7

I pół. 2024 r.	3,0	9,1	30,3	12,1	9,1	30,3
----------------	-----	-----	------	------	-----	------

Największą część pozytywnych kontroli celno-skarbowych w akcyzie w okresie 2019-2023 stanowiły te, w których ustalenia wyniosły albo od ponad 10 tys. zł do 50 tys. zł (w 2019 r., 2023 r.), albo od ponad 100 tys. zł do 500 tys. zł (w 2022 r.), albo więcej niż 500 tys. zł (w 2020 r. i 2021 r.). W I połowie 2024 r. przeważały kontrole z ustaleniami od ponad 10 tys. zł do 50 tys. zł i wyższymi niż 500 tys. zł.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami zauważyła, że największą liczbę kontroli celno-skarbowych stanowiły te z ustaleniami od ponad 100 tys. zł. Wskazała na odmienny ciężar gatunkowy nieprawidłowości stwierdzanych w kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Kontrola podatkowa dotyczy spraw mniejszej wagi, a kontrola celno-skarbowa służy wykrywaniu i zwalczaniu poważniejszych naruszeń podatkowych, takich, które znacząco uszczuplają budżet państwowy, jak np. karuzele VAT. Dodała, że dokonanie pełnej analizy przyczyn zaobserwowanych zmian wymagałoby zweryfikowania akt wszystkich spraw. (akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 17-18 pliki 374-381, str. 34 plik 750)

Tabela II.3.5: kwota wpłat z ustaleń kontroli celno-skarbowych, kontroli celno-skarbowych w VAT i kontroli celno-skarbowych w podatku akcyzowym (w mln zł)

Okres	Kwota wpłat z ustaleń kontroli	Kwota wpłat z ustaleń kontroli podatku VAT	Kwota wpłat z ustaleń kontroli podatku akcyzowego	3:2 %	4:2 %
1	2	3	4	5	6
2019 r.	508,7	99,5	21,1	19,6	4,2
2020 r.	425,2	101,7	0,4	23,9	0,1
2021 r.	555,5	110,1	0,4	19,8	0,1
2022 r.	547,7	228,7	1,1	41,7	0,2
2023 r.	859,5	317,0	21,5	36,9	2,5
I pół. 2023 r.	423,0	119,6	0,1	28,3	0,0
I pół. 2024 r.	305,3	137,8	0,1	45,1	0,0

Kwota wpłat z ustaleń wszystkich kontroli celno-skarbowych z roku na rok to zmniejszała się, to zwiększała (na przemian). Najbardziej wzrosła w 2023 r. (o 56,9%), osiągając wówczas maksimum. W I półroczu 2024 r. obniżyła się o 27,8%. Wpłaty z ustaleń kontroli celno-skarbowych w VAT wzrastały do 2023 r., przy czym dynamiczniej w 2022 r. i 2023 r. (rok do roku nieco ponad dwukrotnie i o ponad 1/3). W 2023 r. przewyższały kwotę sprzed czterech lat więcej niż trzy razy. W I połowie 2024 r. zwiększyły się o 15,2%. W 2022 r. i 2023 r. wpłaty takie stanowiły wyraźnie większą część wpłat z ustaleń wszystkich kontroli celno-skarbowych niż w poprzednich latach. Podobnie było w I połowie 2024 r.

Kwota wpłat z ustaleń kontroli celno-skarbowych w akcyzie w 2023 r. wyniosła nieco więcej niż w 2019 r. W pozostałych latach okresu 2019-2023 była znacząco niższa. Niska okazała się także w I połowie 2024 r. Wpłaty takie zwykle stanowiły znikomy odsetek wpłat z ustaleń kontroli celno-skarbowych ogółem.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że na wysokość wpłat wynikających z ustaleń kontroli podatkowej wpływała wysokość dokonanych ustaleń skutkujących efektem finansowym i możliwości ekonomiczne (płatnicze) kontrolowanych. Dodała, że analizując wyniki w danym okresie należy uwzględnić, że wpływy z tytułu kontroli ujmowano w momencie wpłaty przez podatnika czy też wyegzekwowania zaległości przez organ egzekucyjny. Efekty finansowe działań organów KAS podjętych w określonym okresie, poza przypadkami wpłaty w wyniku korekty, są widoczne dopiero w przyszłych okresach. Stąd nie należy wiązać ze sobą

działań kontrolnych i wpłat z działań kontrolnych prezentowanych w tych samych okresach. Końcowo Dyrektor wskazała, że szczegółowa analiza przyczyn zaobserwowanych tendencji wymagałaby zweryfikowania akt wszystkich spraw prowadzonych w analizowanym okresie.

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-283, str. 18 pliki 382-391, str. 34 plik 750)

II.3. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przedstawiła dane o liczbie kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych wobec przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁷⁴, w tym wobec mikro, małych, średnich i pozostałych przedsiębiorców, których określiła mianem dużych.

W latach 2019-2021 kontrole podatkowe przeprowadzone wobec przedsiębiorców stanowiły od 98,4% do 98,6% wszystkich kontroli podatkowych. W systemie ZISAR gromadzącym dane o kontrolach podatkowych, wprowadzonym z początkiem kwietnia 2022 r., pole, w którym miało dochodzić do klasyfikowania podatnika zgodnie z ustawą Prawo przedsiębiorców, nie należało jednak do obowiązkowych ani nie uzupełniano go automatycznie, co zapoczątkowano w czerwcu 2024 r. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora Departamentu nad Kontrolami do czerwca 2024 r. pracownicy urzędów skarbowych pole dotyczące klasyfikacji podatnika zgodnie z ustawą Prawo przedsiębiorców wypełniali nieregularnie, co wpłynęło na wykazanie w 2022 r. i 2023 r. wyraźnie niższej liczby kontroli podatkowych wobec przedsiębiorców (40,5% i 36,9% wszystkich kontroli) niż za lata wcześniejsze.

Niewypełnianie pola klasyfikacji podatnika zgodnie z ustawą Prawo przedsiębiorców stwierdzono w trakcie przeglądu danych systemu ZISAR przeprowadzonego w czerwcu 2024 r. We wcześniejszych przeglądach⁷⁵ nie weryfikowano pola klasyfikacja podatnika, albowiem pole to nie było istotne z punktu widzenia całości procesu kontroli podatkowej w systemie ZISAR. Badano wówczas przede wszystkim prawidłowość i terminowość kończenia i akceptowania kontroli w systemie, poprawność wprowadzanych tematów i ustaleń kontroli podatkowych oraz oznaczanie kontroli prowadzonych w ramach akcji.

NIK zauważa, że w wielu przypadkach kontrole, które w rzeczywistości przeprowadzono wobec przedsiębiorców, jako takie mogły nie zostać oznaczone. Zdaniem NIK gromadzenie tak istotnych danych, o tym, czy dana kontrola była prowadzona wobec przedsiębiorcy, powinno zostać jednak zagwarantowane od dnia, w którym zaczęto używać systemu ZISAR, a nie dopiero od czerwca 2024 r.

W systemie gromadzącym dane o kontrolach celno-skarbowych od maja 2021 r. pole, w których miała być dokonywana klasyfikacji podatnika jako przedsiębiorcy zgodnie z powyższą ustawą, podlegało walidacji, a co za tym idzie bez jego uzupełnienia nie było możliwe zakończenie karty kontroli w systemie.

Wobec powyższego poniżej przedstawiono tylko dane o kontrolach celno-skarbowych wobec przedsiębiorców w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, w tym o mikro, małych, średnich i dużych przedsiębiorcach.

II.3.1: kontrole celno-skarbowe wobec przedsiębiorców

Okres	Liczba wszystkich kontroli	w tym kontroli w:		Liczba kontroli wobec przedsiębiorców	w tym kontroli w:		5:2 %
		VAT	Podatku akcyzo-wym		VAT	Podatku akcyzo-wym	
1	2	3	4	5	6	7	8
2019 r.	2 127	1 168	147	1 780	1 100	115	83,7
2020 r.	2 083	1 188	110	1 786	1 121	105	85,7
2021 r.	2 877	1 919	121	2 596	1 804	109	90,2

⁷⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 236, ze zm.

⁷⁵ Doszło do nich w sierpniu i grudniu 2023 r.

2022 r.	4 019	2 711	109	3 604	2 500	96	89,7
2023 r.	7 185	4 082	89	6 520	3 780	79	90,7
I pół. 2023 r.	3 615	1 963	44	3 256	1 815	39	90,1
I pół. 2024 r.	3 915	2 379	41	3 670	2 294	40	93,7

II.3.2: kontrole celno-skarbowe wobec mikro i małych przedsiębiorców

Okres	Liczba kontroli wobec przedsiębiorców	Liczba kontroli wobec mikro-przedsiębiorców	w tym		6:2 %	Liczba kontroli wobec małych przedsiębiorców	w tym		10:2 %
			VAT	Podatku akcyzowym			VAT	Podatku akcyzowym	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2019 r.	1 780	870	630	51	48,9	413	281	30	23,2
2020 r.	1 786	952	700	45	53,3	385	268	29	21,6
2021 r.	2 596	1 650	1 288	48	63,6	489	352	36	18,8
2022 r.	3 604	2 420	1 831	54	67,1	730	504	30	20,3
2023 r.	6 520	4 226	2 881	46	64,8	1 462	591	26	22,4
I pół. 2023 r.	3 256	2 079	1 378	21	63,9	751	301	12	23,1
I pół. 2024 r.	3 670	2 462	1 711	29	67,1	777	406	8	21,2

II.3.3: kontrole celno-skarbowe wobec średnich i dużych przedsiębiorców

Okres	Liczba kontroli wobec przedsiębiorców	Liczba kontroli wobec średnich przedsiębiorców	w tym		6:2 %	Liczba kontroli wobec dużych przedsiębiorców	w tym		10:2 %
			VAT	Podatku akcyzowym			VAT	Podatku akcyzowym	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2019 r.	1 780	241	126	15	13,5	256	63	19	14,4
2020 r.	1 786	212	91	16	11,9	237	62	15	13,3
2021 r.	2 596	208	112	16	8,0	249	52	9	9,6
2022 r.	3 604	198	92	9	5,5	256	73	3	7,1
2023 r.	6 520	431	191	4	6,6	401	117	3	6,2
I pół. 2023 r.	3 256	221	82	4	6,8	205	54	2	6,3
I pół. 2024 r.	3 670	256	122	3	7,0	175	55	0	4,8

W lutym 2024 r. Zastępca Szefa KAS skierował do dyrektorów izb administracji skarbowej pismo, którym zalecił, by w pierwszej kolejności wobec mikro przedsiębiorców podejmować czynności sprawdzające, wyjaśniające i tym podobne, a kontrole podatkowe tylko, gdy jest to absolutnie niezbędne, oraz by w razie wszczęcia i prowadzenia kontroli podatkowych czas ich trwania nie przekraczał w roku sześciu dni wliczanych do limitu czasu kontroli.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że celem powyższych zaleceń było zwrócenie uwagi na konieczność zapewnienia, by podejmowane przez naczelników urzędów skarbowych kontrole podatkowe w jak najmniejszym stopniu absorbowały prowadzącą działalność gospodarczą i nie powodowały nadmiernych utrudnień w jej wykonywaniu.

(akta kontroli tom III str. 31-32 pliki 669-695, str. 35 plik 764, 765)

II.4. W 2020 r. wydano Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych. W Rekomendacjach wskazano, że postępowanie przygotowawcze może pełnić samodzielną rolę w wykrywaniu i zwalczaniu nieprawidłowości podatkowych i że organy KAS określają kierunki działania (kontrola celno-skarbowa/postępowanie przygotowawcze) i wybierają najbardziej efektywne narzędzia z uwzględnieniem m.in.

oceny rzeczywistych rezultatów finansowych dla Skarbu Państwa, w tym możliwości zabezpieczenia towarów, materiałów, środków pieniężnych, także poza obiegiem bankowym, które zostaną wykorzystane do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami odnosząc się do powyższego wskazała, że to wszystkie okoliczności konkretnej sprawy (a nie pojedyncze jej elementy) warunkują rodzaj podejmowanych przez KAS działań tak, aby, dążąc do określenia i wyegzekwowania należnych kwot, nie generować nieadekwatnych kosztów obciążających Skarb Państwa. Podkreśliła, że to każdy organ prowadzący sprawę podejmuje samodzielną decyzję o tym, jaki rodzaj działań będzie odpowiedni i najskuteczniejszy w zaistniałych okolicznościach.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że aktywność kontroli celno-skarbowej koncentruje się na ryzykach stanowiących największe zagrożenie dla stabilności wpływów budżetowych. Powyższe jest zgodne z powyższymi Rekomendacjami. Dyrektor wskazała, że w trakcie kontaktów roboczych z jednostkami KAS zwracano uwagę, że działania urzędów powinny być proporcjonalne, tj. niedopuszczalne jest wszczynanie kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej, gdy uprawnienia organów w ramach czynności sprawdzających są wystarczające.

W maju 2024 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami poleciła naczelnikom urzędów celno-skarbowych, by w określonym terminie dokonali przeglądu zainteresowań odnotowanych we właściwym systemie i odstąpili od nich w sprawach, które dotyczyły: a) daniny solidarnościowej, gdy nie stwierdzono innych ryzyk niż wynikające z przekroczenia kwoty podstawy obliczania tej daniny; b) przekroczenia kwoty przychodu uprawniającej do stosowania stawki 9% CIT, jeśli nie stwierdzono innych ryzyk w tym zakresie; c) innych zagadnień, które nie wymagały podjęcia kontroli celno-skarbowej, a wynikały z prostych błędów formalnych. Kwestię daniny solidarnościowej poruszono także w piśmie, które skierowano do dyrektorów izb administracji skarbowej w lipcu 2020 r. W piśmie tym wskazano, że weryfikacja tej należności publicznoprawnej powinna odbywać się co do zasady w czynnościach sprawdzających, a tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach w kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej. Zwrócono się tym pismem do dyrektorów izb administracji skarbowej o objęcie nadzorem działań podejmowanych w powyższym zakresie.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że pismo z maja 2024 r. skierowano do naczelników urzędów celno-skarbowych w związku z wpływającymi w tym roku sygnałami o zainteresowaniu urzędów celno-skarbowych podmiotami i tematami, które mogą być prowadzone w ramach procedury najmniej sformalizowanej, tj. czynności sprawdzających, a nie kontroli celno-skarbowej, która, co do zasady, powinny skupiać się na sprawach trudnych o wysokim stopniu skomplikowania. Dyrektor wskazała również, że zwracając się do dyrektorów izb administracji skarbowej pismem z 2020 r. o objęcie nadzorem działań podejmowanych w zakresie daniny solidarnościowej, zwrócono tym organom podatkowym uwagę na obszar będący pod ich nadzorem, który jednak wymaga dodatkowego zaangażowania i szczególnego/częstszego monitoringu.

NIK zauważa, że w kontroli P/24/012 przeprowadzonej w Mazowiecki Urzędzie Celno-Skarbowym w Warszawie w kontrolowanym okresie do kontroli celno-skarbowej kierowano sprawy, które co do zasady mogły być przedmiotem weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych, tj. obejmujące rzetelność i prawidłowość rozliczenia daniny solidarnościowej oraz rzetelność i prawidłowość dokonania korekty podatku naliczonego w związku z nieopłaceniem przez podatnika faktur w terminie 90 dni (tzw. złe długi). W 2023 r. wytypowano do kontroli rozliczenia daniny solidarnościowej 131 podmiotów i 227 podmiotów w I półroczu 2024 r. (w 2022 r.

nie wytypowano żadnego podmiotu do kontroli w tym zakresie). W przypadku podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie daniny solidarnościowej analiza, co do zasady, sprowadzana była do identyfikacji braku złożonych deklaracji. NIK zauważyła, że cele dyscyplinujące podatników, którzy nie złożyli tych deklaracji, można było osiągnąć prostszymi, bardziej ekonomicznymi i przyjaznymi dla podatników metodami, np. poprzez podjęcie czynności sprawdzających. W II kwartale 2023 r. w sześciu przypadkach, na 65 spraw wytypowanych do kontroli, kontrola celno-skarbowa miała objąć rozliczenia z tytułu tzw. złych długów. W II kwartale 2024 roku takich spraw do kontroli skierowano dziesięć spośród 75. Typowania dotyczyły podmiotów aktualnie działających, posiadających siedzibę, których błąd polegał na braku korekty podatku naliczonego z powodu braku zapłaty zobowiązań w terminie 90 dni. Zdaniem NIK w stosunku do wyżej wymienionych podmiotów wystarczające było skierowanie przez urząd skarbowy wezwania do skorygowania rozliczeń podatkowych lub podjęcie czynności sprawdzających. Dopiero w przypadku braku reakcji podatnika uzasadnione byłoby podjęcie innych działań. Stopień skomplikowania ww. spraw nie uzasadniał wszczynania w pierwszej kolejności kontroli celno-skarbowej.

NIK, biorąc powyższe pod uwagę, zauważa, że monitorowanie kwestii, które poruszono w pismach z lipca 2020 r. i maja 2024 r., okazało się nieskuteczne. Dlatego też Ministerstwo Finansowe powinno podjąć działania, które z lepszym skutkiem będą zapobiegać występowaniu sytuacji, które opisano na przykładzie ustaleń Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie i wpisywać się w założenia przyjęte w zakresie weryfikacji rozliczeń podatkowych.

(akta kontroli tom III str. 22-23 pliki 486-493, str. 32-33 pliki 687-708)

III. Na 31 grudnia 2021 r. czynności sprawdzające realizowało 6670 pracowników, a kontrole podatkowe – 2977. Na koniec 2022 r., 2023 r. i I półrocza 2024 r. w porównaniu z ostatnim dniem poprzedniego roku czynności sprawdzające wykonywało o 2,4%, 2,7% i 2,2% więcej pracowników, a kontrole podatkowe – o 7,6%, 24,4% i 2,3% mniej. W dniu 30 czerwca 2024 r. wobec 31 grudnia 2021 r. liczba pracowników wykonujących czynności sprawdzające wzrosła zatem o 513, a wykonujących kontrole podatkowe zmniejszyła się o 949. W okresie od 2022 r. do I półrocza 2024 r. z komórek kontroli podatkowej do komórek czynności sprawdzających przeniesiono 167 pracowników, a do komórek kontroli celno-skarbowej – 606, przy czym 98,8% z nich do 30 czerwca 2023 r.⁷⁶

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

(akta kontroli tom III str. 12-13 pliki 258-286, str. 34 plik 751)

W Departamencie Nadzoru nad Kontrolami w czerwcu 2022 r. sporządzono analizę, w której zebrano dane o kontroli podatkowej za okres od 2020 r. do kwietnia 2022 r. i na ich podstawie zweryfikowano funkcjonowanie komórek kontroli podatkowej. W analizie zebrano i poddano weryfikacji w szczególności dane o: liczbie pracowników komórek kontroli podatkowej; liczbie kontroli podatkowych właściwych i doraźnych, kwotach ich ustaleń, w tym na kontrolę, oraz tematach, jakim poświęcono kontrole doraźne; liczbie i poszczególnych rodzajach obszarów objętych kontrolą

⁷⁶ W latach 2019-2021 r. do komórek czynności sprawdzających przeniesiono 177 pracowników, a do komórek realizujących zadania kontroli celno-skarbowej – 39.

podatkową oraz liczbie obszarów na kontrolę właściwą i kwocie uszczuplenia na obszar kontroli właściwej; liczbie kontroli podatkowych z ustaleniami według określonych przedziałów. W związku z analizą przekazano Szefowi KAS notatkę, w której zauważono, że:

- a) z roku na rok ustalenia kontroli podatkowej zmniejszały się, a czynności sprawdzających wzrastały – porównano lata 2017-2021, przy czym w przypadku 2020 r. i 2021 r. wskazano, że ustalenia kontroli podatkowych wyniosły 3898,6 mln zł i 3028,3 mln zł, a czynności sprawdzających 5051,3 mln zł i 6663,5 mln zł;
- b) kontrola podatkowa coraz częściej była wszczynana, mimo że wystarczającą formą weryfikacji rozliczeń podatkowych, ze względu na rozwój narzędzi informatycznych umożliwiających identyfikowanie nieprawidłowości „zza biurka”, były czynności sprawdzające.

Wobec powyższego w notatce zaproponowano: rozszerzenie zakresu stosowania czynności sprawdzających; zakończenie stosowania kontroli podatkowej przez naczelników urzędów skarbowych i likwidację komórek kontroli podatkowej; stopniowe przenoszenie pracowników kontroli podatkowej do komórek czynności sprawdzających i komórek kontroli celno-skarbowej. Do urzędów celno-skarbowych zamierzano przenieść około 1/3 pracowników kontroli podatkowej (tj. około 1000), przy czym proces ten miał objąć wszystkich kontrolerów krajowego urzędu skarbowego i wyspecjalizowanych urzędów skarbowych⁷⁷, a w średnich i dużych urzędach skarbowych⁷⁸ część kontrolerów z uwzględnieniem ich merytorycznych kompetencji. Wszyscy kontrolerzy małych urzędów skarbowych⁷⁹ mieli zostać przeniesieni do komórek czynności sprawdzających.

NIK w kontroli P/23/068 Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych⁸⁰ wskazał, że proces reorganizacji jednostek KAS, którego następstwem było przeniesienie pracowników kontroli podatkowej do urzędów celno-skarbowych, nie został poprzedzony rzetelną analizą skutków takich działań dla skuteczności poboru podatków. NIK w szczególności zauważyła, że w notatce skierowanej do Szefa KAS przyjęto zawyżone dane za 2021 r. dotyczące ustaleń z czynności sprawdzających. Według Sprawozdania Szefa KAS za 2021 r. kwota ustaleń w ramach czynności sprawdzających wyniosła 4343 mln zł a nie 6663,5 mln zł, jak podano w notatce. Różnica ta wynikała z tzw. sztucznego WUSZ. W porównaniu do 2020 r. ustalenia z czynności sprawdzających zatem nie wzrosły, a zmniejszyły się o 708 mln zł (14%). Kierownictwo KAS przychyliło się do rekomendacji przedstawionych w notatce, o której wyżej mowa. We wrześniu 2022 r., z polecenia Szefa KAS, rozpoczęto zatem proces przenoszenia pracowników kontroli podatkowej do komórek kontroli celno-skarbowej. Z danych zgromadzonych w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami na 31 marca 2023 r. wynikało, że przesunięto ok. 25% pracowników kontroli podatkowej do komórek kontroli celno-skarbowej według stanu etatowego na 31 lipca 2022 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że proces przenoszenia pracowników kontroli podatkowej do komórek czynności sprawdzających miał rozpocząć się po przeprowadzeniu zmian legislacyjnych

⁷⁷ Krajowym urzędem skarbowym był Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie, którego właściwość wobec określonych kategorii podatników obejmowała cały kraj. Wyspecjalizowanymi urzędami skarbowymi były z kolei urzędy skarbowe wskazane jako właściwe dla określonych kategorii podatników na obszarze całego albo części województwa.

⁷⁸ Do średnich urzędów skarbowych należały te, w których pracę wykonywało od powyżej 60 do 130 pracowników, do dużych zaś z liczbą pracowników przekraczającą 130.

⁷⁹ Do małych urzędów skarbowych należały te, w których pracę wykonywało do 60 pracowników.

⁸⁰ Informacja o wynikach kontroli P/23/068 Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych, nr ewid. 84/2024/P/23/068/LLU.

skutkujących zniesieniem kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej.

(akta kontroli tom III str. 12-14 pliki 258-301, str. 34 plik 751)

Departament Nadzoru nad Kontrolami, wobec przychylenia się przez Kierownictwo KAS do rekomendacji przedstawionych w notatce, o której wyżej mowa, przygotował przepisy znoszące kompetencję naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i zwiększające uprawnienia tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających (m. in. w zakresie oględzin). W październiku 2022 r. zwrócił się o włączenie tych przepisów do projektu ustawy zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa opracowywanego wówczas przez Departament Polityki Podatkowej. Projekt zawierający te przepisy przekazano w drugiej połowie grudnia 2022 r. do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z wnioskiem o wpisanie go do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów. Nie uzyskał on jednak wpisu do wykazu.

Departament Nadzoru nad Kontrolami w I połowie 2023 r. przepisy nowelizujące czynności sprawdzające i kontrolę podatkową w wyżej wskazanym kierunku zaproponował włączyć do projektów ustaw, które wówczas znajdowały się na dalszym etapie prac legislacyjnych⁸¹, do czego jednak ostatecznie nie doszło. Następnie przepisy takie Departament Polityki Podatkowej zawarł w opracowanym przez siebie projekcie z 13 czerwca 2023 r. ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Prace nad tym projektem rozpoczęto jeszcze w marcu 2023 r. Poddano go konsultacjom podatkowym, które trwały od drugiej połowy czerwca do końca sierpnia 2023 r.⁸² Uwagi zgłoszone przez zainteresowane podmioty w ramach konsultacji przekazano do właściwych Departamentów w Ministerstwie Finansów, w tym Departamentu Nadzoru nad Kontrolami. Dalszych prac nad projektem nie prowadzono w związku z brakiem wpisu do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów.

Departament Nadzoru nad Kontrolami w marcu 2024 r. zwrócił się do Departamentu Orzecznictwa Podatkowego o opracowanie jednolitego stanowiska komórek KAS w Ministerstwie Finansów w zakresie rozwiązań prawnych prowadzących do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i zwiększenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. Prace w ramach tego typu uzgodnień trwały niemal do końca maja 2024 r., a ich wynik przekazano do Departamentu Systemu Podatkowego. Niezależnie od powyższego Departament Systemu Podatkowego w połowie kwietnia 2024 r. wznowił prace nad nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa. Zakończyły się one sporządzeniem projektu z 10 lipca 2024 r., który przewidywał zmianę przepisów dotyczących kontroli podatkowej i czynności sprawdzających zgodną z postulatami Departamentu Nadzoru nad Kontrolami. Wejście w życie ustawy nowelizującej przewidziano na 1 stycznia 2026 r. W ówczesnym brzmieniu uzasadnienia i OSR do projektu w zakresie, w jakim odnosiły się do kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, wskazano, że u podstaw propozycji legislacyjnych leżały kilkuletnie doświadczenia działania organów KAS w obszarze obsługi podatników. Organy te weryfikowały wywiązywanie się z obowiązków podatkowych w trzech trybach, różniących się co do zakresu praw i obowiązków obu stron weryfikacji, tj. w ramach

⁸¹ Projekt ustawy o zmianie ustawy o KAS oraz niektórych innych ustaw przygotowany przez Departament DC (nr UC125 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów) i projekt ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw przygotowany przez Departament DPT (nr UD468 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów).

