



KBF.430.002.2019
Nr ewid. 80/2019/P/18/011/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**NADZÓR MINISTRA FINANSÓW
NAD POBOREM PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

DEPARTAMENT BUDŻETU
I FINANSÓW

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

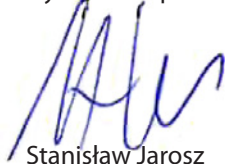
WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Informacja o wynikach kontroli

Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów



Stanisław Jarosz

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Krzysztof Kwiatkowski

Warszawa, dnia 7.06.2019 r

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

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA	7
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI.....	9
4. WNIOSKI.....	25
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	26
5.1. Rozpoznawanie zagrożeń dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz przygotowywane i wdrażane zmiany systemowe mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie tego podatku	26
5.1.1. Działania Ministra Finansów w latach 2007–2009	26
5.1.2. Działania Ministra Finansów w latach 2010–2015	35
5.1.3. Działania Ministra Finansów w latach 2016–2018.....	61
5.1.4. Prace Ministerstwa Finansów w zakresie szacowania luki VAT oraz obliczenia Komisji Europejskiej.....	78
5.1.5. Wielkość dochodów z VAT oraz sytuacja makroekonomiczna	87
5.2. Zadania wyznaczone przez Ministra Finansów oraz Szefa KAS podległym jednostkom w zakresie podatku od towarów i usług oraz nadzór nad ich realizacją	90
5.3. Realizacja przez izby skarbowe, następnie izby administracji skarbowej zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług, rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku VAT oraz przeciwdziałanie uszczerpkom z tego tytułu	135
6. ZAŁĄCZNIKI	143
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	143
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	149
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności.....	159
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	160
6.5. Stanowisko Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli	161
6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra Finansów	163

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

- JPK** Jednolity Plik Kontrolny, którego obowiązek przekazywania na żądanie organu podatkowego, w zakresie całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, został wprowadzony ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹ od 1 lipca 2016 r. dla dużych przedsiębiorców, a od 1 lipca 2018 r. dla pozostałych przedsiębiorców prowadzących księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych.
- JPK_VAT** Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, którego obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w zakresie informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia miesiąca został wprowadzony ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw² od 1 lipca 2016 r. dla dużych przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych, od 1 stycznia 2017 r. dla małych i średnich przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych, od 1 stycznia 2018 r. obowiązek raportowania JPK_VAT dotyczy wszystkich podatników VAT czynnych.
- KAS** Krajowa Administracja Skarbowa, powstała na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³ oraz przepisów wprowadzających⁴; struktura KAS obejmuje w szczególności izby administracji skarbowej (IAS), urzędy skarbowe (US) oraz urzędy celno-skarbowe (UCS); przed utworzeniem KAS jednostkami organizacyjnymi były izby skarbowe (IS), urzędy skarbowe (US), urzędy kontroli skarbowej (UKS).
- Luka VAT** różnica między teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT, wyrażona jako procent teoretycznych wpływów z VAT (ang. VTTL – VAT Total Tax Liability) wynikających z obowiązujących przepisów; szacunek luki podatkowej obejmuje wszelkie odchylenia pomiędzy teoretycznymi zobowiązaniami podatkowymi a rzeczywistymi wpływami podatników, w tym wynikające z wyłudzeń i oszustw, bankructw podatników VAT, czy pomyłek.
- Minister Finansów** minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych; kompetencje ministra właściwego do spraw wymienionych działów administracji rządowej przysługiwały do 27 września 2016 r. Ministrowi Finansów, od 28 września 2016 r. Ministrowi Rozwoju i Finansów, a od 9 stycznia 2018 r. przysługują Ministrowi Finansów.
- VAT** podatek od towarów i usług, regulowany przez ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ – polski odpowiednik podatku od wartości dodanej, którego zasady funkcjonowania określa dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶.
- VIES** System wymiany informacji o VAT, umożliwia państwom członkowskim wymianę informacji na temat dostaw transgranicznych oraz podatników zarejestrowanych do celów VAT.

¹ Dz. U. poz. 1649, ze zm.

² Dz. U. poz. 846, ze zm.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 768, ze zm.

⁴ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.

⁶ Dz. U. L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy Minister Finansów rzetelnie i skutecznie sprawował nadzór nad procesem poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie w latach 2007–2018?

Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Finansów oraz cztery izby administracji skarbowej

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia 2007 r. do 30 września 2018 r.

Dochody z podatku od towarów i usług stanowią połowę dochodów podatkowych Polski. Wszelkie uszczuplenia w poborze tej daniny to dla państwa istotny problem, który może prowadzić do ograniczenia zakresu i jakości jego funkcji. Wyłudzenia związane z podatkiem VAT mogą także podważać zaufanie obywateli do państwa.

Konstrukcja podatku VAT sprawia, że stał się on szczególnym zainteresowaniem przestępców i oszustów. Poszczególne państwa podejmują różnorodne działania dla ograniczenia patologii w obszarze podatku od towarów i usług.

Temat obecnej kontroli uwzględnia propozycję Sejmowej Komisji Finansów Publicznych, dotyczącą zbadania działań Ministerstwa Finansów w zakresie nadzoru nad procesem poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie w latach 2007–2015. Obejmuje także okres 2016–2018 (I–IX) aby uzyskać bieżący obraz skuteczności działań nadzorczych.

Ze względu na znaczenie podatku VAT dla dochodów naszego kraju, Najwyższa Izba Kontroli konsekwentnie badała i informowała organy państwa o problemach i nadużyciach związanych z poborem VAT. Kontrola *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku VAT* opiera się w dużej mierze na wynikach już zrealizowanych kontroli dedykowanych ściągłości podatku VAT oraz zwalczaniu oszustw w tym obszarze, w tym kontroli przeprowadzonej w:

- II półroczu 2009 r. *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*⁷,
- II półroczu 2013 r. *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*⁸,
- II półroczu 2015 r. *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*⁹,
- II półroczu 2016 r. *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*¹⁰,
- II półroczu 2017 r. *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*¹¹.

Zagadnienie skuteczności egzekwowania dochodów państwa z VAT było także obecne w corocznej kontroli wykonania budżetu państwa. Zaplanowane badania miały na celu doprecyzowanie i uzupełnienie danych z przeprowadzonych już kontroli.

⁷ Informacja o wynikach kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*, Nr ewid. 16/2010/P09023/KBF, NIK, Warszawa kwiecień 2010 r. Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2008 r. do 30 czerwca 2009 r.

⁸ Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, Nr ewid. 17/2014/P/13/042/KBF, NIK, Warszawa marzec 2011 r. Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2013 r.

⁹ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, NIK, Warszawa kwiecień 2016, kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.

¹⁰ Informacja o wynikach kontroli *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, Nr ewid. 21/2017/P/16/018/KGP, NIK, Warszawa maj 2017 r. Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

¹¹ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, Nr ewid. 23/2018/P/17/013/KBF, NIK, Warszawa maj 2018. Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r.

WPROWADZENIE

W zrealizowanych w latach 2009–2016 kontrolach NIK zwracała uwagę na niewystarczającą skuteczność aparatu skarbowego w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym w VAT i potrzebę podejmowania działań zaradczych.

Obserwowana od kilku lat poprawa ściągalności podatku od towarów i usług możliwa była między innymi dzięki kolejnym dokumentom pokontrolnym i zawartym w nich wnioskom Najwyższej Izby Kontroli.

2. OCENA OGÓLNA

Minister Finansów w całym okresie objętym kontrolą podejmował szereg działań nadzorczych mających na celu prawidłowy pobór oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku od towarów i usług. Rzetelnie prowadzony był monitoring zadań i celów wyznaczonych podległym służbom. Stopniowo rozwijane były narzędzia wspomagające proces analizy ryzyka. Na podstawie ustaleń podległych służb oraz informacji zewnętrznych identyfikowane były zagrożenia dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz podejmowane różnorodne działania mające na celu uszczelnienie systemu podatku VAT oraz ograniczenie skali oszustw w tym obszarze. Jednak tempo wdrażania rozwiązań zaradczych, ich zakres i skuteczność były różne w poszczególnych okresach.

W latach 2007–2018 skuteczność realizacji dochodów z podatku VAT kształtowała się w sposób istotnie zróżnicowany. Biorąc pod uwagę wielkość luki podatkowej jako wskaźnika oceny skuteczności realizacji dochodów z podatku VAT, w latach 2010–2011, w których poprawiła się sytuacja gospodarcza, nie udało się istotnie ograniczyć luki podatkowej w VAT narosłej w okresie ujawnienia się światowego kryzysu finansowego (2008–2009). Nie udało się także przeciwdziałać jej istotnemu wzrostowi w latach 2012–2013. W tym okresie osiągnięte zostały najłabsze wyniki, luka VAT gwałtownie wzrosła i utrzymywała się na najwyższym poziomie. Niewielka poprawa nastąpiła w warunkach rosnącej gospodarki, w latach 2014–2015. Intensywne działania zaradcze, mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego oraz jego uodpornienie na oszustwa podatkowe, prowadzone były głównie w latach 2016–2018, chociaż część z nich miała swój początek przed 2016 r. Efektem ich było istotne obniżenie się poziomu luki podatkowej.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia, mimo stwierdzenia nieprawidłowości, nadzór Ministra Finansów nad poborem VAT w latach 2007–2009, biorąc pod uwagę także wyniki przeprowadzonej w II półroczu 2009 r. kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli zastosowane przez Ministra Finansów w latach 2010–2015 środki przeciwdziałania i zwalczania zjawisk powodujących istotny ubytek dochodów podatkowych, były niewystarczające aby poprawić skuteczność realizacji dochodów z podatku VAT. Luka VAT w Polsce wynosiła w tym okresie przeciętnie 24%, podczas gdy średnio w UE 14%¹². Skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów w zakresie przeciwdziałania wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne za okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. została przez NIK oceniona negatywnie, po kontroli przeprowadzonej w II półroczu 2015 r.

Znaczny wzrost skuteczności realizacji dochodów osiągnięty został dopiero w latach 2016–2017. Wielkość dochodów z VAT zrealizowanych w 2018 r. świadczy o utrzymaniu się tej tendencji. Wzrost dochodów nastąpił w warunkach dobrej sytuacji gospodarczej oraz poprawy ściągłości podatku VAT będącej efektem wprowadzonego w latach 2015–2018 szerokiego pakietu zmian legislacyjnych i organizacyjnych mających na celu poprawę dyscypliny podatkowej oraz skuteczności działania aparatu skarbowego.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, że oprócz rozwiązań prawnych stopniowo wprowadzane były narzędzia informatyczne umożliwiające

Minister Finansów podejmował szereg różnorodnych działań nadzorczych mających na celu skuteczny i prawidłowy pobór podatku VAT. Nie zapewniły one jednak w całym badanym okresie należytego poziomu jego ściągłości

¹² Na podstawie raportów sporządzonych na zlecenie Komisji Europejskiej, tj. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States:

- 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131 Warszawa, sierpień 2016 (dane za 2010 r.);
- 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131 Warszawa, wrzesień 2017 (dane za 2011 r.);
- 2018 Final Report TAXUD/2015/CC/131 Warszawa, wrzesień 2018 (dane za lata 2012–2015).

OCENA OGÓLNA

organom administracji skarbowej sprawniejsze weryfikowanie, zarówno na poziomie centralnym jak i lokalnym, danych wykazywanych w deklaracjach VAT i ewidencjach zakupu i sprzedaży VAT. Do końca 2017 r. wykorzystanie tych narzędzi było ograniczone, gdyż objęcie obowiązkiem raportowania JPK_VAT ostatniej, najliczniejszej grupy podatników VAT (mikroprzedsiębiorców) nastąpiło w 2018 r.

Realizowane w latach 2016–2018 przedsięwzięcia dowodzą, że Minister Finansów konsekwentnie wdrażał rozwiązania mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego oraz jego uodpornienie na oszustwa podatkowe. Wprowadzone w tym okresie zmiany były zbieżne z wnioskami i propozycjami przedstawianymi od kilku lat także przez NIK.

Jednak, mimo znacznej poprawy w latach 2016–2018 skuteczności realizacji dochodów z podatku VAT, która nastąpiła w warunkach korzystnej sytuacji makroekonomicznej, nadal występują poważne zagrożenia dla gromadzenia wpływów z tego źródła, o czym świadczą rozmiary nieprawidłowości ujawnianych przez służby skarbowe w toku czynności sprawdzających lub kontroli rozliczeń VAT.

Dyrektorzy izb skarbowych, następnie izb administracji skarbowej prowadzili systematycznie działania mające na celu identyfikowanie zagrożeń dla skutecznego poboru podatku VAT oraz ograniczenie zidentyfikowanych ryzyk, według wytycznych i zaleceń Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Na bieżąco informowali jednostki podległe o wyznaczonych przez Ministra Finansów, następnie Szefa KAS celach, zadaniach i miernikach stopnia ich realizacji. Rzetelnie monitorowali, analizowali i sprawozdawali do Ministerstwa Finansów poziom realizacji zakładanych wartości mierników, a w ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi przeprowadzane były kontrole wewnętrzne oraz dokonywana weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych. Większość wyznaczonych dla izb oraz jednostek podległych mierników dotyczących gromadzenia wpływów podatkowych została zrealizowana na poziomie oczekiwanym przez Ministerstwo Finansów. Podstawowy cel, jakim było zapewnienie dochodów dla budżetu państwa nie został jednak zawsze osiągnięty. Problemy wystąpiły w szczególności w latach 2012–2014.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Minister Finansów w całym okresie objętym kontrolą identyfikował zagrożenia dla skutecznego poboru podatku VAT oraz podejmował różnorodne działania mające na celu uszczelnienie systemu podatku VAT, ograniczenie oszustw i poprawę skuteczności gromadzenia dochodów z tego tytułu. Jednak tempo wdrażania rozwiązań zaradczych, ich zakres i skuteczność były różne w poszczególnych okresach.

Minister Finansów w całym kontrolowanym okresie prowadził działania mające na celu prawidłowy i skuteczny pobór VAT

Infografika nr 1

Luka VAT w latach 2005–2018 według szacunków Ministerstwa Finansów (dane w %) ¹³



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

Skuteczność realizacji dochodów z podatku VAT najpierw obniżyła się w latach 2008–2009 w okresie ujawnienia się światowego kryzysu finansowego. Następnie poziom luki podatkowej w VAT nie uległ istotnym zmianom w latach 2010–2011 mimo poprawy sytuacji gospodarczej. Kolejne obniżenie ściągальności dochodów w warunkach pogarszających się warunków makroekonomicznych nastąpiło w latach 2012–2013, luka VAT gwałtownie wzrosła i utrzymywała się na najwyższym w badanym okresie poziomie. Według raportów Komisji Europejskiej ¹⁴ oraz szacunków Ministerstwa Finansów ¹⁵ w latach 2010–2013 luka wzrosła – z około 19%–21% do około 26%–27% – możliwych do osiągnięcia dochodów z VAT. Zjawiska tego nie udało się także istotnie ograniczyć w latach 2014–2015, luka VAT wynosiła około 24%. Utrzymująca się w znacznych rozmiarach luka podatkowa świadczyła o niewystarczającej efektywności polskiego systemu

W latach 2009–2016 utrzymywała się w znacznych rozmiarach luka w VAT

¹³ Podstawowym źródłem danych makroekonomicznych, wykorzystywanych do szacowania luki VAT, są rachunki narodowe opracowywane przez Główny Urząd Statystyczny według metodologii zgodnej z Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej (ESA). Szacunki luki VAT sporządzone przez Ministerstwo Finansów prezentowane są do 2011 r. według ESA 95, a od 2012 r., w związku ze zmianą metodologii rachunków narodowych, według ESA 2010. Dane w oparciu o metodykę ESA95, nie są w pełni porównywalne z szacunkami dla kolejnych lat sporządzonymi w oparciu o metodykę ESA2010. (*Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004-2017*, str. 9, Ministerstwo Finansów, 2018 r.). Rachunki narodowe są częścią rozbudowanego systemu informacji o gospodarce, rejestrującego dane o przepływach i zasobach występujących na różnych szczeblach gospodarowania. (red. Mariusz Plich, *Rachunki narodowe Wybrane problemy i przekłady zastosowań*, str. 3, Uniwersytet Łódzki, Główny Urząd Statystyczny, 2008 r.).

¹⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States:
– 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131 Warszawa, sierpień 2016;
– 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131 Warszawa, wrzesień 2017;
– 2018 Final Report TAXUD/2015/CC/131 Warszawa, wrzesień 2018.

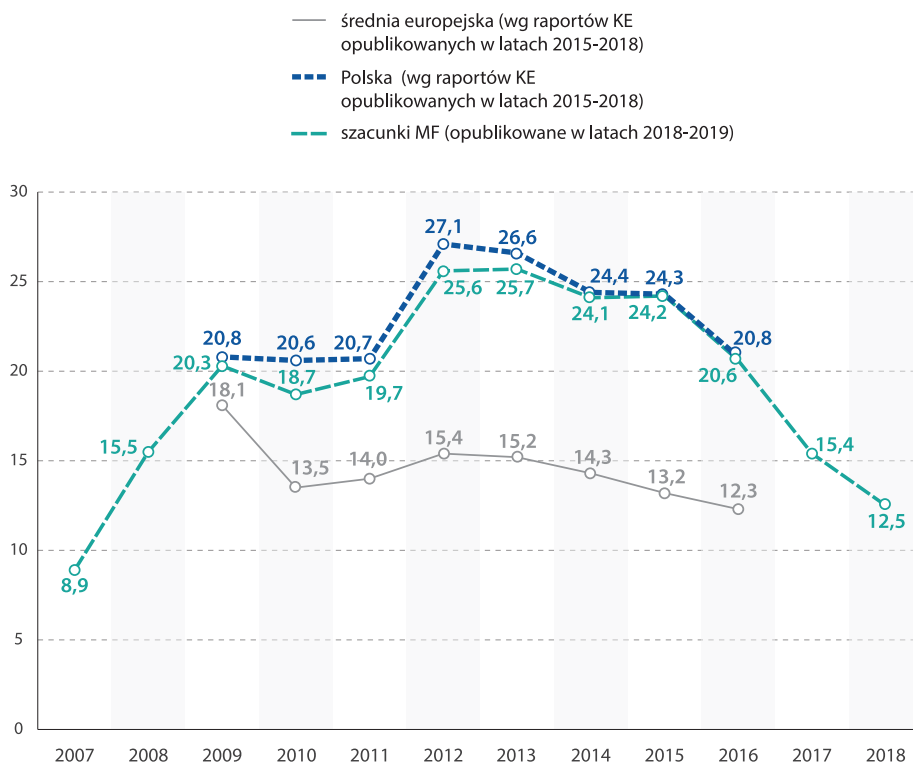
¹⁵ *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2018–2021*, Warszawa, kwiecień 2018 r. oraz *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2019–2022*, Warszawa, kwiecień 2019 r.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

podatkowego i potrzebie wprowadzenia nowych rozwiązań mających na celu ograniczenie zjawisk negatywnie wpływających na gromadzenie dochodów z podatku VAT.

Infografika nr 2

Luka VAT według raportów sporządzonych na zlecenie Komisji Europejskiej oraz szacunki Ministerstwa Finansów (dane w %)



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

Poziom luka w VAT był w latach 2010–2015 znacznie wyższy niż średnio w UE

Rozmiar luki w podatku od towarów i usług utrzymywał się w latach 2010–2015 na poziomie wyraźnie wyższym niż średnia wielkość tego zjawiska w krajach Unii Europejskiej. Zgodnie z szacunkami opublikowanymi w latach 2016–2018 przez Komisję Europejską, luka VAT w Polsce w latach 2010–2015 wynosiła przeciętnie 24%, podczas gdy średnio w UE było to 14%. Należy jednak stwierdzić, że taki obraz sytuacji nie był znany na bieżąco. Pierwsze raporty sporządzone na zlecenie KE, tj. raport opublikowany we wrześniu 2009 r. dotyczący lat 2000–2006 oraz opublikowany w lipcu 2013 r. dotyczący lat 2000–2011, prezentowały dane, według których luka VAT w Polsce kształtowała się na poziomie niższym niż średnio w UE. Chociaż już w maju 2013 r. na znacznie wyższy poziom luki wskazywała PwC w raporcie *Straty Skarbu Państwa w VAT*. Dość optymistyczny obraz dla Polski na tle innych krajów europejskich, wynikający z dwóch pierwszych raportów o luce VAT sporządzonych na zlecenie KE, zmienił się w trzecim raporcie opublikowanym we wrześniu 2014 r. Istotnie podwyższone zostały dla Polski szacunki za lata 2009–2011 oraz opublikowane zostały dane za 2012 r., w którym odnotowano gwałtowny wzrost poziomu luki.

Infografika nr 3

Zmiany systemowe przyjęte w latach 2010–2015 służące przeciwdziałaniu oszustwom w VAT oraz poprawie efektywności kontroli podatkowych



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

Luka podatkowa VAT występuje we wszystkich państwach UE, jej część stanowią utracone dochody wynikające z działania podmiotów w szarej strefie, czy oszustw karuzelowych oraz innych oszustw popełnianych z udziałem „znikającego podatnika”. Procedury te powodują ubytki w dochodach będące wynikiem obniżania lub niewykazywania zobowiązań, a także wyłudzenia nienależnych zwrotów VAT. Znane jest także zjawisko przenoszenia się negatywnych zjawisk, działań zorganizowanych grup przestępczych do krajów o słabszym systemie podatkowym. Kontrola nie stwierdziła świadomych zaniechań mających na celu opóźnienie lub wstrzymanie poprawy dyscypliny podatkowej. Można natomiast stwierdzić, że większość wprowadzonych w latach 2010–2015 rozwiązań legislacyjnych uszczelniających system VAT polegała na zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia oraz instytucji odpowiedzialności solidarnej nabywcy w reakcji na zidentyfikowane istotne nieprawidłowości w niektórych obszarach działalności gospodarczej, chociaż wyniki kontroli skarbowych oraz podatkowych wskazywały na zmienność obszarów, w których są dokonywane oszustwa, krótki czas generowania nieprawidłowości, ukrywanie korzyści osiąganych z oszustw oraz trudności w wykryciu faktycznych organizatorów. W tym okresie opracowana została koncepcja elektronicznej kontroli ksiąg podatkowych za pomocą jednolitego pliku kontrolnego na żądanie organów podatkowych, który wprowadziła uchwalona w 2015 r. noweliza-

Minister Finansów do 2015 r. aby ograniczyć ubytki w dochodach VAT korzystał głównie z mechanizmu odwrotnego obciążenia lub odpowiedzialności solidarnej

cja Ordynacji podatkowej¹⁶. Pod koniec tego okresu podjęte zostały także szeroko zakrojone prace nad katalogiem propozycji koniecznych zmian legislacyjnych i organizacyjnych mających uszczelnić pobór podatku VAT oraz zwiększyć efektywność administracji podatkowej. Podjęcie wymienionych działań należy ocenić pozytywnie, jednak zastosowane rozwiązania legislacyjne i organizacyjne oraz tempo ich wdrożenia okazały się niewystarczające dla skutecznego przeciwdziałania zjawisku pogarszania się dyscypliny podatkowej (przestrzegania przez podatników obowiązujących regulacji) oraz zwalczania oszustw podatkowych w VAT. W rezultacie, w latach 2010–2011, w których poprawiła się sytuacja gospodarcza, nie udało się istotnie ograniczyć luki podatkowej w VAT narosłej w okresie ujawnienia się światowego kryzysu finansowego (2008–2009), ani przeciwdziałać jej istotnemu wzrostowi w latach 2012–2013. Dochody z podatku VAT w 2011 r., w ujęciu memoriałowym¹⁷, wyraźnie wzrosły w porównaniu do roku poprzedniego, jednak był on głównie rezultatem podwyższenia stawek podatkowych. Natomiast w latach 2012–2013 dochody, dwa lata z rzędu, stanowiły jedynie 95% wielkości osiągniętej w 2011 r. Nie udało się także istotnie poprawić skuteczności realizacji dochodów z podatku VAT w latach 2014–2015. Poziom luki podatkowej w VAT, w ujęciu procentowym, nieco się obniżył, ale nadal utrzymywał na wysokim poziomie.

NIK systematycznie wskazywała na niewystarczającą skuteczność działań Ministra Finansów oraz podległych mu służb

Najwyższa Izba Kontroli, po kontrolach przeprowadzonych w latach 2009–2016, kilkakrotnie oceniła jako niewystarczającą skuteczność działania aparatu skarbowego w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym w VAT. Po kontroli przeprowadzonej w II półroczu 2015 r. skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów w zakresie przeciwdziałania wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne została oceniona negatywnie.

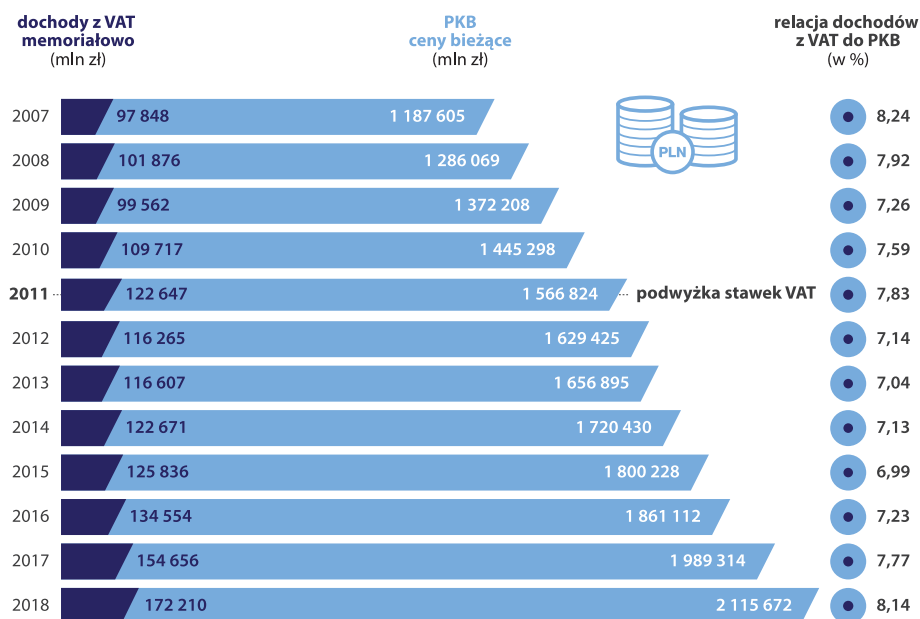
¹⁶ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).

¹⁷ Dochody z VAT w ujęciu memoriałowym (ESA) pokazującym wykonanie dochodów od lutego do stycznia następnego roku, które lepiej odzwierciedla tempo zmian makroekonomicznych.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Infografika nr 4

Relacja dochodów z VAT do PKB (w ujęciu ESA)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Wyniki wcześniej przeprowadzonych kontroli, jak i dostępne obecnie szacunki różnych ośrodków analitycznych¹⁸ dotyczące kształtowania się w latach 2007–2017 wskaźników ściągłości podatku VAT oraz dane GUS o sytuacji makroekonomicznej potwierdzają, że w okresie po ujawnieniu się światowego kryzysu finansowego, w latach 2010–2015, narósł w Polsce problem ze ściągłością VAT, skutecznym przeciwdziałaniem uszczupleniom dochodów z tego tytułu. Do zjawiska tego mogły w pewnym stopniu przyczynić się podjęte w latach 2007–2008 inicjatywy zmierzające do ułatwienia przedsiębiorcom prowadzenia działalności gospodarczej, zniesienia barier i odbiurokratyzowania tej sfery, w szczególności upowszechnienie kwartalnych rozliczeń podatku VAT, jak również zniesienie sankcji w podatku VAT.

NIK nie neguje zasadności wprowadzenia w 2008 r., regulacji w zakresie podatku VAT nakierowanych na liberalizację i uproszczenie przepisów, doprecyzowanie ich brzmienia i zniesienie ograniczeń formalnoprawnych wynikających z dotychczasowych uregulowań. Stanowiły one w znacznej mierze kontynuację postulatów zawartych w projektach ustaw skierowanych jeszcze do Sejmu RP V kadencji (2005–2007) i wpisywały się w szerszy kontekst przeprowadzonych w tym okresie zmian w przepisach regulujących prowadzenie działalności gospodarczej. NIK dostrzega, że inicjatywy te podejmowane były w warunkach słabnącej koniunktury w związku z nasilającym się światowym kryzysem finansowym, a ich celem była aktywizacja krajowych podmiotów gospodarczych. Jednak w pakiecie zmian przepisów podatkowych znalazło się także zniesienie sankcji w podatku VAT oraz umożliwienie szerokiego stosowania rozliczeń kwartalnych. Znie-

W latach 2010–2015 narósł problem ze ściągłością VAT

NIK nie neguje zasadności wprowadzenia zaproponowanych w latach 2006–2008 zmian w ustawie o podatku VAT mających na celu aktywizację przedsiębiorców, jednak część z nich niekorzystnie wpłynęła na poziom dyscypliny podatkowej

¹⁸ CASE na zlecenie Komisji Europejskiej, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz Departament Polityki Makroekonomicznej i Departament Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów.

sienie sankcji mogło wpłynąć na osłabienie dyscypliny podatkowej. Z kolei rozszerzenie możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych było wykorzystywane przez zorganizowane grupy przestępcze do oszustw w podatku VAT, w szczególności popełnianych z udziałem „znikającego podatnika”, z uwagi na wydłużony czas reakcji organów skarbowych na nieprawidłowości.

Minister Finansów w latach 2007–2009 poprawnie sprawował nadzór nad poborem VAT, jednak wystąpiło szereg nieprawidłowości

Biorąc pod uwagę także wyniki kontroli przeprowadzonej w II półroczu 2009 r. *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*, w ocenie NIK w latach 2007–2009 działania Ministra Finansów mające na celu zapobieganie, wykrywanie i zwalczanie oszustw podatkowych oraz nadzór nad wymianą informacji o transakcjach wewnątrzspółnotowych były niewystarczające. Urzędy skarbowe nie przeciwdziałały wystarczająco skutecznie oszustwom podatkowym w VAT. Nierzetelnie były analizowane informacje dostępne w VIES, służące wykrywaniu nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług oraz z opóźnieniem wykreślane były z rejestru podatników VAT UE podmioty, które spełniły przesłanki do ich wykreślenia określone w ustawie o podatku VAT. Minister Finansów nie zapewnił w 2009 r. sprawnego funkcjonowania systemu informatycznego wspomagającego urzędy skarbowe w analizie poprawności rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych, co zwiększyło ryzyko niewykrycia przypadków uchylania się od opodatkowania.

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia było procesem długotrwałym

Minister Finansów sceptycznie i bardzo ostrożnie podchodził do wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia, stosowanego przez inne państwa członkowskie UE do walki z oszustwami w VAT. W latach 2009–2015 konsekwentnie realizował zasadę, że podstawowym narzędziem do walki z oszustwami są działania kontrolne, a działania legislacyjne powinny być stosowane dopiero wówczas, gdy te pierwsze okażą się niewystarczająco skuteczne. Nie podważając zasadności sięgania w pierwszej kolejności po narzędzia kontrolne oraz potrzebę pozyskania wiarygodnych danych uzasadniających potrzebę wprowadzenia środków zaradczych, NIK wskazuje, że proces podejmowania decyzji o wdrożeniu środka zaradczego na gruncie legislacyjnym był zbyt długi, co potencjalnie umożliwiałoby podmiotom nierzetelnym zwiększenie korzyści finansowych osiąganych z oszukańczych procedurów. Dotyczy to w szczególności obrotu elektronicznego, czy sprzedaży usług budowlanych, które to obszary były rozpoznane jako szczególnie wrażliwe już w 2006 r., a objęcie tych branż odwrotnym obciążeniem nastąpiło w 2015 r. (elektronika) i 2017 r. (usługi budowlane). Z kolei w 2009 r. w Ministerstwie Finansów, w reakcji na sygnały o wyłudzeniach podatku VAT w obrocie złomem, opracowany został projekt regulacji wprowadzający ten mechanizm do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Rozwiązanie to jednak zostało wdrożone dopiero w 2011 r. na skutek długotrwałego procedowania projektu po skierowaniu go do Komitetu Rady Ministrów. W toku kontroli nie stwierdzono jednak, aby Minister Finansów podejmował inicjatywy zmierzające do szybszego zakończenia prac nad projektem.

W latach 2010–2013 zabrakło długookresowej wizji uszczelnienia systemu VAT (opartej na rozwiązaniach, które nie ograniczałyby się w dużym stopniu do branż najbardziej objętych oszukańczymi procederami) oraz poprawy skuteczności działania aparatu skarbowego. Wyraźnym krokiem w budowaniu strategii poprawy stopnia przestrzegania przepisów podatkowych i poprawy efektywności administracji podatkowej było, zdaniem NIK, przyjęcie przez Ministra Finansów w 2014 r. planu działań na lata 2014–2017¹⁹ oraz rozpoczęcie prac zespołów opiniotwórczych i konsultacyjnych. Jednak, w świetle opinii różnych gremiów eksperckich wyrażonych w 2015 r., zbyt optymistyczne okazało się podejście Ministra Finansów do poprawy ściągłości dochodów z VAT zaprezentowane w programie działań na lata 2014–2017. Zakres rekomendowanych przez zespoły eksperckie, jak i NIK, rozwiązań wskazywał na potrzebę podjęcia znacznie szerszych zmian pozwalających na ograniczenie strat wynikających z nadużyć w podatku od towarów i usług. W tym kontekście, biorąc pod uwagę skalę oszustw w VAT, stosowane w latach 2010–2015 środki ich ograniczenia były niewystarczające.

Po kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*²⁰, przeprowadzonej w II półroczu 2013 r., Najwyższa Izba Kontroli wskazała, że Minister Finansów w latach 2012–2013 prawidłowo zaktywizował podległe organy do kontroli obrotu towarami wrażliwymi oraz wymierzenia należnych podatków. Wyniki kontroli organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej ujawniły znaczne rozmiary uszczuplenia dochodów państwa w podatku VAT. Rozmiary ujawnionych nieprawidłowości oraz niska skuteczność obowiązujących rozwiązań mających przeciwdziałać oszustwom podatkowym, skłoniły Ministra Finansów do przygotowania zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej. Jednocześnie NIK skierowała do Ministra Finansów między innymi wnioski o szybsze wprowadzanie rozwiązań ułatwiających zwalczanie oszustw w VAT, które sprawdziły się w innych krajach, w tym rozważenie przyspieszenia prac nad wprowadzeniem w Polsce modelu hurtowni danych VAT opartych na Jednolitym Pliku Audytowym.

W *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku* jak i w *Analizie za rok 2014*²¹ NIK, biorąc pod uwagę wyniki kontroli, w tym wielkość realizowanych dochodów podatkowych i skuteczność ich poboru, przedstawiła wnioski systemowe o reformę systemu podatkowego w celu jego uproszczenia i uodpornienia na oszustwa podatkowe.

W latach 2010–2013 zabrakło długookresowej wizji uszczelnienia systemu VAT, tylko nieco lepiej było w latach 2014–2015

NIK po kontrolach przeprowadzonych w latach 2013–2015 kilkakrotnie wskazywała na potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań mających na celu skuteczne ograniczenie oszustw w VAT

¹⁹ Plan działań, przyjęty przez Kierownictwo Ministerstwa Finansów w kwietniu 2014 r., mających w latach 2014–2017 zwiększyć stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawić efektywność administracji podatkowej. Zawierał on propozycje zmian legislacyjnych oraz pozalegisacyjnych, będących odpowiedzią na rekomendacje Rady Ecofin, z grudnia 2013 r., dotyczące między innymi poprawy ściągłości podatków oraz zwiększenia efektywności administracji podatkowej.

²⁰ Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*.

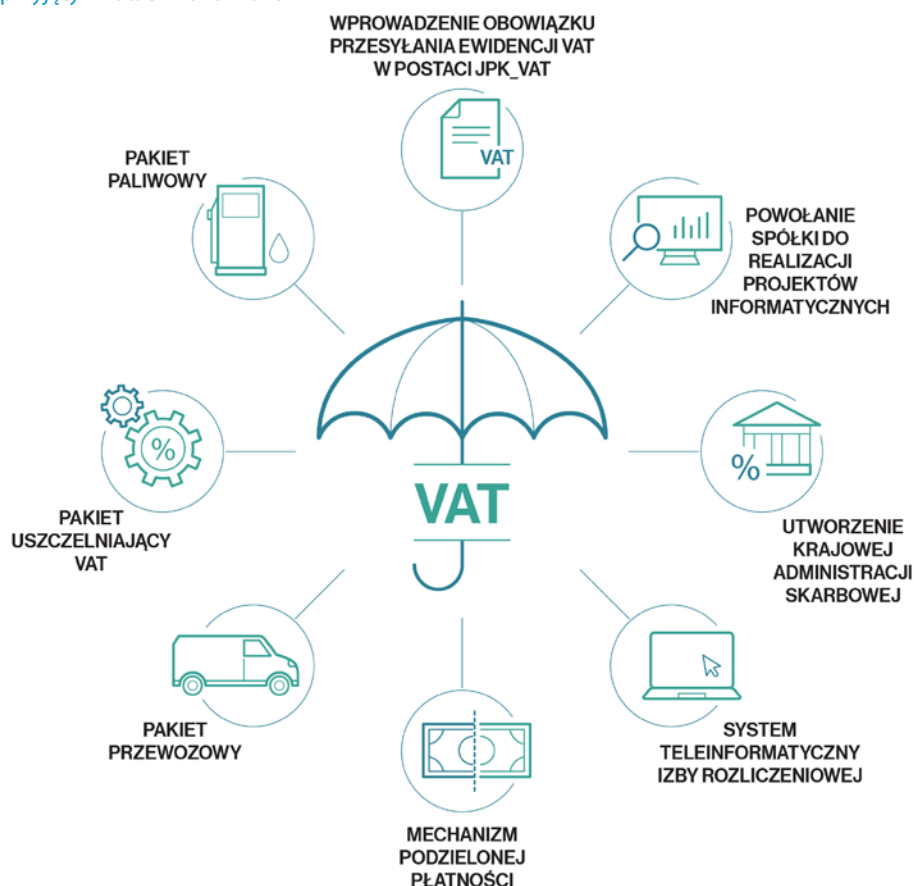
²¹ *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku* (str. 22), NIK, Warszawa czerwiec 2014 r., *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku* (str. 25), NIK, Warszawa czerwiec 2015 r.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Po kolejnej kontroli obejmującej swoim zakresem pobór podatku VAT²², przeprowadzonej w II półroczu 2015 r., NIK negatywnie oceniła skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów w przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne w 2014 r. i I półroczu 2015 r. NIK stwierdziła, że dotychczasowe regulacje prawne oraz działania okazały się niewystarczające i nie pozwalały na skuteczne zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Minister Finansów powinien przeprowadzić gruntowną analizę rozwiązań proponowanych przez gremia eksperckie oraz specjalistów resortu finansów, mechanizmów stosowanych w innych krajach i podjąć niezwłoczne decyzje, które z rozwiązań mogą być wprowadzone w celu skutecznego przeciwdziałania oszustwom w VAT. NIK stwierdziła, że tylko kompleksowe rozwiązania pozwolą na istotną poprawę w ograniczeniu strat wynikających z nadużyć w podatku od towarów i usług. W ocenie NIK potrzebne były nowe środki usprawniające pobór i egzekucję podatków, zmiany w organizacji służb do zwalczania najpoważniejszych oszustw podatkowych, jak i zmiany na płaszczyźnie regulacji karnych w kierunku zapewnienia realnej możliwości karania sprawców oszustw podatkowych.

Infografika nr 5

Pakiet zmian systemowych służących przeciwdziałaniu oszustwom w VAT przyjęty w latach 2016–2018



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

²² Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.*

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, że Minister Finansów w latach 2016–2018 zintensyfikował działania uszczelniające podatek VAT. Wprowadzono szereg rozwiązań, które przyczyniły się do wzrostu dochodów budżetu państwa z tytułu podatku VAT, przede wszystkim pakiet paliwowy, w efekcie którego znacząco wzrosła legalna sprzedaż paliw, obowiązek comiesięcznego raportowania przez podatników danych z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, ograniczenie możliwości korzystania z kwartalnych rozliczeń podatku VAT, zaostrzenie przepisów dotyczących rejestracji i wykreślenia z rejestrów podatników VAT czynnych. W tym okresie Minister Finansów opracował także propozycje kolejnych rozwiązań mogących przyczynić się do dalszego zwiększenia dyscypliny podatkowej. NIK pozytywnie ocenia wzrost skuteczności poboru podatku VAT w tym okresie.

Minister Finansów w badanym okresie systematycznie podejmował działania nadzorcze mające na celu prawidłowy pobór VAT oraz ukierunkowywał podległe jednostki na identyfikowanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z tego tytułu. Nie wyeliminowało to jednak:

- opóźnień w podejmowaniu działań mających na celu wykreślenie przez naczelników urzędów skarbowych z rejestru podatników VAT podmiotów nierzetelnych; na nieprawidłowości w tym zakresie NIK zwracała uwagę po kontroli przeprowadzonej w 2009 r., 2015 r. jak i w 2017 r.²³;
- opóźnień w monitorowaniu wywiązywania się podatników z obowiązku składania deklaracji podatkowych; na nieprawidłowości w tym zakresie NIK zwracała uwagę po kontroli przeprowadzonej w 2009 r., jak i w 2017 r.²⁴;
- przypadków podejmowania działań kontrolnych kilka miesięcy po ustaleniu przesłanek uzasadniających ich przeprowadzenie; przypadki późnej reakcji organów kontroli skarbowej lub organów podatkowych na zidentyfikowane istotne zagrożenia NIK wskazywała po kontroli przeprowadzonej w 2015 r., 2016 r. oraz 2017 r.²⁵;
- przypadków opóźnień w kierowaniu przez inspektorów kontroli skarbowej wniosków wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego lub we wszczynaniu postępowań przygotowawczych; na nieprawidłowości w tym zakresie NIK zwracała uwagę po kontroli przeprowadzonej w 2015 r. oraz w 2016 r.²⁶

W latach 2016–2018 Minister Finansów skutecznie wdrażał zmiany uszczelniające system poboru VAT

Minister Finansów podejmował systematycznie działania nadzorcze, nie wyeliminowało to jednak opóźnień w działaniach jednostek podległych

²³ Tj. po kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT* przeprowadzonej za okres od 1 stycznia 2008 r. do 30 czerwca 2009 r., *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* przeprowadzonej za okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. oraz *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT* przeprowadzonej za okres od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r.

²⁴ Tj. po kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT* oraz *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*.

²⁵ Tj. po kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce* przeprowadzonej za okres od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. oraz *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*.

²⁶ Tj. po kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne oraz Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce*.

Do jednostek podległych przekazywane były wytyczne i zalecenia ukierunkowane na realizację podstawowego celu, jakim było zapewnienie dochodów budżetu państwa, w szczególności poprzez przeciwdziałanie istotnym dla gromadzenia dochodów zagrożeniom występującym w zidentyfikowanych obszarach ryzyka. NIK dostrzega, że po wejściu w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. nowelizacji ustawy o VAT Minister Finansów wzmocnił nadzór nad działaniami komórek rejestracji w urzędach skarbowych. Do jednostek podległych kierowane były szczegółowe wytyczne do organizacji prac w zakresie rejestracji. Monitorowana była także liczba podmiotów, których rejestracji nie dokonano, liczba podmiotów wykreślonych z rejestru VAT oraz liczba podmiotów przywróconych do rejestru VAT.

W latach 2012–2014 nie został w pełni osiągnięty założony przez Ministra Finansów cel, jakim było zapewnienie dochodów dla budżetu państwa

Rzetelnie prowadzony był monitoring zadań i celów wyznaczonych podległym służbom. Jednostki podległe w większości zrealizowały zadania i cele wyznaczone przez Ministra Finansów, a od marca 2017 r. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Nie został jednak w pełni w latach 2012–2014 osiągnięty podstawowy cel jakim było zapewnienie dochodów dla budżetu państwa. Było to spowodowane między innymi osłabieniem dyscypliny podatkowej. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzyły po kontrolach wysokie kwoty podatku. Zaległości w podatku VAT wzrosły z 12 352,8 mln zł na koniec 2011 r. do 27 769,4 mln zł na koniec 2014 r. Wzrost ten był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, wystawionych na znaczące kwoty, wykorzystywanych do obniżenia zobowiązań podatkowych lub wyłudzenia zwrotów VAT.

Stopniowo wzmacniany był proces analizy ryzyka

Pozytywnie należy ocenić stopniowe wprowadzanie rozwiązań organizacyjnych oraz narzędzi mających wspomóc urzędy skarbowe oraz urzędy kontroli skarbowej w analizie ryzyka wystąpienia nieprawidłowości oraz przyspieszenia reakcji służb na występujące zagrożenia. Początkowo jednak wiedza służb skarbowych opierała się przede wszystkim na analizie danych dostępnych lokalnie, przedkładanych przez podatników w deklaracjach, w tym informacjach o transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz danych wymienianych przez państwa członkowskie UE w ramach systemu VIES. W 2010 r. uruchomiona została krajowa *Hurtownia danych podatkowych SPR*, która zapewniła dostęp do danych zawartych w bazach lokalnych systemu POLTAX wszystkich urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług. W tym samym roku zaczęła funkcjonować ogólnokrajowa baza podmiotów o podwyższonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości (Baza Podmiotów Szczególnych), zasilana danymi przez urzędy skarbowe. Uruchomienie wymienionych narzędzi należy ocenić poprawnie, jednak ważną zmianą jakościową było dopiero wprowadzenie w latach 2017–2018 narzędzi umożliwiających wykorzystanie na poziomie centralnym jak i lokalnym danych przekazywanych przez podatników w plikach JPK_VAT oraz uzyskiwanych w ramach systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (STIR). Wykorzystanie tych narzędzi wymaga dalszego rozwoju w celu przyspieszenia reakcji na występujące zagrożenia.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Na brak nowoczesnych narzędzi informatycznych, stanowiący barierę w osiąganiu przez administrację podatkową lepszych wyników, NIK wskazywała po kontroli przeprowadzonej w 2009 r. Wyniki kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT* wykazały także, że Minister Finansów nie zapewnił w 2009 r. sprawnego funkcjonowania systemu informatycznego wspomagającego urzędy skarbowe w analizie poprawności rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych, odpowiedzialnego za integrację danych między systemem Poltax i VIES. Natomiast niespełna dekadę (od 2002 r.) prowadzone były prace przygotowawcze, budowa oraz wdrożenie ogólnokrajowej bazy podatników (Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników). Centralny rejestr wraz z centralną rejestracją podatników (aplikacja SeRCE) funkcjonuje od 1 września 2011 r. Brak tych narzędzi (przed wrześniem 2011 r.) utrudniał urzędowi skarbowemu wykonywanie zadań w zakresie rejestracji i identyfikacji podatników.

Jako istotne dla realizacji zadań, NIK uznaje wdrożenie w latach 2014–2015 w miejsce prowadzonego w ramach administracji podatkowej w sposób rozproszony procesu analizy ryzyka, obciążającego głównie urzędy skarbowe, nowego systemu zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Uzupełniony został on o dokonywanie czynności analitycznych na poziomie centralnym w oparciu o dane pochodzące z całej administracji podatkowej oraz dane statystyczne odnoszące się do populacji podatników, w tym podmiotów gospodarczych. Do izb i urzędów skarbowych kierowane były, w latach 2014–2016, roczne Krajowe Plany Działań wskazujące hierarchię zagrożeń o zasięgu ogólnokrajowym i wynikające stąd priorytety krajowe. Ich sporządzenie było poprzedzone przeprowadzeniem kompleksowego badania wyników dotychczasowych działań administracji podatkowej, mających ustalić grupy podmiotów i obszary ich aktywności gospodarczej, w przypadku których stwierdzono największą w skali kraju częstotliwość naruszeń obowiązków podatkowych. Nowe rozwiązania były efektem prac powstałego na polecenie Ministra Finansów w 2014 r. Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej. Przy zmniejszającej się liczbie okresów rozliczeniowych objętych przez urzędy skarbowe kontrolami podatkowymi, udział okresów rozliczeniowych VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrósł z 60,1% średnio w latach 2011–2013 do 68,0% średnio w latach 2014–2016. Kwota stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości wzrosła ponad trzykrotnie, tj. średnio z 1448,2 mln zł rocznie do 5302,6 mln zł. Zdaniem NIK świadczy to o poprawie skuteczności typowania podmiotów do kontroli, po wdrożeniu nowego systemu zarządzania ryzykiem, ale także o występujących znacznych rozmiarach nieprawidłowości w rozliczeniach VAT.

Jako istotne dla realizacji zadań, NIK uznaje także powoływanie centrów kompetencyjnych. W strukturach urzędów kontroli skarbowej w latach 2014–2015 utworzone zostały centra kompetencyjne. Realizowały one, zalecone przez Ministerstwo Finansów, działania o charakterze centralnym w takich obszarach tematycznych jak: paliwa, elektronika, obrót wewnątrzspółnotowy. Centra monitorowały obszary uznane za szczególnie narażone na negatywne oddziaływanie szarej strefy oraz innych zjawisk negatywnie

Barierą w osiągnięciu przez jednostki podległe lepszych wyników był brak nowoczesnych narzędzi informatycznych

Rozbudowano system zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej

Powstały kolejne centra kompetencyjne w strukturach urzędów kontroli skarbowej

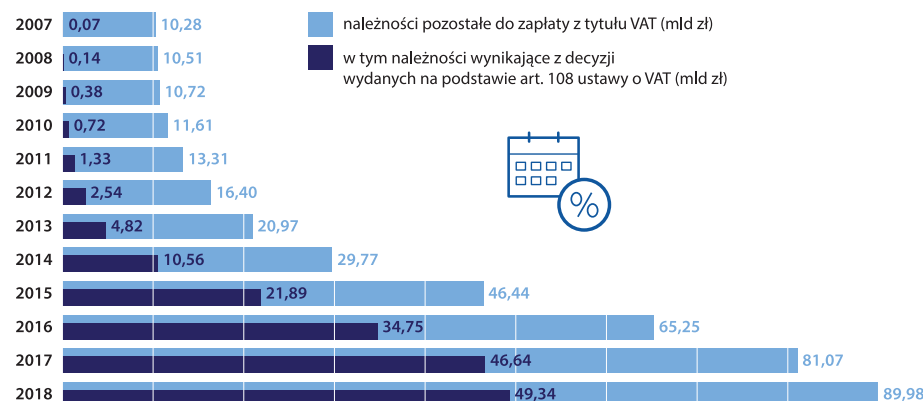
SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

oddziałujących na dochody budżetu podatkowe. Stanowiły one wsparcie dla organów kontroli skarbowej w typowaniu podmiotów do kontroli oraz koordynowaniu działań kontrolnych. W tym okresie uruchomiona została platforma informacyjna POLFISC. Narzędzie to służyło tworzeniu bazy podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych, wytypowanych przez centrum kompetencyjne w obszarze transakcji wewnątrz-wspólnotowych oraz przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej. Zautomatyzowany proces zamieszczania informacji o podmiotach, w stosunku do których poszczególne urzędy kontroli skarbowej planują wszczęcie postępowań kontrolnych (zarówno ze swojej właściwości miejscowej, jak i poza nią) służyło szybszemu podejmowaniu działań kontrolnych. Funkcjonalność ta jest nadal wykorzystywana w urzędach celno-skarbowych. Podejmowane środki organizacyjne przyczyniły się do koncentracji działań kontroli skarbowej wobec podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz poprawy trafności typowania podmiotów do kontroli. Przy zmniejszającej się liczbie kontroli skarbowych rozliczeń VAT, udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrósł z 60,1% średnio w latach 2011–2013 do 71,3% średnio w latach 2014–2016. Kwota stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości wzrosła ponad pięciokrotnie, tj. odpowiednio z 2921,8 mln zł średniorocznie do 15 317,9 mln zł. Rozmiary ujawnianych naruszeń obowiązków podatkowych świadczą o występowaniu groźnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk.

Oszustwa podatkowe wykrywane były w dużym stopniu z opóźnieniem, kiedy oszuści zniknęli

System przeciwdziałania nieprawidłowościom oparty do 2015 r. w dużym stopniu na działaniach kontrolnych był mało skuteczny. Oszustwa wykrywane były przeważnie z opóźnieniem, kiedy oszuści zniknęli, czasem pozostały osoby podstawione działające jako „słupy”. Występowały trudności z ustaleniem sprawców oszustw jak i odzyskaniem uszczuplonych kwot podatku VAT. Wyraźny wzrost skuteczności realizacji dochodów osiągnięty został dopiero w latach 2016–2018 po wprowadzeniu szerokiego zestawu zmian systemowych, w tym części instrumentów proponowanych w 2015 r. przez powołane przez Ministra Finansów gremia eksperckie.

Infografika nr 6
Należności pozostałe do zapłaty z tytułu VAT (stan na koniec roku)



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

Należności pozostałe do zapłaty w podatku od towarów i usług według stanu na dzień 30 września 2018 r. wyniosły 87 662,5 mln zł. W kwocie tej 54,6% (47 885,0 mln zł) stanowiły należności wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (przepis który nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku, także w przypadku wystawienia faktury fikcyjnej) po kontrolach skarbowych, podatkowych oraz celno-skarbowych. Od końca 2009 r. należności wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wzrosły o 47 500,9 mln zł (prawie 125 razy). Wpłaty na poczet tych należności w okresie od stycznia 2010 do września 2018 r. wyniosły 838,4 mln zł, tj. niecałe 2%. Należności od podmiotów działających w sposób fikcyjny pozostawały w przeważającej części nieściągalne. Należności pozostałe do zapłaty w podatku od towarów i usług z *wyłączeniem należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych*, na koniec września 2018 r. wyniosły 39 777,5 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2009 r. były wyższe o 29 445,1 mln zł, tj. o 285,0%. Należności rosły wyraźnie szybciej niż dochody z podatku VAT.

Kontrola skarbowa oraz celno-skarbowa koncentrowała się na wykrywaniu podmiotów działających w ramach zorganizowanych grup dokonujących oszustw karuzelowych i wyłudzających nienależne zwroty VAT. Najwyższe tempo wzrostu kwoty nieprawidłowości wykrytych w wyniku kontroli wystąpiło w latach 2012–2015 (kwota nieprawidłowości wykrytych w 2012 r., w porównaniu do roku poprzedniego, była wyższa o 88,7%, w 2013 r. o 66,3%, w 2014 r. o 99,6% oraz w 2015 r. o 84,1%), a w ujęciu kwotowym największe wzrosty wystąpiły w latach 2013–2016 (kwota nieprawidłowości w kontrolach zakończonych w 2013 r. była o 1819,6 mln zł wyższa niż w roku poprzednim, w 2014 r. o 4545,7 mln zł, w 2015 r. o 7662,4 mln zł oraz w 2016 r. o 3296,5 mln zł).

W kontrolach skarbowych oraz celno-skarbowych zakończonych w latach 2013–2017 największe kwoty nieprawidłowości ustalono w branży paliwowej oraz elektronicznej. W branży paliwowej stanowiły one odpowiednio 21% i 26% kwoty ustaleń ogółem kontroli zakończonych w latach 2013–2014, a w latach 2015–2017 odpowiednio 39%, 40% i 46% ustaleń kontroli VAT zakończonych w tych latach. Kwoty nieprawidłowości ustalonych w branży elektronicznej stanowiły odpowiednio 15% i 18% kwoty ustaleń ogółem kontroli zakończonych w latach 2013–2014, a w latach 2015–2017 odpowiednio 34%, 31% i 22% ustaleń kontroli VAT zakończonych w tych latach.