⁸² Konsultacje prowadzono na podstawie zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 czerwca 2017 r. w sprawie konsultacji podatkowych (Dz. Urz. MRiF poz. 122). Dokumenty związane z konsultacjami są dostępne pod linkiem <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-zmian-w-ordynacji-podatkowej>.

czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Nawiązując do analizy i notatki, o których wyżej mowa, zwrócono uwagę, że gdy ustalenia z czynności sprawdzających wzrastały, kontrola podatkowa traciła na znaczeniu w związku z rozwojem w KAS systemów i narzędzi informatycznych oraz baz danych, w których gromadzi się i przetwarza cały zasób informacji otrzymywanych zarówno od podatników, jak i innych instytucji czy organów, dając przy tym coraz niższe ustalenia. Dla celów weryfikacji rozliczeń nie było zatem konieczne angażowanie podatników w proces weryfikacji tak, jak to było wcześniej. Zauważono, że odejście od kontroli podatkowej na rzecz czynności sprawdzających o rozszerzonych uprawnieniach akcentowało rolę analizy ryzyka, przy czym dopiero jego wysokie prawdopodobieństwo uruchamiać miało postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową. Ustalenia czynności sprawdzających mogły stanowić materiał postępowania podatkowego albo bardziej władczej kontroli celno-skarbowej, która w razie stwierdzenia nieprawidłowości w określonych warunkach przekształcała się w postępowanie podatkowe. Podkreślono, że instytucja kontroli celno-skarbowej charakteryzowała się większymi możliwościami przeprowadzania skutecznych ustaleń niż kontrola podatkowa zarówno ze względu na zakres uprawnień z nią związanych, jak i rozwiązania organizacyjne i funkcjonalne. Występował zatem dualizm trybów kontroli w przypadku zbliżonych stanów faktycznych. System weryfikacji obowiązków podatkowych i działania KAS należało zatem uporządkować i uczynić bardziej czytelnym.

Projekt z 10 lipca 2024 r. poddano konsultacjom wewnętrznym w Ministerstwie Finansów, które zakończyły się 1 sierpnia 2024 r. Wśród uwag nie wystąpiły takie, które sprzeciwiałyby się kierunkowi zmian zaproponowanych względem czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. Uwagi wskazywały m.in. na potrzebę zmodyfikowania poszczególnych przepisów nowelizujących, by wyeliminować wątpliwości interpretacyjne. Ponadto w ramach konsultacji wewnętrznych w ostatniej dekadzie lipca 2024 r. Departament Nadzoru nad Kontrolami przekazał do Departamentu Systemu Podatkowego dane o czynnościach sprawdzających i kontrolach podatkowych za 2022 r. i 2023 r. W odniesieniu do czynności sprawdzających wskazano w szczególności, że w 2022 r. i 2023 r. ustalenia z nich wyniosły 7 244,7 mln zł i 7 586,6 mln zł. NIK w tym miejscu zauważa, że kwota ustaleń stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2022 r. przekazana do Departamentu Systemu Podatkowego miesiącu 2024 r. jest o 42,7% wyższa od kwoty zaprezentowanej w tabeli II.1.2, ustalonej w toku kontroli w oparciu o materiały przekazane przez Departament Nadzoru nad Kontrolami.

Według stanu na początek listopada 2024 r. nie zakończono prac nad kolejną wersją projektu. Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego wyjaśniła, że kolejna wersja projektu zostanie skierowana do konsultacji m.in. do dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych. Wniosek o wpis projektu do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów planowano przekazać do Biura Ministra do końca 2024 r.

Więcej w odniesieniu do powyższego w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli tom III str. 12-17 pliki 258-301, 328-339, 346-366, str. 19-20 pliki 399-423, str. 34 plik 751)

IV. W 2022 r. postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT wydano wobec 6 tys. deklaracji i wniosków o zwrot, z których wynikała kwota zwrotu w wysokości 1862,5 mln zł. W poprzednim roku i trzy lata wcześniej pierwsza z powyższych liczb była wyższa o 18,9% (o 1,2 tys.) i 80,3% (o 4,9 tys.), a druga – niższa o 6,4% (o 119,2 mln zł) i wyższa o 128,2% (o 2388,2 mln zł). W 2023 r. dokumentów związanych z postanowieniami o przedłużeniu terminu zwrotu VAT było mniej o 37,7% (o 2,2 tys.) niż w poprzednim roku, natomiast wynikająca z nich kwota zwrotu zmniejszyła się

o 29,3% (do 1316 mln zł). W I połowie 2024 r. deklaracji i wniosków, wobec których przedłużono termin zwrotu VAT, było 1,5 tys., o 30,9% mniej niż w porównywalnym okresie rok wcześniej. Kwota zwrotu, jaka z nich wynikała, wyniosła 1305,3 mln zł i przewyższyła o 88,9% kwotę z pierwszego półrocza 2023 r. W I połowie 2024 r. aż 76,3% stanowiły przedłużenia z kwotą zwrotu nie wyższą niż 250 tys. zł, a 9,5% z kwotą zwrotu ponad 1 mln zł. W analogicznym okresie roku poprzedniego odsetek przedłużeń zwrotów w powyższych kwotach był odpowiednio wyższy i niższy o 6 punktów procentowych.

Dyrektor Departamentu DPP wyjaśnił, że informacje o czynnikach wpływających na wzrost lub spadek liczby czy kwoty zwrotów, w stosunku do których przedłużono termin zwrotu, posiadają urzędy skarbowe, które dokonują analizy zasadności zwrotu. Zaznaczył przy tym, że przedłużenie stosowane jest tylko wtedy, gdy zachodzą wątpliwości co do rzetelności rozliczenia podatkowego i w ustawowym terminie nie jest możliwe sprawdzenie zasadności zwrotu. Urzędy skarbowe dokładają szczególnej staranności, by dokonywać zwrotów w ustawowych terminach. Nie są zainteresowane nieuzasadnionym przedłużaniem terminów zwrotu. W razie ustalenia, że kwota zwrotu była zasadna, muszą ją wypłacić z odsetkami.

(akta kontroli tom III str. 14-15 pliki 302-316, str. 35 plik 752)

V. W 2021 r. wskutek kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych wykryto 196 tys. fikcyjnych faktur, a w kolejnych latach rok do roku mniej o 9,2% (o 18,1 tys.) i 29,2% (o 69,9 tys.)⁸³. W przypadku faktur wykrytych w 2021 r. wystawionych w złotych ich wartość VAT opiewała na 3015,1 mln zł. W następnych latach wartość ta zmniejszała się wyraźnie, najpierw o blisko połowę, do 1619,5 mln zł, później o jeszcze 39,3%, by osiągnąć 983,8 mln zł. W I połowie 2024 r. wykryto 140,3 tys. fikcyjnych faktur, prawie dwa razy więcej niż w analogicznej części roku poprzedniego. Wartość VAT wykrytych wówczas faktur wystawionych w złotych wyniosła 750,9 mln, o 30,4% więcej niż w porównywalnym okresie rok wcześniej. Wśród faktur wykrytych w I połowie 2024 r. więcej wystawiono w 2023 r. (28,4%) i 2022 r. (28,7%). W przypadku faktur wykrytych w I połowie 2023 r. przeważały wystawione w 2021 r. (24,3%), 2020 r. (25,1%) i 2019 r. (22,5%).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że działalność kontrolna w VAT (w tym fikcyjne faktury) podlega stałemu monitoringowi i bieżącej ocenie. Według niej wzrost liczby wykrytych fikcyjnych faktur w pierwszym półroczu 2024 r. względem analogicznego okresu roku poprzedniego może świadczyć o narastającej, a niewykrytej skali oszustw w VAT. Wzrost ten to też niewątpliwie rezultat skuteczności KAS w wykrywaniu oszustw podatkowych. Rozwój narzędzi wykorzystywanych przez organy podatkowe znacząco przyczynił się do zwiększenia skuteczności w wykrywaniu oszustw podatkowych. KAS dysponuje coraz nowocześniejszymi narzędziami i tym samym przestępcom coraz trudniej jest wprowadzać do obiegu fikcyjne dokumenty. Organy podatkowe posługują się różnymi metodami tropienia tych nieprawidłowości, m.in. analizą danych zgromadzonych w JPK i weryfikacją informacji o kontrahentach.

(akta kontroli tom III str. 21-23 pliki 447-493, str. 35 plik 755)

⁸³ Dane dotyczące fikcyjnych faktur ustalano w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami na podstawie informacji zgromadzonych w systemie KARTA2. System ten zasilali pracownicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych poprzez import danych w określonej strukturze pliku .xlsx. W systemie zbierano dane m.in. o dacie wystawienia faktury oraz jej wartości netto i VAT, a także walucie. Co do zasady dane miały być importowane po zakończeniu kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej. W każdym przypadku zidentyfikowania fikcyjnej faktury w kontroli podlegała ona rejestracji. Dlatego fikcyjna faktura powinna zostać wprowadzona do systemu zarówno w wyniku przeprowadzenia kontroli u jej wystawcy, jak i u jej odbiorcy. W Departamencie Nadzoru nad Kontrolami wdrożono algorytm generujący raport wykluczający zdublowane rekordy.

VI. Szef KAS i upoważnieni naczelnicy urzędów celno-skarbowych w 2022 r. dokonali 267 blokad rachunków podmiotów kwalifikowanych⁸⁴, tj. więcej niż rok i trzy lata wcześniej odpowiednio o 6 (o 2,3 %) i 147 (o 122,5%). W 2023 r. liczba blokad zwiększyła się o 48 (o 18%). W I połowie 2024 r. przeprowadzono 161 blokad, gdy w analogicznym okresie rok wcześniej o 10,1% mniej.

W 2022 r. w wyniku blokad zablokowano 62,4 mln zł, mniej niż rok wcześniej o 18,8 mln zł (o 23,1%), jednak więcej niż przed trzema laty o 12,7 mln zł (o 25,6%). W 2023 r. kwota zablokowanych środków zwiększyła się do 90 mln zł (o 44,3%). W I połowie 2024 r. kwota ta wyniosła 36,3 mln zł, mniej o 4,7 mln zł (o 11,5%) niż w odpowiedniej części poprzedniego roku. Po dokonaniu blokady uprawniony organ w określonych ustawowo warunkach może ją przedłużyć na czas nie dłuższy niż 3 miesiące. Wartość środków objętych postanowieniami o przedłużeniu terminu blokady w 2022 r. wyniosła 77,4 mln zł, w 2023 r. – 88,6 mln zł, a w I połowie 2024 r. – 36,2 mln zł.

Kwota na jedną blokadę w 2019 r. wyniosła 414,1 tys. zł i do 2022 r. stopniowo się zmniejszała, by osiągnąć 233,7 tys. zł (56,4% kwoty z 2019 r.). W 2023 r. kwota ta wzrosła o 52,1 tys. zł (o 22,3%). W I półroczu 2024 r. okazała się z kolei nieco niższa niż w analogicznym okresie rok wcześniej (225,3 tys. zł wobec 228,9 tys. zł).

Uszczuplenie związane z przedłużeniem terminu blokady w 2022 r. szacowano na 291,4 mln zł, co stanowiło 55,8% kwoty z poprzedniego roku i 44,1% kwoty sprzed dwóch lat. W 2023 r. uszczuplenie oszacowano na kwotę o 3,8 mln zł niższą niż rok wcześniej, a w I połowie 2024 r. na 134,7 mln zł, tj. w wysokości o 13,7% wyższej niż w porównywalnym okresie rok wcześniej.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że zwiększająca się liczba blokad wynika w szczególności ze skrócenia okresu objętego analizą/blokadą, co zmniejsza pracochłonność. Taka zmiana miała dwa źródła. Jednym było przeprowadzenie w Departamencie oceny praktyki stosowanej w realizacji zadań w zakresie blokady w kontekście dążenia do zwiększania efektywności działań, drugim orzecznictwo sądowno-administracyjne, zgodnie z którym okres analizy będącej podstawą blokady nie powinien obejmować okresów, w których oszustwa nie były dokonywane. Ponadto wpłynęło na to wzrastające zaangażowanie naczelników urzędów celno-skarbowych w proces blokowania rachunków.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że wielkość zablokowanych kwot uwarunkowana była wysokością sald na rachunkach podmiotów kwalifikowanych objętych blokadą, na co organ blokujący nie miał wpływu. Blokada i jej przedłużenie uniemożliwiają wypłacanie środków z rachunku. Nadal możliwy jest jednak wpływ środków, dlatego często kwota objęta postanowieniem o przedłużeniu terminu blokady bywa wyższa niż kwota blokady. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazała, że podmioty kwalifikowane utrzymują coraz mniejsze salda na rachunkach bankowych i przez krótszy czas. Dlatego dochodziło do spadku kwot przypadających na jedną blokadę. W 2023 r. i w I połowie 2024 r. nie miały miejsca zasadnicze zmiany w działaniach STIR, jak i nie zaobserwowano zmian w zachowaniach podmiotów kwalifikowanych. Dlatego wzrost kwoty zablokowanej na jedną blokadę w 2023 r. nie miał szczególnej przyczyny.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że opisany wyżej trend skracania okresów objętych analizą/blokadą przekładał się bezpośrednio na zmniejszenie kwoty szacowanych uszczupleń. Natomiast zwiększenie się szacowanej kwoty uszczupleń w I połowie 2024 r. wynikało z trzech blokad naczelników urzędów celno-skarbowych, w których uszczuplenia oszacowano w wysokości wyraźnie odbiegającej od średniej, co należy uznać za wyjątek.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła, że kierowano do naczelników urzędów celno-skarbowych pisma w celu usprawnienia realizowania

⁸⁴ Na czas nie dłuższy niż 72 godziny.

zadań w zakresie STIR. Na bieżąco też, w tym w ramach spotkań i warsztatów, dochodziło do wymiany doświadczeń, informacji i dobrych praktyk między organami blokującymi.

(akta kontroli tom III str. 20-21 pliki 432-446, str. 35 pliki 753, 754)

VII. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej przedstawił dane o kontrolach celno-skarbowych rynku dotyczących wyrobów akcyzowych⁸⁵. W 2021 r. ich liczba wyniosła 41,2 tys., w następnych zaś latach 54,7 tys. i 45 tys. Szacunkowa wartość uszczuplenia z kontroli wynikowych osiągnęła odpowiednio 26,1 mln zł, 68,9 mln zł i 87,6 mln zł. W I połowie 2024 r. kontroli celno-skarbowych rynku w zakresie wyrobów akcyzowych było 21,6 tys., tj. o 0,2 tys. więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Wartość szacunkowa uszczuplenia z takich kontroli zmniejszyła się do 17,2 mln zł, tj. o 16 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 27-28 pliki 586-608)

Szef KAS określił strategię działania Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych w obszarze wyrobów alkoholowych na lata 2020-2022 (w listopadzie 2019 r.) i na lata 2023-2025 (w marcu 2023 r.) oraz strategię działania Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych w obszarze wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, wyrobów nowatorskich i płynu do papierosów elektronicznych na lata 2020-2022 (w listopadzie 2019 r.) i na lata 2023-2025 (w marcu 2023 r.). W związku z powyższymi strategiami lub w celu ich realizacji przeprowadzano w szczególności niżej opisane działania.

(akta kontroli tom III str. 26 pliki 566-569)

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

⁸⁵ Dane dotyczą kontroli celno-skarbowych: a) przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy, o których mowa w §15 pkt 3 Statutu urzędu celno-skarbowego określonego w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lutego 2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz. U. Min. Fin. Z 2023 r. poz. 61 ze zm.); b) wszystkich wyrobów akcyzowych z wyłączeniem kontroli nieusuwalnego znacznika w wyrobach energetycznych, o którym mowa w art. 90 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (takich kontroli od 2021 do I połowy 2024 r. było 19,1 tys., a przewidywane w wyniku ich przeprowadzenia uszczuplenie w VAT, podatku akcyzowym i opłacie paliwowej wyniosło 0,6 mln zł); c) nieobligatoryjnych, tj. wynikających z analizy ryzyka (podmiotowe lub przedmiotowe), do których zalicza się też kontrole losowe (bez poprzedzającej analizy ryzyka), np. wykonywane na bazarach i targowiskach, a także obligatoryjnych, tj. wynikających z przepisów prawa i których obowiązek wykonania nie jest uzależniony od losowości lub oceny ryzyka (należą do nich np. kontrole, o których mowa w: art. 32 ust. 6c zdanie drugie ustawy o podatku akcyzowym; art. 83a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym; § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2018 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy, Dz. U. z 2023 r. poz. 426; § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 12 sierpnia 2021 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych, Dz. U. poz. 1636).

nieprawidłowo albo uszkodzonymi znakami oraz nieewidencjonowania sprzedaży z wykorzystaniem kasy rejestrującej. Działania zaplanowano także na 2024 r.⁸⁶
(akta kontroli tom III str. 25-27 pliki 542-575, str. 35 plik 759)

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nadzorował działania podejmowane na imprezach plenerowych i poza plenerowych (wystawy, jarmarki, targi itp.), na których przewidziano sprzedaż, prezentację i degustację napojów alkoholowych. W ich ramach weryfikowano m.in. oznaczanie wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, ewidencjonowanie obrotu za pomocą kas rejestrujących i czy kontrolowany posiadał zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych. Prowadzono w ich trakcie również akcję informacyjną, w której zwracano uczestnikom imprez uwagę m.in. na regulacje prawne obowiązujące w obrocie alkoholem i konsekwencje związane z ich nieprzestrzeganiem. W 2021 r. działaniami objęto 157 imprez, a w następnych latach 364 i 246. Przeprowadzono odpowiednio 253, 685 i 621 kontroli celno-skarbowych, z których 131 (51%), 272 (39,7%) i 263 (42,4%) okazało się pozytywnymi. W latach 2021-2023 wystawiono łącznie 647 mandatów karnych, którymi nałożono grzywny w wysokości 568,7 tys. zł. Wskutek działań dochodziło m.in. do ujawnienia alkoholu i wyrobów tytoniowych nieoznaczonych znakami akcyzy, a także nieewidencjonowania sprzedaży z wykorzystaniem kasy rejestrującej. Działania prowadzono także w 2024 r.⁸⁷

(akta kontroli tom III str. 25-27 pliki 542-575, str. 35 plik 759)

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej prowadził monitoring w obszarze płynów do papierosów elektronicznych (e-papierosy) i nadzorował działania kontrolne w podmiotach oferujących do sprzedaży te wyroby akcyzowe. W poszczególnych latach okresu 2021-2023 przeprowadzono 754, 904 i 919 kontroli celno-skarbowych w zakresie stosowania znaków akcyzy i oznaczania nimi płynów do e-papierosów, przy czym nieprawidłowości stwierdzono odpowiednio w 187 (24,8%), 330 (36,5%) i 295 (32,1%). W I półroczu 2024 r. zrealizowano 596 takich kontroli, z których 191 (32%) było pozytywnych. Nieprawidłowości polegały przede wszystkim na nieoznaczaniu wyrobów znakami akcyzy, oznaczaniu ich nieważnymi znakami akcyzy i nieprawidłowym ich oznaczaniu znakami akcyzy. Ponadto w 2024 r. przeprowadzono ponadregionalną operację, której celem była weryfikacja działalności podmiotów oferujących w sieci Internet jednorazowe e-papierosy. W jej ramach wykonano 65 kontroli celno-skarbowych, z których 39 zakończyło się wynikiem pozytywnym, a także 32 nabycia sprawdzające, w przypadku których w 25 stwierdzono nieprawidłowości. Ujawniono m.in. oferowanie wyrobów (m.in. jednorazowych papierosów elektronicznych, płynów do e-papierosów, pre-rollsów w składzie z kannabidolem, suszu konopnego, wyrobów nowatorskich) nieoznaczonych znakami akcyzy, oznaczonych nieważnymi znakami akcyzy lub oznaczonych nieprawidłowo znakami akcyzy, a także produkcję (rozlew) płynów do e-papierosów poza składem podatkowym. Kwotę uszczupień w akcyzie w wyniku przeprowadzenia powyższych działań oszacowano na 2,3 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 25-27 pliki 542-575, str. 35 plik 759)

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej prowadził monitoring w obszarze wyrobów z konopi włóknistej, które na podstawie przepisów o akcyzie traktowano jako wyroby tytoniowe albo papierosy, i nadzorował działania kontrolne podejmowane w podmiotach oferujących do sprzedaży te wyroby. W 2022 r., 2023 r.

⁸⁶ Raport z tych działań ma być przekazany do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej do 24 grudnia 2024 r.

⁸⁷ Raport z tych działań ma być przekazany do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w styczniu 2025 r.

i I półroczu 2024 r. przeprowadzono 78, 279 i 139 kontroli celno-skarbowych w powyższym obszarze, przy czym nieprawidłowości stwierdzono w 48 (61,5%), 190 (68,1%) i 80 (57,6%). Działania obejmowały m.in. tzw. trawomaty⁸⁸. W okresie 2023-I półrocze 2024 skontrolowano łącznie 113 takich urządzeń, przy czym nieprawidłowości stwierdzono w 93 (82,3%). Nieprawidłowości polegały m.in. na oferowaniu nieoznaczonych znakami akcyzy wyrobów zawierających kannabidiol (CBD) w postaci pre-rollsów, kwiatostanów, suszu konopnego, płynu do e-papierosów. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że zaplanowano przeprowadzenie kolejnych operacji skierowanych na wyroby z konopi włóknistej.

W obszarze wyrobów z konopi w 2022 r. przeprowadzono ponadto operację ponadregionalną, której cel stanowiło w szczególności wyeliminowanie niewłaściwego stosowania przez podatników preferencyjnej stawki VAT (8%) zamiast podstawowej (23%) w związku z błędnym klasyfikowaniem suszu konopnego, którą to operację nadzorował Departament Nadzoru nad Kontrolami. W toku operacji wiodące okazały się kwestie wymagające działań dotyczących środków odurzających i substancji psychotropowych, które pozostawały we właściwości Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej. Mimo tego przeprowadzone w następstwie operacji czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe doprowadziły do stwierdzenia uszczupień podatkowych w wysokości 6,1 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 25-27 pliki 542-585, str. 35 plik 759, 760)

Centrum Kompetencyjne w zakresie identyfikacji zagrożeń i zwalczania przestępczości w obszarze wyrobów alkoholowych (dalej CK ds. Alkoholu)⁸⁹, które nadzorował Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, sporządziło analizy obszaru nielegalnego obrotu alkoholem etylowym odpowiednio za 2021 r., 2022 r. i 2023 r.⁹⁰ Zgodnie z tymi analizami główny składnik szarej strefy, tj. ponad połowę, stanowił alkohol etylowy skażony zwolniony z akcyzy ze względu na przeznaczenie, występujący w produktach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, przede wszystkim biobójczych. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że do nieprawidłowości dochodziło przede wszystkim na dalszym etapie obrotu produktami zawierającymi powyższy alkohol etylowy, po zewidencjonowaniu sprzedaży z wykorzystaniem kasy rejestrującej (sprzedaż dla osób fizycznych), a dochodziło do nich wskutek zmiany przeznaczenia takich produktów, do czego, ze względu na rodzaj użytego skaźnika, mogło dochodzić poprzez odkażanie i przefiltrowanie albo przefiltrowanie.

W celu ograniczenia szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego ustawą z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁹¹ zmieniono art. 138t ustawy o podatku akcyzowym, który nakładał na podmioty sprzedające obowiązek prowadzenia rejestru podmiotów odbierających wyroby zawierające w swoim składzie alkohol etylowy o określonej rzeczywistej objętościowej mocy skażony danymi skaźnikami⁹². Nowelizacja, zakładając efektywniejsze monitorowanie (poznanie nabywców), miała na celu usprawnienie kontroli obrotu i faktycznego wykorzystania alkoholu etylowego skażonego zwolnionego od akcyzy

⁸⁸ Automaty służące do sprzedaży samoobsługowej.

⁸⁹ Centrum ds. Alkoholi działało przy Lubuskim UCS w Gorzowie Wielkopolskim.

⁹⁰ Analizę za 2021 r. sporządzono 31 maja 2022 r., za 2022 r. – 31 maja 2023 r., a za 2023 r. – 31 marca 2024 r.

⁹¹ Dz. U. poz. 694.

⁹² Wskutek nowelizacji zmniejszono do 1,5 litra objętość opakowania jednostkowego wyrobów, która determinowała wpis do rejestru, a także wprowadzono obowiązek rejestrowania podmiotów odbierających, jeśli jednorazowo odbierały wyroby w łącznej ilości większej niż 10 litrów.

ze względu na przeznaczenie. Powyższe regulacje zaczęto stosować z 16 maja 2022 r.⁹³

W kwietniu 2023 r. zainicjowano prace nad zmianą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2018 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy (dalej rozporządzenie)⁹⁴. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że najdalej idącym i najskuteczniejszym w jego ocenie środkiem przeciwdziałania nieprawidłowościom w zakresie głównego składnika szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego była zmiana rozporządzenia zmierzająca do ograniczenia stosowania dającego się odfiltrować skażalnika używanego do produkcji produktów biobójczych. Na początku lipca 2023 r. powstał projekt rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie, który poddano uzgodnieniom wewnętrznym w Ministerstwie Finansów. W dniu 6 września 2023 r. projekt powstał po przeprowadzeniu uzgodnień wewnętrznych skierowano do opiniowania, uzgodnień i konsultacji publicznych⁹⁵, po których odbyły się kolejne uzgodnienia wewnętrzne w Ministerstwie Finansów, zakończone sporządzeniem w pierwszej połowie grudnia 2023 r. kolejnej wersji projektu. W dniu 27 lutego 2024 r. w Ministerstwie Finansów odbyło się spotkanie z przedstawicielem zainteresowanego ogólnopolskiego podmiotu w celu omówienia wpływu projektowanych zmian na branżę wyrobów medycznych, po czym, na początku marca 2024 r., projekt skierowano do kolejnych uzgodnień wewnętrznych w Ministerstwie Finansów. W dniu 8 kwietnia 2024 r. następny projekt poddano opiniowaniu, uzgodnieniom i konsultacjom publicznym. W maju i sierpniu 2024 r. odbyły się konferencje uzgodnieniowe z udziałem zainteresowanych podmiotów w przedmiocie proponowanych zmian. We wrześniu i październiku 2024 r. prowadzono analizę rozwiązań zgłoszonych przez uczestników konferencji uzgodnieniowych. Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier wyjaśniła, że przewiduje się, że kolejna wersja projektu, która powstanie po zakończeniu trwających analiz, także zostanie skierowana do uzgodnień, opiniowania i konsultacji publicznych.