Zwiększenie zaangażowania organów kontroli skarbowej w zwalczanie karuzeli podatkowych wpłynęło na wydłużenie czasu trwania kontroli. Postępowania kontrolne miały w dużej mierze charakter następczy, a decyzje pokontrolne w znacznej części dotyczyły podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Wydłużenie czasu trwania kontroli wpłynęło między innymi na to, że kontrole skarbowe rozliczeń VAT zakończone przykładowo w 2014 dotyczyły w 64% rozlicze-

Należności pozostałe do zapłaty z podatku VAT rosły wyraźnie szybciej niż dochody z tego tytułu

Rosło zaangażowanie organów kontroli skarbowej w zwalczanie karuzeli podatkowych

nia okresów z lat 2010–2012, a w 22% okresów sprzed 2010 r., natomiast kontrole rozliczeń VAT zakończone w 2018 r. dotyczyły w 66% rozliczenia okresów sprzed 2015 r., a w 19% rozliczeń 2015 r.

Ściągalność należności wynikających z ustaleń kontroli skarbowej i celno-skarbowej była niska. Był to także rezultatem wykrywania w latach 2010–2016 rozbudowanych karuzeli podatkowych i wymierzania kwot podatku na każde jej ogniwo (głównie „słupy”, „znikających podatników”). Udział kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w kwotach ogółem wynikających z decyzji wymiarowych i korekt deklaracji złożonych przez podatników po kontrolach VAT wzrósł z 40,1% w 2010 r. do 71,7% w 2015 r. oraz obniżył się do 62,7% w 2016 r. i 41,3% w 2018 r.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej rekomendował jednostkom organizacyjnym KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych, w zakresie wydawania decyzji na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, rozważenie prowadzenia postępowania przygotowawczego bez prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej w sytuacji, gdy nie zachodzi możliwość wyegzekwowania należności publiczno-prawnej, a prowadzenie postępowania podatkowego, windykacyjnego oraz egzekucyjnego w stosunku do podmiotów tzw. „słupów” nie przynosi żadnego wymiernego efektu z wyjątkiem statystyki oraz zaangażowania organów KAS w działania nieefektywne i kosztowne z punktu widzenia budżetu państwa.

NIK podtrzymuje uwagę zgłoszoną po kontroli *Wykonania budżetu państwa w 2017 roku w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa*, że przepisy Ordynacji podatkowej *de lege lata* nie mogą stanowić podstawy do odstąpienia od wydawania decyzji określających wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania. Taka sytuacja wymaga zdaniem NIK, rozważenia przez Ministra Finansów zmiany przepisów Ordynacji podatkowej.

Administracja polska czynnie wykorzystywała instrumenty współpracy państw UE do zwalczania oszustw podatkowych

NIK pozytywnie ocenia fakt, że administracja polska czynnie wykorzystywała instrumenty mające na celu zwalczanie oszustw zawarte w rozporządzeniu Rady (UE) Nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (oraz poprzedzającym je rozporządzeniu z 2003 r.). W latach 2012–2015 w związku z poprawą skuteczności typowania podmiotów do kontroli oraz rosnącym zaangażowaniem w wykrywanie i zwalczanie oszustw karuzelowych, zwiększyła się z 4,0 tys. do 8,9 tys. liczba wniosków wysyłanych do krajów UE o udzielenie informacji, mających pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT. W badanym okresie rozwijała się współpraca w ramach sieci *Eurofisc*, a administracja polska uczestniczyła w 80 kontrolach wielostronnych.

Minister Finansów doskonił system wyznaczania celów i zadań dla jednostek podległych

System wyznaczania celów i zadań dla jednostek podległych oraz wskaźników służących pomiarowi ich realizacji podlegał zmianom. Nowe rozwiązania służyły głównie ustalaniu mierników zapewniających skuteczniejszy pomiar planowanych celów i zadań. Zmiany były potrzebne, gdyż w latach 2009–2012 system oceny realizacji przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych zadań w zakresie polityki finansowej

państwa opierał się na porównywaniu osiągniętych przez poszczególne jednostki wyników do średniej obliczanej z wyników wszystkich podległych jednostek, a w latach 2007–2008 na porównywaniu osiągniętych wartości mierników do wyników z roku poprzedniego, zamiast na wyznaczaniu oczekiwanych przez Ministerstwo Finansów do osiągnięcia poziomów mierników. Zmiany miały na celu również uspołnienie metodologii ze stosowaną przy pomiarze celów i zadań wskazywanych w *Planach działalności* Ministra Finansów. Natomiast stosowany w latach 2007–2008 system oceny realizacji zadań przez urzędy kontroli skarbowej nie był bezpośrednio ukierunkowany na osiągnięcie celów i zadań określanych corocznie przez Ministerstwo Finansów. W okresie tym polegał on na pomiarze zaangażowania poszczególnych jednostek w realizację zadań kontroli skarbowej.

Dyrektorzy kontrolowanych²⁷ izb administracji karbowej, wcześniej izb skarbowych prowadzili w latach 2007–2018 (I–III kw.) systematycznie działania nadzorcze mające na celu prawidłowy pobór oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku od towarów i usług. Informowali Ministerstwo Finansów o zidentyfikowanych zagrożeniach dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz przedstawiali propozycje rozwiązań, których wprowadzenie mogłoby przyczynić się do uszczelnienia systemu VAT i zmniejszenia ryzyka wystąpienia nadużycia prawa. Działania podległych izbom jednostek organizacyjnych zostały ukierunkowane, zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na przeciwdziałanie istotnym dla gromadzenia dochodów zagrożeniom występującym w zidentyfikowanych obszarach ryzyka. W ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi systematycznie przeprowadzane były kontrole wewnętrzne oraz weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych.

W badanym okresie kontrolowane Izby (wraz z jednostkami podległymi) zrealizowały na oczekiwanym poziomie większość ustalonych przez Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej mierników dotyczących gromadzenia wpływów podatkowych. Podstawowego celu, jakim było zapewnienie dochodów do budżetu państwa, nie osiągnęła jednak: w 2008 r., 2012 r. i 2014 r. Izba Skarbowa w Gdańsku, w 2007 r. oraz w latach 2014–2016 Izba Skarbowa w Katowicach, a w 2007 r. oraz w latach 2012–2014 Izba Skarbowa w Warszawie. Stan zaległości w podatku VAT w tych województwach wzrósł z 8560,9 mln zł na koniec 2012 r. do 39 590,9 mln zł na koniec 2016 r. oraz 50 273,7 mln zł na koniec 2017 r. Wzrost ten był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, wystawionych na znaczące kwoty i powodujących istotny ubytek dochodów podatkowych. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały wysokie kwoty podatków w decyzjach pokontrolnych, należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.

Dyrektorzy kontrolowanych czterech izb podejmowali systematycznie działania nadzorcze mające na celu prawidłowy pobór VAT oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w tym podatku

Wyznaczone izbom podstawowe cele nie zostały w pełni osiągnięte

²⁷ Kontrola została przeprowadzona w IAS w Gdańsku, Katowicach, Poznaniu oraz Warszawie.

Wyraźna poprawa skuteczności gromadzenia dochodów VAT nastąpiła w latach 2016–2018

Po okresie nasilenia się niekorzystnych zjawisk dla gromadzenia dochodów z VAT, poprawa w zakresie realizacji dochodów nastąpiła w latach 2016–2018. Dochody z VAT zrealizowane w kontrolowanych Izbach wzrosły z 81 235,8 mln zł w 2015 r. do 116 770,5 mln zł w 2018 r., tj. o 43,7%. Osiągnięty wzrost dochodów był efektem dobrej koniunktury w gospodarce, jak i poprawy ściągalności tego podatku. W latach 2015–2018 wprowadzony został szeroki pakiet zmian legislacyjnych i organizacyjnych mających na celu ograniczenie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z VAT. W nadzorowanych przez izby urzędach skarbowych i celno-skarbowych wdrażane były nowe rozwiązania. Najważniejszymi były narzędzia umożliwiające wykorzystanie danych ze składanych przez podatników plików JPK_VAT do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W okresie 2017–2018 wzrósł poziom wykorzystania plików JPK_VAT w czynnościach analitycznych i sprawdzających, a także kontrolach podatkowych.

4. WNIOSKI

Wyniki kontroli, w tym kontroli przeprowadzonej przez NIK w urzędach skarbowych w II półroczu 2017 r., wskazują na potrzebę: Minister Finansów

- 1) kontynuowania prac w zakresie przygotowania oraz wykorzystania nowoczesnych narzędzi informatycznych do analizy obszarów ryzyka i podejmowania działań systemowych lub typowania podmiotów do kontroli w celu usprawnienia oraz przyspieszenia reakcji służb podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na rozpoznane zagrożenia;
- 2) dalszego efektywnego sprawowania nadzoru nad realizacją zadań urzędów skarbowych w zakresie rejestracji podatników, w tym na rzecz przeciwdziałania nieuzasadnionym opóźnieniom w wykreślaniu z rejestrów VAT podmiotów nierzetelnych;
- 3) wzmocnienia nadzoru nad realizacją zadań jednostek podległych w zakresie sprawnego wszczynania i prowadzenia spraw karnych skarbowych;
- 4) monitorowania skuteczności wprowadzanych rozwiązań mających uszczelnić system podatku VAT i poprawić skuteczność jego poboru oraz szybkie wdrażanie kolejnych rozwiązań mających na celu ograniczenie negatywnych zjawisk w zakresie systemu VAT, jeżeli dotychczas wprowadzone będą nieadekwatne do aktualnych zagrożeń.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. Rozpoznawanie zagrożeń dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz przygotowywane i wdrażane zmiany systemowe mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie tego podatku

5.1.1. Działania Ministra Finansów w latach 2007–2009

Podstawowym zagrożeniem dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług, identyfikowanym w latach 2007–2009, jak i w kolejnych okresach objętych kontrolą, były zorganizowane oszustwa z udziałem „znikającego podatnika”, w tym oszustwa karuzelowe, mające na celu uniknięcie uiszczenia podatku VAT lub wyłudzenie zwrotu tego podatku. W związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej i uchwaleniem nowej ustawy o podatku od towarów i usług, urzędy kontroli skarbowej prowadziły kontrole prawidłowości rozliczania podatku VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych. W 2005 r. kontrole objęły między innymi podmioty działające w zorganizowanej sieci prowadzącej na szeroką skalę pozorny, fakturowy obrót paliwami. W zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej na 2007 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wskazał podległym jednostkom, jako zadanie priorytetowe, zwalczanie przestępstw karuzelowych w podatku od towarów i usług, zarówno w obrocie krajowym, jak i wewnątrzspółnotowym. Ustalenia w zakresie podatku VAT w 2007 r. (808,2 mln zł) były wyższe niż w 2006 r. o 35%.

W Ministerstwie Finansów nie były sporządzane szacunki ubytku w dochodach budżetu państwa na skutek oszustw i nadużyć w podatku VAT. Do 2013 r. nie podejmowano także prób oszacowania luki podatkowej w VAT, której składową są oszustwa²⁸. W 2009 r. opublikowany został pierwszy raport poświęcony temu zjawisku w państwach Unii Europejskiej, opracowany na zlecenie Komisji Europejskiej przez firmę Recon LLP²⁹. Oszustwa w podatku od towarów i usług są jedną ze składowych luk. W raporcie przedstawiono szacunki dla 2006 r. Luka VAT dla Polski została oszacowana na poziomie 7% VTTL i była niższa niż średnia dla 25 państw członkowskich UE (12%). Kolejny raport poświęcony luce VAT ukazał się w 2013 r. W tym czasie Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów po raz pierwszy podjął się z własnej inicjatywy oszacowania luki dla lat 2009–2011.

Regulacje wprowadzające w 2008 r. ułatwienia dla przedsiębiorców

Wypracowane i wdrożone w latach 2007–2008 regulacje w zakresie podatku VAT nakierowane były przede wszystkim na liberalizację i uproszczenie przepisów, doprecyzowanie brzmienia określonych regulacji prawnych i zniesienie ograniczeń formalnoprawnych wynikających z dotychczasowych uregulowań. Inicjatywy te, stanowiące w znacznej mierze kontynuację postulatów zawartych w projektach ustaw skierowanych jeszcze do Sejmu RP V kadencji (2005–2007), miały na celu ułatwienie przedsiębiorcom prowadze-

²⁸ Według raportu Komisji Europejskiej z 21 grudnia 2016 r. SWD(2016) 457 final (s. 15), poziom luki z tytułu oszustw karuzelowych w Polsce w całkowitej luce VAT wynosił poniżej 20%. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2016/EN/SWD-2016-457-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

²⁹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf

nie działalności gospodarczej i wpisywały się w szerszy kontekst przeprowadzonych w tym okresie zmian legislacyjnych w przepisach regulujących prowadzenie działalności gospodarczej. W szczególności na mocy ustawy o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, uchwalonej na podstawie rządowego projektu w dniu 10 lipca 2008 r.³⁰, wprowadzono zmiany uzasadnione tworzeniem ułatwień w zakresie wykonywania działalności gospodarczej i mające na celu ochronę przedsiębiorców przed często krzywdzącymi i błędnymi decyzjami organów administracji państwowej. Realizacja tych celów miała zwiększyć zaufanie przedsiębiorców do organów państwa oraz stanowić czynnik pobudzający wzrost gospodarczy. Nowelizacja ta między innymi umożliwiła przedsiębiorcom zawieszanie przez nich działalności gospodarczej oraz wprowadziła domniemanie działalności przedsiębiorcy zgodnej z prawem.

Uproszczenie przepisów o podatku od towarów i usług, zniesienie lub zmniejszenie barier i ograniczeń formalnoprawnych wynikających z ówczasnie obowiązujących uregulowań, w tym również zmiana regulacji postrzeganych przez przedsiębiorców jako przeszkody, które w istotny sposób hamują lub utrudniają prowadzenie działalności gospodarczej, było także zasadniczym celem uchwalonej 7 listopada 2008 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług³¹. Ustawa między innymi zlikwidowała sankcję w podatku VAT, ustaliła, co do zasady, jeden podstawowy termin zwrotu podatku (60 dni), wprowadziła możliwość składania deklaracji kwartalnych również przez dużych podatników (z obowiązkiem wpłaty miesięcznych zaliczek), zastąpiła obligatoryjny mechanizm przenoszenia kwoty podatku naliczonego na następny okres rozliczeniowy – w sytuacji gdy w danym okresie podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych oraz czynności poza terytorium kraju – mechanizmem fakultatywnym (podatnicy ci uzyskali możliwość otrzymania zwrotu w terminie 180 dni, wcześniej podatnicy mogli jedynie przenieść podatek naliczony do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy), pozostawiła możliwość przyspieszonego zwrotu w terminie 25 dni, przy czym doprecyzowała warunki zwrotu w tym terminie.

Postulaty przedsiębiorców zgłoszone w ramach konsultacji społecznych były dalej idące, jednak nie wszystkie znalazły się w projekcie ustawy. Z uwagi na spodziewane skutki budżetowe bądź na ryzyko powstania nadużyć nie uwzględniono między innymi propozycji wprowadzenia pełnego odliczenia podatku naliczonego od nabycia samochodów osobowych (i podobnych) używanych w działalności podatnika, jak również od nabycia paliwa do ich napędu, a także odliczenia podatku w dowolnie wybranym przez podatnika długim okresie rozliczeniowym, w bieżącej deklaracji, ewentualnie na przykład w ciągu jednego roku, a nie jak zakładał projekt w trzech okresach rozliczeniowych (w praktyce powodowałoby to brak możliwości kontroli poprawności dokonanych odliczeń podatku), likwidacji zakazu odliczeń podatku w przypadku importu usług z tzw. rajów podatkowych.

³⁰ Dz. U. Nr 141, poz. 888 (druk sejmowy nr 241).

³¹ Dz. U. Nr 209, poz. 1320 (druk sejmowy nr 819).

Zniesienie sankcji administracyjnej

Do 30 listopada 2008 r. ustawa o podatku od towarów i usług dawała naczelnikowi urzędu skarbowego lub organowi kontroli skarbowej, w przypadku zaniżenia podatku należnego lub zawyżenia kwoty zwrotu przez podatnika, prawo do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego (tzw. **sankcja**) w wysokości 30% kwoty zaniżenia lub zawyżenia (art. 109 ust. 4–5).

Rządowa inicjatywa ustawodawcza w zakresie likwidacji dodatkowego zobowiązania w podatku VAT podjęta została jeszcze w 2006 r.³² Projekt nowelizacji ustawy o VAT, zawierający szereg zmian, mających na celu uproszczenie i doprecyzowanie przepisów oraz likwidację barier został opracowany w ramach rządowego projektu *Podatki i Rozwój*, jako realizacja *Działań na rzecz racjonalności i przejrzystości finansów publicznych*. W ocenie skutków regulacji oszacowano ubytek dochodów budżetu państwa w związku z likwidacją sankcji na poziomie 10 mln zł. Nie wskazano, że zmiana ta może spowodować skutki w postaci wzrostu nadużyć. Proces legislacyjny przedmiotowego projektu nie został zakończony z uwagi na skrócenie kadencji Sejmu RP.

Przepisy dotyczące sankcji administracyjnej częściowo, tj. w zakresie kumulacji odpowiedzialności administracyjnej i karnoskarbowej, zakwestionował Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z dnia 4 września 2007 r.³³ Trybunał orzekł, że *art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (...) w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako 'dodatkowe zobowiązanie podatkowe' i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*.

Rządowy projekt nowelizacji ustawy o podatku VAT, przewidujący zniesienie sankcji administracyjnej, został skierowany do Sejmu RP w dniu 16 lipca 2008 r. z uzasadnieniem, iż odstąpienie od stosowania tego rozwiązania wychodzi naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców. W ocenie skutków regulacji przewidziano jedynie, że w związku z likwidacją sankcji (tj. brakiem dochodów z nakładanych kar, które w 2007 r. wyniosły 36,1 mln zł) należy się liczyć z ubytkiem dochodów budżetu państwa. W uzasadnieniu do projektu nie wskazano, że zmiana ta może spowodować skutki w postaci wzrostu nadużyć, pomimo, że takie ryzyko istniało. Nowelizacja uchwalona w dniu 7 listopada 2008 r. weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.³⁴

W związku z wątpliwościami na tle stosowania dodatkowego zobowiązania w podatku VAT, w lipcu 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny skierował do Trybunału Sprawiedliwości UE wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym³⁵. TSUE rozstrzygnął sprawę orzeczeniem

³² Projekt ustawy o zmianie ustawy oraz niektórych innych ustaw – druk nr 734 skierowany do Sejmu RP w dniu 26 czerwca 2006 r.

³³ Sygn. akt P 43/06, Dz.U. Nr 168, poz.1187.

³⁴ Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.

³⁵ Postanowienie z dnia 31 lipca 2007 r. o skierowaniu pytania prejudycjalnego w sprawie I FSK 1062/06.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

z dnia 15 stycznia 2009 r.³⁶, stwierdzając między innymi, że wspólny system podatku VAT nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników podatku od wartości dodanej, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” przewidziane w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Sankcja w podatku VAT została przywrócona ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r.³⁷ i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

W wyjaśnieniach złożonych w dniu 13 lutego 2019 r. Minister Finansów w latach 2007–2013 Jan Vincet-Rostowski wskazał: *Twierdzenie, że zniesienie 30-proc. sankcji VAT w grudniu 2008 roku przyczyniło się do wzrostu skali wyłudzeń podatku VAT nie jest uprawnione (...). Szanse, by sankcja 30-proc. z art. 109 dosięgła organizatorów przestępstw karuzelowych praktycznie nie istniały, i wciąż nie istnieją, pomimo jej przywrócenia (...). Organy stosowały zaś na szeroką skalę sankcyjne zobowiązanie z art. 108 ustawy o VAT wobec słupów uczestniczących w tym procederze. Uczestnicy czynności wystawiania tzw. ‘pustych faktur’ nie byli objęci sankcją z art. 109 ust. 4–8. Wobec nich sankcją było wystawienie decyzji w trybie art. 108 ustawy o VAT nakładającego obowiązek zapłaty kwoty wykazanej w fakturze pomimo niewykonania przez nich rzeczywistej czynności opodatkowanej. (...) Przed 2008 rokiem 30% (a wcześniej większa) sankcja była raczej stosowana wobec normalnie działających przedsiębiorców, płatników VAT. Były Minister Finansów wskazał ponadto na to, że (a) pomimo zniesienia sankcji w 2008 roku, dochody z VAT wzrosły o 24% (24,3 mld zł) w latach 2009–11 i osiągnęły poziom 7,8% PKB, poziomu który nie został osiągnięty do dnia dzisiejszego, pomimo przywrócenia sankcji 30-proc. przez obecny rząd w 2017 r.; (b) Wziąwszy pod uwagę wysokość ustawowych odsetek za zwłokę w latach 2008–13, mało prawdopodobne jest, że jej usunięcie (...) mogło w istocie wpłynąć na znaczące zmniejszenie dyscypliny podatkowej części przedsiębiorców.*

Minister Finansów w latach 2013–2015 Mateusz Szczurek w wyjaśnieniach złożonych w dniu 31 stycznia 2019 r. wskazał: *Nie jest uprawnionym twierdzenie, iż zniesienie 30-proc. sankcji VAT w grudniu 2008 roku przyczyniło się do wzrostu skali wyłudzeń podatku VAT. Sankcja VAT nie miała praktycznie szans (i nadal nie ma) sięgnąć organizatorów przestępstw karuzelowych, a tych którzy z reguły nieświadomie uczestniczyli w tym procederze (słupy) czekało sankcyjne zobowiązanie z art. 108 ustawy o VAT (stosowane przez organy skarbowe na dużą skalę). Sankcja z art. 109 ust. 4–8 nie była stosowana wobec uczestników procedury wystawiania ‘pustych faktur’. W ich przypadku sankcję stanowiło wystawienie decyzji w trybie art. 108 ustawy o VAT, w więc obowiązek zapłaty kwoty wykazanej w fakturze, bez wiązania tego obowiązku z wykonaniem rzeczywistej czynności opodatkowanej. Sankcja z art. 108 była stosowana przez organy na dużą skalę.*

Przed 2008 rokiem 30% (a wcześniej większa) sankcja była raczej stosowana wobec normalnie działających przedsiębiorców, ale już nie wobec osób

Wyjaśnienia
Ministra Finansów
w latach 2007–2013
w sprawie sankcji
administracyjnej

Wyjaśnienia Ministra
Finansów w latach
2013–2015 w sprawie
sankcji administracyjnej

³⁶ Sygn. C-502/07.

³⁷ Dz.U. poz. 2024.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

fizycznych – płatników VAT. Zważywszy na wysokość ustawowych odsetek za zwłokę, trudno nawet twierdzić, że w początkowym okresie jej usunięcie (przy pełnym poparciu wszystkich sił politycznych w Sejmie) rzeczywiście wpływać mogło na istotne zmniejszenie tzw. dyscypliny podatkowej niektórych przedsiębiorców.

W czasie, gdy obejmowałem urząd, karne odsetki, wraz z niższymi stopami NBP także zmniejszyły się istotnie. Dlatego, bez zlecenia dodatkowych analiz, w listopadzie 2013 roku (tydzień po objęciu stanowiska) poleciłem podjęcie prac legislacyjnych nad wprowadzeniem zróżnicowanej stawki odsetek za zwłokę – zwiększonej do 200% m.in. w następujących przypadkach:

- Zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli lub postępowania podatkowego;
- Korekty deklaracji złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli lub w wyniku czynności sprawdzających;
- Ujawnienia przez organ podatkowy niezłożenia deklaracji i braku zapłaty podatku, mimo ciążącego obowiązku.

Ostatecznie wprowadzona, zwiększona do 150% stawka odsetek za zwłokę, zawarta w art. 56b Ordynacji podatkowej stanowi odpowiednik sankcji VAT usuniętej w 2008 r. Poprzez równoległe ustanowienie obniżonych odsetek za zwłokę stosowanych w niektórych przypadkach, przepis ten jest lepszą zachętą do dobrowolnego regulowania zaległości przez podatników, co stanowi najtańszą i najefektywniejszą formę utrzymywania dyscypliny podatkowej.

Zniesienie sankcji mogło przyczynić się do osłabienia dyscypliny podatkowej

Zniesienie sankcji, w połączeniu z innymi zmianami mającymi na celu ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej, mogło przyczynić się do rozluźnienia dyscypliny podatkowej. Rozmiary ujawnionych w okresie objętym kontrolą przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej naruszeń obowiązków podatkowych świadczyły o występowaniu groźnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk. Procedury te polegały na obniżaniu lub niewykazywaniu zobowiązań, a także wyłudzeniu nienależnych zwrotów VAT. W tym okresie relacja zwrotów systemowych podatku VAT do wpływów z tego podatku wykazywała, co do zasady, tendencję wzrostową: 2009 – 35,4%, 2010 – 34,6%, 2011 – 36,2%, 2012 – 38,4%, 2013 – 40,9%, 2014 – 40,7%, 2015 – 41,5%.

Rozszerzenie możliwości kwartalnego rozliczania podatku VAT

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług, która zniosła sankcję w podatku VAT, umożliwiła również, od dnia 1 stycznia 2009 r., stosowanie **kwartalnych rozliczeń** tego podatku podmiotom innym niż mali podatnicy³⁸, w rozumieniu ustawy o VAT.

Przepisy umożliwiające stosowanie rozliczeń kwartalnych wszystkim podatnikom zawarte były także, podobnie jak zniesienie sankcji, w projekcie skierowanym do Sejmu RP V kadencji w 2006 r. Rozwiązanie to, wbrew założeniom, było wykorzystywane przez zorganizowane grupy przestępcze

³⁸ Zmieniony art. 99 ustawy o VAT (art. 1 pkt 52 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r.).

do oszustw w podatku VAT, w szczególności oszustw karuzelowych popełnianych z wykorzystaniem schematu „znikającego podatnika”. Konsekwencją upowszechnienia kwartalnego rozliczania podatku VAT było wydłużenie czasu, po jakim organy skarbowe mogły reagować na występujące nieprawidłowości i podejmować działania mające na celu ograniczenie procederu, jak i wykreślanie nierzetelnych podatników z rejestru podatników VAT-UE.

Możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT została ograniczona w 2013 r. w odniesieniu do podatników dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych wymienionych w dodanym do ustawy o VAT załączniku nr 13 /przy sprzedaży powyżej ustalonej kwoty/, tj. towarów objętych odpowiedzialnością solidarną, a od 1 stycznia 2017 r. zniesiona w odniesieniu do podatników innych niż mali podatnicy oraz podatników rejestrowanych jako podatnicy VAT czynni w okresie pierwszych dwunastu miesięcy prowadzenia działalności.

Do 2015 r. najszerzej wykorzystywanym na gruncie legislacyjnym narzędziem do walki z oszustwami w podatku VAT był mechanizm odwrotnego obciążenia. Minister Finansów nazbyt ostrożnie korzystał z tego narzędzia, zdecydowany priorytet przyznając działaniom kontrolnym podległym służb. Gdy działania te okazywały się niewystarczające, a sygnały z branż o zaburzonej uczciwej konkurencji wskazywały na rosnącą skalę nieprawidłowości, Minister Finansów podejmował decyzję o zastosowaniu tego środka. W rezultacie jego wdrożenie następowało zazwyczaj po upływie kilku lat, co potencjalnie dawało zorganizowanym grupom czas na korzystanie z oszukańczych procederów. Nie podważając zasadności sięgania w pierwszej kolejności po narzędzia kontrolne oraz potrzebę pozyskania wiarygodnych danych uzasadniających potrzebę wprowadzenia środków zaradczych, w ocenie NIK proces podejmowania decyzji był zbyt długi.

W 2009 r. przygotowana została regulacja wprowadzająca do ustawy o VAT **mechanizm odwrotnego obciążenia**, polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT z dostawcy na nabywcę. W obrocie towarami objętymi odwróconym VAT nabywca deklaruje oraz odlicza podatek VAT (podatek naliczony jest jednocześnie podatkiem należnym). Wpłata podatku VAT do budżetu następuje, co do zasady, w momencie sprzedaży skierowanej do podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. do konsumentów ostatecznych. Mechanizm odwrotnego obciążenia był stosowanym w Unii Europejskiej instrumentem do zwalczania oszustw w podatku VAT, dopuszczonym dyrektywą 2006/112/WE³⁹ bądź na podstawie art. 395, po uzyskaniu derogacji, bądź na podstawie art. 199

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia

³⁹ Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006 s. 1, ze zm.

lub 199a wobec zamkniętego katalogu transakcji⁴⁰. Większość państw UE wprowadziła ten mechanizm, przy czym katalog towarów/usług objętych odwrotnym obciążeniem w poszczególnych państwach nie był jednakowy. W 2009 r. mechanizm odwrotnego obciążenia w obrocie złomem funkcjonował w systemie podatku od wartości dodanej dziewięciu państw członkowskich UE: Hiszpanii (2004), Rumunii (2005), Portugalii (2006), Austrii (2007), Bułgarii (2007), Holandii (2007), Włoch (2007), Francji (2008), Litwy (2008), Węgier (2008).