(akta kontroli tom III str. 25 plik 553, str. 28-30 pliki 609-623, 638-652, str. 35 plik 762)

Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w sierpniu 2022 r. polecił naczelnikom urzędów celno-skarbowych podjęcie czynności analitycznych w celu wytypowania do kontroli i wykonanie kontroli w podmiotach zużywających skażony alkohol etylowy do produkcji wyrobów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi z naruszeniem warunków zwolnienia określonego w art. 32 ust. 4 pkt 2 lit. a ustawy o podatku akcyzowym. Kontrole miały na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na etapie produkcji wyrobów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi w podmiotach zużywających. Wszczęto⁹⁶ 30 kontroli celno-skarbowych w związku z powyższym poleceniem, z których 23 zakończono. W 11 zakończonych kontrolach efekt finansowy nieprawidłowości wyniósł 40,5 mln zł.

(akta kontroli tom III str. 25 plik 553, str. 28-30 pliki 609-623, 638-652, str. 35 plik 762)

⁹³ Art. 37 ustawy z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw stanowił, że przepisów art. 138t w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą nie stosowało się do dnia odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 ogłoszonego na podstawie art. 46 ust. 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz. U. z 2024 r. poz. 924). Stan epidemii odwołano rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. poz. 1027).

⁹⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 426.

⁹⁵ Patrz: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12376500/katalog/13003202#13003202>.

⁹⁶ Zgodnie z danymi przekazanymi przez Dyrektora Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej w piśmie z 14 października 2024 r.

Inne składniki szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego w latach 2021-2023 stanowiły produkcja nielegalnego alkoholu (bimbrownictwo) i przemysł przez granice Polski z państw spoza Unii Europejskiej. W latach 2021-2023 doszło do ujawnienia odpowiednio 25, 23 i 21 bimbrowni. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że na rozmiar produkcji nielegalnego alkoholu etylowego wpływała dostępność alkoholu etylowego skażonego występującego w produktach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi. W ramach walki z przemysłem w latach 2021-2023 ujawniono z kolei, na przejściach granicznych i poza nimi, alkohol, z którego sprzedaży potencjalne straty w VAT i akcyzie wyniosłyby odpowiednio 2,7 mln zł, 3,8 mln zł i 1,3 mln zł. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że zmniejszenie ilości ujawnionego przemycanego alkoholu wynikało z uwarunkowań zewnętrznych, tj. zamknięcia większości przejść granicznych (obwód królewiecki i Białoruś) i wojny w Ukrainie.

(akta kontroli tom III str. 25 plik 553, str. 28-30 pliki 609-623, 638-652, str. 35 plik 762)

VIII. W toku kontroli pozyskano dane za lata 2019-2023 oraz półrocza 2023 r. i 2024 r. dotyczące postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe lub przestępstwa (dalej także postępowania przygotowawcze, postępowania), które wszczęły organy KAS.

Tabela VIII.1: liczba wszczętych postępowań przygotowawczych o przestępstwa skarbowe lub przestępstwa i liczba wszczętych postępowań przygotowawczych o przestępstwa skarbowe lub przestępstwa dotyczące karuzel w VAT

Okres	Liczba wszczętych postępowań		Liczba wszczętych postępowań dotyczących karuzel w VAT	
	Urząd skarbowy	Urząd celno-skarbowy	Urząd skarbowy	Urząd celno-skarbowy
1	2	3	4	5
2019 r.	22 191	11 908	b.d.	b.d.
2020 r.	15 123	8 104	3	247
2021 r.	13 400	7 334	0	181
2022 r.	10 849	6 175	1	107
2023 r.	15 523	7 215	0	98
I pół. 2023 r.	6 672	3 800	0	46
I pół. 2024 r.	9 519	3 595	0	27

W urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych do 2022 r. wszczynano coraz mniej postępowań przygotowawczych. Ich liczba zmniejszyła się odpowiednio o ponad i blisko połowę wobec 2019 r. W 2023 r. zarówno w urzędach skarbowych, jak i urzędach celno-skarbowych wszczęto jednak więcej postępowań niż w roku poprzednim (o 43,1% i o 16,8%). W I połowie 2024 r. wobec analogicznego okresu roku poprzedniego liczba wszczętych postępowań wzrosła w urzędach skarbowych (o 42,7%), a w urzędach celno-skarbowych zmalała (o 5,4%). Liczba wszczętych postępowań dotyczących karuzel w VAT do 2023 r. zmniejszała się. W 2023 r. było ich mniej o 60,8%. Takich postępowań wszczęto mniej także w I półroczu 2024 r. w porównaniu z porównywalną częścią poprzedniego roku.

Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wyjaśnił, że postępowania, w których występował proceder karuzeli w VAT, ze względu na ciężar gatunkowy prowadzili głównie naczelnicy urzędów celno-skarbowych⁹⁷. Wskazał też, że definicje karuzeli w VAT skupiają się na uchwyceniu najważniejszych cech procederu, do których zalicza się: transgraniczny charakter działań, występowanie zorganizowanej struktury podmiotów, powtarzalność łańcucha dostaw

⁹⁷ W Ministerstwie Finansów dane o takich postępowaniach gromadzono od 2020 r.

w obrocie wewnątrzwspólnotowym (często tym samym towarem), brak uzasadnienia gospodarczego transakcji i cel w postaci uzyskania nienależnej korzyści podatkowej. Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej wskazał, że zmniejszanie się liczby wszczętych postępowań wiązało m.in. z: a) zmniejszeniem przemytu towarów w następstwie ograniczenia ruchu na przejściach granicznych z Federacją Rosyjską i Białorusią, z którymi to krajami granice w znacznej mierze pozostawały zamknięte dla ruchu osobowego i towarowego; b) epidemią COVID. Ponadto zwrócił uwagę, że na przestrzeni lat uszczelniano system podatkowy, zwłaszcza w VAT, co wpłynęło m.in. na ograniczenie przestępczości skarbowej. Wskazał w tym zakresie na JPK_VAT, pakiet paliwowy, STIR, SENT, mechanizm podzielonej płatności (split payment) i nabycie sprawdzające.

Rozporządzeniem z dnia 13 października 2022 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania⁹⁸ z dniem 1 stycznia 2023 r. doszło do tzw. centralizacji zadań w zakresie postępowań karnych skarbowych. W jej wyniku wyznaczono 16 naczelników urzędów skarbowych do prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁹⁹ i w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁰⁰ w zakresie, w jakim do prowadzenia tych postępowań lub występowania przed sądem w tych sprawach zgodnie z przepisami ustawy Kodeks karny-skarbowy i przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 325d ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego¹⁰¹ jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

W wyjaśnieniach Dyrektor Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej nie wskazał, aby na zmniejszanie się liczby wszczętych postępowań mógł wpłynąć proces centralizacji zadań w zakresie postępowań karnych skarbowych. Zagadnienie to jest badane w ramach kontroli P/24/055/LGD *Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przez Krajową Administrację Skarbową* (dotyczącej szczegółowo działalności KAS w obszarze karnym skarbowym).

(akta kontroli tom III str. 23 pliki 494-508, str. 35 plik 756)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W czasie prac nad nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa, w zakresie, w jakim dotyczyły zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających, nie przeprowadzono rzetelnej analizy, lecz oparto się na analizie, w której w ograniczonym zakresie zbadano i zweryfikowano wyniki kontroli podatkowej. Ponadto, uzasadniając zmiany zaproponowane w wskazanym wyżej zakresie, powołano się na dane, które przedstawiały ustalenia czynności sprawdzających wynikające z popełnienia przez podatników błędów formalnych czy rachunkowych, nieskutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego, tj. z tzw. sztucznym WUSZ.

⁹⁸ Dz. U. poz. 2281.

⁹⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 628, ze zm.

¹⁰⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.

¹⁰¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 37, ze zm.

W połowie 2022 r. przeprowadzono w Ministerstwie Finansów analizę, którą zweryfikowano funkcjonowanie komórek kontroli podatkowej i na podstawie której zarekomendowano Szefowi KAS zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i w konsekwencji rozszerzenie jego uprawnień w czynnościach sprawdzających, zwłaszcza poprzez rozszerzenie zakresu oględzin. Analiza obejmowała okres od 2020 r. do kwietnia 2022 r. Po zaakceptowaniu powyższej rekomendacji przez Szefa KAS w związku z prowadzeniem w kolejnych latach prac nad stosowną nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa nie przeprowadzono udokumentowanej analizy, w której przedstawiono by i oceniono wyniki działalności naczelników urzędów skarbowych za cały 2022 r. i 2023 r., mimo że dane za te lata stopniowo stawały się dostępne. W ocenie NIK objęcie kolejnych lat było niezbędne dla pełnego obrazu wyników działań kontrolnych naczelników urzędów skarbowych i pozwoliłoby na lepsze ich zweryfikowanie w kontekście proponowanych zmian legislacyjnych, o których wyżej mowa. W związku z powyższym NIK podtrzymuje stanowisko w odniesieniu do braku rzetelnej analizy wyrażone w kontroli P/23/068 *Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych*. Ponadto, NIK zauważa, że okres objęty analizą przeprowadzoną w II kwartale 2022 r., był specyficzny, pokrywał się bowiem z czasem, w którym trwała epidemia COVID-19, kiedy to działania kontrolne naczelników urzędów skarbowych zostały znacznie ograniczone. Tym bardziej zatem analiza powinna objąć lata, w których aktywność kontrolna naczelników urzędów skarbowych była zbliżona do tej, którą wykazywali wówczas, gdy nie zakłócało jej wystąpienie nadzwyczajnej sytuacji.

Argumentem mającym przemawiać za zniesieniem kompetencji naczelników urzędów skarbowych do prowadzenia kontroli podatkowej miało być m.in. to, że jej ustalenia zmniejszają się, gdy równocześnie ustalenia czynności sprawdzających wzrastają. NIK w odniesieniu do 2021 r. w kontroli P/23/068 *Nadzór naczelników niewyspecjalizowanych urzędów skarbowych nad prawidłowością rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych* zauważyła, że w notatce skierowanej do Szefa KAS, o której wyżej mowa, przyjęto dane uwzględniające tzw. sztuczny WUSZ, tj. 6663,5 mln zł zamiast 4343 mln zł. Dane te mocno zniekształcały obraz wyników jednostek KAS. Biorąc powyższe pod uwagę, w porównaniu do 2020 r. kwota ustaleń zatem nie wzrosła, jak to wskazano w notatce, a zmniejszyła się o 708 mln zł (14%). Kwotę ustaleń czynności sprawdzających w odniesieniu do 2021 r. w wysokości 6663,5

mln zł wskazano także w uzasadnieniu i OSR do projektu z 10 lipca 2024 r. ustawy zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa. NIK w powyższym kontekście zauważa, że obraz wyników administracji skarbowej był zniekształcony także w kolejnych latach. W kontroli P/22/010 *Prawidłowość i skuteczność postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych organów Krajowej Administracji Skarbowej* NIK zwróciła uwagę na to, że nieprawidłowość w kwocie 80,9 mld zł, stwierdzona przez naczelnika urzędu skarbowego w pierwszym półroczu 2022 r. w wyniku czynności sprawdzających w podatku dochodowym od osób fizycznych, wynikała ze sztucznego WUSZ. W kontroli wykonania budżetu za 2023 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśniła z kolei, że na kwotę ustaleń z czynności sprawdzających w wysokości 34 132,9 mln zł w kontrolowanym roku w aż 77,5% (26 444,2 mln zł) przypadły ustalenia ze sztucznym WUSZ, przy czym to, czy wynik czynności sprawdzających stanowił sztuczny WUSZ weryfikowano tylko dla takich ustaleń, które wyniosły najmniej 30 mln zł. W kontroli, której dotyczy niniejsze wystąpienie pokontrolne, Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami przedstawiła dane o ustaleniach czynności sprawdzających za 2022 r., 2023 r. i I półrocze 2024 r. zarówno ze sztucznym WUSZ, jak i bez niego. Sztuczny WUSZ w wskazanych latach i półroczu wyniósł odpowiednio 83 120,4 mln zł, 26 546,2 mln zł i 351 862,1 mln zł,

stanowiąc tym samym 94,2%, 77,8% i 98,5% kwoty ustaleń ogółem (tzn. obejmującej sztuczny WUSZ). Występowanie sztucznego WUSZ weryfikowano jednak w przypadku 2022 r. i 2023 r. tylko dla ustaleń, które wykazano we właściwym systemie w wysokości minimum 20 mln zł, a w przypadku I półrocza 2024 r. – co najmniej 30 mln zł.

W trakcie dalszych uzgodnień wewnętrznych prowadzonych w Ministerstwie Finansów nad projektem ustawy zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa, tj. po 10 lipca 2024 r., Departament Nadzoru nad Kontrolami do uzasadnienia tej ustawy i OSR w przypadku ustaleń z czynności sprawdzających wskazał 7244,7 mln zł za 2022 r. i 7586,6 mln zł za 2023 r. NIK zauważa, że kwota 7244,7 mln zł za 2022 r. jest niespójna z kwotą 5076 mln zł wskazaną w punkcie II. 1 obszaru drugiego niniejszego wystąpienia pokontrolnego (jest wyższa o 42,7%). Zdaniem NIK świadczy to o problemach z ustaleniem efektów czynności sprawdzających, a także niewystarczających działaniach Szefa KAS mających na celu wypracowanie bardziej precyzyjnej metody pomiaru efektów czynności sprawdzających.

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

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

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

OCENA CZĄSTKOWA

Szef KAS na bieżąco monitorował i nadzorował działania organów KAS w zakresie przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów z podatku VAT i podatku akcyzowego, co czynił w szczególności z wykorzystaniem wskaźników poddanych szczegółowemu badaniu w kontroli. Większość z tych wskaźników została wykonana. Nie zrealizowano jednego wskaźnika, dotyczącego ujawnionego przemytu wyrobów tytoniowych na przejściach granicznych.

W kontrolowanym okresie zmniejszała się liczba kontroli podatkowych, wzrastała jednak przy tym liczba kontroli celno-skarbowych. W 2023 r. w porównaniu z 2019 r. kontroli podatkowych było mniej o ponad 1/3, a kontroli celno-skarbowych ponad trzykrotnie więcej. Do powyższego przyczynił się m.in. przeprowadzony w II połowie 2022 r. i I połowie 2023 r. proces przenoszenia pracowników urzędów skarbowych do komórek kontroli celno-skarbowej urzędów celno-skarbowych. W związku z tym podjęto prace legislacyjne zmierzające do zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej i rozszerzenia uprawnień tego organu podatkowego w czynnościach sprawdzających. W pracach wykorzystano analizę wyników kontroli podatkowej za okres od 2020 r. do kwietnia 2022 r., tj. taki, który obejmował okres epidemii COVID-19, kiedy to aktywność kontrolna organów podatkowych została znacznie ograniczona. Z upływem czasu nie przeprowadzono jednak udokumentowanej analizy, w której przedstawiono by i oceniono wyniki kontroli podatkowej za cały 2022 r. i 2023 r., mimo że dane za te lata stopniowo stawały się dostępne i dotyczyły okresów, w których działania kontrolne naczelników urzędów skarbowych nie napotykały już przeszkód wynikłych ze zdarzeń nadzwyczajnych. Co więcej, przeprowadzenie zmian w systemie weryfikacji rozliczeń podatkowych, o których wyżej mowa, uzasadniono danymi o ustaleniach czynności sprawdzających, które budzą uzasadnione wątpliwości, ze względu na to, że obejmują tzw. sztuczny WUSZ.

Trafność kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych, liczona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, była wysoka i poprawiła się w porównaniu do 2019 r. Obniżyła się jednak efektywność kontroli, mierzona średnią kwotą uszczuplenia na kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową. W przypadku drugiego z wymienionych trybów kontroli w 2023 r. kwota ta okazała się niższa ponad trzykrotnie od kwoty odnotowanej cztery lata wcześniej. Ponadto działania nadzorcze Szefa KAS były nieskuteczne, gdyż nie udało się zapobiec praktykom wszczynania przez organy KAS kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej w sprawach prostych, w których wystarczającą formą weryfikacji były czynności sprawdzające.

W okresie kontrolowanym podejmowano działania mające na celu ograniczanie szarej strefy w obszarze alkoholu etylowego i wyrobów tytoniowych, w szczególności o charakterze kontrolnym, także w ramach corocznie przeprowadzanych ogólnokrajowych akcji mających na celu zweryfikowanie wywiązywania się przez kontrolowanych z ciężących na nich obowiązków podatkowych i ustalenie rozmiarów występowania niepożądanych zjawisk, godzących w dochody budżetu państwa.

OBSZAR

3. Rozwiązania mające usprawnić przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego

Opis stanu faktycznego

1. W okresie objętym kontrolą Ministerstwo Finansów w celu wyeliminowania nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług m.in. prowadziło prace nad stworzeniem Krajowego Systemu e-Faktur. Przepisy w tym zakresie oraz produkcyjne uruchomienie KSeF w wersji fakultatywnej nastąpiło z dniem 1 stycznia 2022 r. Prace nad wersją obligatoryjną nie zostały ukończone. Ponadto monitorowano efekty już

funkcjonujących rozwiązań (Jednolity Plik Kontrolny, mechanizm podzielonej płatności, elektroniczny system analizowania przepływów środków pieniężnych, system kas rejestrujących online). Na gruncie podatku akcyzowego m.in. monitorowano efekty już funkcjonujących rozwiązań, w szczególności odnośnie alkoholu etylowego, a także znowelizowano przepis dotyczący definicji płynu do papierosów elektronicznych.

(akta kontroli: tom IV str. 5-9, 15-21, 22-28, 34-39, 40-46, 54-62, 63-67, 85-89)

1.1. Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁰² wprowadziła obowiązek przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, co miesiąc informacji o ewidencji zakupu i sprzedaży VAT przez podatników prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (JPK_VAT). Przepisy zostały wprowadzone w celu ograniczenia luki podatkowej w związku z wyłudzeniami w podatku VAT i zapobieganiu unikania płacenia tego podatku.

Przepisy wchodziły w życie stopniowo w zależności od wielkości przedsiębiorców. Od 1 stycznia 2018 r. wszyscy przedsiębiorcy są objęci obowiązkiem comiesięcznego przysyłania informacji o ewidencji zakupów i sprzedaży w formie JPK_VAT. Przesyłane przez podatników przedmiotowe informacje są gromadzone w systemie informatycznym (repozytorium JPK), które posiada następujące funkcjonalności:

- przegląd i pobór plików JPK_VAT podatnika oraz jego kontrahentów, identyfikacja wśród kontrahentów podatnika podmiotów o cechach sygnałnych, np. wykreślonych z rejestru VAT w Polsce,
- przeprowadzenie zautomatyzowanej oceny ryzyka podatnika wraz z jego kontrahentami, ubiegającego się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, czy oceny ryzyka rejestracyjnego,
- identyfikacja wierzytelności podatników posiadających wymagalne zaległości publicznoprawne z tytułu wystawionych przez nich faktur sprzedaży na potrzeby zastosowania środka egzekucyjnego bądź zabezpieczającego przez naczelnika urzędu skarbowego.

Ponadto stworzono narzędzia informatyczne, które w automatyczny sposób umożliwiają identyfikację rozbieżności w rozliczeniach w podatku VAT, w tym wykrywanie wykorzystania faktur wystawionych przez podmioty niebędące podatnikami VAT.

Istotną zmianę odnośnie JPK_VAT stanowiło połączenie deklaracji podatkowej w zakresie podatku VAT oraz JPK_VAT¹⁰³. Od 1 października 2020 r. podatnicy podatku VAT są zobowiązani do składania wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji podatkowej obejmującej część deklaracyjną i ewidencję JPK_VAT.

W Ministerstwie Finansów regularnie analizowano spójność danych przekazanych przez podatników w JPK_VAT7M / JPK_VAT7K, w tym z danymi wykazanymi przez kontrahentów podatnika. Identyfikowane rozbieżności w rozliczeniach podatku VAT były systematycznie kierowane do naczelników urzędów skarbowych do wyjaśnienia. Proces ten podlegał bieżącemu monitorowaniu na poziomie centralnym oraz regionalnym.

¹⁰² Dz. U. poz. 846. Na podstawie art. 1 ustawy zmieniającej.

¹⁰³ Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520). Na podstawie art. 1 ustawy zmieniającej.

(akta kontroli: tom IV str. 5-9, 15-21, 22-28, 329-332, tom V str. 227-233 /pliki 5-7, 52, 57-59/)

1.2. W 2018 r. weszły w życie przepisy dotyczące systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR)¹⁰⁴. Ich celem było m.in. zmniejszenie luki podatkowej w VAT, poprzez ograniczenie możliwości wykorzystywania sektora finansowego do dokonywania wyłudzeń skarbowych. Do najważniejszych rozwiązań należy:

- dokonywanie przez Szefa KAS analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi; analizy te są dokonywane z wykorzystaniem zaawansowanych narzędzi analitycznych; obejmują one otrzymywane codziennie informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych (tj. innych niż rachunki osób fizycznych, służące do celów prywatnych) i transakcjach między tymi podmiotami oraz wskaźnik ryzyka ustalany przez izbę rozliczeniową w jej systemie teleinformatycznym; ponadto analizy wykorzystują także posiadane przez KAS dane z baz podatkowych;
- automatyczne ustalanie w STIR wskaźnika ryzyka wykorzystywania banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do popełniania przestępstw podatkowych; wskaźnik ryzyka jest ustalany przez izbę rozliczeniową z uwzględnieniem najlepszych praktyki sektora bankowego i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu ich działalności do przestępstw oraz przestępstw skarbowych;
- możliwość zażądania przez Szefa KAS blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny z możliwością przedłużenia blokady na okres do 3 miesięcy; blokada jest stosowana w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek jej dokonania.

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

- wprowadzenie możliwości dokonywania przez Szefa KAS blokad rachunków oszczędnościowo-rozliczeniowych bądź rachunków oszczędnościowych podmiotów kwalifikowanych będących osobami fizycznymi, które prowadzą działalność gospodarczą i nie rozliczają się przez rachunki rozliczeniowe – w celu uchwycenia płatności związanych z wyłudzeniami; w obecnym stanie prawnym nie są możliwe blokady tych rachunków;

¹⁰⁴ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491). Na podstawie art. 4 ustawy zmieniającej.

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

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

(akta kontroli: tom IV str. 15-21, 54-62, 80-84, 192-194, tom V str. 208 /plik 1/, 212-219 /pliki 1-16, 63-71/, 227-233 /pliki 47-50/)

1.3. Na mocy ustawy z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁰⁵ do ustawy o VAT wprowadzony został mechanizm podzielonej płatności (dalej także: MPP, ang. *split payment*). Przepisy w tym zakresie zaczęły obowiązywać od 1 lipca 2018 r., co do zasady MPP jest mechanizmem dobrowolnym, o jego zastosowaniu każdorazowo decyduje nabywca towaru lub usługi.

MPP może być stosowany wyłącznie w przypadku, gdy stronami transakcji są podatnicy VAT (transakcje B2B). Nie ma on zatem wpływu na transakcje, których stroną jest nabywca finalny (konsument). W ustawie o VAT przewidziano środki, które w założeniu mają zachęcać podatników do stosowania MPP. W szczególności, odnośnie podatników korzystających z tego mechanizmu, co do zasady nie są stosowane regulacje w zakresie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Na przedsiębiorcę korzystającego z MPP nie można nałożyć podwyższonych odsetek (w wysokości 150%) za zaległości podatkowe z tytułu VAT powstałe w okresie rozliczeniowym, w którym co najmniej 95% faktur zakupowych zostało przez niego opłaconych za pomocą tego mechanizmu. Ponadto na wniosek podatnika urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku na rachunek VAT podatnika w preferencyjnym terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia.

Głównym założeniem MPP jest dzielenie płatności za dostarczone towary lub świadczone usługi na kwotę netto, która jest wpłacana przez nabywcę na rachunek

¹⁰⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 62. Na podstawie art. 1 ustawy zmieniającej.

bankowy dostawcy lub usługodawcy oraz kwotę podatku VAT, która trafia bezpośrednio na odrębny rachunek VAT. Środki zgromadzone na rachunku VAT stanowią przez cały czas własność podatnika. Dostępu do nich nie mają organy podatkowe, które jednak sprawują pewien nadzór nad ich wypłacaniem (tzw. uwalnianiem) na rachunek rozliczeniowy przedsiębiorcy. Podatnik może korzystać ze środków zgromadzonych na rachunku VAT w ramach pewnej swobody. Z tego odrębnego rachunku VAT podatnik może m.in. regulować zarówno VAT z faktur otrzymanych od kontrahentów, jak też zobowiązań VAT i innych należności publicznoprawnych¹⁰⁶.

MPP został wprowadzony w celu dalszego uszczelnienia systemu podatku VAT. Umożliwił organom podatkowym monitorowanie środków na rachunkach bankowych VAT oraz sprawowanie nadzoru nad ich uwalnianiem, eliminując ryzyko znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym podatkiem VAT. Zapewnił także lepszą transparentność rozliczeń VAT i utrudnił wyprowadzanie nieuczciwym podatnikom nieopodatkowanych pieniędzy za granicę. Mechanizm ogranicza powstawanie nadużyć już na etapie samej transakcji. Rozwiązanie to zapewnia jednocześnie ochronę dla nabywcy towaru lub usługi, gwarantując mu bezpieczeństwo podatkowe transakcji.

Polska skierowała w maju 2018 r. do Komisji Europejskiej wnioski o upoważnienie do wprowadzenia obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności w rozliczeniach VAT. Rada Unii Europejskiej wydała Decyzję Wykonawczą 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 dodanej¹⁰⁷. Przedmiotowa decyzja derogacyjna upoważniała Polskę do wprowadzenia obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności w odniesieniu do wybranych kategorii towarów i usług oraz rodzajów prowadzonej działalności gospodarczej w okresie od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r.

Na mocy ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁰⁸ od 1 listopada 2019 r. stosowanie MPP stało się obowiązkowe przy dokonywaniu płatności za tzw. towary i usługi wrażliwe¹⁰⁹ powyżej kwoty 15 tys. zł brutto. Tym samym obligatoryjny MPP zastąpił rozwiązania odnośnie rozliczania podatku VAT w postaci odwrotnego obciążenia oraz odpowiedzialności solidarnej. Identyfikacja jak przy dobrowolnym MPP, obligatoryjny MPP dotyczy transakcji dokonywanych wyłącznie pomiędzy podatnikami VAT (relacje B2B).

(akta kontroli: tom V str. 227-233 /pliki 25-26/)

¹⁰⁶ Np. PIT, CIT, podatek akcyzowy, należności celne, składki ZUS. W badanym okresie, tj. od 1 lipca 2023 r. wprowadzone zostało dalsze rozszerzenie dyspozycyjności środków z rachunku VAT i podatnicy mają możliwość finansowania tymi środkami dodatkowo podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku od sprzedaży detalicznej, opłaty od środków spożywczych (tzw. opłata cukrowa), zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, podatku tonażowego oraz tzw. opłaty małpkowej [opłata, o której mowa w art. 9² ust. 11 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2023 r. poz. 2151, ze zm.)]. Opłatą małpkową została objęta hurtowa sprzedaż napojów alkoholowych w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml.

¹⁰⁷ Dz. Urz. UE L 51 z 22.02.2019, str. 19.

¹⁰⁸ Dz. U. poz. 1751, ze zm. Na podstawie art. 1 ustawy zmieniającej.

¹⁰⁹ Zostały one wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. Przykładowo na liście znajdują się: paliwa, stal, wyroby stalowe, złom, odpady, metale szlachetne (np. złoto, srebro) i nieszlachetne (np. miedź), tablety, smartfony, konsole, usługi budowlane, części i akcesoria do pojazdów silnikowych, węgiel i produkty węglowe, maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części i akcesoria.

W Sprawozdaniu Rzeczypospolitej Polskiej do Komisji Europejskiej na podstawie art. 2 powyższej decyzji wykonawczej Rady¹¹⁰ (dalej także: Sprawozdanie) wskazano, że z przeprowadzonej oceny funkcjonowania obligatoryjnego MPP wynika w szczególności, że środek ten, jako jeden z kluczowych elementów komplementarnych działań, przyczynił się do:

- zwiększenia poboru VAT poprzez udział w ograniczeniu tzw. oszustw karuzelowych, nieuzasadnionych zwrotów (wyłudzeń) VAT oraz unikania i uchylania się od zapłaty VAT (a tym samym do wzrostu i większej stabilności wpływów budżetowych z VAT),
- szybszego dokonywania zwrotów VAT oraz uwalniania środków z rachunków VAT, co wpływa na poprawę płynności finansowej przedsiębiorców,
- zmniejszenia obciążeń administracyjnych i kosztów po stronie przedsiębiorców prowadzących działalność w sektorach, które poprzednio były objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia lub odpowiedzialnością solidarną (podatnicy nie muszą wypełniać szeregu obowiązków dokumentacyjnych czy składać kaucji gwarancyjnej, a otwarcie i prowadzenie rachunku VAT jest wolne od dodatkowych prowizji i opłat),
- wzrostu pewności obrotu gospodarczego dzięki znacznemu zmniejszeniu ryzyka pociągnięcia do odpowiedzialności solidarnej oraz wyeliminowaniu nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej jaką posiadali nieuczciwi podatnicy.

W Sprawozdaniu zaprezentowano m.in. dane dotyczące stosowania MPP oraz poziomu redukcji luki VAT związanej z wyłudzeniami. W konkluzjach Sprawozdania stwierdzono, że stosowanie obligatoryjnego MPP z jednej strony przyczyniło się do uszczelnienia systemu VAT (poprzez ograniczenie tzw. oszustw karuzelowych, wyłudzeń VAT oraz unikania i uchylania się od zapłaty VAT), a tym samym do wzrostu dochodów budżetowych z VAT (w 2020 r. dochody z VAT wzrosły w relacji do 2019 r., pomimo trwającej epidemii COVID-19, która miała negatywny wpływ na koniunkturę gospodarczą). Z drugiej zaś strony rozwiązanie to bardzo korzystnie wpłynęło na stworzenie bezpiecznego środowiska, w którym przedsiębiorcy mogą spokojnie i na równych warunkach prowadzić działalność gospodarczą bez obawy, że zostaną uwikłani w oszukańcze procedury czy też pociągnięci do odpowiedzialności solidarnej z nieuczciwymi dostawcami.

(akta kontroli: tom V str. 234-245 /pliki 7, 72-73/)

Rada Unii Europejskiej wydała Decyzję Wykonawczą Rady (UE) 2022/559 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany decyzji wykonawczej (UE) 2019/310 w odniesieniu do przyznanego Polsce zezwolenia na dalsze stosowanie szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹¹. Na mocy tej decyzji wydłużono upoważnienie Polski do stosowania obligatoryjnego MPP o kolejne trzy lata, tj. do 28 lutego 2025 r.

(akta kontroli: tom V str. 234-245 /pliki 70-71, 78/)

W Ministerstwie Finansów monitorowano środki na rachunkach bankowych VAT oraz sprawowano nadzór nad ich uwalnianiem. W listopadzie 2023 r. złożone zostało Sprawozdanie Rzeczypospolitej Polskiej do Komisji Europejskiej na podstawie art. 1 pkt 1 decyzji Wykonawczej Rady (UE) 2022/559 z dnia 5 kwietnia 2022 r. Wniosek o derogację został skierowany do Komisji Europejskiej w marcu 2024 r. Po

¹¹⁰ Sprawozdanie zostało przedłożone Komisji Europejskiej w kwietniu 2021 r.

¹¹¹ Dz. Urz. UE L 108 z 07.04.2022, str. 51.

uwagach Komisji Europejskiej wniosek został zmodyfikowany i przekazany KE we wrześniu 2024 r. Do zakończenia czynności kontrolnych Komisja Europejska nie zakończyła rozpatrywania powyższego wniosku derogacyjnego. We wniosku Polska zwróciła się o wyrażenie zgody na przedłużenie stosowania obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności o kolejne 3 lata.

(akta kontroli: tom IV str. 22-28, 40-46, 240-243, 321-326, 335-338)

1.4. W badanym okresie monitorowano wywiązywanie się podatników z obowiązku stosowania kas online. Wprowadzono także obowiązek raportowania przez dostawców usług płatniczych transakcji dokonywanych przy użyciu terminali płatniczych. Zmiany służyły wzmocnieniu zdolności analitycznych KAS i miały na celu identyfikowanie nieprawidłowości w postaci niedeklarowania przez podatników całości lub części sprzedaży.

Na mocy ustawy z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach¹¹² od 1 maja 2019 r. jako kasy rejestrujące wprowadzono tzw. kasy online służące do ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Celem tej zmiany było zwiększenie skuteczności działań administracji skarbowej w zakresie zwalczania nierejestrowanej sprzedaży detalicznej oraz zwiększenie efektywności w zwalczaniu unikania i uchylania się od opodatkowania podatkiem VAT, a także wzmocnienie uczciwej konkurencji wśród przedsiębiorców.

Kasy online przesyłają dane do Centralnego Repozytorium Kas (centralny system informatyczny prowadzony przez Szefa KAS) o każdej transakcji zaewidencjonowanej na tej kasie, ze szczegółami pozwalającymi na ustalenie wysokości sprzedaży i kwot podatku należnego, stawki VAT, rodzaju towaru/usługi, a także miejsca instalacji kasy. Przesyłanie danych z kas online odbywa się w sposób ciągły i zautomatyzowany za pośrednictwem sieci teleinformatycznej lub na żądanie Szefa KAS. Dane o sprzedaży do Centralnego Repozytorium Kas wpływają praktycznie w czasie rzeczywistym i zawierają znacznik czasowy, co umożliwia dokonywanie szczegółowych analiz zmierzających do ustalenia prawdopodobieństwa, że dany podatnik nie ewidencjonuje swojej sprzedaży na kasie rejestrującej lub ewidencjonuje tylko część sprzedaży.

Jednocześnie dopuszczono stosowanie do prowadzenia ewidencji sprzedaży dotychczas używane przez podatników kasy rejestrujące, tj. kasy z papierowym zapisem kopii oraz kasy z elektronicznym zapisem kopii, które są stopniowo wycofywane z rynku jako rozwiązania niespełniające wymogów nowego systemu kas online¹¹³. Ustawodawca nie nałożył na podatników obowiązku wymiany kas rejestrujących starego typu na kasy online poza wyjątkami dotyczącymi określonych branż.

Mając na uwadze przeciwdziałanie nadużyciom w podatku VAT, w pierwszej kolejności bezwzględnym obowiązkiem stosowania do ewidencji sprzedaży kas rejestrujących spełniających nowe funkcje zostali objęci podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w branżach szczególnie narażonych na nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży¹¹⁴.

¹¹² Dz. U. poz. 675. Na podstawie art. 1 ustawy zmieniającej.

¹¹³ Podatnicy mogą używać kasy rejestrujące starego typu do czasu ich zużycia lub konieczności wymiany pamięci fiskalnej kasy. W celu sukcesywnej wymiany kas starego typu na kasy online podatnicy mogli nabywać kasy rejestrujące z papierowym zapisem kopii do dnia 31 sierpnia 2019 r., a z elektronicznym zapisem kopii do dnia 31 grudnia 2022 r. (na zasadzie wyjątku, kasy z zapisem elektronicznym do końca 2023 r. mogli nabyć podatnicy korzystający z kas o zastosowaniu specjalnym).

¹¹⁴ Branże, które zostały zobowiązane do bezwzględnego stosowania kas online: (i) sprzedaż paliw, usługi naprawy pojazdów i wulkanizacji (od 1 stycznia 2020 r.); (ii) gastronomiczna, usługi w zakresie krótkotrwałego

Oprócz kas online ustawodawca wprowadził do polskiego porządku prawnego kasy rejestrujące mające postać oprogramowania (tzw. kasa wirtualna w postaci aplikacji mobilnej dla przedsiębiorców). Kasy wirtualne stanowią alternatywę dla użytkowanych dotychczas przez podatników kas rejestrujących. Przedmiotowe kasy, identycznie jak kasy online, posiadają funkcję przesyłu danych do systemu teleinformatycznego prowadzonego przez Szefa KAS za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej. Minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia grupy podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwym jest posługiwanie się kasami wirtualnymi. Minister Finansów skorzystał z tego uprawnienia i wydał rozporządzenie, w którym określił kilkadziesiąt rodzajów czynności, których wykonywanie uprawnia do ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej mającej postać oprogramowania¹¹⁵. Co do zasady podatnicy mogą korzystać z kas wirtualnych od 1 czerwca 2020 roku.

W Ocenie Skutków Regulacji do projektu powyższej ustawy wskazano, iż pierwsze efekty projektu ustawy będzie można ocenić po roku od wejścia w życie przepisów, m.in. na podstawie liczby zarejestrowanych nowych rodzajów kas, kwoty refundacji. Natomiast całkowity efekt projektowanych zmian można będzie ocenić dopiero po wielu latach, kiedy wszystkie kasy zostaną wymienione na kasy online, co może potrwać około 10 lat po 2022 r., czyli po 2032 r. Liczba kas online zafiskalizowanych w poszczególnych latach wyniosła¹¹⁶: w 2019 r. – 147 tys., w 2020 r. – 361,8 tys., w 2021 r. – 727,1 tys., w 2022 r. – 885,1 tys., w 2023 r. – 1071,9 tys., w I pół. 2024 r. – 1158,8 tys. Kwoty zwrócone podatnikom za zakup kasy wyniosły: w 2019 r. – 20,2 mln zł, w 2020 r. – 50,9 mln zł, w 2021 r. – 112,1 mln zł, w 2022 r. – 32,6 mln zł, w 2023 r. – 27,4 mln zł, w I pół. 2024 r. – 13,7 mln zł. Na przestrzeni powyższego okresu kwoty refundacji zmalały, mimo iż liczba zafiskalizowanych kas online wzrosła z uwagi na fakt, iż co do zasady ulga na zakup kasy rejestrującej dotyczyła podatników z branż ustawowo zobligowanych do wymiany kas lub podatników, którzy po raz pierwszy rozpoczynali prowadzenie ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Podmiotom prowadzącym ewidencję sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, którzy dobrowolnie lub w wyniku zużycia się tych kas wymienili je na kasy online, ulga na ich zakup nie przysługiwała.

(akta kontroli: tom V str. 43-45, 125-129)

zakwaterowania, sprzedaż węgla, brykietu i podobnych paliw stałych przeznaczonych do celów opałowych (od 1 stycznia 2021 r.); (iii) budowlana, usługi fryzjerskie, usługi kosmetyczne i kosmetyczne, fitness (wyłącznie w zakresie wstępu), opieka medyczna świadczona przez lekarzy i lekarzy dentyistów, usługi prawnicze (od 1 lipca 2021 r.).

¹¹⁵ 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. z 2023 r. poz. 2268) wymienia 29 rodzajów czynności, w tym m.in.: usługi przewozu osób samochodem osobowym, w tym taksówką, z wyjątkiem przewozu okazjonalnego; usługi wynajmu samochodów osobowych z kierowcą; usługi związane z przeprowadzkami, świadczone na rzecz gospodarstw domowych; usługi transportu drogowego pasażerskiego; usługi transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego, promowego; usługi transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego, promowego; usługi transportu lotniczego regularnego krajowego pasażerskiego; usługi hotelarskie i podobne usługi związane z zakwaterowaniem; usługi restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych; usługi przygotowywania i dostarczania żywności (katering) dla odbiorców zewnętrznych; sprzedaż węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych; usługi mycia, czyszczenia samochodów i podobnych usług.

¹¹⁶ Rok 2019 r. obejmuje miesiące od maja do grudnia. Dane dla lat 2019-2023 dotyczą stanu na 31 grudnia danego roku.

W celu dalszego uszczelniania systemu podatkowego w obszarze VAT, na agentów rozliczeniowych nałożono obowiązek raportowania informacji o płatnościach bezgotówkowych (tzw. e-commerce). Do ustawy o KAS¹¹⁷ dodano nowy art. 278b¹¹⁸, który nałożył na nich obowiązek raportowania transakcji dokonywanych przy użyciu terminali płatniczych za okres od lipca do grudnia 2022 r. oraz terminali płatniczych, oprogramowania lub systemu teleinformatycznego za okres od stycznia 2023 r. do końca 2024 roku. W konsekwencji wprowadzenia powyższego obowiązku pozyskano nowe źródło danych, co przełożyło się na zwiększenie zdolności analitycznych mających na celu identyfikowanie nieprawidłowości w postaci niedeklarowania przez niektórych przedsiębiorców całości lub części sprzedaży.

(akta kontroli: tom IV str. 5-9)

Mając na uwadze czasowy charakter przedmiotowego rozwiązania oraz fakt, iż stanowiło ono zastępcze rozwiązanie związane z odroczeniem obowiązku integracji kas rejestrujących z terminalami płatniczymi podjęło działania legislacyjne zmierzające do wprowadzenia jako stałego obowiązku raportowania danych przez agentów rozliczeniowych. W dniu 3 września 2024 r. do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów wprowadzono projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (pod numerem UD125). Projekt jako rozwiązanie korzystne dla przedsiębiorców przewiduje m.in. zniesienie od 1 stycznia 2025 r. obowiązku integracji kas rejestrujących z terminalami płatniczymi na rzecz bezterminowego ustanowienia raportowania danych dotyczących transakcji płatniczych przez agentów rozliczeniowych. W uzasadnieniu do przedmiotowego projektu wskazano, iż realizacja obowiązku integracji kas rejestrujących z terminalami płatniczymi napotkała istotne problemy techniczne oraz wiązałaby się koniecznością poniesienia ogromnych dużych kosztów po stronie podatników. Ponadto wskazano m.in.: (...) *wprowadzone zastępcze raportowanie przez agentów rozliczeniowych należy postrzegać nie tylko jako zwykłą alternatywę dla idei integracji kas z terminalami, ale również jako wzmocnienie możliwości analitycznych Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), dzięki pozyskiwaniu szerszego zakresu danych, niż by to miało miejsce przy integracji kas i terminali – raportowanie przez agentów rozliczeniowych pozwala uzyskiwać m.in. dane z drukarek fiskalnych, które nie posiadają funkcjonalności pozwalającej na integrację z terminalem płatniczym, a na tych urządzeniach jest szeroki zakres danych o transakcjach płaconych kartami płatniczymi (supermarkety, stacje paliw itp.).*

(akta kontroli: tom IV str. 163-165, tom V str. 227-233 /pliki 12-18/)

Ponadto w celu zwalczania oszustw związanych z VAT w obszarze handlu elektronicznego (e-commerce), na mocy ustawy z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹¹⁹, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2024 r., na dostawców usług płatniczych został nałożony obowiązek prowadzenia, przechowywania i przesyłania do Szefa KAS ewidencji transgranicznych transakcji płatniczych, jeżeli w ciągu kwartału świadczy usługi płatnicze odpowiadające ponad 25 płatnościom transgranicznym na rzecz tego samego odbiorcy płatności (system CESOP).

¹¹⁷ Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej.

¹¹⁸ Przepis zaczął obowiązywać od 1 lipca 2022 r. Został on dodany na mocy art. 15 ustawy z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. poz. 1301), a następnie został zmieniony na mocy art. 9 ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2707).

¹¹⁹ Dz. U. poz. 996.

Przedmiotowe przepisy implementowały dyrektywę Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych¹²⁰. W celu zapobiegania nieuczciwym praktykom dotyczącym niewypełniania obowiązków w zakresie VAT oraz w związku z gwałtownym rozwojem transgranicznego handlu elektronicznego, dyrektywa 2020/284 wprowadziła nowe regulacje w dyrektywie VAT polegające na nałożeniu na dostawców usług płatniczych obowiązku prowadzenia kwartalnej ewidencji odbiorców płatności i płatności transgranicznych.

(akta kontroli: tom IV str. 80-84, tom V str. 227-233 /plik 51/)

1.5. Zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym alkoholi etylowego zostały zharmonizowane na terytorium całej Unii Europejskiej. Z analiz organów KAS wynika, iż za nadużycia finansowe w obszarze wyrobów alkoholowych odpowiadają głównie trzy elementy: alkohol etylowy skażony zawarty w produktach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, bimbrownictwo oraz przemysł¹²¹. Rynek alkoholu skażonego charakteryzuje się tym, że do obrotu i konsumpcji wprowadzany jest alkohol etylowy wyprodukowany z alkoholu skażonego¹²² zawartego w produktach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi (przykładowo: produkty biobójcze, środki dezynfekcyjne). Zatem w ramach nielegalnego obrotu finalnemu konsumentowi oferowany jest skażony alkohol etylowy jako spożywczy napój alkoholowy.

System zwolnień od akcyzy napojów alkoholowych został określony w art. 30 ust. 9 u.p.a. (zwolnienia bezwarunkowe) oraz w art. 32 ust. 4 pkt 2-5 u.p.a. (zwolnienia ze względu na przeznaczenie). Zwolnienia napojów alkoholowych zostały również określone w rozporządzeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 czerwca 2021 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego¹²³.

W celu uszczelniania rynku w zakresie obrotu skażonym alkoholem etylowym, na mocy ustawy z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹²⁴ znówelizowano art. 138t u.p.a. Wprowadzone zostało rozwiązanie zwiększające kontrolę faktycznego wykorzystania alkoholu etylowego skażonego krajowymi środkami skażającymi, dla celów uprawniających stosowanie zwolnienia od akcyzy (rejestracja podmiotów nabywających wyroby zawierające alkohol etylowy o mocy powyżej 50% objętości). Przedmiotowa zmiana miała umożliwić efektywniejsze monitorowanie faktycznego wykorzystania (poprzez poznanie odbiorców) wyrobów zawierających w swym składzie alkohol etylowy skażony zwolniony od podatku akcyzowego ze względu na przeznaczenie. Zmiana polegała na określeniu obowiązku prowadzenia przez podmioty sprzedające (sprzedawców) rejestru nabywców wyrobów (bez względu na kod CN), które w swym składzie zawierają alkohol etylowy o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 50% objętości skażony określonymi środkami¹²⁵, gdy sprzedaż ww. wyrobów jest dokonywana w opakowaniach jednostkowych o pojemności większej niż

¹²⁰ Dz. Urz. UE L 62 z 02.03.2020 r., str. 7.

¹²¹ Według szacunków KAS odnośnie roku 2023 skażony alkohol etylowy zawarty w produktach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi odpowiadał za 51,2% szarej strefy wyrobów alkoholowych, bimbrownictwo za 34,9%, przemysł za 11,6% oraz inne niezdiagnozowane przyczyny (np. kradzieże) za 2,3%.

¹²² Określany także jako alkohol techniczny lub alkohol przemysłowy.

¹²³ Dz. U. z 2023 r. poz. 1891. Zwolnienie dotyczy m.in.: napojów alkoholowych używanych: (i) jako próbki do analiz, niezbędnych prób produkcyjnych lub celów naukowych, (ii) do badań naukowych, (iii) do procesów produkcyjnych, pod warunkiem że produkt końcowy nie zawiera alkoholu; alkoholu etylowego używanego do celów medycznych przez podmioty lecznicze i apteki, pod warunkiem że będzie stosowany wyłącznie: (i) przy czynnościach leczniczych lub do zabiegów dezynfekcyjnych powierzchni i przedmiotów mających bezpośredni kontakt z pacjentem; (ii) do wytwarzania leków recepturowych w aptekach.

¹²⁴ Dz. U. poz. 694, ze zm. Na podstawie art. 1 ustawy zmieniającej.

¹²⁵ Mieszaniną alkoholu izopropylowego (propan-2-ol) i benzoesanu denatonium lub mieszaniną alkoholu tert-butyłowego i benzoesanu denatonium, lub alkoholem izopropylowym.

1,5 litra lub jednorazowej łącznej ilości sprzedanych wyrobów większej niż 10 litrów. Jednocześnie zmianie ulegała, z 20 litrów do 1,5 litra, objętość opakowania jednostkowego tych wyrobów, która determinuje wpis do rejestru¹²⁶.

W Ocenie Skutków Regulacji do projektu powyższej ustawy wskazano, iż w zakresie zmiany ustawy w związku z wprowadzeniem rejestru sprzedaży wyrobów zawierających w swym składzie alkohol etylowy skażony wskazanymi skażnikami ewaluacja jej efektów nastąpi po upływie czwartego roku kalendarzowego następującego po roku wejścia w życie przepisów ustawy zmieniającej. Mierniki, które zostaną zastosowane, to zwiększenie dochodów budżetu państwa z tytułu sprzedaży wyrobów alkoholowych, będące następstwem zmniejszenia szarej strefy, przy założeniu konsumpcji ogółem tych wyrobów na poziomie z 2018 r. Co do zasady ww. nowelizacja weszła w życie z dniem 1 maja 2021 r. Jednakże na mocy art. 37 przedmiotowej nowelizacji, zmiany przepisu art. 138t u.p.a. nie stosowało się do dnia odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 ogłoszonego na podstawie art. 46 ust. 2 ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, co nastąpiło z dniem 16 maja 2022 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii¹²⁷. Tym samym ewaluacja projektu nastąpi w 2026 r.

(akta kontroli: tom IV str. 92-97, 122-126, 217-223, 226-237, 341-345, tom V str. 222-226 /pliki 22-44/, 227-233 /plik 1/, 246-253 /pliki 33-37/)

Do zakończenia czynności kontrolnych nie ukończono prac legislacyjnych¹²⁸ dotyczących zmiany rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2018 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy¹²⁹. Zostały one podjęte w związku z informacjami z KAS dotyczącymi nielegalnego odzyskiwania alkoholu etylowego z preparatów biobójczych w postaci płynów i przeznaczania go do celów niezgodnych z warunkami zwolnienia od akcyzy. Zmiana rozporządzenia jest podyktowana m.in. koniecznością ograniczenia stosowania alkoholu izopropylowego jako środka skażającego alkohol etylowy do wybranych przypadków produkcji produktów biobójczych z jego udziałem. Projektowane zmiany mają na celu zapewnienie skutecznego funkcjonowania zwolnień od akcyzy dla wyrobów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi oraz ich właściwej kontroli.

(akta kontroli: tom V str. 227-233 /pliki 2-4/, 246-253 /pliki 13, 21-29/)

2.1. Decyzja o uruchomieniu projektu pt. *Krajowy System e-Faktury*¹³⁰ (dalej także Projekt e-Faktury) została podpisana przez Ministra Finansów w dniu 24 marca 2020

¹²⁶ Ograniczenie objętości do 1,5 litra poprzedzone zostało analizą rynku odnośnie do opakowań stosowanych dla pakowania takich wyrobów. Uznano limit 1,5 litrów, jako wystarczający dla przeciwdziałania występującym nieprawidłowościom w wykorzystywaniu wyrobów do celów spożywczych bądź odkażania alkoholu etylowego zawartego w tych wyrobach, a jednocześnie umożliwiające prowadzenie działalności gospodarczej przez sklepy detaliczne. Przy sprzedaży wyrobów, zawierających w swym składzie alkohol etylowy skażony środkami skażającymi wskazanymi w przypisie powyżej, w opakowaniach do 1,5 litra włącznie, nie występuje obowiązek prowadzenia rejestru podmiotów odbierających takie wyroby, o ile jednorazowy zakup nie przekroczy 10 litrów albo sprzedaż dokumentowana będzie fakturą. W przypadku osób fizycznych, wskazana łączna ilość 10 litrów jest wystarczająca dla potrzeb gospodarstw domowych.