Analizy dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia prowadzono w Ministerstwie Finansów już pod koniec 2006 r., a asumptem do ich podjęcia były doświadczenia Wielkiej Brytanii dotyczące derogacji w zakresie opodatkowania towarów, których obrót jest trudny do skontrolowania. Z informacji urzędów kontroli skarbowej, przekazanych przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów do Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów wynikało, że do obszarów działalności gospodarczej najbardziej narażonych na uszczuplenia w podatku VAT należą: obrót złomem metali, obrót paliwami płynnymi, usługi budowlane i usługi niematerialne. W ówczesnym stanie prawnym państwa członkowskie mogły wprowadzić odwrotne obciążenie w obrocie złomem, jak również w odniesieniu do usług budowlanych bez konieczności występowania o derogację. Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów zwrócił się do Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów o przedłożenie precyzyjnych informacji i danych określających zakres występowania ewentualnych nadużyć, ze wskazaniem czy nadużycia podatkowe dotyczą dostaw towarów pomiędzy podatnikami podatku VAT czy też dotyczą dostaw towarów dokonywanych przez podmioty niebędące podatnikami tego podatku, a także wskazanie jaki rodzaj złomu jest przedmiotem nadużyć. W odniesieniu do obrotu złomem Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów przekazał informacje o ujawnionych zorganizowanych działaniach, których celem było wyłudzenie podatku VAT, oraz wyniki kontroli, zgodnie z którymi w okresie 2004–I półrocze 2006 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 237 postępowań kontrolnych w podmiotach zajmujących się skupem i sprzedażą złomu metali nieżelaznych. W wyniku kontroli wydano decyzje w podatku VAT na łączną kwotę 33,1 mln zł. Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów wskazał, że podobny do stwierdzonego w obrocie złomem mechanizm przestępczego działania występował również w obrocie pali-

⁴⁰ Art. 199 Dyrektywy 2006/112/WE zezwala na przeniesienie zobowiązania do zapłaty VAT na odbiorcę następujących transakcji: a) dostawy prac budowlanych, b) zapewnienia personelu zatrudnionego do prac budowlanych, c) dostawy nieruchomości d) dostawy zużytych materiałów, e) dostawy towarów stanowiących zabezpieczenie, f) dostawy towarów następującej po cesji zastrzeżenia własności, g) dostawy nieruchomości zbywanych w procedurze przymusowej licytacji. Dodany dyrektywą 2010/23/UE z 16 marca 2010 r. i zmieniony dyrektywą 2013/43/UE z 22 lipca 2013 r. art. 199a dopuścił wprowadzenie odwróconego obciążenia (do dnia 31 grudnia 2018 r. i na okres co najmniej dwóch lat) w odniesieniu do: a) przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych (i innych jednostek), b) dostawy telefonów komórkowych, c) dostawy układów scalonych, d) dostawy gazu i energii elektrycznej oraz certyfikatów dot. tych towarów, e) świadczenie usług telekomunikacyjnych, f) dostawy konsoli do gier, tabletów i laptopów, g) dostawy zbóż i roślin przemysłowych, h) dostawy metali surowych lub półwyrobów metalowych (w tym metali szlachetnych). Okres stosowania art. 199a został przedłużony do 30 czerwca 2022 r. dyrektywą 2018/1695 z 6 listopada 2018 r.

wami płynnymi, z tym że w odróżnieniu od przestępstw o charakterze zorganizowanym popełnianych w sferze handlu złomem, przestępstwa paliwowe nie koncentrują się w pierwszej kolejności na wyłudzeniu podatku VAT. Uszczuplenia w tym podatku są niejako efektem wtórnym działań przestępczych ukierunkowanych na uchylanie się od płacenia podatku akcyzowego (w latach 2003–2005 ustalenia kontroli skarbowej w podatku VAT wyniosły 721,5 mln zł). W odniesieniu do sprzedaży usług budowlanych kontrole skarbowe również ujawniły przestępstwa w podatku VAT skutkujące uszczupleniem wpływów do budżetu państwa, jednakże mechanizm funkcjonowania tego przestępstwa nie był rozbudowany w tak dużym stopniu, jak to miało miejsce w sektorach obrotu złomem czy też paliwami płynnymi. Najczęściej stwierdzanym w toku kontroli działaniem przestępczym było wystawianie tzw. pustych faktur przez rzekomych podwykonawców na rzecz generalnego wykonawcy robót budowlanych. Na ówczesnym etapie trudno było określić w sposób jednoznaczny skalę ww. procederu. W opinii Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów obszar usług budowlanych należało uznać za jeden z najbardziej wrażliwych na popełnianie przestępstw w podatku VAT.

W 2009 r. mimo sceptycznego i ostrożnego podejścia Ministra Finansów do mechanizmu odwrotnego obciążenia, stosowanego przez inne państwa członkowskie UE do walki z oszustwami w VAT, w reakcji na sygnały o wyłudzeniach podatku VAT w obrocie złomem, opracowany został projekt regulacji wprowadzający ten mechanizm do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług. Rozwiązanie to jednak zostało wdrożone dopiero w 2011 r. na skutek długotrwałego procedowania projektu po skierowaniu go do Komitetu Rady Ministrów. W toku kontroli nie stwierdzono jednak, aby Minister Finansów podejmował inicjatywy zmierzające do szybszego zakończenia prac nad projektem.

Do Ministra Finansów wpłynęły sygnały od przedstawicieli branży złomowej świadczące o występowaniu patologii skutkujących uszczupleniami w dochodach budżetu państwa i zakłócających konkurencję gospodarczą w tej branży. Było to między innymi pismo z 6 marca 2008 r. Izby Przemysłowo-Handlowej Gospodarki Złomem, organizacji samorządu gospodarczego zrzeszającej firmy branży złomowej z propozycją objęcia tej branży, jako narażonej na korupcję i rozwijającą się szarą strefę, mechanizmem odwróconego obciążenia, jak i pismo z 29 kwietnia 2009 r. Polskiego Stowarzyszenia Recyklingu Metali. Kontrole podmiotów dokonujących obrotu złomem wykazały dużą skalę nieprawidłowości (na 277 kontroli w 163 stwierdzono nieprawidłowości). Według sprawozdania za 2008 r., działania urzędów kontroli skarbowej wobec podmiotów z tej branży udaremniły wyłudzenie od Skarbu Państwa kwoty około 78 mln zł, przede wszystkim podatku VAT.

Sygnały o nieprawidłowościach i zaburzonej konkurencji w branży złomu, kierowane do Ministerstwa Finansów zintensyfikowały prace nad regulacją wprowadzającą odwrotne obciążenie w obrocie złomem. Propozycja wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia w transakcjach złomem została zawarta w *projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku*

*od towarów i usług, ustawy o transporcie drogowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 2 lipca 2009 r.⁴¹, który zawierał obszerny zakres zmian. Komitet Rady Ministrów na posiedzeniu w dniu 17 grudnia 2009 r. podjął decyzję o podzieleniu tego projektu na dwa odrębne projekty ustaw: projekt zawierający zmiany dotyczące zastosowania nowej klasyfikacji PKWiU 2008 w ustawie o podatku od towarów i usług (zalecając jednocześnie pilne procedowanie tej części zmian) oraz projekt zawierający pozostałe zmiany. Nowe propozycje w obrocie złomem znalazły się w „mniej pilnej” części projektu. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w piśmie z 17 września 2013 r. wskazał, że wydłużenie się prac nad projektem zawierającym nowe rozwiązania w obrocie złomem nie było związane z proponowanymi przez resort finansów regulacjami dotyczącymi obrotu złomem, których istota i treść nie były kwestionowane w trakcie uzgodnień zewnętrznych. *Przyjęcie i wejście w życie nowych regulacji w zakresie obrotu złomem z uwagi na fakt, iż stanowiły one (...) część planowanych zmian dotyczących różnych aspektów podatku od towarów i usług uzależnione było od zakończenia procedur uzgodnieniowych do tych pozostałych zmian (w szczególności w zakresie przejścia przez Główny Urząd Miar części obowiązków związanych z kasami rejestrującymi), a także wynikało z konieczności dokonania w ww. projekcie stosownych aktualizacji uwzględniających zmiany w prawie unijnym.**

W wyjaśnieniach złożonych w dniu 22 lutego 2019 r. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, że *istotnym argumentem za wprowadzeniem systemu odwrotnego obciążenia jest skala i rodzaj zaobserwowanych nadużyć, bowiem ze względów budżetowych w przypadku braku lub pewnej incydentalności występujących oszustw w danej branży, rozliczanie podatku VAT na zasadach ogólnych należy uznać za rozwiązanie najbardziej efektywne fiskalnie, zapewniające systematyczne wpłaty podatku VAT na każdym szczeblu obrotu, w przeciwieństwie do systemu reverse charge, w którym wpłata podatku do budżetu, co do zasady, następuje w momencie sprzedaży skierowanej do podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. co do zasady do konsumentów ostatecznych.*

Ustawa wprowadzająca mechanizm odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu podatku VAT w obrocie złomem została uchwalona w dniu 18 marca 2011 r.⁴²

Wyniki kontroli NIK
przeprowadzonej
w II półroczu 2009 r.

Najwyższa Izba Kontroli, po przeprowadzeniu kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT⁴³*, oceniła pozytywnie, pomimo stwierdzenia nieprawidłowości, sprawowanie przez urzędy skarbowe kontroli nad wywiązywaniem się z obowiązków podatkowych przez podmioty dokonujące transakcji wewnątrzspółnotowych i nadzór Ministra Finansów oraz skuteczność egzekwowania zaległości w VAT.

⁴¹ Projekt z dnia 2 lipca 2009 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym, skierowany do Komitetu Rady Ministrów ostatecznie jako projekt z 30 listopada 2009 r.

⁴² Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332), weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r.

⁴³ Informacja z kwietnia 2010 r. Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2008 r. do 30 czerwca 2009 r.

NIK oceniła jako niewystarczające działania Ministra Finansów mające na celu zapobieganie, wykrywanie i zwalczanie oszustw podatkowych w transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz nadzór nad wymianą informacji o handlu wewnątrzspółnotowym. Ustalenia kontroli wskazywały, że urzędy skarbowe nierzetelnie i z opóźnieniem analizowały informacje o wymianie wewnątrzspółnotowej dostępne w VIES, służące wykrywaniu nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług, a także nie aktualizowały na bieżąco rejestrów podatników uprawnionych do dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych. NIK zwróciła uwagę, że rzetelność rejestrów podmiotów dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych ma istotne znaczenie w wykrywaniu oszustw podatkowych, a zaprzestanie składania przez podatnika deklaracji VAT lub brak możliwości skontaktowania się z zarejestrowanym podatnikiem VAT mogą świadczyć o jego udziale w oszustwach typu „znikający podatnik” czy „karuzela podatkowa”. NIK zwróciła także uwagę, że w Ministerstwie Finansów nie zakończono prowadzonych od kilku lat prac nad utworzeniem centralnego rejestru podmiotów oraz wdrożeniem centralnej rejestracji podatników. Brak tych narzędzi utrudniał urzędom skarbowym wykonywanie zadań w zakresie rejestracji podatników. NIK wyraziła opinię, że bariery w osiągnięciu przez urzędy skarbowe lepszych wyników w pracy, w tym brak nowoczesnych narzędzi informatycznych, mogą spowodować, że wprowadzone przez Radę UE od 2010 r. usprawnienia wymiany informacji mogą nie przynieść oczekiwanych rezultatów (ustawą z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁴ dokonano implementacji przepisów dyrektyw unijnych, w tym skrócenie okresu, za który podatnicy mają obowiązek składać informacje podsumowujące, generalnie z kwartału do miesiąca; przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.).

5.1.2. Działania Ministra Finansów w latach 2010–2015

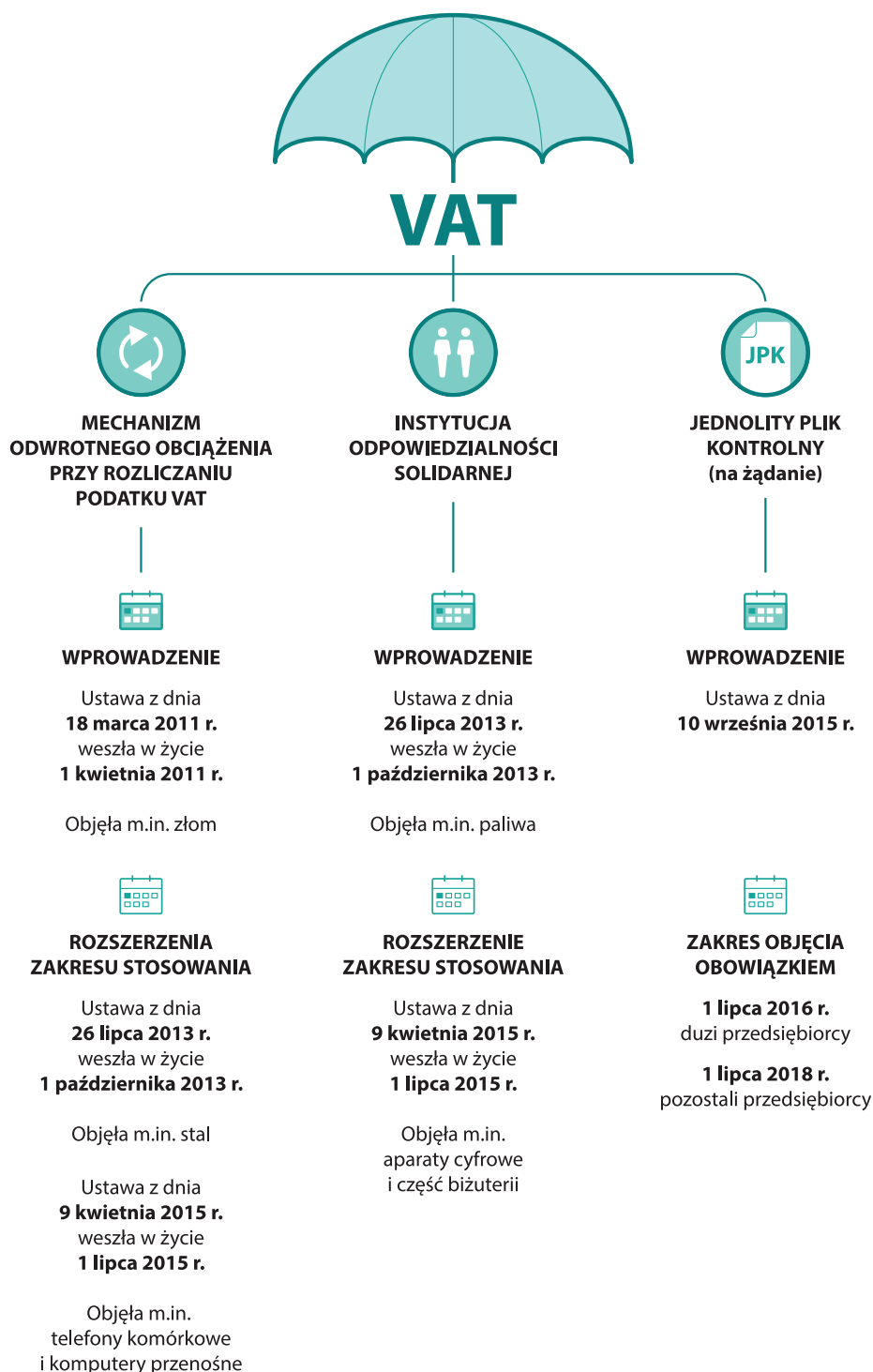
W ramach rozwiązań legislacyjnych, w reakcji na wzrost skali nadużyć w niektórych branżach Minister Finansów wykorzystywał w latach 2010–2015 r., przede wszystkim mechanizm odwróconego obciążenia oraz instytucję odpowiedzialności solidarnej. W tym okresie opracowana została koncepcja elektronicznej kontroli ksiąg podatkowych za pomocą jednolitego pliku kontrolnego na żądanie organów podatkowych, który wprowadziła uchwalona w 2015 r. nowelizacja Ordynacji podatkowej.

⁴⁴ Dz. U. Nr 195, poz. 1504.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 7

Zmiany systemowe przyjęte w latach 2010–2015 służące przeciwdziałaniu oszustwom w VAT oraz poprawie efektywności kontroli podatkowych



Źródło: Opracowanie własne

Pozytywnie należy ocenić podjęte pod koniec tego okresu, w latach 2014–2015, prace mające na celu wypracowanie kierunków zmian oraz wskazanie rozwiązań uszczelniających system podatku VAT. Określony został wówczas katalog zmian możliwych do wprowadzenia w krótkim i w dłuższym okresie, z których część została wdrożona w kolejnych latach.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Jednak NIK wskazuje, że do końca 2015 r. nie udało się wprowadzić pakietu rozwiązań, które istotnie mogłyby ograniczyć negatywne dla gromadzenia dochodów z podatku VAT zjawiska.

W dniu 18 marca 2011 r. uchwalona została ustawa wprowadzająca mechanizm odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu podatku VAT w obrocie złomem, a także prawami do emisji gazów cieplarnianych. Objęcie tym mechanizmem handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych nastąpiło w związku z sygnałami docierającymi do Polski przede wszystkim z poziomu unijnego. Administracje podatkowe niektórych państw członkowskich zgłaszały, że nadużycia tego rodzaju stanowią istotny problem. Dla podjęcia decyzji o skorzystaniu z istniejącej w przepisach wspólnotowych możliwości odwróconego obciążenia podatkiem VAT dla tego typu transakcji duże znaczenie miał fakt, iż kilkanaście państw członkowskich UE, w tym bezpośredni sąsiedzi Polski, wprowadziło już, a kolejne planowały wprowadzić przedmiotowe rozwiązanie do swoich ustawodawstw oraz wiążące się z tym ryzyko przenoszenia się oszustw z państw, które przedmiotowy środek wprowadziły, do państw niekorzystających z takiej możliwości, np. Polski. Mechanizm samonaliczania w transakcjach uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych wprowadziła w 2009 r. Hiszpania, w 2010 r. Austria, Belgia, Dania, Irlandia, Portugalia, Luksemburg, Finlandia i W. Brytania, w 2011 r. Francja, Niemcy, Węgry, Słowenia, Szwecja, Holandia, Grecja, Czechy, a w 2012 r. Słowacja.

Zakres stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia był rozszerzany w tym okresie trzykrotnie. Jeszcze w 2011 r.⁴⁵ Minister Finansów, z uwagi na brak ustawowej definicji złomu i powstające na tym tle wątpliwości interpretacyjne, doprecyzował katalog odpadów przetwarzalnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Do ustawy o VAT dodany został załącznik nr 11, obejmujący szerszy niż pierwotnie katalog odpadów. Oprócz złomu metali wyszczególnione zostały inne odpady, których odzysk i przetwarzanie, jak sygnalizowały organizacje przedstawicielskie przedsiębiorców działających w szeroko definiowanej branży złomu, stwarzały ryzyko wystąpienia nadużyć podatkowych (m.in. zużyte akumulatory elektryczne, odpady szklane, gumowe i z tworzyw sztucznych). Wprowadzony katalog był zbieżny z wprowadzonym od 1 stycznia 2011 r. w Niemczech.

Kierowane do Ministerstwa Finansów sygnały o nieprawidłowościach w obrocie stalą budowlaną, potwierdzone wynikami kontroli skarbowych uzasadniały podjęcie inicjatywy ustawodawczej w zakresie objęcia wyrobów stalowych mechanizmem odwrotnego obciążenia. W grudniu 2009 r. Polska Unia Dystrybutorów Stali poinformowała Ministra Finansów o rosnącej liczbie przypadków sprzedaży za gotówkę wyrobów stalowych produkowanych w Polsce po cenach poniżej cen producenta. Ustalenie skali i przyczyn powstania zjawiska zlecono pionowi kontroli skarbowej. W 2010 r. podjęto kontrolę koordynowaną przez Urząd Kontroli Skarbowej w Katowicach, w ramach której wszczęto 22 postępowania wobec 19 podatników. W efekcie działań kontroli skarbowej, we współpracy

Wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia między innymi na złom w 2011 r.

Rozszerzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia na wyroby ze stali w 2013 r.

⁴⁵ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. (Dz. U. Nr 134, poz. 780), weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

z Policją, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Prokuraturą, ustalone zostały schematy i kierunki działania podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń. Kontrola koordynowana wykazała nieprawidłowości na kwotę ponad 70 mln zł. W marcu 2012 r. odbyło się spotkanie przedstawicieli Urzędu Kontroli Skarbowej w Katowicach, koordynującego ogólnokrajowe kontrole podmiotów uczestniczących w obrocie stałą budowlaną, z przedstawicielami największych producentów stali w Polsce, zrzeszonych w ramach Hutniczej Izby Przemysłowo-Handlowej w Katowicach. Zaprezentowane przez przedstawicieli branży dane wskazywały na znaczący wzrost w latach 2010–2011 ilości wprowadzanych na polski rynek w sposób nielegalny wyrobów stalowych, których źródłem pochodzenia wskazywani byli producenci głównie z terenu Łotwy, a także Litwy, Niemiec i Czech. Przedstawione analizy, sporządzone na podstawie powszechnie dostępnych informacji, wykazały różnice między ilością towaru wywiezioną, zgodnie z deklaracjami producentów łotewskich, do Polski, a ilością zadeklarowaną jako nabyta przez polskich przedsiębiorców. W 2011 r. tylko 7% dostaw łotewskich znalazło potwierdzenie w zarejestrowanych nabywaniach podmiotów polskich. W 2012 r. prowadzone były dalsze działania kontrolne.

W dniu 10 kwietnia 2013 r. został skierowany do Komisji Europejskiej wniosek o derogację na podstawie art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE na zastosowanie odwrotnego obciążenia w odniesieniu do dostaw prętów stalowych.

Na mocy ustawy z dnia 26 lipca 2013 r.⁴⁶, z dniem 1 października 2013 r. szeroka grupa wyrobów ze stali, a ponadto określone wyroby z miedzi oraz dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektóre inne odpady zostały objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia towarów z kategorii elektroniki w 2015 r.

Po raz kolejny rozszerzono stosowanie mechanizmu z dniem 1 lipca 2015 r. Ustawą z 9 kwietnia 2015 r.⁴⁷ objęte nim zostały dostawy towarów z kategorii elektroniki (gdy wartość dostawy w ramach jednolitej gospodarczo transakcji przekraczała 20 tys. zł), w szczególności telefony komórkowe, komputery przenośne, konsole do gier, a ponadto towary z kategorii złota i kolejne wyroby ze stali oraz (regulacją dodaną na etapie prac parlamentarnych) nieobrobione plastycznie metale nieżelazne (aluminium, ołów, cynk, cyna, nikiel). Jednocześnie stosowanie odwrotnego obciążenia zostało ograniczone do transakcji zawieranych przez podatników VAT czynnych.

Obrót elektroniką, w szczególności telefonami komórkowymi, był obok złomu, metali nieżelaznych, paliw, usług budowlanych oraz usług niematerialnych, identyfikowany jako obszar działalności gospodarczej najbardziej narażony na uszczuplenia w podatku VAT, jak wynika z korespondencji Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów skierowanej do Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w grudniu 2006 r. W procesie opiniowania projektu dyrektywy Rady

⁴⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027), weszła w życie, co do zasady, z dniem 1 października 2013 r.

⁴⁷ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE (COM(2009)511) między innymi poprzez dodanie katalogu towarów, które mogłyby być czasowo objęte odwrotnym obciążeniem bez wymogu derogacji (późniejszy art. 199a), Departament Kontroli Skarbowej (pismo z 6 października 2009 r.) wskazał, że z grupy towarów spośród rozważanych do ujęcia w tym katalogu towarów i usług z punktu widzenia kontroli skarbowej i ujawnianych przez nią nieprawidłowości najbardziej uzasadnionym byłoby objęcie tym mechanizmem dostawy telefonów komórkowych oraz układów scalonych, jako obszarów najbardziej dotkniętych nadużyciami podatkowymi. Dodany do dyrektywy 2006/112/WE w 2010 r.⁴⁸ art. 199a nie objął telefonów komórkowych. Dokonała tego dyrektywa zmieniająca z lipca 2013 r.

W sierpniu 2010 r., na podstawie wyników kontroli koordynowanej podjętej w podmiotach biorących udział w obrocie telefonami komórkowymi, Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów skierował do Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów wnioski legislacyjne, mające w ocenie tego Departamentu istotne znaczenie dla efektywnego zwalczania oszustw w podatku VAT, w szczególności wprowadzenie odwrotnego obciążenia dla krajowych transakcji obrotu telefonami komórkowymi.

W marcu 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie skierował do Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów informację o nieprawidłowościach w handlu wyrobami elektronicznymi (między innymi telefonami komórkowymi, tabletami, jednostkami pamięci). Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów, w wyjaśnieniach przedstawionych w piśmie z dnia 25 października 2013 r. wskazał, że wówczas nie było możliwości wprowadzenia odwrotnego VAT na wyroby elektroniczne na gruncie przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE bez przeprowadzenia żmudnej procedury derogacyjnej; taką możliwość dała dyrektywa Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE, obowiązująca od 15 sierpnia 2013 r. Dyrektor Departamentu wskazał, że *Na chwilę obecną Departament PT nie ma sygnałów, aby proceder obejmujący omawiane towary przybrał taką skalę, która powodowałaby, że działania kontrolne okazały się niewystarczające i uzasadniałoby to wprowadzenie szczególnych uregulowań takich jak w przypadku branży stalowej. W przypadku sygnałów o znaczącej skali nadużyć przy handlu tymi wyrobami, co do której działania kontrolne nie przynoszą satysfakcjonujących efektów, zostanie przeanalizowana zasadność wdrożenia mechanizmu odwróconego opodatkowania również na te wyroby lub objęcia ich solidarną odpowiedzialnością. (...) istotnym argumentem za wprowadzeniem omawianego systemu jest skala zaobserwowanych nadużyć, bowiem ze względów budżetowych w przypadku braku lub pewnej incydentalności występujących oszustw w danej branży, rozliczanie podatku VAT na zasadach ogólnych należy uznać za rozwiązanie najbardziej efektywne fiskalnie, zapewniające systematyczne wpłaty podatku VAT na każdym szczeblu obrotu, w przeciwieństwie do systemu reverse charge, w którym wpłata podatku do budżetu, co do zasady, następuje w momencie sprzedaży skiero-*

⁴⁸ Dyrektywa nr 2010/23/UE z 16 marca 2010 r. (Dz. Urz. UE L 72 z 20.03.2010, s. 1).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wanej do podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. co do zasady konsumentów ostatecznych.

W marcu 2014 r. Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektronicznego i Elektronicznego Branży RTV i IT (ZIPSEE) przekazał Ministrowi Finansów *Raport uzasadniający konieczność wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu VAT w handlu wybranymi urządzeniami elektronicznymi*, w którym przedstawiono między innymi dane dotyczące przywozu i wywozu z Polski telefonów komórkowych. Z prezentowanych danych wynikało, że w latach 2008–2011 przywóz telefonów komórkowych do Polski znacznie przewyższał wywóz tego towaru za granice Polski, co wskazywało, że – z uwagi na brak krajowej produkcji telefonów komórkowych – różnica pomiędzy przywozem a wywozem telefonów odzwierciedlała wielkość konsumpcji tego produktu w Polsce. Trend ten uległ zasadniczej zmianie w 2011 r., od tego roku następował drastyczny wzrost wartości zadeklarowanego wywozu telefonów komórkowych z Polski, przy braku zmian po stronie wartości przywozu tych urządzeń. W 2013 r., przy braku produkcji krajowej, wartość wywozu telefonów komórkowych przewyższyła wartość przywozu o 45,94%. Oznaczało to, według autorów raportu, że nie tylko w Polsce nie ma miejsca konsumpcja (sprzedaż detaliczna) telefonów komórkowych, ale że w Polsce produkuje się telefony o wartości około 2,28 mld zł. W raporcie zawarto propozycję objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia telefonów komórkowych, tabletów, komputerów przenośnych, konsol i urządzeń do gier wideo i materiałów eksploatacyjnych do drukarek, a ponadto wprowadzenie progu wartościowego dla transakcji objętych odwróconym obciążeniem w wysokości 10 tys. euro.