¹²⁷ Dz. U. poz. 1027.

¹²⁸ Projektowi został nadany numer 775 w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów (data utworzenia na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji – 7 września 2023 r.). Link: <https://legislacja.gov.pl/projekt/12376500> (dostęp: 15 października 2024 r.).

¹²⁹ Dz. U. z 2023 r. poz. 426, ze zm.

¹³⁰ Nazwa skrócona projektu: *e-Faktury*.

r.¹³¹. Minister jednocześnie zatwierdził powołanie Komitetu Sterującego Projektu¹³². Przewodniczącym tego Komitetu¹³³ został ówczesny Dyrektor Departamentu Analiz¹³⁴. W Karcie projektu (stanowiącej załącznik do przedmiotowej decyzji) wskazani zostali m.in.: sponsor¹³⁵, właściciel projektu¹³⁶ oraz inicjator¹³⁷. Sponsorem Projektu e-Faktury był Minister Finansów, właścicielem projektu Dyrektor Departamentu Analiz, a inicjatorem Sekretarz Stanu, Szef KAS. Planowaną datą zakończenia projektu był dzień 31 grudnia 2022 r. Do tej daty miał zostać wdrożony KSeF w wersji fakultatywnej oraz w wersji obligatoryjnej. Cały Projekt e-Faktury został podzielony na cztery etapy, w ramach których wyodrębniono 18 produktów cząstkowych. W Karcie projektu wskazano dwie główne potrzeby stanowiące uzasadnienie biznesowe dla tego projektu. Po pierwsze, potrzebą wskazywaną przez przedsiębiorców było zwiększenie bezpieczeństwa transakcji handlowych oraz zmniejszenie czasu wymaganego na obsługę wystawionej lub otrzymanej faktury, a także obniżenie kosztów z tym związanych. Dodatkowo automatyzacja procesów księgowych miała znacząco wpłynąć na zmniejszenie liczby błędów wywołanych czynnikiem ludzkim. Po drugie, główną potrzebą administracji skarbowej było

¹³¹ W tej dacie obowiązywało Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zarządzania portfelem programów i projektów w działach administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe (Dz. Urz. MFFiPR z 2020 r. poz. 25, ze zm.). Zarządzenie to zostało uchylone z dniem 15 września 2023 r. Załącznik do tego zarządzenia stanowiły *Zasady zarządzania Portfelem Programów i Projektów dla resortu finansów*, dalej także: *Zasady z 2018 r.* W dniu 15 września 2023 r. weszło w życie Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 13 września 2023 r. w sprawie zarządzania portfelem programów i projektów w resorcie finansów (Dz. Urz. MF poz. 86, ze zm.). Załącznik do tego zarządzenia stanowią *Zasady zarządzania portfelem programów i projektów dla resortu finansów*, dalej także: *Zasady z 2023 r.*

¹³² Zgodnie z *Zasadami z 2018 r.* był to organ sprawujący nadzór nad realizacją projektu na poziomie strategicznym (§ 2 pkt 18). Natomiast według *Zasad z 2023 r.* do zadań Komitetu Sterującego Projektu należy (§ 11 ust. 3): (i) sprawowanie nadzoru operacyjnego nad: zakresem, harmonogramem projektu, budżetem projektu i ryzykami projektu oraz realizacją celów i korzyści projektu; (ii) dokonywanie odpowiednich działań korygujących w przypadku zagrożenia osiągnięcia celów i korzyści projektu; (iii) akceptacja odbioru produktów końcowych; (iv) akceptacja Raportu Końcowego.

¹³³ Zgodnie z *Zasadami z 2018 r.* była to osoba odpowiedzialna za zapewnienie realizacji celów i rezultatów projektu reprezentującą Właściciela Biznesowego Projektu bądź przez niego wskazana (§ 2 pkt 28). Natomiast zgodnie z *Zasadami z 2023 r.* do zadań Przewodniczącego Komitetu Sterującego Projektu należy (§ 11 ust. 4): (i) zapewnienie zgodności projektu z celami strategicznymi resortu finansów; (ii) określenie uzasadnienia biznesowego, zakresu, kosztów i terminów realizacji projektu; (iii) zabezpieczenie źródeł finansowania lub uzgodnienie finansowania projektu z właściwymi komórkami organizacyjnymi MF lub jednostkami organizacyjnymi, w których dyspozycji pozostają środki; (iv) eskalacja ryzyk projektu i zagadnień do Sponsora Projektu lub Kierownictwa MF.

¹³⁴ Nazwa przedmiotowej komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów ulegała zmianie. W dacie formalnego uruchomienia Projektu e-Faktury brzmiała *Departament Analiz* (do dnia 31 grudnia 2021 r.), następnie *Departament Ryzyka Podatkowego* (w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.), a od 1 stycznia 2023 r. brzmiała *Departament Analiz Krajowej Administracji Skarbowej*.

¹³⁵ Zgodnie z *Zasadami z 2018 r.* Sponsorem Projektu był Minister lub członek Rady Portfela Programów i Projektów, pod nadzorem którego realizowany był projekt (§ 2 pkt 34). Natomiast zgodnie z *Zasadami z 2023 r.* Sponsorem Projektu jest członek Kierownictwa MF, pod nadzorem którego jest realizowany projekt (§ 1 ust. 5 pkt 18). Od momentu uruchomienia Projektu e-Faktury jego Sponsorem był Minister Finansów, natomiast od marca 2024 r. funkcję Sponsora pełni Podsekretarz Stanu, Zastępca Szefa KAS.

¹³⁶ Zgodnie z *Zasadami z 2018 r.* Właścicielem Biznesowym Projektu był Dyrektor lub Zastępca Dyrektora komórki organizacyjnej lub jednostki organizacyjnej, w której zakresie działalności biznesowej leży projekt, odpowiedzialny za przygotowanie wymagań biznesowych, rozstrzyganie kwestii merytorycznych w projekcie i zorganizowanie odbioru jakościowego produktów projektu (§ 2 pkt 36). Natomiast zgodnie z *Zasadami z 2023 r.* Właścicielem Biznesowym Projektu jest komórka organizacyjna MF lub jednostka organizacyjna odpowiedzialna za procesy biznesowe, które są przedmiotem zmiany w ramach projektu lub koordynująca złożone działanie o charakterze jednorazowym wykraczające poza właściwość jednej komórki organizacyjnej MF lub jednostki organizacyjnej (§ 1 ust. 5 pkt 19).

¹³⁷ Zgodnie z *Zasadami z 2018 r.* była to osoba odpowiedzialna za dokonanie zgłoszenia inicjatywy biznesowej, pomysłu na jej realizację lub projektu (§ 2 pkt 10). Natomiast w *Zasadach z 2023 r.* osoba inicjatora nie została bezpośrednio zdefiniowana. Jednakże w § 6 ust. 1 wskazano, iż Właściciel Biznesowy Projektu dokonuje zgłoszenia inicjatywy w przypadku: (i) zmiany w procesach biznesowych lub oprogramowaniu wykorzystywanym w resorcie finansów, z wyjątkiem działań wynikających z realizacji zadań regulaminowych jednej komórki organizacyjnej MF lub jednostki organizacyjnej; (ii) złożonego działania o charakterze jednorazowym wykraczającego poza właściwość jednej komórki organizacyjnej MF lub jednostki organizacyjnej.

wprowadzenie systemu, który umożliwi wgląd do wystawionych faktur w czasie rzeczywistym, co pozwoli na zwiększenie zdolności analitycznych oraz efektywności KAS w wykrywaniu nieprawidłowości w rozliczaniu podatków. Ponadto w Karcie projektu wskazano, iż celem projektu była budowa centralnej, bieżąco aktualizowanej bazy wystawionych faktur, w szczególności w transakcjach B2B¹³⁸. W pierwszej fazie korzystanie z systemu e-Faktur miało być dobrowolne. W następnej, po uzyskaniu decyzji derogacyjnej, rozwiązanie miało stać się obowiązkowe.

Realizacja informatycznej części Projektu e-Faktury została powierzona spółce celowej Skarbu Państwa Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o. (dalej także AK)¹³⁹. W dniu 10 sierpnia 2020 r. AK zostało przekazane *Wstępne Zlecenie Prac*. W grudniu 2020 r. został podpisany dokument *Uzgodnienie zlecenia prac* i tym samym Ministerstwo Finansów udzieliło AK zlecenia prac na realizację projektu e-Faktury, zgodnie z warunkami określonymi w zaakceptowanym dokumencie pt. *Analiza wstępnego zlecenia pracy*. W *Analizie wstępnego zlecenia pracy* określono, iż odbiór zlecenia nastąpi do 15 maja 2022 r.

W dniu 14 stycznia 2021 r. sponsor Projektu e-Faktury, tj. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej po uprzedniej akceptacji przez Komitet Sterujący Projektu, zatwierdził *Wniosek o zmianę w Projekcie nr 1*. Zmieniona została data zakończenia projektu z 31 grudnia 2022 r. na 29 grudnia 2023 r. Wydłużenie terminu wynikało przede wszystkim z późniejszego niż zakładano wdrożenia wersji obowiązkowej systemu, które było uzależnione od otrzymania decyzji derogacyjnej i konieczności uwzględnienia w harmonogramie czasu potrzebnego na uzgodnienia z Komisją Europejską.

(akta kontroli: tom IV str. 129-137, tom V str. 168-207 /pliki 1-354/)

Regulacje dotyczące Krajowego Systemu e-Faktur (dalej także KSeF) w wersji fakultatywnej zostały wprowadzone do ustawy o VAT na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁴⁰. Przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. W tym dniu nastąpiło także produkcyjne uruchomienie KSeF w wersji fakultatywnej. Celem zachęty ustawodawca przewidział preferencje podatkowe. Podatnikom korzystającym z KSeF, po spełnieniu wymogów ustawowych skrócono z 60 do 40 dni termin zwrotu podatku VAT, a także mogą oni rozliczać korekty *in minus*¹⁴¹ za okres wystawienia faktury korygującej. Wraz z KSeF w polskim porządku prawnym pojawił się nowy typ faktury, a mianowicie faktura ustrukturyzowana. Została ona zdefiniowana jako faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie. Otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF wymaga akceptacji odbiorcy takiej faktury. Faktury ustrukturyzowane są przechowywane w KSeF przez okres 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione. Faktury ustrukturyzowane są przygotowywane w programach finansowo-księgowych podatnika według wzoru udostępnionego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz

¹³⁸ Transakcje B2B (ang. *business to business*) – transakcje pomiędzy przedsiębiorcami.

¹³⁹ Zgodnie z ustawą z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań dotyczących informatyzacji w zakresie działów administracji rządowej budżet i finanse publiczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 186) oraz umową nr AP12.0710.1.2016 o powierzeniu wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej zawartą w dniu 15 września 2016 r.

¹⁴⁰ Dz. U. poz. 2076.

¹⁴¹ Faktura korygująca *in minus* to faktura, która powoduje obniżenie podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy opodatkowania określonej w fakturze koryguwanej.

przesyłane do KSeF przez API¹⁴². Po przesłaniu faktury KSeF weryfikuje jej zgodność ze wzorem, a po pozytywnej weryfikacji przydziela jej numer identyfikujący tę fakturę w systemie KSeF. Datą wystawienia faktury ustrukturyzowanej jest co do zasady data jej przesłania przez wystawcę faktury do KSeF. W dniu przydzielenia fakturze ustrukturyzowanej przez system numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF jest ona uznawana za otrzymaną. Po uwierzytelnieniu się w systemie podatnik może korzystać z KSeF w zakresie przeglądania, wystawiania i otrzymania faktur ustrukturyzowanych, a także może przesłać w formacie xml lub przekonwertować do PDF dowolną fakturę lub paczkę faktur. Do KSeF poza podatnikiem dostęp może uzyskać również podmiot uprawniony przez tego podatnika. Oprogramowanie interfejsowe jest dostępne na stronie internetowej, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wzór faktury ustrukturyzowanej jest udostępniony na elektronicznej platformie usług administracji publicznej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Szef KAS prowadzi Krajowy System e-Faktur i jest administratorem danych w nim zawartych. Krajowy System e-Faktur jest systemem teleinformatycznym służącym do: nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z KSeF; powiadamiania o nadanych uprawnieniach do korzystania z KSeF lub ich odebraniu; uwierzytelnienia oraz weryfikacji uprawnień do korzystania z KSeF; wystawiania faktur ustrukturyzowanych; dostępu do faktur ustrukturyzowanych; otrzymywania faktur ustrukturyzowanych; przechowywania faktur ustrukturyzowanych; oznaczania faktur ustrukturyzowanych numerem identyfikującym przydzielonym w KSeF; analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych. Dodatkowo KSeF kieruje do podatnika lub osoby uprawnionej do wystawiania faktury ustrukturyzowanej powiadomienia o: dacie i czasie wystawienia faktury ustrukturyzowanej oraz numerze identyfikującym fakturę ustrukturyzowaną przydzielonym w KSeF oraz dacie i czasie jego przydzielenia; dacie i czasie odrzucenia faktury w przypadku jej niezgodności z wzorem; braku możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej – w przypadku niedostępności Krajowego Systemu e-Faktur; powiadamiania podmiotów, którzy nie posiadają uprawnień do korzystania z KSeF o braku tych uprawnień.

W przedmiotowej nowelizacji zawarto także delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w rozporządzeniu wykonawczym rodzaju uprawnień do korzystania z KSeF; sposobów nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z KSeF oraz wzoru zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu tych uprawnień; sposobów uwierzytelnienia podmiotów korzystających z KSeF; danych faktury ustrukturyzowanej, których podanie umożliwia dostęp do tej faktury w KSeF, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowej identyfikacji i weryfikacji podmiotów uprawnionych oraz zapewnienia dostępu do faktur ustrukturyzowanych i możliwości zapoznania się z ich treścią. Na tej podstawie zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur¹⁴³.

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

¹⁴² Oprogramowanie interfejsowe – oprogramowanie umożliwiające łączenie i wymianę danych w komunikacji pomiędzy systemami teleinformatycznymi (ang. *application programming interface*).

¹⁴³ Dz. U. poz. 2481, ze zm. Przedmiotowe rozporządzenie będzie obowiązywać do dnia 31 stycznia 2026 r. Obecnie trwają prace legislacyjne nad nowym rozporządzeniem. Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur został wpisany do Wykazu prac legislacyjnych Ministra Finansów pod numerem 827, link: <https://legislacja.gov.pl/projekt/12379252> (dostęp: 15 października 2024 r.).

Z uwagi na jego fakultatywny charakter nie planowano ewaluacji efektów wprowadzonego rozwiązania w oderwaniu od poprzednich rozwiązań uszczelniających. Rozwiązania te powinny być bowiem oceniane jako całość, a poszczególne elementy uszczelniania dawać będą efekt synergii.

(akta kontroli: tom V str. 227-233 /pliki 19-21/)

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego obligatoryjnego korzystania z KSeF i faktur ustrukturyzowanych wymagało uzyskania stosownej decyzji UE. Dlatego Rzeczpospolita Polska wystąpiła do Rady Unii Europejskiej z wnioskiem o derogację¹⁴⁴, którego celem było uzyskanie przez Polskę upoważnienia do wprowadzenia i stosowania obligatoryjnego powszechnego fakturowania elektronicznego. We wniosku wskazano, iż do wprowadzenia tego środka niezbędne jest uzyskanie czasowego odstępstwa od następujących przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴⁵:

- art. 218 – w zakresie przyznania uprawnienia do uznawania za faktury tylko dokumentów w formie elektronicznej [tj. ustrukturyzowanych faktur elektronicznych (e-faktur), wystawionych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur],
- art. 226 – w zakresie przyznania uprawnienia do poszerzenia katalogu danych, które zawiera faktura VAT, o informacje dotyczące daty i formy płatności,
- art. 232 – w zakresie przyznania uprawnienia do zniesienia wymogu uzyskiwania akceptacji odbiorcy faktury VAT.

Uzasadnieniem wprowadzenia ogólnego obowiązku fakturowania elektronicznego były korzyści w zakresie zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, a także doprowadziłyby do uproszczenia poboru podatku. W związku z powyższym wnioskami Rada Unii Europejskiej wydała Decyzję wykonawczą Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. upoważniającą Rzeczpospolitą Polskę do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴⁶. W drodze odstępstwa od art. 218 dyrektywy 2006/112/WE upoważniono Polskę w przypadku podatników mających siedzibę na terytorium Polski do akceptowania wyłącznie tych faktur, które zostały wystawione w postaci dokumentów lub not w formie elektronicznej. Ponadto w drodze odstępstwa od art. 232 dyrektywy 2006/112/WE upoważniono Polskę do postanowienia, że stosowanie faktur elektronicznych wystawianych na terytorium Polski nie jest uzależnione od akceptacji odbiorcy. Rada Unii Europejskiej postanowiła, iż niniejszą decyzję stosuje się od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. Tym samym nie zgodzono się na odstępstwo od art. 226 dyrektywy VAT mające na celu włączenie do faktury VAT, jako obowiązkowych elementów, daty i sposobu płatności oraz na objęcie obowiązkiem stosowania obligatoryjnego fakturowania elektronicznego również podatników, którzy nie posiadają siedziby na terytorium Polski, gdyż odbiegałyby one od podobnych odstępstw przyznanych innym państwom członkowskim w analogicznej sprawie.

(akta kontroli: tom V str. 234-245 /pliki 74-77, 79/)

Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Analiz KAS dotychczas decyzje derogacyjne uprawniające do wdrożenia obligatoryjnego e-fakturowania uzyskały Włochy¹⁴⁷,

¹⁴⁴ Wniosek wpłynął do Komisji Europejskiej w sierpniu 2021 r.

¹⁴⁵ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, ze zm.

¹⁴⁶ Dz. Urz. UE L 168 z 27.06.2022, str. 81.

¹⁴⁷ Decyzja derogacyjna została wydana w grudniu 2021 r.

Francja¹⁴⁸, Polska, Niemcy¹⁴⁹ i Rumunia¹⁵⁰. W uzasadnieniu do ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw wskazano, iż państwa członkowskie Unii Europejskiej również powoli skłaniały się ku stosowaniu ustrukturyzowanego obligatoryjnego e-fakturowania. Poza krajami wskazanymi powyżej kolejne cztery kraje: Słowacja, Hiszpania, Bułgaria i Chorwacja wstępnie analizowały tę kwestię.

(akta kontroli: tom IV str. 408-413)

W listopadzie 2022 r., z mocą obowiązującą od dnia 15 maja 2022 r., z AK został podpisany *Aneks nr 1 do Uzgodnienia zlecenia pracy*, na mocy którego zmieniono datę realizacji zlecenia na dzień 31 maja 2024 r. W tym aneksie wskazano, iż nastąpiła zmiana zakresu i harmonogramu projektu, która wynikała z przesunięcia wdrożenia fakultatywnej wersji KSeF oraz z uzyskania decyzji derogacyjnej zezwalającej na wprowadzenie obligatoryjnego korzystania z KSeF na terytorium Polski w terminie późniejszym niż to pierwotnie planowano.

(akta kontroli: tom V str. 168-207 /plik 286/)

Na mocy ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw ustawodawca co do zasady zobowiązał podatników podatku VAT do wystawiania faktur ustrukturyzowanych (dalej także e-faktury) przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (dalej także e-fakturowanie)¹⁵¹. Pierwotnie obowiązek ten miał wejść w życie z dniem 1 lipca 2024 r., z zastrzeżeniem, iż podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego lub wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT lub przepisów wykonawczych mieli być zobowiązani do korzystania z KSeF od 1 stycznia 2025 r. Obowiązkiem e-fakturowania nie zostali objęci podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. Wystawienie e-faktury przez te podmioty jest fakultatywne.

Co do zasady rozwiązanie dotyczące obligatoryjnego e-fakturowania oparto na obowiązującym fakultatywnym KSeF, jednakże odpowiednio rozbudowanym i dostosowanym. Obligatoryjne e-fakturowanie obejmuje zasadniczo czynności, które obecnie wymagają udokumentowania fakturą wystawioną zgodnie z ustawą o VAT. Są to czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce, w tym krajowe dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane pomiędzy przedsiębiorcami¹⁵² i na rzecz organów publicznych¹⁵³. Założono, co do zasady, likwidację terminu 60-dniowego zwrotu VAT i wprowadzenie w to miejsce terminu 40-dniowego. Wprowadzono zasadę, zgodnie z którą po stronie podatku należnego obniżenia podstawy opodatkowania będzie dokonywać się za okres rozliczeniowy, w którym

¹⁴⁸ Decyzja derogacyjna została wydana w styczniu 2022 r.

¹⁴⁹ Decyzja derogacyjna została wydana w lipcu 2023 r.

¹⁵⁰ Decyzja derogacyjna została wydana w lipcu 2023 r.

¹⁵¹ W art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT określonych zostało pięć przypadków, których przedmiotowy obowiązek nie dotyczy. Obowiązek nie dotyczy wystawiania faktur: (i) przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju; (ii) przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę; (iii) przez podatnika korzystającego z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 7, 7a i 9, dokumentujących czynności rozliczane w tych procedurach; (iv) na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej (transakcje dokumentowane tzw. fakturami konsumenckimi); (v) w przypadku odpowiednio udokumentowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 106s.

¹⁵² Transakcje B2B (ang. *business to business*).

¹⁵³ Transakcje B2G (ang. *business to government*).

podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci ustrukturyzowanej. Podatnicy wystawiający faktury korygujące we wskazany sposób nie będą, co do zasady, obowiązani do posiadania dodatkowej dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie nowych warunków transakcji z nabywcą. Analogicznie nabywca będzie obowiązany do skorygowania podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma fakturę korygującą w postaci ustrukturyzowanej. Obie zmiany zapewniają neutralność rozliczenia VAT po stronie sprzedawcy i nabywcy.

Pierwotnie przyjęto, iż do końca 2024 r. będą mogły być stosowane w rozliczeniach między podatnikami faktury wystawiane przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz faktury uproszczone, w tym paragony fiskalne z NIP nabywcy do 450 zł. Dokumenty miały funkcjonować poza systemem KSeF.

W przypadku użycia e-faktury poza KSeF podatnik jest obowiązany do oznaczenia faktury ustrukturyzowanej kodem umożliwiającym dostęp do tej faktury w KSeF oraz umożliwiającym weryfikację danych zawartych na tej fakturze. Ponadto KSeF zapewnia autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury ustrukturyzowanej.

W przypadku niedochowania obowiązków związanych z wystawieniem faktur elektronicznych przez podatnika, naczelnik urzędu skarbowego nakłada, w drodze decyzji, na tego podatnika karę pieniężną w wysokości do 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze wystawionej poza KSeF, a w przypadku faktury bez wykazanego podatku - karę pieniężną w wysokości do 18,7% kwoty należności ogółem wykazanej na tej fakturze wystawionej poza KSeF. Pierwotnie, w przeciągu pierwszych sześciu miesięcy obligatoryjnego e-fakturowania, tj. do końca 2024 r. przepisy o karach miały nie być stosowane.

Ponadto na nabywcę towaru lub usługi zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, dokonującego płatności za faktury ustrukturyzowane na rzecz innego podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, za pośrednictwem usługi polecenia zapłaty, polecenia przelewu lub innego instrumentu płatniczego umożliwiającego podanie tytułu transferu środków pieniężnych, nałożono obowiązek podania numeru identyfikującego te faktury w KSeF lub identyfikatora zbiorczego nadanego przez KSeF¹⁵⁴. Obowiązek ten dotyczy również podatnika innego niż nabywca towaru lub usługi, dokonującego płatności za faktury wystawione na rzecz tego nabywcy.

W uzasadnieniu do powyższej nowelizacji oszacowano, iż obligatoryjny system KSeF będzie obsługiwał ponad 2,5 mld e-faktur rocznie.

Żałowano, iż obligatoryjne e-fakturowanie przyniesie korzyści w postaci lepszego i łatwiejszego przestrzegania przepisów podatkowych oraz większej efektywności kontroli nakierowanych na identyfikowanie nadużyć finansowych oraz nieprawidłowości związanych z rozliczaniem podatku VAT. Organy podatkowe zyskają narzędzie umożliwiające skuteczniejsze monitorowanie obrotu dokumentowanego fakturami VAT oraz zwiększające dokładność weryfikacji wniosków o zwrot VAT. Kontrole spójności pomiędzy VAT zadeklarowanym i zapłaconym zwiększą swój stopień automatyczności. E-fakturowanie uszczelni system podatku VAT i spowoduje zwiększenie dochodów budżetu państwa z tego podatku. Ma także na celu ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu VAT i usprawnienie poboru tego podatku poprzez m.in. przeciwdziałanie i eliminowanie uchylania się bądź unikania od opodatkowania, a także szybszą i sprawniejszą egzekucję tego podatku. Wdrożenie obligatoryjnego e-fakturowania będzie miało wpływ na uszczelnienie systemu podatkowego także poprzez zbudowanie centralnej

¹⁵⁴ Pierwotnie przedmiotowy obowiązek miał być stosowany do płatności dokonanych od dnia 1 stycznia 2025 r.

i aktualizowanej na bieżąco bazy danych faktur, co spowoduje przyspieszenie dostępności danych analitycznych i poprawę ich jakości. Obowiązkowe e-fakturowanie będzie stanowiło uzupełnienie dotychczas wprowadzonych środków mających na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT takich jak: Jednolity Plik Kontrolny, mechanizm podzielonej płatności, elektroniczny system analizowania przepływów środków pieniężnych (STIR) oraz system kas rejestrujących online służący do monitorowania sektora detalicznego.

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

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

W Ocenie Skutków Regulacji do projektu przedmiotowej ustawy wskazano, iż projektowane rozwiązanie w zakresie obowiązkowego e-fakturowania jest następnym krokiem w trwającym od 2016 r. procesie uszczelniania polskiego systemu poboru podatku VAT i ma charakter uzupełniający w stosunku do wprowadzonych już rozwiązań. Z uwagi na powyższe nie zaplanowano ewaluacji efektów wprowadzonego rozwiązania w oderwaniu od poprzednich rozwiązań uszczelniających. Rozwiązania te powinny być bowiem oceniane jako całość, a poszczególne elementy uszczelniania dawać będą efekt synergii.

(akta kontroli: tom V str. 227-233 /pliki 19-21/)

W związku z powstającymi opóźnieniami w realizacji Projektu e-Faktury w dniu 24 listopada 2023 r. jego sponsor Minister Finansów, po uprzedniej akceptacji przez Komitet Sterujący Projektu, zatwierdził *Wniosek o zmianę nr 2 w Projekcie*. Zmieniono zakres prac oraz przedłużono termin realizacji projektu do 3 kwietnia 2025 r. Ponadto także w listopadzie 2023 r. został podpisany z AK Aneks nr 2 do *Uzgodnienia zlecenia pracy*. Na mocy tego aneksu dokonano zmiany daty realizacji przez AK zlecenia z dnia 31 maja 2024 r. na dzień 3 kwietnia 2025 r. oraz zmieniono harmonogram realizacji zlecenia.

(akta kontroli: tom V str. 168-207 /pliki 249-251, 287/)

W dniu 19 stycznia 2024 r., na konferencji prasowej, Minister Finansów poinformował: *zdiagnozowaliśmy błędy, które uniemożliwiają wprowadzenie obligatoryjnego KSeF w zakładanym terminie. Dlatego podjąłem decyzję o przeprowadzeniu zewnętrznego audytu informatycznego i przesunięciu terminu wdrożenia obowiązkowego KSeF. System nie wejdzie w życie w 2024 r. Wyniki audytu będą podstawą do wskazania*

nowego terminu. Minister zaznaczył, iż przesuwając termin wdrożenia KSeF wziął również pod uwagę opinie przedsiębiorców¹⁵⁵.

Dyrektor Generalny wskazała na okoliczności podjęcia przez Ministra Finansów decyzji o zewnętrznym audycie Projektu e-Faktury: *Mając na uwadze zgłaszane w projekcie KSeF opóźnienia, niski stopień zaawansowania prac wytwórczych oprogramowania oraz problemy związane z wydajnością systemu, kierując się zapisami art. 12f ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz odpowiedzialnością za stabilność finansów i zapewnienie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego w Polsce została podjęta decyzja o przeprowadzeniu przez niezależny podmiot wyłoniony w procedurze Prawa Zamówień Publicznych audytu biznesowo-technologicznego projektu informatycznego pn. Krajowy System e-Faktur. Audyt dla projektu KSeF przeprowadzony był w dwóch etapach:*

- 1) *Etap I Audyt dokumentacji projektowej;*
- 2) *Etap II Audyt jakości kodu źródłowego i wydajności rozwiązania.*

Raport z audytu pozwolił na niezależną ocenę stanu zaawansowania projektu KSeF i podjęcia dalszych decyzji w organizacji dotyczących wdrożenia KSeF.

(akta kontroli: tom IV str. 367-371, 374-377)

Przedmiotowy audyt został przeprowadzony w dniach od 4 marca do 15 kwietnia 2024 r. Audytorzy w raporcie z audytu wskazali m.in., iż:

- realizacja Projektu e-Faktury spełniała większość wymogów wynikających z zarządzenia Ministra Finansów z dnia 13 września 2023 r. w sprawie zarządzania portfelem programów i projektów w resorcie finansów¹⁵⁶,
- wytworzona dokumentacja zarządcza była zgodna z dokumentem *Procedura wytwarzania oprogramowania*¹⁵⁷,
- wystąpiły istotne braki w zakresie zgodności dokumentacji technicznej z zasadami prowadzenia projektów informatycznych określonymi w dokumencie *Procedura wytwarzania oprogramowania*,
- wystąpił brak konsekwencji w prowadzeniu specyfikacji produktów, co utrudniało monitorowanie przebiegu realizacji Projektu e-Faktury,
- wystąpił brak uporządkowanego dokumentowania procesu zarządzania wymaganiami, jak również brak wykorzystywania narzędzi informatycznych do zarządzania tym procesem,
- wystąpiły znaczące rozbieżności dokumentacji ze stanem faktycznym oraz poważne braki w dokumentacji w zakresie procedur wdrożeniowych i eksploatacyjnych,
- w trakcie analizy kodu ujawniły się istotne wyzwania związane z brakiem uporządkowania i dokumentacji kodu, co w znacznym stopniu wpływało na jakość i przyszłe utrzymanie systemu,

¹⁵⁵ <https://www.gov.pl/web/finanse/przesuniecie-terminu-wdrozenia-obowiazkowego-ksef> (dostęp: 15 października 2024 r.).

¹⁵⁶ Dz. Urz. MF poz. 86, ze zm.

¹⁵⁷ Dokument opisujący zadania i odpowiedzialność ról w procesie oraz standard dokumentowania procesu wytwórczego dla Ministerstwa Finansów, Centrum Informatyki Resortu Finansów, Aplikacji Krytycznych sp. z o.o., Centrum Kompetencyjnego lub Dyrektorów Izb Administracji Skarbowych realizujących działania z upoważnienia Ministra Finansów oraz innych Dostawców.

- konfiguracja poszczególnych komponentów systemu nie była optymalna, co negatywnie wpływało na jego wydajność oraz stanowiło potencjalne zagrożenie niezawodności i bezpieczeństwa,
- wystąpiły znaczne opóźnienia w realizacji krytycznych zadań niezbędnych do produkcyjnego uruchomienia KSeF w dniu 1 lipca 2024 r., co tym samym oznaczało, że jego uruchomienie w trybie obligatoryjnym do powyższej daty nie byłoby możliwe. Zgodnie z udostępnionymi audytorom dokumentami prace programistyczne związane z wdrożeniem systemu były zaawansowane w około 50%.

Ponadto przeprowadzona w ramach audytu analiza techniczna wykazała brak spełnienia wymagań jakościowych oraz wydajnościowych systemu. Do najważniejszych problemów zaliczono:

- wydajność systemu na poziomie kilku procent zakładanej,
- błędy w działaniu systemu,
- nieoptymalną konfigurację komponentów systemu,
- brak dokumentacji koniecznej w systemie produkcyjnym, np. dokumentacji eksploatacyjnej, procedur odtwarzania systemu po awarii.

W trakcie zewnętrznego audytu KSeF przeprowadzone zostały testy wydajnościowe systemu, które zakończyły się wynikiem negatywnym. Wyniki testów wykazały brak gotowości systemu na obsługę ruchu generującego obciążenie zakładane na etapie tworzenia wymagań wydajnościowych. Usługi związane z pobieraniem z systemu i z wprowadzeniem do systemu dokumentów nie spełniły wymagań dotyczących wydajności, zwracając błędy już na poziomie obciążenia odpowiednio dziesięciokrotnie i dwudziestokrotnie mniejszym niż przewidywane w ramach wymagań.

Na podstawie przeprowadzonego audytu, audytorzy przygotowali wykaz zaleceń (rekomendacji) do wdrożenia w kontekście zaistniałej sytuacji projektowej dotyczących sposobu prowadzenia Projektu e-Faktury, dokumentacji oraz aspektów technicznych. Audytorzy podkreślili, iż rekomendacje techniczne pozwolą poprawić działanie obecnej wersji systemu, zwiększyć bezpieczeństwo, a wdrożenie części z nich jest wręcz konieczne w systemie, który już funkcjonuje w trybie produkcyjnym. Jednakże nawet wdrożenie tych rekomendacji nie wystarczyłoby do osiągnięcia założonych parametrów systemu w zakresie niezawodności oraz wydajności. Dlatego w ocenie audytorów, wobec znacznego zakresu proponowanych i koniecznych zmian, niezbędnym było opracowanie nowego projektu architektury systemu, który uwzględni wnioski płynące z przeprowadzonego audytu oraz wytworzenie oprogramowania zgodnego z nową architekturą i przedstawionymi rekomendacjami, co umożliwi efektywne wdrożenie zmian i osiągnięcie zakładanych celów projektowych. W związku z powyższym koniecznym było określenie nowego realnego harmonogramu wdrożenia oraz startu produkcyjnego KSeF w wersji obligatoryjnej. Audytorzy przygotowali szacunkowy ramowy harmonogram prac, który w ich ocenie umożliwi doprowadzenie systemu do działania zgodnie z wymaganiami jakościowymi i wydajnościowymi. Zawierał on 16 zadań, których łączny czas realizacji oszacowano na 23 miesiące, a start obligatoryjnego wystawiania faktur miałby nastąpić na koniec 20 miesiąca.

W wyniku audytu dokumentacji projektowej audytorzy sformułowali: rekomendacje dotyczące usprawnienia i dalszej realizacji Projektu e-Faktury, rekomendacje obejmujące etap utrzymania i rozwoju Systemu KSeF – łącznie 26 rekomendacji (z czego 16 o priorytecie wysokim, osiem o priorytecie średnim i dwie o priorytecie

niskim). W następstwie audytu technicznego audytorzy sformułowali: rekomendacje dotyczące wytworzenia oprogramowania, rekomendacje dotyczące wdrożenia Systemu KSeF, rekomendacje obejmujące etap utrzymania i rozwój Systemu KSeF, rekomendacje dotyczące zmian w rozwiązaniu Systemu KSeF – łącznie 28 rekomendacji (z czego 13 o priorytecie wysokim, 10 o priorytecie średnim i pięć o priorytecie niskim). Ponadto w raporcie z audytu zamieszczono rekomendacje dotyczące zespołu projektowego oraz organizacji Projektu e-Faktury, a także dodatkowe rekomendacje i zalecenia w liczbie trzech (wszystkie o priorytecie średnim). Po szczegółowej analizie wszystkich rekomendacji i zaleceń Ministerstwo Finansów podjęło decyzję o przekazaniu ich do realizacji (z czego dwie rekomendacje zostaną zrealizowane w części), a trzy dodatkowe nie zostaną zrealizowane. Powyższe oznaczało podjęcie decyzji o budowie nowej architektury systemowej, od tego momentu określanej jako KSeF 2.0¹⁵⁸. Przeprowadzono szczegółową analizę koniecznych prac do wykonania, tj. m.in. zbudowanie założeń nowej architektury, prac programistycznych, testów systemu oraz jego stabilizacji. Komitet Sterujący Projektu w dniu 24 kwietnia 2024 r. przyjął nowy ramowy harmonogram Projektu e-Faktury zawierający 19 zadań. Przedmiotowy harmonogram został zaktualizowany w dniu 5 czerwca 2024 r., zaś w dniu 4 października 2024 r. został przyjęty harmonogram generalny, którego realizacja przebiega zgodnie z planem. Przygotowanie szczegółowego harmonogramu projektu z podziałem na produkty ze zdefiniowanymi precyzyjnymi kryteriami odbioru planowane jest do końca grudnia 2024 r. Realizacja ostatniego zadania ma nastąpić do dnia 1 kwietnia 2026 r.

(akta kontroli: tom IV str. 260-281, 357-364, tom V str. 50-58, 168-207 /pliki 283-285/)

Dyrektor Departamentu Transformacji Cyfrowej¹⁵⁹, będąca jednocześnie Pełnomocnikiem Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji w piśmie z dnia 29 listopada 2024 r. wyjaśniła m.in.: *Na obecnym etapie realizacji projektu KSeF 2.0 nie zidentyfikowano zagrożeń w odniesieniu do nowego harmonogramu. Jednocześnie prowadzony jest stały nadzór nad kluczowymi elementami, w tym monitorowanie ryzyk związanych z wdrażaniem i testowaniem systemu w warunkach produkcyjnych. (...) zespół projektowy systemu KSeF realizuje zadania mające na celu terminowe wdrożenie systemu KSeF w wersji obligatoryjnej z dniem 1 lutego 2026 r. Harmonogram wdrożenia podlega bieżącej weryfikacji w celu utrzymania zgodności z założeniami projektowymi.*

(akta kontroli: tom V str. 89-98, 210 /pliki 1-8/)

Na mocy ustawy z dnia 9 maja 2024 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁶⁰ przesunięto termin wdrożenia obowiązkowego KSeF dla wszystkich podatników (czynnych i zwolnionych z VAT) na dzień 1 lutego 2026 r. W związku z powyższym nastąpiło także przesunięcie terminów dodatkowych odroczeń obowiązków związanych z wdrożeniem KSeF, tj.:

¹⁵⁸ Architektura KSeF 2.0 – wszelkie prace nad stworzeniem nowej architektury KSeF, które zostały zapoczątkowane wynikiem zewnętrznego audytu trwającego w dniach od 4 marca do 15 kwietnia 2024 r.

¹⁵⁹ Nazwa tej komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów ulegała zmianie. W dacie formalnego uruchomienia Projektu e-Faktury brzmiała Departament Informatyzacji (do 31 grudnia 2020 r.), następnie Departament Zarządzania Informatyzacją (od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r.), Departament Zarządzania Informatyzacją i Projektami (od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.), Departament Zarządzania Informatyzacją (od 1 stycznia 2023 r. do 30 kwietnia 2024 r.), a od 1 maja 2024 r. brzmi Departament Transformacji Cyfrowej.

¹⁶⁰ Dz. U. poz. 852.

- okresu, w którym podatnicy będą mogli w sposób dotychczasowy, w okresie przejściowym po wprowadzeniu obowiązku KSeF, wystawiać faktury z kasy rejestrującej,
- odroczenia obowiązku dokonywania płatności przelewem z podaniem numeru KSeF,
- odroczenia kar wobec podatników za błędy związane ze stosowaniem obowiązku KSeF..

Okres powyższych dodatkowych odroczeń będzie trwał do 31 lipca 2026 r.¹⁶¹.

W uzasadnieniu do przedmiotowej nowelizacji wskazano: *W związku ze zdiagnozowanymi problemami związanymi z wydajnością systemu, które uniemożliwiają wprowadzenie obowiązku KSeF w zakładanym terminie, konieczne jest przesunięcie terminu jego wdrożenia. W celu dokładnego zdiagnozowania błędów systemowych przeprowadzono zewnętrzny audyt informatyczny. Przedstawiona na jego podstawie finalna ocena techniczna wdrażanego rozwiązania potwierdziła, że konieczne i niezbędne jest przesunięcie terminu wprowadzenia obligatoryjnego KSeF. Wskazaną w oparciu o przeprowadzony audyt systemu nową datę wejścia w życie obligatoryjnego KSeF określa się na dzień 1 lutego 2026 r.*

(akta kontroli: tom V str. 227-233 /pliki 19-21/)

W dniu 28 października 2024 r. do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD158 został wpisany projekt ustawy dotyczący wdrożenia KSeF. Projekt zakłada etapowe wprowadzenie obowiązkowego KSeF: od 1 lutego 2026 r. dla przedsiębiorców, których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) przekroczy w 2025 r. 200 mln zł oraz od 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych przedsiębiorców.

Ponadto projekt przewiduje m.in.:

- odroczenie na dodatkowe pół roku, tj. do 31 lipca 2026 r., wprowadzenia niektórych rozwiązań, takich jak:
 - wymogu podania numeru KSeF w płatnościach za e-faktury, także w przypadku korzystania z mechanizmu podzielonej płatności,
 - wystawianie faktur za pośrednictwem kas rejestrujących,
 - nakładanie na podatników kar za nieprzestrzeganie obowiązków w zakresie KSeF.
- umożliwienie stosowania tzw. trybu offline do końca 2026 r. przez wszystkich podatników,
- uregulowanie zagadnienia dotyczącego faktur konsumenckich¹⁶² przez dopuszczenie możliwości ich wystawiania w KSeF,
- zapewnienie podatnikom wystawiającym faktury w niewielkiej skali i wartości do 30 września 2026 r. możliwości wystawiania faktur w dotychczasowej formie.

W komunikacie zamieszczonym na stronie internetowej w dniu 6 listopada 2024 r. pt. *Finalne konsultacje KSeF*¹⁶³ Ministerstwo Finansów poinformowało o rozpoczęciu finalnych konsultacji projektu rozwiązań prawnych i biznesowych w zakresie wdrożenia obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur. W zakresie konsultacji publicznych ww. projektu ustawy poproszono aby uwagi kierować w terminie do 19 listopada 2024 r. Zaś konsultacje podatkowe rozwiązań biznesowych KSeF trwały do 22 listopada 2024 r.

¹⁶¹ Zgodnie z dotychczasowym podejściem zachowano półroczny okres przejściowy.

¹⁶² Faktury VAT wystawiane dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

¹⁶³ <https://www.gov.pl/web/finanse/finalne-konsultacje-ksef> (dostęp: 8 listopada 2024 r.).

(akta kontroli: tom V str. 227-233 /pliki 22-24/)

Zgodnie z raportami z postępu prac na dzień 2 lipca 2024 r. z KSeF korzystało ponad 4,3 tys. podmiotów, a liczba faktur w systemie przekroczyła 823 tysięcy. Z kolei według danych na dzień 6 listopada 2024 r. z KSeF korzystało prawie 4,8 tys. podmiotów, a liczba faktur w systemie wyniosła blisko 1,4 mln. W związku z nieznaczną skalą przetwarzanych dokumentów środowisko produkcyjne wersji fakultatywnej systemu KSeF działa stabilnie. Prace nad KseF 2.0 mają doprowadzić do sytuacji, w której wraz z wejściem w życie przepisów wprowadzających obligatoryjne fakturowanie dotychczasowa wersja fakultatywna KSeF i wersja obligatoryjna KSeF staną się jednym systemem.

(akta kontroli: tom V str. 50-57, 168-207 /pliki 353-354/)

2.2. Na mocy ustawy z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym¹⁶⁴ do u.p.a. zostały wprowadzone regulacje w zakresie opodatkowania akcyzą nowej kategorii wyrobów akcyzowych, tj. płynu do papierosów elektronicznych. Papierosy elektroniczne oraz płyny do papierosów elektronicznych nie są objęte na poziomie unijnym zharmonizowaną akcyzą w zakresie struktury i stawek podatku akcyzowego, a także produkcji i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Papierosy elektroniczne, w których wykorzystuje się, w celu spożycia pary, płyny zawierające nikotynę lub płyny beznikotynowe, stanowią substytut tradycyjnych wyrobów tytoniowych. W związku z powyższym ustawodawca zdecydował o objęciu płynów do papierosów elektronicznych, bez względu na zawartość w nich nikotyny, systemem opodatkowania w zakresie podatku akcyzowego. Początkowo wprowadzona definicja płynu do papierosów elektronicznych, określała, że był nim roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, bez względu na zawartość nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę¹⁶⁵. Z kolei papierosy elektroniczne zostały zdefiniowane jako urządzenia jednorazowego albo wielokrotnego użytku służące do spożywania za pomocą ustnika pary powstającej z płynu do papierosów elektronicznych, wyposażone w szczególności w kartridże lub zbiorniki¹⁶⁶. Przewidziano, iż w stosunku do płynu do papierosów elektronicznych będą miały zastosowanie ogólne przepisy dotyczące opodatkowania akcyzą wyrobów akcyzowych, w tym przedmiotu opodatkowania, powstania obowiązku podatkowego, opodatkowania ubytków, właściwości organów podatkowych, rejestracji podmiotów, deklaracji podatkowych i terminów płatności akcyzy oraz importu. Analogicznie jak w przypadku wyrobów tytoniowych, płyn do papierosów elektronicznych objęto obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy. Ww. ustawa weszła w życie z dniem 1 lutego 2018 r, jednakże na mocy art. 2 tejże ustawy do płynu do papierosów elektronicznych stosowano zerową stawkę akcyzy do dnia 30 czerwca 2020 r.¹⁶⁷. Ponadto Minister Finansów zarządził zaniechanie poboru podatku akcyzowego odnośnie m.in. płynu do papierosów elektronicznych. Zaniechanie miało zastosowanie do płynu do papierosów elektronicznych, w stosunku do którego obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstał w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r.¹⁶⁸.

(akta kontroli: tom IV str. 34-39, tom V str. 227-233 /pliki 27-30/)

¹⁶⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 137.

¹⁶⁵ Dodany art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a.

¹⁶⁶ Dodany art. 2 ust. 1 pkt 34 u.p.a.

¹⁶⁷ Pierwotnie zerowa stawka miała obowiązywać do końca 2018 roku. Data została zmieniona na podstawie ustawy z dnia 22 listopada 2018 r. (Dz. U. poz. 2404).

¹⁶⁸ Nastąpiło to na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich (Dz. U. poz. 1159).

W Ocenie Skutków Regulacji do projektu powyższej ustawy przewidziano ewaluację projektu nie później niż 3 lata od daty wejścia w życie projektu. Zastosowane miały zostać mierniki w postaci dochodów z akcyzy od płynu do papierosów elektronicznych oraz liczba podatników. Dochody budżetu państwa z tytułu płynu do papierosów elektronicznych wyniosły: w 2020 r. (IV kw.) 5,7 mln zł, w 2021 r. 179,5 mln zł, w 2022 r. 229,9 mln zł, w 2023 r. 443,6 mln zł, a w I pół. 2024 r. 258,9 mln zł. Liczba podatników na podstawie zgłoszeń rejestracyjnych wyniosła: 38 podmiotów wg stanu na wrzesień 2019 r., 52 podmioty wg stanu na wrzesień 2020 r., z czego dziewięć podmiotów dokonało łącznego zgłoszenia w zakresie płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich. Według danych z bazy danych KAS w zakresie płynu do papierosów elektronicznych zarejestrowanych było: na koniec 2021 r. 69 podmiotów, na koniec 2022 r. 128 podmiotów, na koniec 2023 r. 200 podmiotów, na koniec czerwca 2024 r. 214 podmiotów.

(akta kontroli: tom IV str. 341-345, tom V str. 82-84)

Ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹⁶⁹ z dniem 1 stycznia 2023 r. zmieniła definicję płynu do papierosów elektronicznych. Celem zmiany było doprecyzowanie regulacji, aby wyeliminować wątpliwości interpretacyjne odnośnie jej stosowania. Przedmiotowa nowelizacja polegała na dodaniu do treści dotychczasowej definicji części zdania: *przy czym roztwór uważa się za przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, gdy jest używany albo ze względu na jego skład i właściwości fizykochemiczne może być użyty w papierosach elektronicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż*. Zmiana została podyktowana doświadczeniami zebranymi przez organy KAS, które stwierdzały podczas kontroli przypadki unikania opodatkowania. Wyroby, które ze względu na: (i) swój skład surowcowy lub (ii) formę opakowania lub (iii) miejsce sprzedaży w wyspecjalizowanych punktach, a mogły być użyte bezpośrednio jako płyn do papierosów elektronicznych albo jako baza do sporządzenia tego roztworu (np. aromaty), były deklarowane jako wyroby nieakcyzowe (np. aromaty do kominków czy odświeżacze powietrza). Nowelizacja nie zmieniła kluczowego kryterium powodującego uznanie danego roztworu za płyn do papierosów elektronicznych, jakim jest jego przeznaczenie do wykorzystania w papierosach elektronicznych, lecz jedynie je doprecyzowała. Ponadto zakładano, iż przedmiotowa zmiana ułatwi organom KAS wykazanie, że sprzedawca płynów do papierosów elektronicznych jedynie dla pozoru wskazywał przeznaczenie tych wyrobów do celów nieopodatkowanych.

Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier przedmiotowa zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych miała na celu doprecyzowanie zwrotu „przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych” zgodnie z *ratio legis* tego przepisu. Doprecyzowano, że warunkiem zakwalifikowania wyrobu jako płynu do papierosów elektronicznych jest jego użycie albo możliwość takiego użycia w papierosach elektronicznych (przeznaczenie), wynikające z jego składu i właściwości fizykochemicznych, bez względu na miejsce jego sprzedaży bądź oferowania na sprzedaż. Jednakże zasadniczą część definicji, tj. określenie, że płynem do papierosów elektronicznych jest roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych, zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym baza do tego roztworu zawierająca glikol lub glicerynę, nie uległa zmianie w stosunku do poprzedniego stanu prawnego.

(akta kontroli: tom IV str. 146-150)

¹⁶⁹ Dz. U. poz. 2707.

Do momentu zmiany definicji płynu do papierosów elektronicznych (tj. w latach 2018-2022) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej także KIS) w wydanych interpretacjach indywidualnych dotyczących płynu do papierosów elektronicznych uznawał glikol i glicerynę za wyroby akcyzowe. Powyższe podejście było spójne z decyzjami WIA (wiązącymi informacjami akcyzowymi) wydawanymi ówczesnie przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu oraz z kształtującą się linią orzeczniczą prawomocnych wyroków sądów administracyjnych¹⁷⁰. W związku ze zmianą tej definicji po 1 stycznia 2023 r. Dyrektor KIS dokonał zmiany dotychczasowej linii interpretacyjnej i w indywidualnych interpretacjach wydawanych dla podmiotów prowadzących działalność w branży e-papierosów zaczął zajmować stanowisko, iż substancje takie jak glikol i gliceryna, gdy są sprzedawane samodzielnie jako niez mieszane substancje chemiczne, nie są roztworami wobec czego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym¹⁷¹.

(akta kontroli: tom IV str. 348-353, 380-388, tom V str. 220-221 /pliki 1-11/, 227-233 /pliki 31-46/)

We wrześniu 2023 r. Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej zwrócił się do Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier o zainicjowanie działań zmierzających do wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej zapewniającej jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego związanych z wykładnią definicji płynu do papierosów elektronicznych¹⁷². W październiku 2023 r. Departament Orzecznictwa Podatkowego zwrócił się do Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier z pismem¹⁷³, w którym wskazał na fakt wydania odnośnie płynu do papierosów elektronicznych szeregu korzystnych dla podmiotów interpretacji indywidualnych, ale niezgodnych z definicją ustawową i orzecznictwem sądów administracyjnych. Departament Orzecznictwa Podatkowego wniósł o rozważenie wydania interpretacji ogólnej dotyczącej przedmiotowego zagadnienia¹⁷⁴.