W notatce z 30 kwietnia 2014 r., przygotowanej na posiedzenie *Zespołu do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych*⁴⁹, w związku z finalizowaniem prac nad projektem założeń do zmiany ustawy o podatku VAT między innymi w zakresie odwrotnego obciążenia i odpowiedzialności solidarnej, Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów informował, że dla branży elektronicznej nie są przewidziane szczególne metody rozliczeń. Przytoczona została opinia Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, że na zwiększenie skali oszustw w obrocie elektroniką od 2011/2012 r. mogło mieć wpływ między innymi wprowadzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia w Wielkiej Brytanii i Niemczech. Jednak w ocenie Departamentu Kontroli Skarbowej, raport ZIPSEE nie może stanowić jednoznacznej podstawy dla wprowadzenia zmian legislacyjnych. *W ocenie Departamentu KS na chwilę obecną za wcześnie jest na ostateczne wyniki i wnioski z prowadzonych postępowań kontrolnych. (...) Departament KS uważa za zasadne kontynuowanie działań kontrolnych w omawianym obszarze.* Na podstawie danych i opinii służ kontrolnych Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów rekomendował prowadzenie monitoringu tego obszaru w celu

⁴⁹ Zespół powołany zarządzeniem Nr 25 Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2013 r. W skład Zespołu weszli członkowie Kierownictwa Ministerstwa Finansów, w tym nadzorujący służby podatkowe, skarbowe i celne.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

zebrania danych koniecznych do podjęcia decyzji i wypracowania stanowiska resortu finansów, a także, do momentu ewentualnego wprowadzenia odwrotnego obciążenia w tym sektorze, rozważenie objęcia odpowiedzialnością solidarną telefonów komórkowych.

Zespół do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych na posiedzeniu w dniu 6 maja 2014 r. rekomendował uwzględnienie w projekcie założeń reguły odwrotnego obciążenia dla towarów takich jak telefony komórkowe, smartfony, tablety i konsole do gier, przy czym zakres przedmiotowy towarów uzależniony będzie od dodatkowych analiz „pionu kontrolnego” i sprecyzowany przez przekazaniem projektu do uzgodnień zewnętrznych.

Dostawa telefonów komórkowych została włączona do katalogu towarów i usług wyszczególnionych w art. 199a z dnia 15 sierpnia 2013 r.⁵⁰ Według raportu *NOTIFICATIONS OF THE VAT COMMITTEE. Up until 1 July 2018* odwrotne obciążenie, na podstawie art. 199a dyrektywy 2006/112/WE, przed Polską wprowadziły:

- na dostawy telefonów komórkowych: od 1 stycznia 2014 r. – Włochy, Austria, Słowacja i Wielka Brytania, od 1 kwietnia 2014 r. – Hiszpania, od 1 lipca 2014 r. – Dania;
- na dostawy konsoli do gier, tableatów i laptopów: od 1 stycznia 2014 r. – Austria, od 1 lipca 2014 r. – Dania, od 1 października 2014 r. – Niemcy.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów, wyjaśniając dlaczego dopiero w 2015 r. objęto odwrotnym obciążeniem niektóre towary z kategorii elektroniki, w szczególności telefony komórkowe, w piśmie z 2 lutego 2019 r. wskazał, że *Departament PT, ze względu na słabości mechanizmu odwróconego opodatkowania, który z jednej strony nastawiony jest na eliminację oszustw typu karuzelowego, natomiast sam w sobie może być przyczyną powstawania nieprawidłowości nowego rodzaju i rozrostu szarej strefy, bardzo ostrożnie podchodził do wprowadzenia tego mechanizmu. Dotyczyło to w szczególności towarów i usług o charakterze rynkowym, jakim są m.in. telefony komórkowe. Wymagało to więc wielu analiz, w tym analizy otrzymywanych informacji od podmiotów zewnętrznych oraz organów podatkowych i kontroli skarbowej. Takie analizy były prowadzone na bieżąco począwszy od 2013 r. Pierwsze wewnętrzne wstępne rozważania nad wprowadzeniem odwrotnego obciążenia w obrocie elektroniką rozpoczęły się w 2013 r. w związku z toczącymi się pracami nad projektem ustawy zmieniającej ustawę o podatku od towarów i usług (ustawa z 26 lipca 2013 r. (...)). Jednakże z uwagi na Dyrektywę i brak szerszych informacji i danych, które uzasadniałyby wprowadzenie odwrotnego obciążenia, ostatecznie towary z kategorii elektroniki nie zostały włączone do projektu i dalszego procedowania ustawy z 26 lutego 2013 r. (...) Ponowne prace w Departamencie PT nad objęciem niektórych towarów z kategorii elektroniki mechanizmem odwrotnego obciążenia rozpoczęły się po wpłynięciu pism dotyczących wprowadzenia tego mechanizmu na wybrane grupy produktów oferowanych w branży elektronicznej i IT od ACTION S.A. z 29 listopada*

⁵⁰ Dyrektywa nr 2013/43/UE z 22 lipca 2013 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

2013 r. i 12 grudnia 2013 r. (...) Wniosek w tym zakresie został poparty przez Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektrycznego i Elektronicznego Branży RTV i IT – ZIPSEE.

Objęcie odwrotnym obciążeniem usług budowlanych

Usługi budowlane zostały objęte odwrotnym obciążeniem na mocy ustawy z 1 grudnia 2016 r.⁵¹ Wyjaśniając powody wprowadzenia przedmiotowej regulacji dopiero w grudniu 2016 r. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów wskazał, że *na podstawie otrzymanych od służb kontrolnych informacji nie można było przesądzić jednoznacznie o konieczności wprowadzenia tego mechanizmu, gdyż otrzymywane informacje w kwestii wysokości stwierdzonych nieprawidłowości dotyczyły zarówno VAT, jak i podatku dochodowego, odnosiły się zarówno do obszaru usług budowlanych, jak i do produkcji materiałów budowlanych. (...)*

Wprowadzanie mechanizmu odwrotnego obciążenia jako środka zaradczego na zidentyfikowane nieprawidłowości było procesem długotrwałym. Występowały trudności w pozyskaniu danych o skali nieprawidłowości, jednoznacznie wskazujących na konieczność wprowadzenia w niektórych branżach tego rozwiązania. Skuteczność zastosowania tego środka zaradczego była także różnie oceniana przez gremia eksperckie. NIK po kontroli przeprowadzonej w II półroczu 2015 r. również wskazywała, że odwrotne obciążenia jest rozwiązaniem doraźnym, ponieważ objęcie tym mechanizmem danej grupy towarów może powodować przeniesienie procederu na inne obszary nie objęte tym mechanizmem.

Niejednoznaczne oceny przydatności stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia

Mechanizm odwróconego obciążenia nie był jednoznacznie oceniany ani na etapie projektowania przepisów wprowadzających to rozwiązanie, ani też później, po kolejnych rozszerzeniach zakresu jego stosowania. Zarówno przedstawiciele resortu finansów, jak i eksperci zewnętrzni i przedstawiciele organizacji branżowych, prezentowali niejednokrotnie skrajne opinie na temat jego przydatności. Główne zarzuty dotyczyły jego doraźnego charakteru i przenoszenia się oszustw na inne branże czy grupy towarów. Opiniując projekt dyrektywy Rady z 2009 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, Ministerstwo Finansów prezentowało stanowisko, że system ten nie eliminuje wszystkich oszustw podatkowych, a istnieje obawa ich przesunięcia na inny (detailed) szczebel obrotu lub na inne rodzaje towarów (usług), mogą pojawiać się nowe rodzaje oszustw lub też migracja oszustw do innego państwa członkowskiego, brak jest także jednoznacznych dowodów skuteczności tego systemu w walce z oszustwami a VAT. W projekcie stanowiska Rządu do projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa (COM(2009) 511 końcowy), Ministerstwo Finansów zaproponowało: Rząd Rzeczypospolitej Polskiej popierając co do zasady inicjatywę zmierzającą w swoim założeniu do zmniejszenia skali nadużyć i oszustw podatkowych wyraża (wobec pojawiających się wątpliwości oraz obaw co do skuteczno-

⁵¹ Dz. U. z 2016 r. poz. 2024.

ści i adekwatności proponowanego w projekcie dyrektywy mechanizmu odwrotnego obciążenia) ostrożność co do ewentualnego poparcia inicjatywy Komisji Europejskiej, widząc konieczność prowadzenia dalszych analiz co do celowości wprowadzenia tego rodzaju środka. Stanowisko Rządu zostało przedstawione na posiedzeniu sejmowej Komisji do Spraw Unii Europejskiej w dniu 23 października 2009 r. (Biuletyn Kancelarii Sejmu nr 2893/VI) przez Jacka Dominika, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów: Już wiele lat temu były przykłady wykrycia afer karuzelowych i Polska podejmowała działania w ramach własnego ustawodawstwa w celu zwiększenia kontroli tego typu transakcji. W tej chwili oceniamy, że skala takich nadużyć w Polsce jest nieduża. W kwietniu 2013 r. organy kontroli skarbowej rozpoczęły kontrolę koordynowaną *Badanie prawidłowości rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług za lata 2011–2012 podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w branży recyklingowej, z uwzględnieniem oceny skuteczności wprowadzenia od 1.04.2011 r. rozliczeń z podatku od towarów i usług zgodnie z mechanizmem 'reverse charge'*, która była kontynuowana w II półroczu 2015 r. Ustalenia tej kontroli wykazały że po dniu 1 kwietnia 2011 r. skala oszustw podatkowych stwierdzonych w podmiotach zajmujących się obrotem złomem zmalała w stosunku do okresu sprzed wprowadzenia regulacji prawnych dotyczących mechanizmu odwrotnego obciążenia. Jednocześnie zaobserwowane zostały przypadki, w których podmioty prowadzące działalność w branży recyklingowej po wprowadzeniu odwróconego obciążenia zmieniły profil działalności na branżę nieobjętą tym mechanizmem bądź w ramach dotychczasowej działalności dokonały zmiany przedmiotu obrotu na towary opodatkowane na zasadach ogólnych. Skutkiem wprowadzenia odwróconego obciążenia był znaczny spadek w obrotach złomem w porównaniu do okresu sprzed 1 kwietnia 2011 r.

Skuteczność wprowadzonego rozwiązania w odniesieniu do wyrobów z kategorii stali (ustawa z 26 lipca 2013 r.) potwierdziły wnioski sporządzonej na zlecenie Ministra Finansów przez Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych (CASE) ekspertyzy *Ocena czy poprzez wprowadzenie od dnia 1 października 2013 r. odwróconego obciążenia VAT na niektóre wyroby stalowe ograniczono nadużycia w rozliczaniu podatku VAT w obrocie tymi towarami oraz czy warunki funkcjonowania przedsiębiorstw w branży objętej zmianami uległy poprawie*. Według ekspertyzy poprzez wprowadzenie odwróconego obciążenia VAT na produkty stalowe uniezwolniono przeprowadzanie procedurów typu „znikający podatnik” w wewnątrzspółnotowym handlu tymi produktami. *W 12 miesiącach poprzedzających wprowadzenie mechanizmu wartość nielegalnego obrotu wyniosła nawet 2,325 mld zł, dzięki czemu budżet państwa stracił bezpośrednio około 537 mln zł. Z racji możliwości przeprowadzania nieuczciwych procedurów w innych branżach nie objętych zasadą odwróconego obciążenia VAT, zwiększyła się wartość oszustw podatkowych w obrocie elektroniką użytkową, złotem, metalowymi elementami konstrukcyjnymi i paliwami. W ciągu 12 miesięcy wzrost wyłudzeń z tytułu karuzeli finansowych wzrósł w tych branżach o około 113 mln zł. (...) W wyniku wprowadzonych zmian korzyść budżetu państwa w ciągu 12 miesięcy po wprowadzeniu mechani-*

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

zmu wyniosła w przybliżeniu 424 mln zł bez uwzględniania możliwych strat z tytułu przestępstw, które umożliwiają lub ułatwiają odwrócone obciążenie VAT. Na podstawie raportu CASE w Ministerstwie Finansów sporządzono Ocenę Skutków Regulacji ex-post, która została przyjęta przez Zespół ds. Programowania Prac Rządu⁵² na posiedzeniu w lutym 2016 r.

W 2018 r., w opinii do projektu dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do okresu stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia⁵³, przekazanego Polsce 25 maja 2018 r., Ministerstwo Finansów wyraziło opinię: *mechanizm odwrotnego obciążenia należy uznać za skuteczne i efektywne narzędzie w tymczasowym zwalczaniu oszustw związanych z VAT. Wyrazem tego może być fakt, że w Polsce w efekcie wprowadzenia ww. mechanizmu w sektorach narażonych na wyłudzenia takich jak np. sektor metali czy elektroniki, liczba oszustw występująca w tych branżach znacznie spadła.*

Z drugiej strony prezentowane były opinie o ograniczonej skuteczności czy wręcz nieefektywności fiskalnej tego mechanizmu. W opinii *Zespołu ds. podatków pośrednich*, działającego w ramach *Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego* (organu doradczego Ministra Finansów⁵⁴) mechanizm odwrotnego obciążenia można uznać za dość skuteczne narzędzie walki z oszustami polegającymi na wyłudzeniu podatku VAT, ma ono jednak charakter doraźny i nie rozwiązuje problemu oszustw w sposób systemowy, a dodatkowo przesuwając ryzyko wyłudzeń na inny etap obrotu, w tym etap sprzedaży detalicznej⁵⁵.

Międzyresortowy *Zespół ekspercki do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, utworzony w marcu 2014 r. w celu opracowania propozycji kierunków zmian prawnych służących uszczelnieniu podatku VAT i akcyzy (o czym szerzej w dalszej części informacji), w raporcie zawierającym propozycje rozwiązań systemowych ocenił skuteczność tego rozwiązania jako wysoce dyskusyjną. W opinii *Zespołu* *jedynym niewątpliwym efektem jest skłonienie przestępców do zmiany branży lub przeniesienia przestępczego procederu do innego państwa członkowskiego. Tak więc, wprowadzenie mechanizmu jest raczej zyskaniem czasu, niż uzdrowieniem sytuacji. Wprowadzenie w 2011 r. odwrotnego VAT na złom doprowadziło do drastycznego wzrostu oszustw podatkowych w zakresie obrotu stalą oraz metalami szlachetnymi i nieżelaznymi. Zaniepokojeni tym polscy producenci wyrobów stalowych zrzeszeni w Hutniczej Izbie Przemys-*

⁵² Zespół do spraw Programowania prac Rządu jest organem pomocniczym Rady Ministrów w zakresie prac legislacyjnych i prac programowych Rządu, powołany zarządzeniem nr 16 Prezesa Rady Ministrów z 10 lutego 2016 r., a następnie zarządzeniem nr 86 z 29 maja 2018 r.

⁵³ COM(2018)298.

⁵⁴ Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego została powołana na podstawie Zarządzenia nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. W jej skład weszli specjaliści z zakresu prawa podatkowego, przedstawiciele środowisk naukowych, przedsiębiorców oraz doradcy podatkowi. Zadaniem Rady było doradzanie Ministrowi Finansów w sprawach regulowanych prawem oraz przedstawianie własnych propozycji zmian przepisów prawa podatkowego. W ramach Rady działały Zespoły problemowe do spraw podatków bezpośrednich, podatków pośrednich, podatków lokalnych oraz administracji podatkowej, Ordynacji podatkowej i egzekucji administracyjnej. Rada zakończyła działalność z dniem 26 listopada 2016 r.

⁵⁵ Opinia z dnia 26 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

słowo Handlowej zlecieli opracowanie raportu badającego zjawisko firmie Ernst & Young. W dniu 16 stycznia 2013 r. opublikowano raport, z którego wynikało, że średnioroczna sprzedaż w Polsce ustalona w oparciu o dane statystyczne dotyczące obrotu prętami zbrojeniowymi wynosi 1,4 mln ton, podczas gdy ich rzeczywiste zużycie pozostaje na poziomie 921 tys. ton. Z danych tych można wnioskować, że proceder przestępczego nadużycia mechanizmów podatku VAT w przypadku obrotów stalą zbrojeniową objął w krótkim czasie aż 40% tego rynku.

Łatwość z jaką przestępcy mogą zmienić branżę, w połączeniu z długotrwałością procesu legislacyjnego niezbędnego do wprowadzenia nawet tak doraźnego rozwiązania jak reverse charge, skłania do wniosku, że patologia nie zostanie wyeliminowana bez zmian systemowych, umożliwiających kompleksowe przeciwdziałanie i zwalczanie współczesnej, zorganizowanej i transgranicznej przestępczości podatkowej.

Także w raporcie z 2015 r. sporządzonym przez centrum kompetencyjne do spraw stali, działające w strukturach Urzędu Kontroli Skarbowej w Katowicach, prezentującym wyniki analiz poprawności rozliczeń podmiotów dokonujących obrotu wyrobami stalowymi po wprowadzeniu odwrotnego obciążenia, wskazano, że bardzo często w przypadku oszustw karuzelowych rodzaj towaru stanowi kwestię drugorzędną. Może to rodzić wątpliwości czy wprowadzenie mechanizmu *reverse charge* dla poszczególnych branż nie powoduje powstawania patologii w innych branżach, jaki będzie efekt w zakresie wpływów budżetowych, a także jaka jest granica rozszerzania mechanizmu na kolejne branże⁵⁶.

Mechanizm krajowego odwrotnego obciążenia był negatywnie oceniany przez niektórych ekspertów zewnętrznych, w szczególności Instytut Studiów Podatkowych Witolda Modzelewskiego⁵⁷.

W ramach przygotowań do spotkania plenarnego Grupy Roboczej ds. VAT, działającej w ramach Komitetu Kontaktowego Naczelnych Organów Kontroli UE, odbywającego się w Warszawie we wrześniu 2018, NIK wystosował do członków grupy ankietę dotyczącą doświadczenia krajów Unii Europejskiej w zwalczaniu oszustw w podatku VAT. Odpowiedzi udzieliło 16 państw:

- większość krajów wskazała mechanizm odwrotnego obciążenia jako środek najbardziej skuteczny; niektóre kraje zwróciły uwagę, że mechanizm odwrotnego obciążenia zapobiega występowaniu oszustw w danym obszarze, ale może spowodować przeniesienie oszustw na inne obszary;
- niektóre kraje wskazały, że połączenie wszystkich środków: narzędzi legislacyjnych, organizacyjnych i informatycznych można uznać za najbardziej skuteczny sposób zwalczania oszustw związanych z VAT.

Wyniki ankiety zostały przedstawione szerzej w punkcie 6.2. informacji *Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych*.

⁵⁶ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, s. 22–23.

⁵⁷ Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004–2014).

Zastosowanie instytucji odpowiedzialności solidarnej

Zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia został po raz kolejny rozszerzony z dniem 1 stycznia 2017 r., między innymi na usługi budowlane, określone produkty z metali szlachetnych, procesory (w ramach tzw. pakietu uszczelniającego VAT), o czym w dalszej części informacji.

W 2013 r.⁵⁸ do ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzona została instytucja **odpowiedzialności solidarnej**, tj. odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania w VAT sprzedawcy⁵⁹. Odpowiedzialnością solidarną objęto obrót towarami szczególnie narażonymi na oszustwa polegające na wyłudzeniu podatku VAT. Do takich towarów wrażliwych, wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy, zaliczono między innymi paliwa, wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwróconego obciążenia) oraz złoto nieobrobione. Podatnicy dokonujący sprzedaży towarów objętych odpowiedzialnością solidarną utracili, co do zasady⁶⁰, możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT na rzecz rozliczeń miesięcznych.

Instytucja odpowiedzialności solidarnej funkcjonowała w systemach podatku VAT dziesięciu państw członkowskich, między innymi w Niemczech, Słowacji, Słowenii, Hiszpanii, Portugalii, Rumunii, Francji, Holandii, Irlandii i Wielkiej Brytanii. W części państw rozwiązania te ujęto w formie normy generalnej, w innych państwach stosowanie takiej regulacji zostało ograniczone, tak jak w przypadku regulacji polskiej, wzorowanej na rozwiązaniach brytyjskich, do określonych kategorii towarów.

Regulacja dotycząca odpowiedzialności solidarnej z założenia miała pełnić przede wszystkim funkcję prewencyjną, poprzez zniechęcanie potencjalnych nabywców do nabywania towarów w przypadkach zwiększonego ryzyka uwikłania się w transakcję stanowiącą oszustwo podatkowe popełniane przez zbywcę. Wprowadzone zostało domniemanie działania w dobrej wierze w przypadku nabywania towarów objętych mechanizmem solidarnej odpowiedzialności od podmiotów wymienionych w wykazie prowadzonym przez Ministra Finansów. Warunkiem uwzględnienia dostawców w tym wykazie było złożenie kaucji gwarancyjnej w odpowiedniej wysokości i formie. Instytucja kaucji gwarancyjnej niosła jednak ryzyko wykorzystania jej przez nieuczciwych przedsiębiorców w celu legitymizacji swojej działalności, a zyski z oszukańczego procederu często istotnie przekraczały wartość wpłaconej kaucji. Ponadto solidarną odpowiedzialnością objęte zostały podmioty

⁵⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027), weszła w życie, co do zasady, z dniem 1 października 2013 r.

⁵⁹ Dodano art. 105a określający przesłanki zastosowania odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe dostawcy w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika, jeżeli wartość towarów nabywanych od jednego podatnika podmiotu (bez kwoty podatku) przekroczyła w danym miesiącu 50 tys. zł oraz gdy nabywca w chwili dostawy wiedział lub miał uzasadnione podstawy by przypuszczać, że cała kwota podatku lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.

⁶⁰ Dotyczyło to podatników, którym w danym kwartale lub w poprzedzających go czterech kwartałach dokonali dostaw towarów wrażliwych, chyba że łączna wartość ww. dostaw bez kwoty podatku w żadnym miesiącu tego okresu nie przekroczyła kwoty 50 tys. zł, a jeżeli przekroczyła tę kwotę, to nie przekroczyła kwoty stanowiącej 1% wartości ich sprzedaży bez kwoty podatku.

dokonujące obrotu niewielką grupą towarów, daleko mniejszą niż grupa towarów wykorzystywana do wyłudzeń podatku VAT.

Z tych względów efektywność odpowiedzialności solidarnej w zwalczaniu oszustw była oceniana jako ograniczona, tak przez ekspertów⁶¹, jak i środowiska branżowe⁶².

Zakres stosowania odpowiedzialności solidarnej został rozszerzony w 2015 r.⁶³ poprzez objęcie tą regulacją nabywców niektórych metali szlachetnych (srebro i platyna w postaci półproduktu) oraz części biżuterii i wyrobów jubilerskich, przy jednoczesnym wyłączeniu niektórych towarów z kategorii złota, w związku z objęciem ich mechanizmem odwrotnego obciążenia. Podwyższona także została wysokość kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dostarczających paliwa – wysokość kaucji minimalnej z 200 tys. zł do 1 mln zł, a maksymalnej z 3 mln zł do 10 mln zł.

Podmioty dostarczające paliwa miały czas na dostosowanie kaucji do nowych wysokości do 30 września 2015 r. pod rygorem usunięcia z wykazu w dniu 1 października 2015 r. Na dzień 30 września 2015 r. w wykazie ujętych było 196 podmiotów, w dniu 1 października 2015 r. ilość takich podmiotów zmniejszyła się do 174. Na dzień 1 stycznia 2016 r. notowano dalszy spadek – do 148 podmiotów⁶⁴.

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 4 lutego 2019 r. wskazał, że spadek liczby podmiotów wpisanych do wykazu powinien w konsekwencji mieć przełożenie na potencjalne zmniejszenie ryzyka wystąpienia podmiotów nieuczciwych wśród podmiotów kaucyjnych.

NIK pozytywnie ocenia wdrożenie na gruncie legislacyjnym jednolitego pliku kontrolnego na żądanie organów podatkowych, środka ukierunkowanego przede wszystkim na poprawę efektywności kontroli podatkowych u przedsiębiorców prowadzących księgi przy użyciu programów komputerowych. Jednak samo to rozwiązanie było działaniem zbyt wąskim, aby pozwoliło istotnie ograniczyć nieprawidłowości w ściągalności podatku VAT.

W grudniu 2011 r. Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów przedstawił innym departamentom merytorycznym Ministerstwa Finansów koncepcję jednolitego pliku audytowego (później **jednolity plik kontrolny, JPK**), opracowaną i promowaną jako standard przez OECD (SAF-T)⁶⁵. Koncepcja ta zakładała, że niezależnie od rodzaju systemu informatycznego dostępny będzie zbiór danych pozwalający na uzyskanie, z wykorzystaniem programów informatycznych, zagregowanych danych

Wprowadzenie obowiązku przekazywania JPK na żądanie organów podatkowych

⁶¹ Między innymi Zespół ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego.

⁶² Między innymi Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego (pismo z 20 lutego 2017 r., skierowane do Pawła Gruzy, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów).

⁶³ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), weszła w życie z dniem 1 lipca 2015 r.

⁶⁴ Na dzień 8 marca 2019 r. wykaz obejmował 72 podmioty, <https://kaucja-gwarancyjna.mf.gov.pl/index.php?p=6> [dostęp 8.03.2019 r.]

⁶⁵ Ang. Standard Audit File for Tax (SAF-T). Rozwiązanie wypracowane jako standard w relacjach podmiot gospodarczy – organy podatkowe lub audytor zewnętrzny – podatnik przekazuje z góry określone dane w ujednoczonym formacie.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ujmowanych w deklaracjach podatkowych i sprawozdaniach finansowych, a dane te pozwolą w sposób automatyczny określić obszary ryzyka, ustalić wewnętrzne sprzeczności w ewidencji, wskazać luki czy duplikaty zapisów, porównać NIP-y wszystkich dostawców i odbiorców z bazą podmiotów nieistniejących prowadzoną przez administrację podatkową.

Standard SAF-T według OECD w pierwszej wersji został opracowany w 2005 r. Pierwsze państwa członkowskie wdrożyły ten standard w 2008 r. – Portugalia i Słowenia, Austria – 2009 r., Luksemburg – 2011 r. oraz Francja – 2014 r. Alternatywne rozwiązania w celu wykorzystania informatycznych technik wspomagania kontroli wprowadziły Niemcy – 2002 r., Wielka Brytania – 2006 r., Holandia i Szwecja – 2007 r., Dania i Estonia – 2008 r. oraz Belgia – 2010 r.

W czerwcu 2012 r., decyzją Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów zainicjował prace nad wdrożeniem JPK w Polsce. Powołany został zespół do opracowania założeń i harmonogramu wdrożenia koncepcji JPK, który przedstawił Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej propozycje w tym zakresie w listopadzie 2012 r. Zespół rekomendował wdrożenie wariantu obejmującego obowiązkowe moduły: informacje rejestracyjne, katalogi głównych dostawców, odbiorców, towarów, produktów i usług oraz dane z ewidencji podatkowych, a także moduł dowodów księgowych (dokumenty zakupu, sprzedaży), a jako fakultatywne – dowody księgowe obrotu magazynowego.

Od lipca 2012 r. prowadzone były prace legislacyjne nad opracowaniem założeń do obszernej nowelizacji Ordynacji podatkowej⁶⁶, w których znalazła się propozycja przepisów wprowadzających koncepcję jednolitego pliku kontrolnego (na żądanie) do systemu prawnego. Założenia zostały przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r.⁶⁷ Na podstawie założeń opracowany został projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przyjęty przez Radę Ministrów 19 maja 2015 r. i przesłany do Sejmu 2 czerwca 2015 r.⁶⁸ W uzasadnieniu projektu podano między innymi: *Proponuje się wprowadzenie ujednocionej postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego. Chodzi o to, aby można było w sposób automatyczny, przy wykorzystaniu odpowiednich algorytmów informatycznych, wyodrębnić niezbędne dane merytoryczne. Intencją projektowanych rozwiązań jest wprowadzenie do systemów księgowych nowej funkcjonalności, tj. możliwości edycji ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w oparciu o powszechnie stosowany w komunikacji elektronicznej standard XML. (...) Celem proponowanych zmian jest zmniejsz-*

⁶⁶ Projekt z 17 lipca 2012 r. przekazano do uzgodnień wewnętrznych departamentom Ministerstwa Finansów oraz dyrektorom izb skarbowych przy piśmie z 20 lipca 2012 r.