(akta kontroli: tom V str. 107-111, 246-253 /pliki 30-32, 40-46/, 254-279 /pliki 56-63/)

W styczniu 2024 r. w Departamencie Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier rozpoczęto prace nad wydaniem interpretacji ogólnej. W kwietniu 2024 r. projekt interpretacji ogólnej został rozesłany do konsultacji wewnętrznych w ramach komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów¹⁷⁵. W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe Minister Finansów wydał interpretację ogólną nr DAG1.8101.1.2024 z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny¹⁷⁶. W interpretacji tej m.in. stwierdzono, że: (...) *doprecyzowana od 1 stycznia 2023 r. definicja zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a. nie wyklucza z opodatkowania akcyzą glikolu i gliceryny, które służą do wykorzystania w papierosie elektronicznym. Wskazanie w ww. definicji „bazy” jako półproduktu do*

¹⁷⁰ Przykładowo: wyrok WSA w Kielcach z 14 kwietnia 2022 r., sygn. akt I SA/Ke 42/22; wyrok WSA w Kielcach z 19 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Ke 119/22; wyrok NSA z 28 września 2022 r., sygn. akt I FSK 354/22; wyrok WSA w Poznaniu z 6 października 2022 r., sygn. akt III SA/Po 63/22.

¹⁷¹ Przykładowe interpretacje indywidualne: znak 0111-KDIB3-3.4013.20.2023.1.MAZ z 23 marca 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.167.2023.1.MW z 17 lipca 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.118.2023.2.MW z 25 lipca 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.182.2023.2.JSU z 4 sierpnia 2023 r., znak 0111-KDIB3-3.4013.243.2023.1.MPU z 7 września 2023 r.

¹⁷² Pismo z dnia 25 września 2023 r. znak sprawy DZP8.8180.12.2023.

¹⁷³ Pismo z dnia 25 października 2023 r. znak sprawy DOP11.8190.1.2023.

¹⁷⁴ Ponadto w przedmiotowym piśmie przywołane zostało pismo Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego nr 398000-CKR-2.033.82.2023 z 23 października 2023 r., w którym Naczelnik zwrócił się z prośbą o dokonanie wykładni pojęcia „płyn do papierosów elektronicznych”.

¹⁷⁵ Pismo z dnia 9 kwietnia 2024 r. znak sprawy DAG1.8101.1.2024.

¹⁷⁶ Dz. Urz. MF poz. 66.

wytworzenia płynu do papierosów w ostatecznej, finalnej postaci pozwala na przyjęcie, że pod pojęciem „płyn do papierosów elektronicznych” należy rozumieć nie tylko wyrób w ostatecznej postaci stosowanej w papierosie elektronicznym, lecz również glikol i glicerynę służące do jego wytworzenia (szerzej w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości).

(akta kontroli: tom IV str. 146-153, tom V str. 212-219 /pliki 58-61/, 246-253 /pliki 47-60/)

W dniu 27 września 2024 r. do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD139 został wpisany projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy Kodeks karny skarbowy. Proponowane zmiany mają na celu opodatkowanie podatkiem akcyzowym urządzeń do waporyzacji oraz objęcie ich obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy. W przypadku jednorazowych papierosów elektronicznych określona zostanie wyższa stawka akcyzy na zawarty w tych papierosach płyn, składająca się z części liczonej od 1ml płynu powiększonej o stałą kwotę od płynu zawartego w jednym jednorazowym papierosie elektronicznym. Jest to związane z potrzebą ograniczenia dostępności cenowej tych urządzeń, zwłaszcza dla młodszej części społeczeństwa, rozpoczynającej swój kontakt z używkami prowadzącymi do uzależnień skutkujących nieodwracalnymi szkodami zdrowotnymi.

(akta kontroli: tom IV str. 156-160)

Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, iż zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie współpracy przy prowadzeniu spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczających oraz udzielania informacji podatkowej i celnej¹⁷⁷ nie zostało dostosowane do zmian organizacyjnych, które nastąpiły w Ministerstwie Finansów na początku października 2020 r. Do dnia 1 października 2020 r. Departament Poboru Podatków (DPP) odpowiadał m.in. za realizację zadań Ministra i Szefa KAS w zakresie nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi wydawanymi przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej¹⁷⁸. Z dniem 2 października 2020 r. w Ministerstwie Finansów utworzono nową komórkę organizacyjną: Departament Orzecznictwa Podatkowego (DOP). Od tej daty Departament Orzecznictwa Podatkowego odpowiada m.in. za realizację zadań Szefa KAS w zakresie nadzoru nad interpretacjami indywidualnymi wydawanymi przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Powyższe zmiany organizacyjne nie spowodowały odpowiednich zmian w treści ww. zarządzenia. Przedmiotowe zarządzenie określa m.in. zasady współpracy Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z Departamentem Poboru Podatków w zakresie prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Departament Poboru Podatków nie został zamieniony na Departament Orzecznictwa Podatkowego.

Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego wyjaśniła m.in., że zasady komunikacji i współpracy Ministerstwa Finansów i Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie objętym ww. zarządzeniem wynikają z regulaminów organizacyjnych Ministerstwa Finansów i Krajowej Informacji Skarbowej, wewnętrznych regulaminów organizacyjnych departamentów Ministerstwa Finansów oraz ugruntowanej praktyki. Zdaniem Dyrektora (...) zmiana nazw departamentów użytych w zarządzeniu miałaby wyłącznie charakter techniczny, pozostając bez wpływu na realizowane przez poszczególne departamenty zadania (...). Nie bez znaczenia jest także charakter

¹⁷⁷ Dz. Urz. MRiF poz. 266, ze zm.

¹⁷⁸ Zgodnie z § 48 ust. 1 pkt 9, ust. 2 pkt 2 i 3 ówczesnie obowiązującego zarządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MFFiPR z 2021 r. poz. 103, ze zm.).

zarządzeń, które są aktami wewnętrznymi, nie kreują praw i obowiązków podatników czy płatników.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli treść obowiązującego przedmiotowego zarządzenia (aktu prawa wewnętrznego) powinna być zgodna ze strukturą organizacyjną Ministerstwa Finansów oraz z zakresem zadań i obowiązków, które zostały przypisane do poszczególnych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów.

(akta kontroli: tom V str. 131-134, 144-148, 254-279 /plik 211/)

3.1. W Ministerstwie Finansów realizowany jest przy współudziale Komisji Europejskiej i Międzynarodowego Funduszu Walutowego (dalej także MFW), w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego (TSI) projekt pn. *Poprawa zdolności Polski do lepszej oceny rozmiarów i przeciwdziałania „szarej strefie” oraz agresywnemu planowaniu podatkowemu*¹⁷⁹. Celem projektu jest wypracowanie działań zmierzających do ograniczenia zakresu szarej strefy w Polsce. W ramach przedmiotowego projektu dotychczas zrealizowano trzy misje z udziałem przedstawicieli Międzynarodowego Funduszu Walutowego, których celem było doradztwo techniczne w zakresie instrumentów możliwych do zastosowania dla przeciwdziałania szarej strefie w Polsce.

Pierwsza misja miała miejsce w październiku 2023 r. i jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, ukierunkowana była na przeprowadzenie kompleksowej diagnozy obecnego potencjału polskiej administracji w zakresie przeciwdziałania szarej strefie oraz na doradztwo w zakresie pomiaru szarej strefy. Spotkania odbywały się z udziałem przedstawicieli Głównego Urzędu Statystycznego, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Państwowej Inspekcji Pracy. Pierwsza misja zakończyła się zwróceniem uwagi na potrzebę opracowania kompleksowej strategii obejmującej cały rząd celem zastosowania szerokiego (całościowego) podejścia do zwalczania szarej strefy. Zwrócono uwagę na potrzebę ustanowienia wielopoziomowej struktury zarządczej, w ramach której następowałaby koordynacja prac, łącząc ze sobą nie tylko jednostki w ramach resortu finansów, ale włączając w prace także inne instytucje. Podkreślono potrzebę podnoszenia dyscypliny podatkowej poprzez tworzenie m.in. kultury zaufania i współpracy obywateli z rządem i administracją podatkową. Równocześnie w trakcie misji dokonano analizy metodyki pomiaru gospodarki nieobserwowanej dokonywanej przez Główny Urząd Statystyczny, wskazując na potrzebę dalszych prac analitycznych celem zidentyfikowania obszarów wymagających poprawy. Zwrócono uwagę na możliwe obszary współpracy Ministerstwa Finansów z Głównym Urzędem Statystycznym, przede wszystkim w zakresie wymiany danych dla lepszego ujęcia zakresu gospodarki nieobserwowalnej.

Druga misja miała miejsce w kwietniu 2024 r. i jej celem był przegląd kluczowych cech systemu podatkowego, które mogą mieć wpływ na występowanie szarej strefy w Polsce. W szczególności, jak wskazał Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług, misja dotyczyła szacowania luki podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. W spotkaniach brali udział przedstawiciele Ministerstwa Finansów oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Zdaniem MFW w polskim systemie podatkowym mogą istnieć elementy konstrukcyjne, które przyczyniają się do pozostania przez podatników w szarej strefie, jak np. wysokie obciążenia składkami na ubezpieczenia społeczne, ograniczona progresywność podatku dochodowego osób fizycznych czy kilka do wyboru przez podatnika systemów opodatkowania działalności gospodarczej.

¹⁷⁹ Ang. Improvement of the capacity of Poland to better assess and counteract the „grey economy” and aggressive tax planning.

W związku z powyższym we wnioskach z misji zwrócono uwagę na potrzeby m.in. rewizji istniejących regulacji podatkowych oraz zapewnienie zachęt do formalizacji działalności gospodarczej przez osoby fizyczne. Podniesiono także zagadnienie możliwości wymiany mikrodanych pomiędzy Krajową Administracją Skarbową a Zakładem Ubezpieczeń Społecznych, co wymaga przeprowadzenia analiz prawnych.

Trzecia misja w ramach projektu miała miejsce w lipcu 2024 r. i jak wyjaśnił Dyrektora Podatku od Towarów i Usług, ukierunkowana była przede wszystkim na dalsze prace nad tworzeniem ogólnorządowej strategii walki z szarą strefą oraz na wsparcie techniczne w zakresie pomiaru luki podatkowej w podatku VAT w podejściu odgórnym. W spotkaniach brali udział nie tylko przedstawiciele 22 departamentów resortu finansów, ale również przedstawiciele 16 instytucji spoza resortu finansów, w tym m.in. pracownicy Głównego Urzędu Statystycznego, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, tj. instytucji, które aktywnie włączają się w prace projektowe od pierwszej misji. Trzecią misję zakończono, wskazując na potrzebę dalszych prac w zakresie stworzenia zintegrowanej strategii i planu dla całej administracji rządowej. Istotnym jest w tym aspekcie stworzenie rozwiązań organizacyjnych i zarządczych, w tym powołania komitetu sterującego oraz grupy roboczej, które przyspieszą proces koordynacji prac nad tworzeniem ogólnorządowej strategii przeciwdziałania szarej strefie. Ponadto zasugerowano przeszkolenie personelu Ministerstwa Finansów, wykorzystując do tego celu kursy oferowane przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Podniesiono konieczność zastosowania podejścia behawioralnego dla budowania moralności podatkowej oraz dobrowolnej dyscypliny podatkowej. W obszarze pomiaru luki w podatku od towarów i usług również zwrócono uwagę na potrzebę szkolenia pracowników Ministerstwa Finansów, a także wskazano na konieczność analizy możliwości łączenia danych pozyskiwanych z różnych źródeł (w tym spoza Ministerstwa Finansów) dla lepszego pomiaru luki podatkowej.

Kolejna, czwarta misja w ramach projektu planowana jest na pierwszy kwartał roku 2025. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, iż ma się ona odbyć stacjonarnie w Warszawie, a ukierunkowana będzie na kontynuowanie prac nad tworzeniem ogólnorządowej strategii walki z szarą strefą oraz na pomiar luki podatkowej w podatku CIT.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług podkreślił (w piśmie z dnia 16 września 2024 r.), iż obecnie w Ministerstwie Finansów prowadzone są prace zmierzające do osiągnięcia celów założonych w realizowanym projekcie. Trwają analizy możliwych wspólnych działań łączących starania resortu finansów z innymi instytucjami, co będzie stanowiło podwaliny pod stworzenie ogólnorządowej strategii walki z szarą strefą. Rozpoczęto również staranie o stworzenie wielopoziomowej struktury zarządczej, w której współpracować będą mogły ze sobą instytucje zajmujące się zwalczaniem szarej strefy. Równocześnie, prowadzone są prace nad pomiarem luki w podatku VAT z zastosowaniem metodyki przekazanej przez MFW, jak również trwają przygotowania do rozpoczęcia wspólnych prac z MFW nad poziomem luki w podatku dochodowym od osób prawnych.

(akta kontroli: tom IV str. 98-104, 204-210)

3.2. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług oraz Dyrektor Departamentu Współpracy Międzynarodowej Krajowej Administracji Skarbowej wskazali, iż w zakresie uczestnictwa w pracach na forum UE dotyczących opracowania nowych rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z VAT prowadzono prace nad opublikowanym przez Komisję Europejską 8 grudnia 2022 r. pakietem VAT w epoce cyfrowej (VIDA). Pakiet legislacyjny VIDA dotyczył modernizacji systemu VAT, polegającej na usprawnieniu poboru i kontroli

podatku VAT oraz na uproszczeniu i doprecyzowaniu przepisów VAT, dostosowując system VAT do zmian zachodzących w świecie opartych o cyfryzację, obejmującej trzy odrębne elementy:

- modernizację obowiązków sprawozdawczych w zakresie VAT polegającą na wprowadzeniu wymogów w zakresie sprawozdawczości cyfrowej, za pomocą których ujednolicone zostaną informacje, które podatnicy będą musieli przedstawiać organom podatkowym w formacie elektronicznym w zakresie każdej z dokonywanych transakcji; jednocześnie określone zostanie jako obowiązkowe stosowanie fakturowania elektronicznego ustrukturyzowanego w odniesieniu do transakcji transgranicznych;
- stawieniu czoła wyzwaniom związanym z gospodarką opartą na platformach cyfrowych w drodze aktualizacji przepisów VAT mających zastosowanie w tym sektorze gospodarki w celu zapewnienia równości opodatkowania, wyjaśnienia zasad dotyczących miejsca świadczenia usług takich transakcji, oraz zwiększenia roli platform w poborze VAT, w przypadku gdy ułatwiają one świadczenie usług w zakresie krótkoterminowego najmu lokali mieszkalnych oraz przewozu osób;
- ograniczanie konieczności rejestracji dla celów VAT w kilku państwach członkowskich (posiadania wielu numerów identyfikacyjnych VAT w UE); poprawa funkcjonowania narzędzia wdrożonego na potrzeby deklarowania i odprowadzania VAT należnego z tytułu sprzedaży towarów na odległość za pomocą wprowadzenia jednej rejestracji VAT; oznacza to poprawki i rozwinięcie istniejących systemów OSS (punkt kompleksowej obsługi) / IOSS (punkt kompleksowej obsługi importu), a także stosowanie odwrotnego obciążenia – ograniczających do minimum przypadki, w których podatnik jest zobowiązany do rejestracji w innym państwie członkowskim.

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

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

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

(akta kontroli: tom IV str. 98-104, 118-121, tom V str. 61-64, 234-245 /pliki 106-110/)

3.3. Przedstawiciele Ministerstwa Finansów brali udział w tworzeniu i wdrożeniu Centralnego Elektronicznego Systemu Informacji o Płatności (system CESOP). System CESOP został wprowadzony ustawą z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁸⁰, w celu

¹⁸⁰ Dz. U. poz. 996.

zwalczania oszustw związanych z VAT w obszarze handlu elektronicznego (e-commerce). Nowelizacja ta nałożyła od 1 stycznia 2024 r. na banki oraz inne instytucje finansowe dodatkowe obowiązki związane z raportowaniem płatności transgranicznych. Przedstawiciele Departamentu Nadzoru nad Kontrolami uczestniczą w projektach dotyczących CESOP realizowanych w ramach programu Fiscalis przez cały czas prowadzenia prac, tj. począwszy od marca 2020 r. Więcej na temat systemu CESOP w punkcie 1.4 niniejszego obszaru.

(akta kontroli: tom IV str. 80-84)

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

(akta kontroli: tom IV str. 92-97, tom V str. 71-74, 246-253 /pliki 38-39, 64-67/)

4. W okresie objętym kontrolą w Ministerstwie Finansów:

- zagadnienia odnoszące się do problematyki związanej z wypracowywaniem oraz funkcjonowaniem zmian podatkowych mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego lub monitorowania ich efektów,
- prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka mających na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego,

nie były przedmiotem kontroli wewnętrznej lub audytu wewnętrznego.

(akta kontroli: tom IV str. 72-73)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Nierzetelnie i nieskutecznie wdrażano obligatoryjną wersję projektu pt. *Krajowy System e-Faktur*, co było związane z niewprowadzeniem skutecznych mechanizmów nadzoru nad procesem realizacji przedmiotowego projektu.

Decyzja o uruchomieniu Projektu e-Faktury została podpisana w marcu 2020 r. Realizacja jego informatycznej części została powierzona spółce celowej Skarbu Państwa Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o. Według pierwotnych założeń realizacja całego Projektu e-Faktury, w tym wersji fakultatywnej oraz obligatoryjnej, miała zakończyć się do końca 2022 r. W styczniu 2021 r. miało miejsce pierwsze przesunięcie daty zakończenia projektu z 31 grudnia 2022 r. na 29 grudnia 2023 r., tj. Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej zatwierdził *Wniosek o zmianę w Projekcie nr 1*.

Regulacje dotyczące KSeF w wersji fakultatywnej zostały wprowadzone do ustawy o VAT na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Z dniem 1 stycznia 2022 r. przepisy ww. nowelizacji weszły w życie oraz uruchomiona została produkcyjna wersja fakultatywnego KSeF.

Na mocy ustawy z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, ustawodawca co do zasady zobowiązał podatników podatku VAT do wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur. Obowiązek ten miał wejść w życie z dniem 1 lipca 2024 r.

W związku z powstającymi opóźnieniami w realizacji Projektu e-Faktury, w listopadzie 2023 r., tj. po raz drugi, przedłużono termin realizacji projektu, tym razem z 29 grudnia 2023 r. na 3 kwietnia 2025 r., tj. Minister Finansów zatwierdził *Wniosek o zmianę nr 2 w Projekcie*.

W 2023 r., a szczególnie w drugiej jego połowie, wystąpiły zagadnienia (zagadnienia projektowe)¹⁸¹ oraz ryzyka, które mogły skutkować nieuruchomieniem produkcyjnym KSeF w wersji obligatoryjnej w dniu 1 lipca 2024 r. Stwierdzono m.in. występowanie w środowisku testowym KSeF poważnych problemów z jego wydajnością. Oprogramowanie do monitorowania działania aplikacji wykazało wady architektoniczne, błędy w konfiguracji oraz w samym kodzie systemu. Podjęte w 2023 r. i na początku 2024 r. działania zaradcze dotyczące optymalizacji architektury i modyfikacji w kodzie aplikacji okazały się nieskuteczne, gdyż nie pozwoliły na uzyskanie wymaganej wydajności systemu w wersji obligatoryjnej, która zagwarantowałaby obsłużenie zakładanego wolumenu faktur. Występujące problemy zostały ujawnione także przez audyt zewnętrzny przeprowadzony od 4 marca do 15 kwietnia 2024 r. Biorąc powyższe pod uwagę została podjęta decyzja o budowie nowej architektury systemowej, od tego momentu określanej jako KSeF 2.0. Wiązało się to z koniecznością zmian ustawowych, które zostały uchwalone w maju 2024 r. oraz przyjęciem nowego harmonogramu wdrożenia obligatoryjnej wersji KSeF. Obligatoryjny KSeF ma zostać uruchomiony z dniem 1 lutego 2026 r. dla przedsiębiorców, których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) przekroczy w 2025 r. 200 mln zł oraz z dniem 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych przedsiębiorców.

(akta kontroli: tom IV str. 357-364, 367-371, 374-377, tom V str. 168-207 /pliki 1-354/, 210 /pliki 1-8/)

Ówczesny Dyrektor Departamentu Analiz Krajowej Administracji Skarbowej (DAK)¹⁸², tj. komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów będącej Właścicielem Biznesowym Projektu e-Faktury i jednocześnie Przewodniczący Komitetu Sterującego Projektu wyjaśnił m.in., co następuje:

- Wszystkie pojawiające się istotne zagadnienia i ryzyka w projekcie Dyrektor Departamentu DAK omawiał z kierownikiem projektu, a następnie zwoływał posiedzenia Komitetu Sterującego Projektu. Jego termin uwzględniał wnioskowany przez AK niezbędny czas do przygotowania na posiedzenie informacji nt. analizy ich przyczyn, planu naprawczego (zakresu prac) oraz wskazania jego wpływu na harmonogram prac oraz budżet.
- Celem wzmocnienia koordynacji prac zespołu projektowego, a także zapewnienia bieżącego reagowania przez członków Komitetu Sterującego Projektu na wskazywane zagadnienia odbywały się cotygodniowe spotkania członków Komitetu Sterującego Projektem oraz zespołu projektowego (zainicjowanie

¹⁸¹ Zgodnie z Zasadami z 2018 r. zagadnienie projektowe to każde pojawiające się zdarzenie: błąd, nieprawidłowe działanie, informacja, pytanie mogące mieć istotny wpływ na przebieg, zakres, harmonogram, budżet lub jakość projektu, wymagające podjęcia decyzji lub rozwiązania (§ 2 pkt 40). Z kolei w Zasadach z 2023 r. przedmiotowy termin nie występuje. Zasady z 2023 r. posługują się pojęciem „zagadnienie”, które nie zostało zdefiniowane. Jednakże kontekst jego trzykrotnego użycia (w § 11 ust. 4 pkt 4 oraz w § 12 ust. 2 pkt 5 i 9) pozwala na przyjęcie, iż obu pojęciom przypisana została identyczna teść.

¹⁸² Zajmował stanowisko Dyrektora Departamentu: (i) Analiz, (ii) Ryzyka Podatkowego, (iii) Analiz Krajowej Administracji Skarbowej w okresie od 3 czerwca 2020 r. do 25 czerwca 2024 r.

w lipcu 2020 r.). Ponadto Dyrektor Departamentu DAK brał aktywny udział w spotkaniach deweloperskich, które co do zasady odbywały się od maja 2023 r. również co tydzień.

- Wszystkie pojawiające się istotne zagadnienie i ryzyka w projekcie ówczesny Dyrektor Departamentu DAK omawiał z nadzorującym Departament członkiem Kierownictwa MF.
- Prowadzone działania polegały w szczególności na bieżącym monitorowaniu statusu realizowanych zadań, ustalaniu przyczyn zagadnień i ryzyk, przypisywaniu na posiedzeniach Komitetu Sterującego Projektem właścicielstwa ryzyk, zabieganiu o przedstawienie przez AK działań naprawczych, a także monitorowaniu wdrażania planów naprawczych oraz stanu realizacji testów.
- W związku ze stwierdzeniem występowania w środowisku testowym systemu KSeF poważnych problemów z jego wydajnością, a także z uwagi na wady architektoniczne, błędy w konfiguracji oraz w samym kodzie systemu ówczesny Podsekretarz Stanu oraz ówczesny Zastępca Szefa KAS podjął dodatkowe działania koordynujące z jego bezpośrednim udziałem. W tym celu wyznaczył cykliczne cotygodniowe spotkania z udziałem przedstawicieli IT. Rozpoczęły się one w październiku 2023 r. Na tych spotkaniach Dyrektor Departamentu DAK przedstawiał problemy z realizacją harmonogramu w zakresie opóźnień oraz problemów dotyczących dostępności systemu, w tym także z testowaniem wydajności. W spotkaniach tych uczestniczyli: prezes i wiceprezes AK, Dyrektor CIRF, Dyrektor Departamentu Zarządzania Informatyzacją w Ministerstwie Finansów. W trakcie spotkań organizowanych do grudnia 2023 r. przedstawiciele AK zapewniali, iż rozwiążą problemy z wydajnością w szczególności rozbudowując dodatkowy zespół dedykowany temu zagadnieniu. Zalecono także zwiększenie wymagań dla testów wydajnościowych. Obecni na spotkaniu pozostali przedstawiciele IT nie kwestionowali przyjętego przez AK podejścia.
- Informacje o ryzykach w projekcie oraz podejmowanych działaniach naprawczych Dyrektor Departamentu DAK przekazywał bezpośrednio ówczesnemu Zastępcy Szefa KAS, który weryfikował pozyskiwane informacje w trakcie ww. spotkań z osobami odpowiedzialnymi za IT w Ministerstwie. Konkluzje ze spotkań były przez Zastępcę Szefa KAS przekazywane Szefowi KAS, w tym zapewnienia IT o dotrzymaniu, mimo stwierdzonych ryzyk, terminu wdrożenia KSeF.
- Dyrektor podkreślił, iż za kwestie informatyczne w projekcie odpowiadał ówczesny Departament Zarządzania Informatyzacją (DZI) oraz Pełnomocnik Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji.

(akta kontroli: tom IV str. 458-501)

Ówczesna Dyrektor departamentu właściwego do spraw informatyzacji¹⁸³ oraz Pełnomocnik Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji¹⁸⁴ wyjaśniła m.in.: AK wskazywała, iż pojawiające się problemy techniczne dotyczące KSeF były przejściowe, wynikające głównie z trwających prac deweloperskich, braku osadzenia systemu na docelowej infrastrukturze. AK informowała też o podejmowanych przez siebie działaniach naprawczych i optymalizacyjnych, zarówno w warstwie technicznej systemu IT jak i w warstwie organizacyjnej projektu (tak m.in. uzasadniano zmiany kadrowe w zespole projektowym). Ponadto dodała, że AK przedstawiła plan przeprowadzenia testów wydajnościowych przez niezależny podmiot, który miał

¹⁸³ Zajmowała stanowisko Dyrektora Departamentu: (i) Zarządzania Informatyzacją i Projektami, (ii) Zarządzania Informatyzacją w okresie od 1 czerwca 2022 r. do 31 października 2023 r.

¹⁸⁴ Pełniła funkcję Pełnomocnika Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji w okresie od 31 maja 2022 r. do 31 października 2023 r.

zostać wyłoniony w reżimie zamówień publicznych. Było to m.in. związane z nasilającymi się problemami wydajnościowymi. Na podstawie wyników ww. testów miał zostać opracowany plan działań naprawczych.

(akta kontroli: tom V str. 314-317)

Ówczesny Podsekretarz Stanu oraz jednocześnie Zastępca Szefa KAS¹⁸⁵ wyjaśnił m.in., co następuje:

- Zgłaszane zagrożenie i ryzyka w projekcie ówczesny Podsekretarz Stanu omawiał z Dyrektorem Departamentu DAK.
- W związku ze stwierdzeniem występowania w środowisku testowym systemu KSeF poważnych problemów z jego wydajnością, a także z uwagi na wady architektoniczne, błędy w konfiguracji oraz w samym kodzie systemu Podsekretarz Stanu podjął decyzję (za wiedzą Szefa KAS) o rozpoczęciu działań koordynujących polegających na odbywaniu cotygodniowych spotkań z prezesem i wiceprezesem AK, Pełnomocnikiem Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji, Dyrektorem CIRF oraz Dyrektorem DAK. Na spotkaniach tych weryfikował informacje, ryzyka przekazane przez Dyrektora DAK i oczekiwał reakcji AK oraz CIRF, jak również Pełnomocnika Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji. Na spotkaniach tych strona IT zapewniała o podjęciu adekwatnych działań naprawczych. Przedstawiciele AK i CIRF zapewnili, że ryzyko to nie wpłynie na przesunięcie terminu wejścia KSeF.
- Cotygodniowe spotkania pozwalały Podsekretarzowi Stanu na analizę ryzyk zgłaszanych przez stronę biznesową, czyli Departament Analiz KAS oraz przez stronę IT (AK, CIRF). Na spotkaniach Podsekretarz Stanu weryfikował informacje o zapewnieniach przez IT o terminowym wdrożeniu KSeF. Strona IT składała zapewnienie o terminowym wdrożeniu KSeF.
- Podsekretarz Stanu określił, iż nadzór nad AK sprawował Pełnomocnik Ministra Finansów do Spraw Informatyzacji.

(akta kontroli: tom V str. 4-8)

Ówczesny Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Szef KAS¹⁸⁶ wyjaśnił m.in., co następuje:

- Sekretarz Stanu poinformował, że nie występował w projekcie w żadnej roli, natomiast najprawdopodobniej pod koniec stycznia 2023 r. został poproszony przez Ministra Finansów o poprowadzenie procesu legislacyjnego związanego z uchwaleniem przepisów wprowadzających obowiązkowy System e-Faktur.
- Z uwagi na sprawowaną funkcję, Szef KAS organizował przez cały 2023 r., cykliczne, cotygodniowe, spotkania z udziałem Dyrektora Departamentu Analiz KAS (i jednocześnie Przewodniczącego Komitetu Sterującego Projektu) i Zastępcy Szefa KAS (nadzorującego Departament Analiz KAS), na których omawiano najważniejsze kwestie związane z realizacją zadań przez ten departament.
- Ponadto do sierpnia, a być może również do września 2023 r. w ramach nadzoru nad realizacją zadań przez departamenty KAS (w zakresie w jakim departamenty KAS pełniły rolę właściciela biznesowego) przeprowadzane były cykliczne, cotygodniowe, spotkania z udziałem co do zasady Szefa KAS oraz Zastępców

¹⁸⁵ Zajmował stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej od 9 listopada 2021 r. do 17 grudnia 2023 r.

¹⁸⁶ Zajmował stanowisko Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej od 12 maja 2022 r. do 17 grudnia 2023 r.

Szefa KAS, pełnomocnika MF ds. informatyzacji i zarazem Dyrektora Departamentu Zarządzania Informatyzacją, prezesa AK oraz dyrektora CIRF. Na tych spotkaniach dokonywano podsumowań i zwięzłego przedstawienia wniosków ze spotkań prowadzonych odrębnie przez Zastępców Szefa KAS w zakresie projektów realizowanych przez pionierów Zastępców Szefa KAS. W ramach ww. spotkań omawiane były również kwestie związane z projektem KSeF. W trakcie ww. spotkań przedstawiciele obszaru IT zgodnie potwierdzali brak ryzyka dla realizacji projektu w jego części informatycznej.

- Dnia 5 września 2023 r., na prośbę Ministra Finansów, Szef KAS odbył rozmowę z kierownikiem Projektu KSeF, który zgłaszał ryzyko związane ze zmianami kadrowymi w projekcie po stronie AK. W spotkaniu uczestniczyli również Zastępca Szefa KAS oraz Dyrektor Departamentu Analiz KAS. W trakcie rozmowy kierownik projektu potwierdził, że zmiany kadrowe w AK mogą stanowić ryzyko dla projektu, ale jednocześnie wskazał, że AK na miejsce osób odchodzących wskazuje nowe osoby i w związku z tym, na tamtą chwilę, ryzyko nie było znaczące. W trakcie rozmowy ustalono, że jeżeli kierownik projektu stwierdzi istotne zagrożenie dla projektu związane ze zmianami osobowymi w projekcie to niezwłocznie przekaze taką informację Zastępcy Szefa KAS lub Szefowi KAS w celu podjęcia interwencji u pełnomocnika Ministra Finansów ds. informatyzacji nadzorującego AK. Informacja taka nie została jednak przekazana co oznacza, że ryzyko nie wystąpiło.
- Sekretarz Stanu wyjaśnił, iż w związku z informacją o istotnych problemach z wydajnością oraz funkcjonowaniem systemu, przedstawiciele obszaru IT w projekcie, tj. pełnomocnik ds. informatyzacji, prezes AK i dyrektor CIRF w trakcie ww. wymienionych spotkań z kierownictwem KAS prezentowali stanowisko o braku istotnych zagrożeń dla projektu i prowadzonych pracach naprawczych.
- Niezależnie od powyższego, za wiedzą Szefa KAS, Zastępcy Szefa KAS dodatkowo wzmocnił nadzór nad Departamentem Analiz KAS w zakresie prowadzonego projektu poprzez organizowanie cyklicznych spotkań z udziałem przedstawicieli obszaru IT odpowiedzialnych za projekt i Przewodniczącego Komitetu Sterującego Projektu i zarazem dyrektora Departamentu Analiz KAS dedykowanych wyłącznie postępom w projekcie oraz stwierdzonym ryzykom. Z informacji przekazywanych przez Zastępcę Szefa KAS wynikało, że w trakcie ww. spotkań przedstawiciele obszaru IT, tj. pełnomocnik ds. informatyzacji i zarazem dyrektor Departamentu Zarządzania Informatyzacją, prezes AK oraz dyrektor CIRF wyjaśniali, że prowadzone były prace mające usunąć wady systemu i nie było ryzyka opóźnień.
- W celu usprawnienia realizacji projektu w listopadzie 2023 r. zakończona została reorganizacja Departamentu Analiz KAS poprzez utworzenie nowego, dedykowanego, wydziału któremu przypisano prowadzenie zadań wyłącznie w zakresie KSeF wraz z przydzieleniem dodatkowych etatów.
- Ponadto Sekretarz Stanu wyjaśnił, iż w zakresie części informatycznej projektu, w tym również w zakresie funkcjonowania AK nadzór sprawował departament właściwy ds. informatyzacji (Departament Zarządzania Informatyzacją) i jednocześnie jego dyrektor jako pełnomocnik Ministra Finansów ds. Informatyzacji.

(akta kontroli: tom V str. 23-40)

Ówczesna Minister Finansów¹⁸⁷ wyjaśniła m.in., co następuje:

- O pojawiających się w projekcie ryzykach związanych z fluktuacją kadr informował ówczesną Minister kierownik Projektu e-Faktury (w marcu 2023 r. i następnie latem 2023 r.). Zagadnienie zmienności zespołu projektowego wiosną 2023 r. sygnalizował także Departament Strategii. Te ryzyka ówczesna Minister omawiała z prezesem AK. Prezes AK zapewniał o stałym uzupełnianiu zasobów projektowych. Po kolejnej informacji i zmienności osób w projekcie (latem 2023 r.) Minister poprosiła Szefa KAS o omówienie tej kwestii z kierownikiem Projektu e-Faktury. Z informacji uzyskanych po spotkaniu wynikało, że zasoby osobowe są uzupełniane, w związku z czym ryzyko dotyczące dostępności kadr jest właściwie zarządzane.
- Minister na bieżąco podczas cyklicznych spotkań otrzymywała ze strony Pełnomocnika MF ds. Informatyzacji, Prezesa AK MF oraz dyrektora CIRF informacje dotyczące statusu realizacji Projektu e-Faktury. Omawiana była także kwestia dostępności kadr w Projekcie e-Faktury i zmian personalnych. Minister otrzymała zapewnienie o bieżącym zarządzaniu tą kwestią.
- W ramach cyklicznych spotkań dotyczących realizacji zadań i projektów informatycznych w resorcie finansów, które odbywały się z udziałem Pełnomocnika MF ds. Informatyzacji, Prezesa Spółki AK MF oraz dyrektora CIRF Minister zgłaszała potrzebę odpowiedniego zaplanowania działań związanych z dodatkowym audytem systemu KSeF (szczególnie bezpieczeństwa i wydajności). W kwietniu 2023 r. Minister zgłosiła propozycję podjęcia takich działań (audyt zewnętrzny systemu). Prezes AK poinformował wówczas Minister o rozpoczęciu prac w kierunku specyfikacji wymagań na audyt systemu, testy bezpieczeństwa i wydajności. Poinformował, że testy będą przeprowadzone jesienią 2023 r. Do tego czasu miały trwać jeszcze prace deweloperskie i miał zmienić się API systemu, a testy powinny dotyczyć końcowej wersji systemu. Audyt bezpieczeństwa według przekazanych informacji miał objąć m.in. założenia systemu, logikę działania, model uprawnień, architekturę. Prezes Spółki poinformował także, że wewnętrzne testy bezpieczeństwa były już kilkakrotnie przeprowadzone.
- Podczas kolejnych spotkań cyklicznych nie wskazywano ryzyk krytycznych dla prac projektowych.
- Informacje dotyczące istotnych problemów z wydajnością i funkcjonowaniem systemu pojawiły się w październiku 2023 r. w ramach informacji zarządczej z realizacji portfela programów i projektów. Natomiast według wiedzy Minister, informacje przedstawiane podczas spotkań Komitetu Sterującego Projektu przez AK oraz osoby odpowiedzialne za realizację zadań informatycznych wskazywały na możliwość dotrzymania terminów projektowych, braku istotnych zagrożeń dla projektu i o prowadzonych pracach naprawczych. W związku z zaistniałą sytuacją Zastępca Szefa KAS bezpośrednio nadzorujący projekt od strony biznesowej, wzmocnił nadzór nad Departamentem Analiz KAS i projektem poprzez częste cykliczne spotkania poświęcone postępowi prac i ryzykom w projekcie. Osoby odpowiedzialne za prace informatyczne w projekcie zapewniały o możliwości przeprowadzenia działań naprawczych w wyznaczonych terminach. Po optymalizacji środowiska testowego poinformowano o ustąpieniu problemów z wydajnością. W listopadzie 2023 r. zaplanowano realizację testów wydajnościowych systemu.

¹⁸⁷ Pełniła funkcję Ministra Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r.

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

(akta kontroli: tom IV str. 357-364, 367-371, 374-377, tom V str. 168-207 /pliki 1-354/, 210 /pliki 1-8/)

2. Niezgodne z literalnym brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 35 u.p.a było stanowisko prezentowane przez Ministra Finansów w związku ze zmianą ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Ponadto prace nad interpretacją ogólną z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny prowadzono nierzetelnie, z uwagi na fakt, iż rozpoczęto je po upływie ośmiu miesięcy od pozyskania informacji o zmianie linii orzeczniczej Dyrektora KIS oraz o uzasadnionych wątpliwościach odnośnie prawidłowości stanowiska jakoby gliceryna i glikol wykorzystywane w papierosach elektronicznych nie stanowiły wyrobów akcyzowych.

Kierując się stanowiskiem prezentowanym przez Ministra Finansów w związku ze zmianą ustawowej definicji płynu do papierosów elektronicznych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zmienił swoje dotychczasowe stanowisko prezentowane w interpretacjach indywidualnych, iż gliceryna lub glikol służące do używania w papierosach elektronicznych stanowią wyroby akcyzowe i zaczął prezentować stanowisko przeciwnie. Doprowadziło to do niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w interpretacjach indywidualnych w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Ostatecznie skutkowało to koniecznością wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej, aby zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

(akta kontroli: tom I str. 467-485 /pliki 168-169/, tom V str. 107-111, 208 /pliki 2-4/, 222-226 /plik 46/)

W dniu 1 grudnia 2022 r.¹⁸⁸ na stronie internetowej podatki.gov.pl zamieszczono komunikat pt. *Zmiana definicji płynu do e-papierosów*. Ministerstwo Finansów przedstawiło w nim wyjaśnienia dotyczące doprecyzowania definicji płynu do papierosów elektronicznych w związku z wątpliwościami, które się pojawiły w trakcie prac parlamentarnych nad zmianą tej definicji. W przedmiotowym komunikacie wyjaśniono m.in.: *zapropozowana w projekcie ustawy zmiana definiuje płyn do papierosów elektronicznych jako roztwór, czyli w powszechnym rozumieniu tego pojęcia jednorodną mieszaninę dwóch lub więcej związków chemicznych. Tymczasem ani gliceryna ani glikol takimi mieszaninami nie są. Zatem nie spełniają one przesłanki wynikającej z przedmiotowej definicji*. Ponadto w ostatnim akapicie komunikatu poinformowano, iż *w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych odpowiednie komentarze dotyczące wprowadzonej zmiany dotychczasowej definicji*

¹⁸⁸ Tj. w dniu uchwalenia ustawy, na mocy której z dniem 1 stycznia 2023 r. zmieniono definicję płynu do papierosów elektronicznych.

zostaną niezwłocznie przekazane organom Krajowej Administracji Skarbowej w celu ujednolicenia stosowania i interpretowania zmienionej regulacji. Zastępca Dyrektora Departament Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych (PAD)¹⁸⁹ w piśmie z dnia 6 listopada 2024 r. wskazał, iż Komunikat został opracowany w Departamencie Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier jako konsekwencja wypowiedzi Sekretarza Stanu (...) dotyczącej zmiany definicji płynu do e-papierosów, co miało miejsce na 67. posiedzeniu Sejmu RP w dniu 30 listopada 2022 roku. Poinformował także, że przedmiotowy komunikat został usunięty ze strony internetowej w dniu 9 stycznia 2024 r. z uwagi na jego wewnętrzną sprzeczność. Ponadto wskazał: W kontekście zapowiedzi zawartej w komunikacie z 1 grudnia 2022 r. z Departamentu DAG nie przekazywano organom KAS komentarzy w tym zakresie.

(akta kontroli: tom IV str. 284-286, 289-291, 395-398, tom V str. 212-219 /plik 19/)

W trakcie 67. posiedzenia Sejmu RP w dniu 30 listopada 2022 r. podczas rozpatrywania punktu szóstego porządku dziennego: sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹⁹⁰ ówczesny Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów zabierając głos wskazał m.in.: Pan poseł (...) i pan poseł (...) pytali o kwestię definicji. Tak jak się wczoraj zobowiązywałem, dzisiaj takie objaśnienia przygotowaliśmy. Jeśli można, to pokrótce przedstawię, jak one wyglądają. Skądinąd sama definicja jest zbliżona do tego, jak wygląda ona w innych państwach, a 7 grudnia będzie dyrektywa – czy, powiedzmy, na początku grudnia, ale komunikat jest taki, że 7 grudnia – więc też będziemy mogli porównać ją do tej, która będzie zapisana w dyrektywie. Zaproponowana w projekcie ustawy zmiana definicji definiuje płyn do papierosów elektronicznych jako roztwór, czyli w powszechnym rozumieniu tego pojęcia jednorodną mieszaninę dwóch lub więcej związków chemicznych. Tymczasem ani gliceryna, ani glikol takimi mieszaninami nie są, zatem nie spełniają one przesłanki wynikającej z przedmiotowej definicji.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych w piśmie z dnia 4 grudnia 2024 r. poinformował, (...) że do zadań departamentów obsługujących ministra do spraw finansów publicznych należy m.in. przygotowywanie materiałów na posiedzenia, spotkania czy briefingi członków kierownictwa MF. Zatem to ówczesny Departament DAG, w zakresie właściwości przygotował materiały dla Sekretarza Stanu (...) na 67. posiedzenie Sejmu RP w dniu 30 listopada 2022 roku.

(akta kontroli: tom V str. 101-104)

Z upoważnienia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Zastępca Dyrektora KIS w piśmie z 18 października 2024 r. wskazała, iż powyższe nowe rozumienie definicji płynu do papierosów elektronicznych Ministerstwo Finansów zaprezentowało także w: piśmie skierowanym do Prezesa Stowarzyszenia Obrony Praw Przedsiębiorców¹⁹¹, wypowiedziach dla prasy¹⁹², wypowiedzi w trakcie prac parlamentarnych nad nowelizacją ustawy¹⁹³, piśmie skierowanym do Zastępcy

¹⁸⁹ W sprawach regulowanych ustawą o podatku akcyzowym w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 31 października 2024 r. w Ministerstwie Finansów właściwą komórką był Departament Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier (DAG), zaś od 1 listopada 2024 r. jest nią Departament Podatku Akcyzowego i Niektórych Danin Publicznych (PAD).

¹⁹⁰ Druki nr 2764 i 2811.

¹⁹¹ Pismo nr DAG6.8100.4.2022 z 30 grudnia 2022 r.

¹⁹² W szczególności w artykule z 13 stycznia 2023 r. dla redakcji Business Insider Polska, link: <https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/plyn-do-e-papierosow-czy-akcyze-zaplaca-tez-firmy-z-innych-branz-wyasnial/zsn5t6r> (dostęp: 15 października 2024 r.).

¹⁹³ Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 370 z dnia 29 listopada 2022 r.

Dyrektora Izby Administracji Skarbowej We Wrocławiu¹⁹⁴. Ponadto tożsama argumentacja Ministerstwa Finansów, spójna z wyjaśnieniami dotyczącymi zmian jakie nastąpiły od 1 stycznia 2023 r., była już prezentowana w 2022 r. w piśmie skierowanym do Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu¹⁹⁵. Zastępca Dyrektora KIS wyjaśniła, iż z ww. informacji wynikało jednolite stanowisko Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym glikol i gliceryna nie są roztworami, wobec czego nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. Dyrektor KIS chcąc pozostać w zgodności z komunikatem opublikowanym na stronie internetowej podatki.gov.pl oraz z ww. najnowszymi wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów kierowanymi zarówno do organów podatkowych i do przedsiębiorców, jak należy rozumieć definicję płynu do papierosów, traktował w wydawanych interpretacjach indywidualnych glikol i glicerynę jako wyroby niebędące płynem do papierosów elektronicznych (niespełniające podstawowego kryterium definicji) – o ile fakt ten wynikał wprost z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. W konsekwencji doprowadziło to do rozbieżności interpretacyjnych w zakresie stosowania definicji płynu do papierosów elektronicznych i konieczności wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej z dnia 21 czerwca 2024 r. w sprawie prawidłowego kwalifikowania dla celów podatku akcyzowego glikolu propylenowego i gliceryny.

(akta kontroli: tom IV str. 380-388, tom V str. 212-219 /plik 20/, 220-221 /pliki 1-11/)

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

(akta kontroli: tom I str. 467-485 /pliki 168-169/, tom IV str. 146-150, tom V str. 222-226 /plik 46/, 254-279 /pliki 56-91/)

Dyrektor ówczesnego Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier¹⁹⁶ w swoich wyjaśnieniach¹⁹⁷ nie odniosła się do kluczowego w przedmiotowej sprawie twierdzenia Ministerstwa Finansów jakoby gliceryna i glikol wykorzystywane w płynach do papierosów elektronicznych nie będąc roztworami, nie spełniają ustawowej definicji i tym samym nie stanowią wyrobów akcyzowych. Podkreśliła natomiast, iż zmiana definicji płynu do papierosów elektronicznych co do zasady nie wprowadziła zmian systemowych w zakresie obowiązku podatkowego w akcyzie. Przedmiotowa nowelizacja była efektem doświadczeń zebranych w czasie funkcjonowania pierwotnej definicji i miała na celu usprawnienie kontroli i egzekwowania podatku akcyzowego przez organy KAS. Zmiana definicji miała jedynie przyczynić się do poprawy efektywności działań kontrolnych w celu wyeliminowania nieprawidłowości i nadużyć na rynku płynów do papierosów elektronicznych. Następnie Dyrektor podkreśliła, iż po nowelizacji nastąpił wzrost

¹⁹⁴ Pismo nr DAG1.8102.7.2023 z 28 kwietnia 2023 r.

¹⁹⁵ Pismo nr DAG1.8102.11.2022 z 3 sierpnia 2022 r.

¹⁹⁶ Zajmowała stanowisko Dyrektora Departamentu Podatku Akcyzowego i Podatku od Gier w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 20 grudnia 2023 r.

¹⁹⁷ Pismo z dnia 12 listopada 2024 r.

dochodów z akcyzy od płynu do papierosów elektronicznych, a ponadto wyjaśniła: *W czasie kiedy była procedowana zmiana definicji powstały medialne obawy, że glikol i gliceryna wykorzystywane do celów innych niż do płynów do papierosów elektronicznych zostaną również objęte definicją. W duchu uspokojenia opinii publicznej wypowiadałam się w trakcie prac parlamentarnych, a następnie został w tej sprawie wydany komunikat. Obydwa źródła powoływały przykłady działalności np. aptekarskiej, kosmetycznej czy chemicznej, które nie muszą obawiać się, że zostaną objęte kontrolami i będą musiały zapłacić wysoki podatek akcyzowy. Opodatkowanie np. gliceryny sprzedawanej w aptekach prowadziłoby bowiem do absurdu. Glikol lub gliceryna w większości jest surowcem do produkcji wyrobów kosmetycznych, farmaceutycznych lub chemicznych i te branże miały obawy, że zostaną objęte bardzo wysokim podatkiem akcyzowym. Takie wypowiedzi były prezentowane w czasie procedowania przepisów w Parlamencie. Wypowiedzi dotyczące glikolu lub gliceryny były kierowane do branż, które nie produkują ani nie zajmują się obrotem płynami do papierosów elektronicznych lub które dokonują zakupów hurtowych tych surowców.*

(akta kontroli: tom IV str. 432-435)

Ówczesny Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów¹⁹⁸ wyjaśnił, co następuje: *Propozycja zmiany wyszła od kierownictwa departamentu podatku akcyzowego Ministerstwa Finansów w celu ograniczenia nadużyć, uszczelnienia przepisów i efektywnej kontroli Krajowej Administracji Skarbowej. Finalna zmiana ustawy powstała w gronie osób odpowiedzialnych za legislację w departamencie odpowiedzialnym za podatek akcyzowy, w konsultacjach wewnętrznych w ramach Ministerstwa Finansów, z administracją skarbową oraz w konsultacjach zewnętrznych. Efektem tych prac było rozwiązanie, które - z tego co pamiętam - przyniosło pozytywny efekt fiskalny dla państwa.*

(akta kontroli: tom IV str. 454)

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

(akta kontroli: tom V str. 160-163)

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

¹⁹⁸ Zajmował stanowisko Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów od 24 stycznia 2022 r. do 27 listopada 2023 r.

wyprodukowania gotowego do użycia w papierosie elektronicznym płynu. Gliceryna i glikol sprzedawana konsumentom do wytwarzania płynu do papierosów elektronicznych stanowią bazę, zasadniczy składnik komponowanego przez nich płynu aplikowanego do papierosów elektronicznych, co jednocześnie oznacza, iż podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

(akta kontroli: tom I str. 467-485 /pliki 168-169/, tom IV str. 146-150, tom V str. 222-226 /plik 46/, 254-279 /pliki 56-91/)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba kontroli negatywnie ocenia wypracowywanie przez Ministra Finansów zmian podatkowych mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Przedmiotową ocenę uzasadnia, po pierwsze, nieskuteczne i nierzetelne wdrażanie Krajowego Systemu e-Faktur w wersji obligatoryjnej, co związane było z niewprowadzeniem skutecznych mechanizmów nadzoru nad procesem realizacji przedmiotowego projektu. Po drugie nierzetelne i niezgodne z ustawową definicją płynu do papierosów elektronicznych udzielanie wyjaśnień podatnikom odnośnie zakresu przedmiotowego tej definicji. W związku z tymi wyjaśnieniami Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zmienił swoją dotychczasową prawidłową wykładnię kwalifikowania gliceryny i glikolu wykorzystywanych w płynach do papierosów elektronicznych. Doprowadziło to do niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w wydawanych interpretacjach indywidualnych. Ostatecznie skutkowało to koniecznością wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej, aby zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Ponadto prace nad przedmiotową interpretacją ogólną prowadzono nierzetelnie, gdyż zostały one podjęte z opóźnieniem.

Powyższej oceny nie zmienia systematyczne monitorowanie przez Ministra Finansów efektów funkcjonowania rozwiązań mających usprawnić przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług (Jednolity Plik Kontrolny, mechanizm podzielonej płatności, elektroniczny system analizowania przepływów środków pieniężnych, system kas rejestrujących online).

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 wnioski:

Wnioski

1. Wypracowanie narzędzi i mechanizmów w celu wzmocnienia koordynacji działalności analitycznej mającej na celu przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.
2. Wypracowanie narzędzi umożliwiających bieżące monitorowanie efektów działań podejmowanych przez podległe jednostki, w celu wzmocnienia nadzoru nad jednostkami organizacyjnymi KAS.
3. Przeprowadzenie kompleksowej analizy skuteczności i efektywności systemu przeciwdziałania nieprawidłowościom podatkowym obejmującego czynności sprawdzające, kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe oraz postępowania przygotowawcze w celu usprawnienia procesu weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych.
4. Uzasadnianie przeprowadzanych zmian prawnych w oparciu o dane niebudzące wątpliwości.
5. Skuteczna realizacja pozostałych do podjęcia prac w projekcie e-Faktury celem terminowego produkcyjnego uruchomienia KSeF w wersji obligatoryjnej.

6. Bezzwłoczne rozpoczynanie prac w celu wydawania interpretacji ogólnej zapewniającej jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego.
7. Zapewnienie skutecznej współpracy między jednostkami organizacyjnymi Ministerstwa Finansów przy prowadzeniu spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego.

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 NIK. 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 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie 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, [data]

Wiceprezes
Najwyższa Izba Kontroli
Michał Jędrzejczyk

.....
podpis