⁶⁷ Po przyjęciu projektu założeń przez Radę Ministrów, prace legislacyjne były kontynuowane w ramach rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (projekt ujęty w Wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów pod numerem UD154).

⁶⁸ Druk sejmowy nr 3462.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

szenie kosztów wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników, kontrahentów podatnika, zmniejszenie kosztów funkcjonowania administracji podatkowej, poprawa wyników kontroli. Korzyści z proponowanej zmiany to dostęp do danych w formacie łatwym do analizy, ułatwienie dla wewnętrznych i zewnętrznych audytorów, brak wydruków papierowych, szybsza kontrola, znaczny stopień automatyzacji.

W okresie od marca 2013 r. do kwietnia 2014 r. opracowana została *Koncepcja biznesowa Kontroli podatkowej*, która zakładała, że jej wdrożenie umożliwi administracji podatkowej prowadzenie kontroli z wykorzystaniem danych elektronicznych jako procedury standardowej. *W zależności od zakresu dostępnych danych, kontrolę będzie można przeprowadzić w sposób mniej lub bardziej zautomatyzowany. (...) koncepcja ta nie zastępuje czynności kontrolnych, a jedynie je wspomaga. Wyniki testów powinny zawsze podlegać końcowej ocenie kontrolujących oraz, jeśli to potrzebne, uzupełniane innymi dowodami. Koncepcja zakładała, że procedura kontroli z wykorzystaniem JPK pozwoli na porównanie deklaracji z księgami podatkowymi, a następnie ksiąg z dowodami księgowymi w sposób pełny, tzn. obejmujący wszystkie operacje gospodarcze w badanym okresie. Perspektywnie wdrożenie koncepcji powinno skutkować zwiększoną skutecznością i wydajnością kontroli. (...) Ważniejszą korzyścią będzie dostarczenie przedsiębiorcom nowej procedury kontroli, zmniejszającej jej koszty i pozwalającej na uzyskanie szybkich wyników. Przedsiębiorcy zyskają też nowe narzędzie kontroli wewnętrznej. Poprzez wykorzystanie pliku będą mogli sami przeprowadzić standardową kontrolę i złożyć ewentualną korektę deklaracji.*

Testy wdrożeniowe prowadzone były od września 2014 r. do maja 2015 r. i obejmowały pakiet struktur dla podatku VAT i ksiąg rachunkowych.

Początkowo (w listopadzie 2012 r.) zakładano, jako wariant realny, wejście w życie przepisów dot. JPK z dniem 1 stycznia 2015 r. Projekt ustawy zmieniającej Ordynację podatkową (z JPK na żądanie) zakładał ich wejście w życie rok później – 1 stycznia 2016 r. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów w piśmie z 13 lutego 2019 r. wskazał, że wariant realny wdrożenia JPK od 1 stycznia 2015 r. został określony przy założeniu standardowego procedowania nowelizacji Ordynacji podatkowej. Prace nad projektem ustawy zostały jednak opóźnione z powodu zastrzeżeń do innych rozwiązań niż przepisy dot. JPK, głównie klauzuli unikania opodatkowania (regulacja wprowadzająca klauzulę ostatecznie nie znalazła się w ustawie uchwalonej na podstawie tego projektu).

Ustawa została uchwalona w dniu 10 września 2015 r.⁶⁹ Wprowadziła obowiązek przekazywania przez podatników i ich kontrahentów, na żądanie organu podatkowego, części lub całości ksiąg podatkowych w ustalonym formacie i jednolitej strukturze (dodany art. 193a Ordynacji podatkowej) – dla podatników posiadających statut „dużego” przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej od 1 lipca 2016 r., dla pozostałych podatników od 1 lipca 2018 r. Do innych zmian mających

⁶⁹ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).

na celu uszczelnienie systemu podatkowego, usprawnienie postępowań podatkowych należały zmiany w zakresie pełnomocnictw, doręczeń, związane z postępowaniem dowodowym.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że ustawa, która wprowadziła do Ordynacji podatkowej przepisy dotyczące JPK na żądanie została uchwalona po upływie czterech lat od zainicjowania prac nad założeniami projektu. Przedmiotowe przepisy zostały włączone do obszernej nowelizacji, zawierającej jednocześnie przepisy budzące kontrowersje wśród podmiotów opiniujących projekt w ramach konsultacji społecznych. W Ministerstwie Finansów nie rozważano odrębnego procedowania regulacji wprowadzających JPK w celu jak najszybszego wdrożenia tego rozwiązania. Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów w wyjaśnieniach z dnia 19 grudnia 2018 r. wskazał między innymi: *biorąc pod uwagę testy JPK, które prowadzone były w okresie od września 2014 r. do maja 2015 r., dodatkowo uwzględniając konieczność przeprowadzenia konsultacji społecznych, ewentualne przyspieszenie, o ile w ogóle byłoby możliwe, odbyłoby się kosztem ograniczenia czasu na wdrożenia po stronie podatników.*

Niewielkie było wykorzystanie jednolitych plików kontrolnych przekazywanych na żądanie organów podatkowych⁷⁰. W okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r., w którym obowiązek przedłożenia ewidencji w formie plików JPK obowiązywał dużych przedsiębiorców, służby skarbowe przeprowadziły z ich wykorzystaniem: 242 kontrole podatkowe, 17 kontrole celno-skarbowych, 71 czynności sprawdzających i pięć postępowań kontrolnych w trybie ustawy o kontroli skarbowej. Ministerstwo Finansów dopiero w sierpniu 2018 r. opracowało zlecenie budowy rozwiązania zapewniającego dostęp pracownikom prowadzących działania kontrolne do plików przekazanych przez podatników na ich żądanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej, chociaż przygotowania do wprowadzenia JPK na żądanie prowadzone były od 2012 r., a pierwsza grupa podmiotów zobowiązana została do udostępniania plików JPK od połowy 2016 r. Do czasu udostępnienia systemu przyjmującego pliki JPK (inne niż JPK_VAT), mogli oni w toku kontroli korzystać jedynie z plików JPK na żądanie przekazywanych przez podatników na informatycznych nośnikach danych.

W II półroczu 2013 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła kontrolę *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, którą objęty został okres od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2013 r. NIK oceniła, że organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe nie przeciwdziałały wystarczająco skutecznie oszustwom podatkowym w VAT. Świadczyły o tym rosnące kwoty uszczupień w VAT i jednocześnie niski poziom odzyskiwanych przez Skarb Państwa kwot z wydanych decyzji pokontrolnych, narastająca skala oszustw podatkowych, gwałtowny wzrost zaległości podatkowych w VAT, niewystarczająca szybkość reakcji na pojawiające się zagrożenia. Minister Finansów w 2012 r., w związku z sygnałami zewnętrznymi o istotnych

⁷⁰ Wyniki kontroli P/18/077 *Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych w Ministerstwie Finansów*. Kontrolą objęto okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r.

nieprawidłowościach na rynku stali budowlanej, polecił przeprowadzenie szczegółowych analiz w celu zidentyfikowania łańcucha transakcji wewnątrzspółnotowych między podmiotami polskimi i z innych krajów UE, w tym analizy transakcji podmiotów podejrzewanych o udział w tzw. oszustwie karuzelowym. Ustalono rozbieżności między dostawami zadeklarowanymi przez podmioty z innych krajów UE a nabyciami zgłoszonymi przez polskich przedsiębiorców. Sprawdzono transakcje z podmiotami wymienionymi w sieci Eurofisc podejrzewanymi o udział w oszustwach podatkowych. Intensywne działania analityczne oraz kontrolne zostały podjęte dopiero po sygnałach przedsiębiorców doświadczających nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatkowych na znaczną skalę. Sytuacja taka, w ocenie NIK, dowodziła słabości służb podległych Ministrowi Finansów w rozpoznawaniu obszarów występowania istotnych nieprawidłowości.

Odnotowując opracowane przez Ministra Finansów zmiany w ustawie o podatku, zawarte w uchwalonej 26 lipca 2013 r. ustawie, NIK zwróciła jednocześnie uwagę na długi okres, jaki upłynął od zgłoszenia przez podmioty zewnętrzne istotnych nieprawidłowości na rynku stali do wprowadzenia nowych rozwiązań. NIK skierowała do Ministra Finansów wnioszek o szybsze wprowadzanie rozwiązań ułatwiających zwalczanie oszustw w VAT, które sprawdziły się w innych krajach, w tym rozważenie przyspieszenia prac nad wprowadzeniem w Polsce modelu hurtowni danych VAT opartych na Jednolitym Pliku Audytowym, tj. rozwiązania rozważanego przez Komisję Europejską⁷¹ w celu lepszego sposobu poboru i kontroli podatku VAT⁷².

Minister Finansów w stanowisku do informacji o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług* (pismo z 15 kwietnia 2014 r.) poinformował między innymi, że *Departament Kontroli Skarbowej informował NIK, że nie posiada informacji na temat organizacji prac w Ministerstwie finansów nad modelem hurtowni danych VAT (SAFT), o którym mowa w komunikacie Komisji Europejskiej COM (2011) 851. Kontynuowane są natomiast prace nad wprowadzeniem koncepcji Jednolitego Pliku Audytowego (ang. Standard Audit File) w ramach Projektu e-Podatki. Założenia i harmonogram wdrożenia Jednolitego Pliku Audytowego obejmują przygotowanie prototypu aplikacji i prowadzenia testów. Prace w tym zakresie są realizowane bez opóźnień. Równoległe toczą się prace legislacyjne. Założenia do nowelizacji Ordynacji podatkowej wprowadzające m.in. Jednolity Plik Audytowy zostały przyjęte przez Radę Ministrów na posiedzeniu w dniu 18 marca 2014 r.*

⁷¹ Model, w ramach którego podatnik przekazuje w uzgodnionym formacie z góry określone dane na temat transakcji do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp miałyby organy podatkowe. Model ten, obok modelu podzielonych płatności, był rozważany przez Komisję Europejską jako jedno z możliwych rozwiązań służących skuteczniejszej weryfikacji sposobu poboru i kontroli podatku VAT. Komunikat Komisji Europejskiej do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT. *W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT* z grudnia 2011 r. COM(2011) 851. (wcześniej wymieniony w *Zielonej Księdze w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT* z grudnia 2010 r. KOM(2010) 695).

⁷² Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, s. 8, 11 i 36.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Prezes NIK w opinii z 23 kwietnia 2014 r. do ww. stanowiska Ministra Finansów stwierdził między innymi, że Najwyższa Izba Kontroli podtrzymuje wnioski skierowane w informacji o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług, w tym wniosek o szybkie wprowadzanie rozwiązań ułatwiających zwalczanie oszustw w VAT, które sprawdziły się w innych krajach. Uchylenie się od podatku VAT występuje w całej Unii Europejskiej. Kraje członkowskie stosują różne rozwiązania ułatwiające zwalczanie oszustw. Wykorzystanie dorobku innych państw, najbardziej korzystnych i sprawdzonych rozwiązań, powinno umożliwić zapobieganie i eliminowanie oszustw także w naszym kraju.*

Wyjaśnienia Ministra
Finansów w latach
2007–2013 w sprawie
wprowadzanych
środków zaradczych

Minister Finansów w latach 2007–2013, Jan Vincent-Rostowski, w wyjaśnieniach złożonych w dniu 13 lutego 2019 r., odpowiadając na pytanie dlaczego przepisów wprowadzających JPK na żądanie nie skierowano do odrębnego procedowania (regulacja została włączona do obszernej nowelizacji Ordynacji podatkowej), co mogłoby przyspieszyć wdrożenie tego narzędzia, wskazał m.in., że w celu zmniejszenia 'chaosu legislacyjnego' utrudniającego prowadzenie działalności gospodarczej, rząd systematycznie pracował nad grupowaniem zmian w ustawach podatkowych. W przypadku braku takich działań przedsiębiorcy zmuszeni byłiby do ciągłego śledzenia zmian, co byłoby dodatkowym obciążeniem w prowadzeniu firm. W związku z tym zmiany legislacyjne związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstw wchodziły w życie dwa razy w ciągu roku. W odniesieniu do braku rozwiązań o charakterze systemowym i wdrażania rozwiązań o charakterze doraźnym, działających sektorowo, Minister Finansów J.V. Rostowski wyjaśnił, że JPK, będący integralną częścią innych ważnych przepisów zawartych w ustawie, był właśnie elementem takich systemowych działań. Rozwiązanie to (SAF-T wg standardów OECD, którego implementacją w Polsce był JPK) funkcjonowało w tym czasie jedynie w Austrii, Luksemburgu i Portugalii, wchodziło w życie we Francji. Zostało więc wdrożone w Polsce jako jednym z pierwszych krajów europejskich. Minister Finansów J.V. Rostowski wskazał jako systemowe działania podjęte w okresie sprawowania przez niego funkcji ministra finansów, oprócz wprowadzenia mechanizmu odwrotnego obciążenia, instytucji odpowiedzialności solidarnej, likwidacji możliwości rozliczeń kwartalnych dla niektórych podatników VAT, wprowadzenia kaucji gwarancyjnej i rozszerzenie zakresu podmiotów zobowiązanych do stosowania kas fiskalnych:

I. w zakresie kontroli skarbowej: (1) zwalczanie i zapobieganie oszustwom w obrocie złomem, (2) skoordynowane działania w zakresie zwalczania oszustw w VAT związanych z wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów bez opodatkowania na terytorium kraju, (3) POLFISC – elektroniczne narzędzie kontroli skarbowej w walce z oszustwami podatkowymi – utworzenie centralnej bazy podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych jako wynik doświadczeń zebranych podczas realizacji od połowy 2012 r. kontroli koordynowanej „Prawidłowość rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług podatników dokonujących wewnątrzspółnotowych nabyć towarów bez opodatkowania na terenie kraju”, (4) zwalczanie i zapobieganie oszustwom podatkowym w obrocie wyrobami stalowymi – działania kontrolne podmiotów działających w tej

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

branży, podjęte w związku z sygnałami o nieprawidłowościach w podatku VAT zgłaszanymi przez przedstawicieli branży stalowej), (5) powołanie w 2012 r. Grupy roboczej do spraw zwalczania przestępczości związanej z wyłudzeniem zwrotu oraz uiszczaniem należnego podatku od towarów i usług w obrocie stalą zbrojeniową, (6) koordynacja działań wykrywczych i kontrolnych w zwalczaniu zorganizowanych oszustw w podatku VAT – grupy zadaniowe i centra kompetencyjne, (7) zwalczanie i przeciwdziałanie oszustwom w obrocie elektroniką – działania analityczne i kontrolne, (8) szkolenia dla prokuratorów sędziów, organów ścigania, (9) zmiana terytorialnego działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej – celem zmiany było dostosowanie struktur kontroli skarbowej do potencjału gospodarczego województwa mazowieckiego;

II. w zakresie administracji podatkowej: (1) opracowanie i wprowadzenie kompleksowego systemu zarządzania ryzykiem zewnętrznym – typowanie do kontroli, (2) elektroniczna kontrola (e-kontrola), (3) monitorowanie handlu internetowego, (4) przygotowanie koncepcji i założeń pełnej elektronicznej kontroli, (5) ramowa polityka karna Administracji podatkowej, (6) wdrożenie centralnej Bazy Podmiotów Szczególnych, (7) ustawa o administracji podatkowej – opracowanie i przeprowadzenie procesu legislacyjnego dla kompleksowej reformy izb i urzędów skarbowej, (8) Program e-podatki – opracowanie założeń, przygotowanie i rozpoczęcie wdrożenia Programu.

Minister Finansów w latach 2007–2013 uznał podjęte działania za adekwatne, wystarczające, oparte na wszystkich możliwych do pozyskania danych, wskazując, że *wiedza i szacunki gospodarcze w kilka lat po zaistnieniu faktów zmieniają perspektywę widzenia, ale należy zawsze pamiętać, że nie były one dostępne w czasie rzeczywistym. Dlatego, warunkiem sine qua non w zwalczaniu nieprawidłowości w ściągalności podatków jest ciągłość tego procesu. Po drugie, także proces dbałości o przyjazne przepisy gospodarcze, służące biznesowi i obywatelom powinien mieć charakter nieprzerwany. Takie założenie implikuje stałe monitorowanie i określanie problemów w poborze podatków które pojawiają się w czasie, konieczność nieustannych działań związanych z projektowaniem i wdrażaniem nowych rozwiązań prawnych, określaniu problemów i ich rozwiązywaniu za pomocą nowych, nowoczesnych i nieinwazyjnych narzędzi. Zadaniem państwa w tym zakresie jest, nie tylko zwalczanie oszustw podatkowych (co jest oczywiste i bezsporne) ale także ograniczenie do minimum kosztów wszelkich zmian legislacyjnych dla działalności gospodarczej.*

Podjęte zostały inicjatywy wzmocnienia współpracy z Policją i Prokuraturą i wypracowania systemowych rozwiązań mających na celu zwalczanie i przeciwdziałanie przestępczości gospodarczej. W dniu 30 stycznia 2014 r. pomiędzy Ministrem Finansów, Ministrem Spraw Wewnętrznych i Prokuratorem Generalnym zostało zawarte *Porozumienie o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej*. Pełnomocnicy do spraw realizacji porozumienia, ze strony Ministra Finansów Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, podpisali 14 marca 2014 r. deklarację w sprawie powołania **Zespołu eksperckiego do spraw przestępczości w zakresie podatku**

Powołanie zespołu eksperckiego, w ramach współpracy Ministerstwa Finansów z Policją i Prokuraturą

od towarów i usług oraz akcyzy. Głównym jego celem było opracowanie propozycji kierunków zmian prawnych służących wzmocnieniu mechanizmów przeciwdziałania przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy i ograniczeniu strat budżetu państwa w związku z tego rodzaju przestępstwami. Zadaniem Zespołu eksperckiego było ponadto dokonanie przeglądu procedur, standardów i metodyki działania poszczególnych służb i organów wraz z opracowaniem propozycji wspólnych przedsięwzięć, dokonanie analizy zasad współdziałania służb, organów i instytucji w zakresie przeciwdziałania i zwalczania przestępczości podatkowej. W lipcu 2015 r. Zespół ekspercki przedstawił raport *Przestępczość związana z podatkiem od towarów i usług – propozycje rozwiązań systemowych. Raport wstępny*. W raporcie stwierdzono między innymi, że stworzone ułatwienia prawne i gwarancje, mające na celu ochronę swobody działalności gospodarczej są wykorzystywane przez przestępców i utrudniają wyeliminowanie oszukańczych praktyk, przynoszących szkodę zarówno Państwu jak i uczciwym przedsiębiorcom. W ocenie ekspertów obowiązujące przepisy, będąc dość represyjnymi wobec podatników, są całkowicie nieprzystosowane dla ustalania prawidłowego wymiaru zobowiązań podatkowych wobec osób, które wykorzystują status podatnika dla prowadzenia działalności przestępczej. Zespół ekspercki zgłosił w szczególności postulat jak najszybszego wprowadzenia zmian mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego, tj. obowiązku wystawiania faktur VAT za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów (centralny rejestr faktur), publicznego rejestru rachunków bankowych podatników, standaryzacji ewidencji danych dotyczących transakcji, ograniczenia możliwości rozliczeń kwartalnych, stworzenia możliwości natychmiastowego zawieszenia aktywności podatnika dla transakcji wewnątrzspółnotowych w VIES i szybszego wykreślenia z rejestru czynnych podatników VAT, stworzenia kategorii podatnika certyfikowanego (zaufanego), fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności (*split payment*).

Opinia Rady
Konsultacyjnej Prawa
Podatkowego

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego (Zespół ds. podatków pośrednich), będąca organem doradczym Ministra Finansów⁷³, biorąc pod uwagę skalę oszustw VAT oraz dynamikę wzrostu oszukańczych procedurów dotyczących VAT, wyraziła opinię (Opinia nr 8/2015 z dnia 20 sierpnia 2015 r.), że dotychczas stosowane metody zwalczania oszustw były daleko niewystarczające i przedstawiła listę rozwiązań rekomendowanych do wdrożenia. Były to:

- wprowadzenie centralnej ewidencji faktur i rejestrów VAT;
- zastosowanie systemu rozdzielania płatności VAT (*split payment*) w branży, w której skala oszustw wydaje się być największa (np. w obrocie paliwami), system nie byłby obowiązkowy, a służyłby wyeliminowaniu odpowiedzialności solidarnej przez nabywcę;
- ograniczenie płatności gotówkowych;

⁷³ Rada powołana przez Ministra Finansów w październiku 2014 r., w skład której weszli specjaliści z zakresu prawa podatkowego, przedstawiciele środowisk naukowych, przedsiębiorców oraz doradcy podatkowi. Zakończyła działalność w listopada 2016 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- wyłączenie możliwości rejestracji VAT za pośrednictwem pełnomocników oraz zdalnie;
- wyłączenie ryzyka kwestionowania prawa do odliczenia (lub ryzyka odpowiedzialności solidarnej) w przypadku zapłaty na konto wskazane przez sprzedawcę w dokumentach rejestracyjnych;
- konieczność składania wyłącznie deklaracji w okresach miesięcznych;
- obowiązek składania deklaracji w formie elektronicznej lub zróżnicowanie terminów składania deklaracji w zależności od formy.

Rozwiązania te, w opinii Rady, powinny przyczynić się do ograniczenia możliwości popełniania oszustw w podatku VAT.

Zdaniem Rady zwalczanie oszustw powinno mieć charakter kompleksowy i obejmować oprócz rozwiązań legislacyjnych również m.in. aspekty związane z funkcjonowaniem administracji podatkowej (oraz jej współpracy z innymi organami państwa) a także odpowiednich narzędzi wspomagających działania administracji. Obecnie stosowane rozwiązania legislacyjne nie są wystarczające do skutecznej ochrony przed oszustami VAT. Również efektywność organów państwa jest problematyczna. Z jednej strony wynika to z kwestii organizacyjnych (między innymi brak wystarczającej współpracy pomiędzy organami ścigania, prokuraturą oraz organami podatkowymi i skarbowymi, brak wystarczającej specjalizacji organów podatkowych) z drugiej strony widać brak skutecznych narzędzi (w szczególności informatycznych, tworzeniu i dostępu do baz danych) wspomagających identyfikację oszustw VAT.

Niezależnie od prac prowadzonych przez zespoły eksperckie i formułowanych przez te gremia opinii i propozycji zmian, **kierunki nowych rozwiązań** analizowane były także w Departamencie Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów. Efektem tych analiz były propozycje przedstawione w notatce z dnia 23 stycznia 2015 r. nadzorującemu wówczas ten Departament Podsekretarzowi Stanu. Propozycje obejmowały zarówno działania o horyzoncie długofalowym, tj. wprowadzenie systemu centralnej ewidencji faktur, jednej stawki VAT, systemu *on-line* dla rejestracji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, rozszerzenie uprawnień organów podatkowych i skarbowych do wglądu w rachunki bankowe podatników, jak i działania o horyzoncie krótkookresowym. Do rozwiązań, które powinny być wprowadzone w pierwszej kolejności zaliczono:

- likwidację możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla przedsiębiorców rozpoczynających działalność opodatkowaną podatkiem VAT przez okres dwóch pierwszych lat, niezależnie od rodzaju prowadzonej działalności i wartości zrealizowanych dostaw towarów i świadczonych usług;
- odmowę rejestracji podmiotu jako podatnika VAT czynnego lub zwolnionego, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podmiot ten nie istnieje albo nie ma możliwości skontaktowania się z nim (a w przypadku rejestracji przez przedstawiciela – rejestracja

Propozycje
Departamentu Podatku
od Towarów i Usług
Ministerstwa Finansów
zgłaszane w I kwartale
2015 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

byłaby uzależniona od zgody na objęcie przedstawiciela odpowiedzialnością solidarną);

- wprowadzenie jako jednej z przesłanek zastosowania odpowiedzialności solidarnej okoliczności przekazywania zapłaty na rachunek bankowy założony poza granicami kraju.

W lutym 2015 r. Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów skierował na posiedzenie Kierownictwa Ministerstwa Finansów *Notatkę w sprawie konieczności przygotowania projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług w związku z procederem oszustw i nadużyć w podatku od towarów i usług oraz podjęcia zmian o charakterze długookresowym, zawierającą po części nowe, po części przedstawione już w styczniu 2015 r. propozycje zmian w ustawie o podatku od towarów i usług:*

- likwidacja możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla przedsiębiorców rozpoczynających działalność objętą zakresem podatku VAT przez okres dwóch pierwszych lat, a dla podatników mających numer VAT UE bez względu na okres prowadzonej działalności;
- odmowa rejestracji podmiotu jako podatnika VAT gdy spełnione są określone przesłanki;
- rozszerzenie zakresu odpowiedzialności solidarnej w ten sposób, że będzie miała zastosowanie zawsze w przypadku dokonywania płatności z tytułu transakcji na konto inne niż uwidocznione w bazie *on-line* podatników jako konto właściwe do rozliczeń VAT;
- obowiązek składania elektronicznie deklaracji miesięcznych przez podatników VAT UE;
- dodanie jako kolejnej przesłanki warunkującej wykreślenie podatnika z rejestru – nieskładanie deklaracji przez trzy kolejne miesiące dla podatników rozpoczynających działalność (przez okres dwóch lat) oraz przez sześć miesięcy dla pozostałych podatników.

Ponadto Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dłuższym okresie rekomendował wprowadzenie centralnej ewidencji faktur, systemu *on-line* dla rejestracji sprzedaży detalicznej, możliwości stosowania podzielonej płatności jako przesłanki zwalniającej od odpowiedzialności solidarnej.

Kierownictwo Ministerstwa Finansów nie podjęło decyzji o rozpoczęciu prac zmierzających do wdrożenia powyższych rozwiązań, w tym opracowania harmonogramu prac. Podsekretarz Stanu Jarosław Neneman w piśmie z dnia 9 listopada 2015 r. wskazał, że *wprowadzenie w życie powyższych propozycji, które miałyby szerokie oddziaływanie nie tylko na podmioty parające się oszukańczym procederem wyłudzeń i unikania opodatkowania, ale również na uczciwych podatników, wymagałoby dokonania stosownych zmian legislacyjnych (poprzedzonych szczegółowymi konsultacjami z organizacjami przedstawicielskimi), nie tylko w zakresie ustawy o VAT, ale również innych regulacji. W momencie zatem ich rekomendowania przez Departament Podatku od Towarów i Usług brak było realnych szans na skuteczne przeprowadzenie stosownych prac legislacyjnych w zakresie nowych projektów*

stosownych aktów prawnych (...) prace nad rozwiązaniami wprowadzonymi w życie przepisami ustawy nowelizującej z dnia 9 kwietnia 2015 r. (a więc rozwiązaniami zdecydowanie mniej kontrowersyjnymi, wpisującymi się generalnie w rozwiązania przewidziane przepisami unijnymi) prowadzone były od I kwartału 2014 r. Wyżej wymienione proponowane rozwiązania, z uwagi na ich złożony charakter, nie mogły również zostać włączone do procedowanego wcześniej projektu ustawy nowelizującej i objęte procesem legislacyjnym, którego przedmiotem była ta właśnie nowela ustawy o VAT. (...) złożony i istotny charakter nie pozwalał na włączenie do projektu ustawy przepisów, których potencjalna nawet skuteczność i ewentualny wpływ na warunki prowadzenia działalności gospodarczej nie zostały potwierdzone odpowiednimi analizami. (...) W tym kontekście zatem prowadzenie prac (a co za tym idzie również formułowanie harmonogramu) w sytuacji oczywistego braku możliwości wdrożenia ich rezultatów w życie – było niecelowe i bezużyteczne. W związku z tym nie były prowadzone prace nad ich wdrożeniem.

Minister Finansów w piśmie z dnia 10 listopada 2015 r. wskazał, że zaproponowane rozwiązania mogłyby okazać się skuteczne w przeciwdziałaniu oszustwom, nie podjął jednak decyzji o kontynuowaniu prac, ponieważ uznał, że brak jest realnych szans na skuteczne przeprowadzenie prac legislacyjnych. Minister Finansów zwrócił także uwagę, że wprowadzenie niektórych zmian w przepisach prawa wymaga współpracy i zgody innych resortów, co w niektórych przypadkach utrudnia lub wręcz wstrzymuje inicjatywę legislacyjną na bardzo wczesnym jej etapie. Jako przykład Minister Finansów wskazał zgłaszaną przez Ministerstwo Finansów propozycję obniżenia określonego w przepisach o swobodzie działalności gospodarczej progu kwotowego z 15 000 euro do 3000 euro dla obowiązkowego rozliczania się przedsiębiorców w formie bezgotówkowej. Propozycja ta nie była uwzględniana w kolejnych projektach ustaw (ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w 2014 r. oraz ustawy – Prawo działalności gospodarczej w 2015 r.) procedowanych przez Ministerstwo Gospodarki z uwagi na negatywne stanowisko tego resortu. Minister Gospodarki uznał wówczas, że obniżenie tej kwoty nie przyczyni się do istotnego ograniczenia szarej strefy, a ponadto istnieje niewystarczająca infrastruktura płatnicza oraz wysokie koszty usług bankowych. *Jeżeli zatem tak mało uciążliwe dla przedsiębiorców regulacje jak zmniejszenie progu dla obrotu bezgotówkowego nie były uwzględniane, to wprowadzenie rozwiązań zdecydowanie bardziej uciążliwych (lub odbieranych negatywnie przez przedsiębiorców – np. rozszerzenie uprawnień do wglądu w rachunki bankowe) – było nierealne.*

Po przeprowadzeniu kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* NIK oceniła, że spodziewany brak akceptacji dla poszczególnych propozycji ze strony innych resortów czy organizacji przedstawicielskich biorących udział w procesie legislacyjnym, jak również bliskie zakończenie kadencji Sejmu RP nie powinny stanowić bariery dla prowadzenia bieżących analiz nad propozycjami nowych rozwiązań w celu przygotowania projektów regulacji prawnych.⁷⁴

⁷⁴ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, s. 28–30.

Rozszerzenie obowiązku stosowania kas rejestrujących

Od stycznia 2013 wprowadzone zostały nowe, niższe limity zwolnień z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu **kas rejestrujących**. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących⁷⁵ obniżyło ten limit dwukrotnie. Do końca 2012 r. z ww. obowiązku zwolnieni byli podatnicy, u których kwota obrotu realizowanego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła 40 tys. zł. Od 1 stycznia 2013 r. limit ten wynosił 20 tys. zł.

Kolejne zmiany w systemie ewidencji sprzedaży za pomocą kas rejestrujących, wprowadziło rozporządzenie z dnia 4 listopada 2014 r.⁷⁶ Minister Finansów określając zakres zwolnień na lata 2015–2016 rozszerzył, w stosunku do poprzednio obowiązującego rozporządzenia, katalog czynności objętych obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Włączono do niego m.in. usługi świadczone przez warsztaty samochodowe, usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, usługi prawnicze, z wyjątkiem czynności notarialnych, usługi doradztwa podatkowego, usługi związane z wyżywieniem oraz usługi fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetologiczne. W następnych latach wprowadzono dalsze ograniczenia, w szczególności obowiązkiem ewidencjonowania objęto kolejne kategorie usług.

Wyniki kontroli NIK przeprowadzonej w II półroczu 2015 r.

Po przeprowadzeniu kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* (za okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.), NIK, odnotowując podjęte inicjatywy, oceniła negatywnie skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów. Zaproponowane przez Ministra Finansów mechanizmy uszczelniające skierowane zostały głównie na obszary działalności gospodarczej, w których zidentyfikowano istotne nieprawidłowości, nie umożliwiły natomiast ograniczenia oszustw w sposób systemowy, to znaczy niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze. Zastosowane rozwiązania (mechanizm odwrotnego obciążenia i instytucja odpowiedzialności solidarnej) i organizacyjne okazały się niewystarczające dla poprawy skuteczności zwalczania oszustw popełnianych z wykorzystaniem faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji oraz ograniczenia zagrożeń dla gromadzenia dochodów budżetu państwa. W ocenie NIK Minister Finansów powinien przeprowadzić gruntowną analizę rozwiązań proponowanych przez gremia eksperckie, specjalistów resortu finansów, mechanizmów stosowanych w innych krajach i podjąć niezwłoczne decyzje, które z rozwiązań mogą być wprowadzone w celu skutecznego przeciwdziałania oszustwom. NIK zwróciła uwagę, że tylko kompleksowe rozwiązania pozwolą na istotną poprawę w ograniczeniu strat wynikających z nadużyć w podatku od towarów i usług, wskazując,

⁷⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2012 r. poz. 1382) obowiązywało w latach 2013–2014.

⁷⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2016 r. poz. 1215). Utraciło moc z dniem 1 stycznia 2017 r.

że potrzebne są nowe środki usprawniające pobór i egzekucję podatków, zmiany w organizacji służb do zwalczania oszustw podatkowych, jak i zmiany w płaszczyźnie regulacji karnych w kierunku zapewnienia realnej możliwości karania sprawców oszustw podatkowych. NIK skierowała do Ministra Finansów między innymi wnioski o szybkie wdrożenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne.⁷⁷

Minister Finansów w latach 2013–2015, Mateusz Szczurek, w wyjaśnieniach złożonych w dniu 31 stycznia 2019 r. wskazał, że w okresie pełnienia przez niego tej funkcji działania dotyczące uszczelnienia systemu podatkowego były prowadzone w sposób systemowy, a przykładami tego są następujące dokumenty:

- *Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017 przyjęty przez kierownictwo Ministerstwa Finansów 8 kwietnia 2014 roku, zaakceptowany przez Radę Ministrów jako element Aktualizacji Programu Konwergencji i zawierający listę 43 działań prowadzonych w tym zakresie (...).*
- *Porozumienie z Ministrem Spraw Wewnętrznych i Prokuratorem Generalnym i wspólnie wypracowany pakiet rozwiązań uszczelniających. Z zestawu tych rozwiązań czerpią kolejne rządy, choć nie zostały one niestety ciągle w pełni wdrożone (centralny rejestr faktur, kasy fiskalne online).*
- *Załączony (...) dokument Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce zawierający zrealizowane projekty Ministra Finansów, które w sposób wymierny miały i nadal mają pozytywny wpływ na poprawę ściągalności podatków, w tym przede wszystkim podatku od towarów i usług. Obejmują one zarówno działania legislacyjne, jak i organizacyjne, a dotyczą zarówno usprawnienia samego procesu poboru i egzekucji należności podatkowych, jak i zwiększenia stopnia dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych.*

Spośród wymienionych w tym dokumencie rozwiązań, w okresie pełnienia funkcji ministra finansów przez M. Szczurka (wyjąwszy implementację przepisów dyrektywy 2008/8/WE) zostały wprowadzone w szczególności: rozszerzenie zakresu podmiotów zobowiązanych do stosowania kas fiskalnych, uregulowanie w przepisach o podatku VAT zasad odliczania i rozliczania wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony (ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. wprowadziła ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego w odniesieniu do wszystkich wydatków, np. zakupu paliw do napędu, czy też innych wydatków eksploatacyjnych dotyczących pojazdów samochodowych przeznaczonych do użytku „mieszanego”, tj. wykorzystywanych zarówno do celów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą jak i do celów użytku prywatnego), uporządko-

Wyjaśnienia Ministra
Finansów w latach
2013–2015 w sprawie
wprowadzanych
środków zaradczych

⁷⁷ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, s. 9, 14.

wanie zasad rozliczania podatku VAT – tzw. prewspółczynnik w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych, wprowadzony ustawą z 9 kwietnia 2015 r.⁷⁸, obszerna nowelizacja Ordynacji podatkowej z 10 września 2015 r. (m.in. JPK na żądanie, podwyższenie stawek odsetek za zwłokę).

W odniesieniu do objęcia mechanizmem odwrotnego obciążenia obrotu niektórymi towarami z zakresu elektroniki, przede wszystkim telefonów komórkowych Minister Finansów w latach 2013–2015 M. Szczurek wskazał na okoliczności: *Odwrócone obciążenie eliminuje jedną istotną patologię, ale też stwarza możliwości do innych nadużyć. Opinie, co do jego skuteczności, jako narzędzia zwiększającego przychody podatkowe są podzielone (...) Odwrotne obciążenie może być skutecznym narzędziem do zwalczania wyłudzeń, lecz efekt netto zależy od struktury rynku, konkretnego towaru, rozproszenia finalnych odbiorców. W przeciwieństwie do rynku złomu, gdzie dostawców jest wielu, zaś liczba finalnych odbiorców ograniczona, w sektorze elektroniki potencjalny problem z niepłacącym VAT-u ostatnim ogniwem jest większy. Tym samym wprowadzenie odwróconego obciążenia wymagało dokładniejszych analiz dla upewnienia się, co do skuteczności netto takiego rozwiązania w tym także rzeczywistych danych zebranych z rynków, w których odwrócone obciążenie było już wdrożone. (...) Jednocześnie, prowadzenie odwróconego obciążenia przy takiej strukturze rynku nie mogło opierać się na jednostkowym, 'detalicznym' dostarczaniu informacji przez administrację podatkową o tym, czy kontrahent jest płatnikiem VAT, tak jak miało to miejsce w przypadku złomu, czy prętów stalowych. Opieranie systemu na takim rozwiązaniu przy dziesiątkach tysięcy podmiotów-odbiorców sprzętu elektronicznego sparaliżowałoby rynek elektroniki w Polsce (oraz administrację skarbową obciążoną dostarczaniem informacji o kontrahentach). Dlatego wprowadzenie odwróconego VAT w elektronice wymagało działającego systemu online pozwalającego na sprawdzenie czy kontrahent jest płatnikiem VAT. System ten uruchomiono w 2015 roku, kiedy to też w życie wszedł odwrócony VAT na elektronikę. Jest to kolejny przykład znaczenia systemowego działania przy kształtowaniu polityki publicznej wprowadzenie tylko jednego elementu uszczelniającego w tym zakresie byłoby destabilizujące dla działalności gospodarczej. Jednocześnie trzeba zaznaczyć, że czas od zaobserwowania zwiększającej się skali oszustw (na przełomie 2013 i 2014 roku) do wprowadzenia mechanizmu odwróconego obciążenia nie był dłuższy niż w przypadku innych krajów stosujących te rozwiązanie. Czas wprowadzenia mechanizmu w elektronice był krótki także na tle działań następców, szczególnie jeśli pamięta się o konieczności wypracowania systemowych rozwiązań takich jak baza on-line, czy informacje podsumowujące. Przykładem jest tutaj wprowadzanie odwróconego obciążenia na dyski twarde, które według sygnalizacji organizacji branżowej ZIPSEE z maja 2016 r. stały się istotnym przedmiotem wyłudzeń w ramach karuzel podatkowych. Mimo początkowego zaangażowania ministra finansów i wystąpienia o derogację do Komisji Europejskiej (uzyskaną w październiku 2017 r.), do tej pory stosowne zmiany legislacyjne nie pojawiły się w polskiej ustawie o VAT.*

⁷⁸ Dz. U. poz. 605.

5.1.3. Działania Ministra Finansów w latach 2016–2018

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, że w latach 2016–2018 Minister Finansów wprowadził szereg rozwiązań mających na celu uszczelnienie podatku od towarów i usług oraz poprawę skuteczności działania aparatu skarbowego, z których część była zbieżna z propozycjami zgłoszonymi w 2015 r. przez ekspertów i specjalistów w resorcie finansów, a także z wnioskami NIK. Minister Finansów po raz kolejny skorzystał z możliwości rozszerzenia stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia, jednak oceniając to narzędzie jako doraźne i selektywne, podjął decyzję o odstąpieniu od jego stosowania na rzecz obligatoryjnej podzielonej płatności.

W tym okresie, obok mechanizmu podzielonej płatności, priorytet uzyskały przede wszystkim pakiet paliwowy wraz z systemem monitorowania przewozu towarów i system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, obowiązek miesięcznego raportowania JPK_VAT oraz tzw. pakiet działań uszczelniających. Obniżony został także limit dla płatności gotówkowych, o co Minister Finansów wnioskował w latach poprzednich.

Nastąpiła istotna poprawa skuteczności realizacji dochodów z VAT, w tym w zapobieganiu wyłudzeniom podatku VAT. Wyraźnie wzrosły dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług oraz znacznie obniżył się poziom luki w tym podatku. Osiągnięta poprawa była rezultatem korzystnej sytuacji gospodarczej, ale także wprowadzenia w latach 2015–2017 przez Ministra Finansów rozwiązań uszczelniających system podatkowy oraz nakierowanych na zwiększenie skuteczności służb skarbowych. Kolejne rozwiązania wprowadzone w 2018 r. stanowią, w ocenie NIK, istotne uzupełnienie już zastosowanych środków zaradczych.

W marcu 2016 r. do Sejmu RP został skierowany projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, którego głównym celem było przywrócenie w polskim systemie prawnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W toku prac parlamentarnych⁷⁹ nad tym projektem, poprawką poselską dodany został przepis nakładający na podatników prowadzących elektronicznie księgi podatkowe obowiązek przekazywania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o prowadzonej ewidencji podatku VAT, o ustalonej strukturze, za okresy miesięczne, za pomocą środków komunikacji elektronicznej (JPK_VAT). Według informacji z 19 grudnia 2018 r. przedstawionej przez Departament Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów, Standard SAF-T według OECD nie zawierał założeń miesięcznego raportowania na potrzeby VAT. Polskim rozwinięciem standardu było między innymi opracowanie JPK_VAT jako dodatkowego i niezależnego modułu pliku, jednakże funkcjonującego dalej jako plik na żądanie. Takie rozwinięcie standardu OECD umożliwiło jego płynne przekształcenie w raportowanie miesięczne, które Polska wprowadziła jako jeden z pierwszych krajów w UE. *Rozwiązanie to zostało wypracowane w Ministerstwie Finansów w kwietniu 2016 r., a jego wdrożenie w lipcu 2016 r. było możliwe między innymi dzięki modyfikacji standardu*

Wprowadzenie obowiązków raportowania danych z ewidencji VAT w postaci JPK_VAT

⁷⁹ Dodanie art. 82 § 1b do ustawy Ordynacja podatkowa nastąpiło w kwietniu 2016 r. po pierwszym czytaniu projektu w Sejmie (druk sejmowy nr 367) – sprawozdanie z dnia 27 kwietnia 2016 r. Podkomisji stałej ds. monitorowania systemu podatkowego (druk sejmowy nr 464).

OECD do polskich warunków dzięki testom przeprowadzonym w okresie 2014–2015.

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸⁰ wprowadziła obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia miesiąca. Obowiązek raportowania, poczynając od danych za lipiec 2016 r., objął podatników VAT czynnych posiadających status „dużego przedsiębiorcy” w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (obecnie Prawo przedsiębiorców), prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych. Z obowiązku tego do końca 2016 r. zwolnieni byli mali i średni przedsiębiorcy, a do końca 2017 r. mikroprzedsiębiorcy. Z dniem 1 stycznia 2018 r. nastąpiło pełne objęcie obowiązkiem raportowania wszystkich podatników VAT. Ustawa dokonała także zmian w ustawie o podatku od towarów i usług polegających na doprecyzowaniu zakresu danych, jakie ma zawierać ewidencja VAT, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, wprowadzeniu wymogu podawania w ewidencji numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta (przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.), a także ustanowieniu obowiązku (od 1 stycznia 2018 r.) prowadzenia ewidencji VAT przy użyciu programów komputerowych.

Wykorzystanie JPK_VAT na poziomie centralnym i lokalnym do identyfikowania nieprawidłowości

Wdrożenie obowiązku comiesięcznego raportowania o zdarzeniach gospodarczych pozwala na identyfikację nieprawidłowości na poziomie centralnym. W Ministerstwie Finansów, począwszy od 2017 r., dokonywana jest automatyczna analiza prawidłowości rozliczeń w VAT przy wykorzystaniu narzędzia ANALIZATOR JPK, a do podatników, u których stwierdzono rozbieżności w takich raportach, kierowane są powiadomienia (z poziomu centralnego lub przez właściwy urząd skarbowy) o potrzebie weryfikacji rozliczenia i ewentualnej możliwości złożenia korekty bez konsekwencji podatkowych, karnych skarbowych. W 2017 r. przy wykorzystaniu tego narzędzia zidentyfikowano 405,2 tys. rozbieżności na kwotę 79,0 mld zł, a w 2018 r., do rozliczenia JPK_VAT za sierpień włącznie, na kwotę 77,4 mld zł. Ministerstwo Finansów wysłało w 2017 r. 38,2 tys. powiadomień o możliwych nieprawidłowościach w formie SMS lub wiadomości e-mail. W okresie styczeń-wrzesień 2018 r. liczba wysłanych powiadomień, głównie w formie SMS i wiadomości e-mail⁸¹ wyniosła 349,9 tys. Po otrzymaniu takiego powiadomienia podatnicy mogli samodzielnie sprawdzić swoje rozliczenie VAT i złożyć korektę deklaracji.

Wykorzystując JPK_VAT Ministerstwo Finansów, począwszy od 2017 r., cyklicznie generuje także zestawienia podatników, którzy w rozliczeniu VAT deklarują „zerowe” obroty, albo nie składają w ogóle deklaracji VAT, a jednocześnie w tożsamym okresie występują jako wystawcy faktur VAT. Za okres od stycznia do grudnia 2017 r. zidentyfikowano 152,7 tys. faktur

⁸⁰ Dz. U. poz. 846.

⁸¹ Za okres styczeń-marzec oprócz powiadomień w formie SMS lub wiadomości e-mail wysyłane były również powiadomienia w formie papierowej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wystawionych przez podmioty niezarejestrowane dla celów podatku VAT lub podmioty, które nie złożyły deklaracji lub wykazały w deklaracjach „zerowe” obroty. Kwota podatku VAT wynikająca z tych faktur wyniosła 436,5 mln zł. Za okres od stycznia do września 2018 r. zidentyfikowano 298,0 tys. takich faktur z kwotą podatku VAT 674,7 mln zł, a w całym 2018 r. zidentyfikowano 593,0 tys. takich faktur z kwotą podatku VAT 1337,2 mln zł.

Informacje pochodzące z plików o składnikach majątku zobowiązanych, w postaci wierzytelności u oznaczonego kontrahenta, wykorzystywane są przez naczelników urzędów skarbowych do zastosowania środka egzekucyjnego (zabezpieczającego) celem przymusowego zaspokojenia (zabezpieczenia) zaległości podatkowej. Z wykorzystaniem modułu „Wierzytelności”, informacje z JPK_VAT pozwoliły na wyegzekwowanie zaległości w 2017 r. na kwotę 197,2 mln zł, w okresie od stycznia do września 2018 r. na kwotę 276,9 mln zł, a w całym 2018 r. – 475,6 mln zł.

Na podstawie informacji o transakcjach ujawnionych w JPK_VAT prowadzone były także analizy ukierunkowane na identyfikację uczestników tzw. transakcji karuzelowych, do objęcia czynnościami sprawdzającymi i kontrolami podatkowymi lub celno-skarbowymi. W ramach przedmiotowych analiz, według informacji zwrotnych z urzędów skarbowych (według stanu na 8 listopada 2018 r.), wstrzymano wypłatę zwrotów VAT na kwotę 264,1 mln zł.

Kwota zwiększonego podatku należnego VAT z korekt złożonych przez podatników w efekcie analiz danych wykazanych w plikach JPK_VAT wyniosła w 2017 r. 6707,8 mln zł, a w 2018 r. 6227,2 mln zł⁸². Z kolei kwota korekty podatku naliczonego do odliczenia, przez podatników, u których ustalono na podstawie raportów automatycznych rozbieżności, wyniosła w 2017 r. 3816,3 mln zł, a w 2018 r. 4519,7 mln zł. Odpowiednio korekta podatku zadeklarowanego do wpłaty 701,9 mln zł oraz 617,7 mln zł.

NIK zwraca uwagę na znikome wykorzystanie JPK_VAT w II półroczu 2016 r.⁸³, tj. w pierwszych miesiącach, w których dla dużych przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych powstał obowiązek przekazywania jednolitego pliku kontrolnego dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, bez wezwania organu podatkowego. Wykorzystanie plików JPK_VAT rosło w kolejnych latach. Tylko w czynnościach sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników w trybie przepisów Działu V ustawy *Ordynacja podatkowa*, wykorzystano w 2017 r. pliki JPK_VAT w 83,2 tys., tj. w 11,8%, a w I półroczu 2018 r. w 114,1 tys. takich czynności, tj. w 29,6% wszystkich czynności sprawdzających w zakresie VAT przeprowadzonych w tym okresie. Wzrosła także kwota ustaleń dokonanych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK_VAT z 46,1 mln zł w 2017 r. do 103,5 mln zł

Wykorzystanie JPK_VAT do identyfikowania faktur wystawionych przez dłużników

Wykorzystanie JPK_VAT do wykrywania oszustw karuzelowych

⁸² Wartość ustalona na podstawie analiz danych za okres od stycznia do października 2018 r. przeprowadzonych do 25 stycznia 2019 r.

⁸³ Wyniki kontroli P/18/077 *Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych* w Ministerstwie Finansów. Kontrolą objęto okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w I półroczu 2018 r. Kwoty ustalone w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych z wykorzystaniem plików JPK_VAT stanowiły w 2017 r. 9,6%, a w I półroczu 2018 r. 16,6% ustaleń dokonanych w wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT.

Klauzula nadużycia prawa w VAT

Ustawa z 13 maja 2016 r. wprowadziła także **klauzulę nadużycia prawa w podatku VAT**. Przepisy dodanych ust. 4 i 5 w art. 5 ustawy o VAT określają, że czynności dokonane z nadużyciem prawa wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych określonych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

W Ordynacji podatkowej dodany został art. 14b § 5b, na mocy którego nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku VAT. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o opinię w tym zakresie. Według stanu na dzień 27 grudnia 2018 r. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, a po 1 marca 2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał czternaście opinii, w których stwierdzono, że elementy stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. W sprawach tych odmówiono podatnikom wydania interpretacji indywidualnej.

Wprowadzenie „pakietu paliwowego” w reakcji na znaczną skalę oszustw w obrocie tymi wyrobami

Oszustwa podatkowe w branży paliwowej identyfikowane były jako obszar bardzo wysokiego ryzyka od początku okresu objętego kontrolą. W *Zadaniach Urzędów Kontroli Skarbowej na rok 2007* Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zwracał uwagę, że *skala przestępczej działalności w obrocie paliwami płynnymi osiągnęła wymiar zorganizowanych grup przestępczych, konieczne jest kontynuowanie ścisłej współpracy z organami prokuratury i Policji*. Wyłudzenia podatku VAT w obrocie między innymi paliwami stanowiły specyfikę polskiego rynku, o skali niespotykanej w innych państwach Unii Europejskiej. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego w latach 2012–2014 obserwowany był spadek konsumpcji krajowej paliw w Polsce, mimo stałego wzrostu PKB oraz spadku światowych cen ropy naftowej. W 2015 r. nastąpił wzrost konsumpcji, ale nadal była ona niższa niż w 2011 r. Firma doradcza Ernst & Young oszacowała, że wyłudzenia podatku VAT w obrocie olejem napędowym spowodowały w 2013 r. straty dla budżetu państwa w wysokości od 4,3 do 5,8 mld zł⁸⁴. W 2014 r., według szacunków firmy doradczej PricewaterhouseCoopers International Limited, wyłudzenia VAT w polskiej gospodarce wyniosły niemal 50 mld zł, z czego ponad 20% dotyczyło obrotu paliwami.

⁸⁴ Informacja o wynikach kontroli P/16/018/KGP *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, s. 6.

W 2016 r. przeprowadzono prace legislacyjne mające na celu zapobieganie wyłudzeniu podatku VAT w obrocie paliwami (tzw. **pakiet paliwowy**). Ustawa z 7 lipca 2016 r.⁸⁵ wprowadziła zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług, ustawie o podatku akcyzowym, ustawie Prawo energetyczne, Kodeksie karnym skarbowym oraz ustawie o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym.

Zmiany w ustawie o VAT wprowadziły zasadę, że obowiązek zapłaty podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw płynnych powstaje zasadniczo w ciągu pięciu dni od momentu wprowadzenia paliwa do kraju, a poboru i wpłaty podatku dokonuje płatnik, tj. podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca, świadczący usługę przemieszczania wyrobów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy albo podatnik, tzn. podmiot dokonujący nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw na własną rzecz, bez pośrednictwa składu podatkowego lub zarejestrowanego odbiorcy. Ustawą zmieniającą określone zostały także zasady usługowego przemieszczania paliw w procedurze zawieszenia poboru akcyzy przez podmiot prowadzący skład podatkowy lub zarejestrowanego odbiorcę – poprzez określenie warunków wykonywania takiej usługi. Wprowadzono obowiązek aby podatnik, na rzecz którego dokonywane jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, posiadał siedzibę na terytorium kraju lub, w przypadku podmiotu zagranicznego, prowadził działalność na pośrednictwem oddziału, a także był zarejestrowany dla celów podatku VAT. Możliwość świadczenia usług przez składy podatkowe lub zarejestrowanych odbiorców została ograniczona wyłącznie do działalności na rzecz podmiotów wypełniających obowiązek koncesyjny. Podmiot, na rzecz którego skład podatkowy lub zarejestrowany odbiorca dokonuje przemieszczenia w ramach WNT powinien być właścicielem paliwa.

Dane pochodzące z systemu Ministerstwa Finansów oraz organizacji branżowych wskazują że pakiet paliwowy wyeliminował funkcjonujący w latach 2012–2016 mechanizm unikania zapłaty podatku VAT od sprzedaży paliw sprowadzanych do Polski w ramach wewnątrzwspólnotowych nabyć z innych krajów UE (głównie Litwy i Niemiec). Analiza danych dotyczących przywozu paliw po wprowadzeniu pakietu paliwowego wykazała wzrost obrotów większości firm paliwowych oraz zmiany w strukturze przywozu paliw do Polski. Firmy zrzeszone w Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego sprowadziły do kraju o 400% więcej produktu, a operatorzy niezależni o 11% więcej. Zmieniła się także struktura podmiotów uczestniczących w przywozie paliw ciekłych. W latach 2012–2016 dominującym sposobem przemieszczania paliw był realizowany przez zarejestrowanych odbiorców przywóz autocysternami w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Po wdrożeniu pakietu paliwowego obserwowany był spadek wielkości paliwa przywożonego przez zarejestrowanych odbiorców (z wyjąt-

⁸⁵ Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1052). Projekt ustawy był objęty odrębnym trybem procedowania, z pominięciem uzgodnień międzyresortowych.

kiem dwóch koncernów zagranicznych posiadających taki status) na rzecz przywozu paliw do składów podatkowych, które obsługują legalnych importerów. Zmniejszyła się także, z 27 w 2016 r. do ośmiu w 2017 r., liczba zarejestrowanych odbiorców. W I półroczu 2016 r. zarejestrowani odbiorcy sprowadzili 1845,8 mln litrów benzyny i oleju napędowego, a składy podatkowe 962,3 mln litrów, w I półroczu 2017 r. natomiast zarejestrowani odbiorcy sprowadzili 495,6 mln litrów, a składy podatkowe 1528,4 mln litrów paliwa. Kwota wpłaconego podatku VAT w I półroczu 2017 r. przez podmioty prowadzące składy podatkowe była większa o ok. 2,5 mld zł niż kwota podatku VAT do wpłaty w I półroczu 2016 r.⁸⁶.

Ustalenia kontroli NIK przeprowadzonej w II półroczu 2016 r.

Według ustaleń NIK, przedstawionych w informacji o wynikach kontroli *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi* z maja 2017 r., dane statystyczne GUS wykazywały trwający w latach 2012–2014 spadek konsumpcji krajowej paliw w Polsce (w 2015 r. nastąpił wzrost konsumpcji, ale była ona nadal niższa niż w 2011 r.) mimo stałego wzrostu PKB oraz spadku światowych cen ropy naftowej. Do Polski trafiały niezgłoszone do opodatkowania paliwa z importu, które ze względu na brak obciążeń podatkowych były tańsze od paliw z legalnych źródeł. Jednym z działań ograniczających nielegalny import miało być wprowadzenie w 2014 r. konieczności uzyskania koncesji Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki (URE) na import paliw⁸⁷ (koncesja na obrót paliwami z zagranicą, OPZ). Według danych Prezesa URE, większość z ponad 200 złożonych wniosków o koncesję pochodziła od firm nowo powstałych, można więc było podejrzewać, że część tych firm może być wykorzystywana w nielegalnym handlu paliwami, a koncesja jest im potrzebna jako „przykrywka”, do zastąpienia działalnością legalną działań nielegalnych.

Skala nieprawidłowości w zapłacie podatku VAT w obrocie paliwami identyfikowanych przez organy kontroli skarbowej systematycznie rosła. W 2012 r. stwierdzono nieprawidłowości VAT na kwotę 540 mln zł, w 2013 r. – 1 mld zł, a w 2014 r. – 2,46 mld zł⁸⁸. Wprowadzenie nowego rodzaju koncesji oraz warunkującego jej uzyskanie obowiązku złożenia zabezpieczenia majątkowego nie przyniosło oczekiwanych rezultatów. Po przeprowadzeniu ww. kontroli NIK oceniła, że działania podejmowane przez organy administracji rządowej w kontrolowanym okresie (od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.) nie doprowadziły do ograniczenia oszustw podatkowych, pomimo że problem występowania tzw. szarej strefy na rynku paliwowym został zidentyfikowany już w 2012 r. Po wprowadzeniu koncesji OPZ zaobserwowano, że w procederze wyłudzenia podatku VAT w obrocie paliwami związanym z wewnątrzspółnotowym nabyciem

⁸⁶ Dane Działu ds. Wyrobów Energetycznych Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach, który został zobowiązany do gromadzenia informacji związanych z funkcjonowaniem rynku paliw ciekłych po wprowadzeniu pakietów paliwowego i energetycznego.

⁸⁷ Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o zmianie ustawy o zapasach ropy naftowej produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 900).

⁸⁸ UD71 w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rządu <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/form/r2348,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-akcyzowym-ustawy-o-podatku-od-towarow-.html>

paliw, dokonywanym za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców lub składów podatkowych coraz częściej kontrahentami zarejestrowanych odbiorców lub składów podatkowych były podmioty zagraniczne, które dokonywały nabyć paliw na terytorium kraju i odsprzedawały je „znikającym podatnikom”. Podmioty zagraniczne, które uzyskały koncesje Prezesa URE na obrót paliwami z zagranicą nie były krajowymi podatnikami VAT z tytułu wprowadzania paliwa na terytorium kraju. Taka konstrukcja pozwalała omijać zabezpieczającą funkcję koncesji OPZ. Uczestnicy przestępczego procederu tworzyli fikcyjne firmy za granicą, które uzyskiwały koncesję OPZ i pełnili funkcję pośredników w dostawach paliw. Również wysokość zabezpieczenia majątkowego na uzyskanie koncesji OPZ – 10 mln zł – nie zagwarantowała zahamowania procederu wyłudzenia podatku VAT w obrocie paliwami.

Po przeprowadzonej w drugiej połowie 2016 r. kontroli *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, którą objęty został 2015 r. i pierwsze półrocze 2016 r., NIK oceniła, że działania podejmowane przez organy administracji rządowej nie doprowadziły do ograniczenia liczby podmiotów działających w szarej strefie lub dokonujących oszustw podatkowych, a do wprowadzenia pakietu paliwowego oraz pakietu energetycznego zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi nie miało charakteru systemowego. NIK negatywnie oceniła działania Ministra Energii (poprzednio Ministra Gospodarki) oraz Prezesa URE, podejmowane w celu przeciwdziałania szarej strefie na rynku paliw ciekłych. Działalność podejmowana przez Ministra Finansów oraz Prezesa UOKiK została oceniona pozytywnie.

Uzupełnieniem pakietu paliwowego jest tzw. **pakiet przewozowy**. Zgodnie z założeniami obejmuje on dwa elementy, rejestr oraz geolokalizację. Pierwszy z elementów wprowadziła ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów⁸⁹. Rejestracją i monitorowaniem objęto paliwa, odmrażacze na bazie alkoholu etylowego, rozcieńczalniki i rozpuszczalniki, alkohol etylowy skażony i susz tytoniowy (tzw. towary wrażliwe), a od 22 września 2017 r. oleje roślinne (przede wszystkim olej rzepakowy). Ustawą z 10 maja 2018 r.⁹⁰ do systemu monitorowania przewozu towarów włączono także przewozy kolejną, a ponadto do katalogu towarów wrażliwych dodano nowy towar, tj. produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne.

Drugi element tego systemu obejmujący dane geolokalizacyjne (w szczególności dane przekazywane z lokalizatorów oraz zewnętrznych systemów lokalizacji w postaci współrzędnych geograficznych dotyczących położenia środka transportu, daty i godziny pozyskania współrzędnych oraz numeru lokalizatora albo urządzenia) wprowadziła ustawa z 15 czerwca 2018 r.⁹¹

Pakiet przewozowy

⁸⁹ Dz. U. poz. 708, ze zm.

⁹⁰ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. poz. 1039).

⁹¹ Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz. U. poz. 1539).

Spośród innych państw członkowskich UE system kontroli przewozu towarów wdrożyła Portugalia, Węgry i Niemcy. W Portugalii od 1 lipca 2013 r. wprowadzono obowiązek powiadomienia urzędu podatkowego i celnego o wszelkich realizowanych przewozach towarów wraz z dostarczeniem szczegółowej informacji o załadunku. W Niemczech obowiązek rejestracji przewozu dotyczy tranzytu. Na Węgrzech od 1 stycznia 2015 r. funkcjonuje Elektroniczny System Kontroli Drogowego Przewozu Towarów (EAKER), służący do rejestracji w szczególności transportu towarów zakupionych w UE oraz dostaw wewnątrzspółnotowych. Polskie rozwiązanie w odróżnieniu od węgierskiego polega na monitorowaniu nie całości przewozów, a jedynie przewozu towarów wrażliwych dla dochodów budżetowych.

Pakiet rozwiązań uszczelniających

Niektóre z propozycji dotyczących uszczelnienia podatku VAT, zgłoszone Ministrowi Finansów przez Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w styczniu i w lutym 2015 r., znalazły się w projekcie nowelizacji ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw, skierowanej przez Radę Ministrów do Sejmu RP w dniu 28 października 2016 r. (tzw. **pakiet rozwiązań uszczelniających**). Ustawa została uchwalona 1 grudnia 2016 r.⁹² (weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.) i wprowadziła szereg zmian mających na celu zapewnienie większej stabilności wpływów z tytułu podatku VAT poprzez ograniczenie nadużyć i uszczelnienie systemu VAT, w szczególności:

- likwidację możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla podatników innych niż mali podatnicy⁹³ oraz brak możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla nowo zarejestrowanych podatników VAT czynnych przez okres pierwszych dwunastu miesięcy prowadzenia działalności;
- wprowadzenie obowiązku składania przez część podatników deklaracji (i korekt deklaracji) dla podatku od towarów i usług wyłącznie drogą elektroniczną;
- wprowadzenie obowiązku składania informacji podsumowujących wyłącznie za okresy miesięczne i przesyłania ich wyłącznie drogą elektroniczną;
- modyfikację rozwiązań dotyczących odpowiedzialności solidarnej oraz kaucji gwarancyjnej poprzez wprowadzenie dodatkowych wymogów, które muszą być spełnione, aby sprzedawca towarów z załącznika nr 13 mógł złożyć kaucję gwarancyjną i zostać wpisany do wykazu podmiotów, które taką kaucję złożyły; wprowadzenie dodatkowych przesłanek, które muszą być spełnione, aby nabywca był zwolniony z odpowiedzialności solidarnej;
- objęcie odpowiedzialnością solidarną kolejnych towarów (folia *stretch*, olej rzepakowy, dyski HDD i SSD);

⁹² Dz. U. poz. 2024, ze zm. Ustawa co do zasady weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

⁹³ W rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (art. 2 pkt 25).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika za zaległości podatkowe podatnika, w imieniu którego pełnomocnik dokonał zgłoszenia rejestracyjnego (do 500 tys. zł);
- przywrócenie sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku (dodatkowe zobowiązanie podatkowe); przywrócenie dodatkowego zobowiązania podatkowego miało przede wszystkim znaczenie prewencyjne; wskazują na to przepisy określające w jakich sytuacjach sankcji nie ustala się; ma to miejsce w sytuacji, gdy podatnik sam skoryguje błąd i wpłaci różnicę wyrównującą zaniżenie podatku lub zawyżenie kwoty zwrotu w dowolnym terminie poprzedzającym dzień wszczęcia kontroli podatkowej lub skarbowej; sankcja nie jest również ustalana w przypadku, gdy zaniżenie zobowiązania, zawyżenie kwoty różnicy podatku do zwrotu lub rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych jest dokonane przez osobę fizyczną, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe; przepisy ustawy z 1 grudnia 2016 r. wprowadziły możliwość gradacji sankcji, uzależnioną od zachowania podatnika; obniżona (20%) sankcja jest stosowana gdy podatnik w określonym momencie skoryguje deklarację eliminując nieprawidłowości, co ma zachęcać podatników do samodzielnego korygowania deklaracji podatkowej w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem kontrolnym; podwyższona (100%) sankcja ma zastosowanie do określonych przypadków świadomego uczestnictwa w oszustwach podatkowych i osiągnięcia nieuprawnionych korzyści majątkowych kosztem budżetu państwa; podwyższona stawka przewidziana jest w szczególności dla przypadków, gdy kwota zawyżenia podatku naliczonego wynika z fikcyjnych faktów;
- zmianę zasad dokonywania zwrotów w terminie 25 dni, tj. wprowadzenie wymogu składania przez podatnika, wraz z wnioskiem o przyspieszony zwrot, dokumentów potwierdzających dokonanie przelewem zapłaty kwot podatku wykazanego w deklaracji, ograniczenie możliwości uzyskania zwrotu w tym terminie do podatników będących podatnikami VAT czynnymi przez co najmniej dwanaście ostatnich miesięcy i składających w tym okresie deklaracje, ograniczenie stosowania zwrotu w tym terminie jedynie do sytuacji, gdy należności wynikające z faktur dokumentujących nabyte towary i usługi zostaną zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podatnik jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym oraz gdy łączna kwota należności wynikających z pozostałych faktur (uregulowanych w inny sposób) nie przekroczy 15 tys. zł; uzasadnieniem zmian w tym zakresie były sygnały o wykorzystywaniu tego przepisu przez oszustów, wobec niemożności sprawdzenia przez urzędy skarbowe w tak krótkim czasie czy nie zachodzi przypadek wyłudzenia podatku; ponadto w przypadku kwot podatku naliczonego nierozliczanego w poprzednich okresach zarówno po stronie podatników, jaki urzędów skarbowych występo-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wały problemy z udowodnieniem zapłaty należności wynikających ze wszystkich faktur;

- możliwość odmowy rejestracji podmiotu jako podatnika VAT po dokonaniu weryfikacji informacji zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym;
- doprecyzowanie regulacji określających przesłanki warunkujące rejestrację i wykreślanie podatnika z rejestru podatnika VAT;
- zaostrzenie sankcji przewidzianych w *Kodeksie karnym skarbowym* (łącznie z wprowadzeniem kary pozbawienia wolności) za wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny albo posługiwanie się nimi;
- rozszerzenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na transakcje, których przedmiotem są towary z kategorii złota i srebra (uprzednio objęte odpowiedzialnością solidarną), procesory, a także niektóre transakcje mające za przedmiot świadczenie usług budowlanych⁹⁴.

Zgoda Rady UE
na objęcie odwrotnym
obciążeniem dostawy
dysków twardych

Minister Finansów planował objąć mechanizmem odwrotnego obciążenia także dyski twarde⁹⁵. Zgodnie z decyzją wykonawczą Rady nr 2017/1856 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie upoważnienia Rzeczypospolitej Polskiej do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Polska uzyskała zgodę na objęcie odwrotnym obciążeniem dostawy dysków twardych (SSD i HDD). Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów P. Gruza w wyjaśnieniach złożonych w dniu 9 listopada 2017 r. wskazał, że Polska zamierza skorzystać z powyższego pozwolenia. *W procedowanym aktualnie projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw zaproponowane zostały regulacje umożliwiające skorzystanie z ww. decyzji Rady, a mianowicie załącznik nr 11 do ustawy zawierający 'Wykaz towarów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy' zostanie poszerzony o poz. 28aa, 28ab oraz 42-44 zawierające ww. towary.*

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, w wyjaśnieniach złożonych w trakcie kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, wskazał jednocześnie: *W ocenie obecnego kierownictwa Ministerstwa Finansów odwrócone obciążenie nie jest rozwiązaniem systemowym, a narzędziem tymczasowym mającym dać czas na wprowadzenie rozwiązań docelowych takich jak pakiet paliwowy, SENT, mechanizm podzielonej płatności, STIR i Centralny Rejestr Faktur oparty o obowiązkowo składane ewidencje JPK_VAT. Stanowisko odnośnie takiego spojrzenia potwierdzają przeprowadzone analizy skuteczności reverse charge (w tym kontrolne) wskazujące, że mechanizm ten ma charakter jedynie doraźny, nie rozwiązuje problemu oszustw w sposób systemowy. Sektorowo mechanizm ten wiąże się co prawda z pozytywnym wpływem na aktywność danego sektora/branży, w szczególności powoduje poprawę konkurencji w tym obszarze i generalnie prowadzi do 'uzdrowienia' danej branży, z drugiej strony zaobserwowano również negatywne zjawiska związane z modyfikacją, czy też dostosowaniem działań nieuczciwych podmiotów do zmienionych warunków,*

⁹⁴ Wymienione w załączniku nr 14, dodanym do ustawy o podatku od towarów i usług.

⁹⁵ Dyski twarde HDD i SSD zostały od 1 stycznia 2017 r. objęte odpowiedzialnością solidarną.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

‘przenoszenie’ problemu oszustw do innych branż oraz pojawianie się nowego typu przestępstw, szczególnie związanych z nieuzasadnionymi zwrotami podatku VAT. Nie można zatem nazwać tego mechanizmu ‘antidotum na oszustwa’ – jest to jedno z rozwiązań, które selektywnie stosowane przyczynia się do walki z oszustwami w wybranym obszarze, ma jednak istotne wady i należy go traktować jako mechanizm przejściowy.

W projekcie Stanowiska Rządu do projektu Dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do okresu stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa oraz mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z podatkiem VAT wskazano: *W opinii Rządu RP mechanizm odwrotnego obciążenia należy uznać za skuteczne i efektywne narzędzie w tymczasowym zwalczaniu oszustw związanych z VAT. Wyrazem tego może być fakt, że w Polsce w efekcie wprowadzenia ww. mechanizmu w sektorach narażonych na wyłudzenia takich, jak np. sektor metali czy elektroniki, liczba oszustw występująca w tych branżach znacznie spadła. Zdaniem Rządu RP, zasadne jest zatem utrzymanie obowiązywania obu przepisów w dyrektywie VAT (tj. art. 199a i 199b) po 31 grudnia 2018 r. i przedłużenie terminu ich obowiązywania do 30 czerwca 2022 r.*

W opinii Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług, przedstawionej w piśmie z 24 października 2018 r., słabością mechanizmu odwrotnego obciążenia, oprócz selektywnego charakteru, jest to, że będąc nastawionym na eliminację oszustw typu karuzelowego, sam w sobie może być przyczyną powstawania nieprawidłowości nowego rodzaju i rozrostu szarej strefy (dotyczy to przede wszystkim towarów mogących stanowić dobro konsumpcyjne, w szczególności telefonów komórkowych czy tabletów). Wprowadzenie odwrotnego obciążenia na cały łańcuch transakcji danym towarem może prowadzić do sytuacji, w której do budżetu w ogóle nie trafią wpływy z VAT. Dojdzie do tego wówczas, gdy na ostatnim etapie towar jest transportowany poza granice Polski, czyli dostarczany jest ze stawką 0%. W związku z tym Ministerstwo Finansów planuje odstępianie od jego stosowania na rzecz wprowadzenia obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności w wybranych branżach wrażliwych, w tym w branży paliwowej.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów poinformował (pismo z 4 lutego 2019 r.), że nie jest obecnie planowane objęcie odwrotnym obciążeniem dostawy dysków twardej (SSD i HDD), gdyż planowane jest objęcie ich obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności. Zaplanowano w ogóle odejście od stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na rzecz obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności.

Od dnia 1 stycznia 2017 r. obowiązuje obniżony, z 15 tys. euro do 15 tys. zł, limit transakcji gotówkowych. Powyżej tej wartości transakcji pomiędzy przedsiębiorcami istnieje obowiązek dokonania (przyjęcia) płatności poprzez rachunek płatniczy. Zmiana ta, wnioskowana przez Ministra Finansów także w 2014 r. w trakcie procedowania nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, została wprowadzona ustawą z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób

Obniżenie limitu wartości transakcji, powyżej którego istnieje obowiązek dokonywania płatności bezgotówkowo

fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁹⁶. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono regulację, która określa skutki podatkowe po stronie kosztów uzyskania przychodów w przypadku przekroczenia tego limitu. Wprowadzone w tych ustawach zmiany polegają na wyłączeniu możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, albo – w przypadku transakcji odnoszącej się do kosztu zaliczonego uprzednio do kosztów uzyskania przychodów – na powstaniu obowiązku dokonania zmniejszenia tych kosztów w części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. Jednym z celów obniżenia limitu transakcji gotówkowych było ograniczenie tzw. szarej strefy, która opiera się na transakcjach gotówkowych.

System teleinformatyczny izby rozliczeniowej

W lutym 2017 r. podjęte zostały prace nad projektem regulacji mających na celu przeciwdziałanie wykorzystywaniu systemu finansowego do wyłudzeń skarbowych, przyjętym przez Radę Ministrów 26 września 2017 r. Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r.⁹⁷ wprowadziła system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (**STIR**), tj. system analizy i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych⁹⁸ w rozumieniu ustawy (innych niż rachunki osób fizycznych, służące do celów prywatnych), a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków bankowych lub rachunków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.

Ustawa o STIR zmieniła przepisy kilku ustaw. Najważniejsze zmiany dotyczyły Ordynacji podatkowej, do której dodany został dział IIIB *Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych*. Wprowadzone rozwiązanie służy dokonywaniu przez Szefa KAS analiz ryzyka wykorzystywania banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do popełniania wyłudzeń skarbowych, w szczególności w zakresie VAT. Szef KAS otrzymuje informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, a także o transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków bankowych i rachunków w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych. Informacje takie są przesyłane automatycznie i elektronicznie za pośrednictwem izby rozliczeniowej. Analiza ryzyka wystąpienia wyłudzeń skarbowych przeprowadzana na podstawie przekazanych informacji jest dwutorowa. Izba rozliczeniowa analizuje ryzyko przy pomocy algorytmów opartych

⁹⁶ Dz. U. poz. 780 (druk nr 322).

⁹⁷ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491). Poszczególne przepisy zaczęły wchodzić w życie stopniowo, począwszy od 13 stycznia 2018 r. Przepisy o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego weszły w życie z dniem 30 kwietnia 2018 r.

⁹⁸ Podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu ustawy o STIR jest osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, osoba fizyczna prowadząca działalność zarobkową na własny rachunek niebędąca przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

na praktyce bankowej wykorzystującej doświadczenia w przeciwdziałaniu praniu pieniędzy. Rezultat analizy izby rozliczeniowej w postaci wskaźnika ryzyka jest przesyłany do Szefa KAS. Na podstawie informacji bankowych, wskaźnika ryzyka oraz innych posiadanych danych (podatkowych, z Krajowego Rejestru Sądowego, z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej) przy pomocy algorytmów i procedur analitycznych Szef KAS dokonuje analizy ryzyka wystąpienia wyłudzenia skarbowego. Przewidziana przez ustawę o STIR blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego, możliwa na 72 godziny z opcją przedłużenia o trzy miesiące po spełnieniu ściśle określonych warunków ustawowych, ma zapobiegać transferom środków pochodzących z wyłudzeń.

Ustawą o STIR wprowadzona została do ustawy o podatku od towarów i usług regulacja dotycząca prowadzenia elektronicznie wykazów podmiotów, które nie zostały zarejestrowane jako podatnicy VAT, zostały wykreślone z rejestru z urzędu bez konieczności zawiadomienia tego podmiotu lub zostały przywrócone jako podatnicy VAT, mająca na celu umożliwienie przedsiębiorcom weryfikację rzetelności działania swoich kontrahentów.

Według stanu na dzień 3 stycznia 2019 r. zasoby informacyjne STIR przetwarzane w procesach analitycznych, o których mowa w art. 119zn § 1 Ordynacji podatkowej, obejmowały 619 banków i SKOK zasilających system, 3,47 mln podmiotów kwalifikowanych zaraportowanych do STIR, 4,65 mln osób powiązanych z podmiotami kwalifikowanymi, 11,67 mln rachunków rozliczeniowych zgłoszonych do STIR, 8.525,1 mln transakcji zaraportowanych do systemu. Na podstawie przepisów o STIR do dnia 8 stycznia 2019 r. dokonano blokady 55 rachunków bankowych na łączną kwotę ponad 16 mln zł.

Mechanizm odwrotnego obciążenia, mimo sukcesywnego rozszerzania w latach 2011–2017 katalogu transakcji nim objętych, oceniony został z perspektywy czasu jako narzędzie tymczasowe i obciążone mankamentami. Zastępca Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, że *głębsza analiza tego mechanizmu prowadzi do wniosku, że sam w sobie może być przyczyną powstawania nieprawidłowości nowego rodzaju i w efekcie rozrostu szarej strefy. Dotyczy to w szczególności towarów, które mogą być łatwo zbywalne dla konsumentów. W związku z tym Minister Finansów podjął decyzję o zastąpieniu tego rozwiązania obligatoryjnym mechanizmem podzielonej płatności (**split payment**).*

Mechanizm
podzielonej płatności

W sierpniu 2017 r. podjęte zostały prace nad wnioskiem derogacyjnym, a w maju 2018 r. Polska wystąpiła do Komisji Europejskiej z wnioskiem o możliwość objęcia obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności towarów i usług z tzw. branż wrażliwych, w których stwierdzono występowanie oszustw w podatku VAT. W założeniu obowiązkowy *split payment* ma zastąpić mechanizm odwrotnego obciążenia dla transakcji z udziałem określonych dóbr wrażliwych oraz instytucję solidarnej odpowiedzialności nabywcy stosowaną w obszarach obrotu towarami wrażliwymi. Mechanizm ma polegać na tym, że podatek należny z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług nie byłby płacony na standardowy rachunek bankowy danego przedsiębiorcy, ale obligatoryjnie – w związku z obowiązkową adnotacją

na fakturze – wpłacany byłby na odrębny rachunek VAT tego podatnika. W uzasadnieniu wniosku o derogację wskazano, że prowadzone w Polsce analizy, a także informacje płynące z innych państw członkowskich UE, które borykają się z podobną skalą oszustw w podatku VAT, wskazują, że nie ma jednego wszechstronnego środka, który byłby wystarczający do zwalczania luki w podatku VAT. *Koniecznością jest implementacja uzupełniających się oraz możliwie niezależnych od siebie instrumentów. (...) mimo wdrożenia działań uszczelniających, rozwiązania te okazują się niewystarczające w walce o zabezpieczenie i podniesienie wpływów z VAT. Spowodowało to więc konieczność poszukiwania nowego, skuteczniejszego środka.*

Rada Unii Europejskiej decyzją wykonawczą 2019/310 z 18 lutego 2019 r. upoważniła Polskę do wprowadzenia (z dniem notyfikacji, do dnia 28 lutego 2022 r.) szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i objęcie obligatoryjnie stosowanym mechanizmem podzielonej płatności obszarów szczególnie narażonych na oszustwa związane z VAT (tj. w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku do decyzji). W połowie maja 2019 r. Minister Finansów skierował projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹⁹ do opiniowania.

Dobrowolną podzieloną płatność wprowadziła, z dniem 1 lipca 2018 r., ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług¹⁰⁰. Fakultatywny *split payment* był rekomendowany w 2015 r. zarówno przez Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów, Zespół ekspercki, jak i Zespół ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego. Według danych Ministerstwa Finansów, od lipca do grudnia 2018 r. rosło zastosowanie tej formy płatności. W II półroczu 2018 r. podatnicy przeprowadzili 7,4 mln transakcji z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, a kwota podatku przekazana na specjalne rachunki do rozliczeń VAT wyniosła około 26 mld zł. W lipcu podatnicy zrealizowali 0,6 mln transakcji, a 1,6 mln w grudniu. Wartość podatku płaconego z zastosowaniem tego mechanizmu w lipcu wyniosła 2,4 mld zł, a 6,7 mld zł w grudniu. Do końca roku do zapłaty w mechanizmie podzielonej płatności wykorzystano około 400 tys. rachunków.

Wyniki kontroli NIK przeprowadzonej w II półroczu 2017 r.

Po kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT* NIK pozytywnie oceniła poprawę skuteczności działania aparatu skarbowego w zapobieganiu wyłudzeniom podatku VAT i wyraźny wzrost dochodów z podatku od towarów i usług w 2017 r., będący efektem zarówno dobrej koniunktury w gospodarce, jak wprowadzenia rozwiązań uszczelniających. NIK oceniła jako rzetelne działania Ministra Finansów w zakresie rozpoznania zagrożeń i wdrażania nowych rozwiązań w zakresie podatku od towarów i usług mających na celu przeciwdziałanie wyłudzeniom tego podatku. NIK zwróciła jednak uwagę, że nadal występują poważne zagrożenia dla gromadzenia dochodów z VAT, które wymagają intensywnych działań służb

⁹⁹ UA45.

¹⁰⁰ Dz. U. z 2018 r. poz. 62.

podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, wspartych nowymi narzędziami analitycznymi, mającymi na celu usprawnienie oraz przyspieszenie reakcji na rozpoznawane ryzyka¹⁰¹.

Najwyższa Izba Kontroli zwracała także uwagę¹⁰² na niezrealizowanie przez Ministra Finansów celu przyjętego w Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów na 2017 r. *Uszczelnienie systemu VAT i wyeliminowanie karuzel VAT-owskich poprzez przygotowanie **Centralnego Rejestru Faktur***. Propozycja wprowadzenia takiego systemu (nazwanego także centralną ewidencją faktur) została przedstawiona kierownictwu Ministerstwa Finansów w styczniu 2015 r. przez Departament Podatku od Towarów i Usług¹⁰³. Podstawowym jego celem, w ocenie Departamentu, miała być *poprawa ściągальności należnych podatków poprzez zwalczenie lub istotne ograniczenie występowania oszustw w VAT takich jak: przestępstwa podatkowe nazywane karuzelami VAT polegające na przetrzucaniu towarów między różnymi utworzonymi w tym celu firmami w różnych krajach i wyłudzeniu VAT (...), zjawisko szarej strefy (...), mechanizm prania brudnych pieniędzy. (...) W ogólnym zarysie spowoduje to, że administracja podatkowa miałaby wgląd we wszystkie dokonywane transakcje w trybie praktycznie natychmiastowym*.

Centralny Rejestr Faktur

Utworzenie centralnego rejestru faktur (CRF) i generowanie faktur za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów było jedną z propozycji rozwiązań uszczelniających podatek VAT, przedstawionych przez Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w styczniu i lutym 2015 r. Wówczas Minister Finansów nie podjął decyzji o rozpoczęciu prac nad takimi rozwiązaniami, z uwagi na brak szans na przeprowadzenie niezbędnych zmian legislacyjnych przed zakończeniem ówczesnej kadencji Sejmu RP.

Rejestr faktur został wskazany jako jedno z rozwiązań mogących ograniczyć możliwości popełniania oszustw VAT także przez Zespół ekspercki w raporcie z lipca 2015 r. oraz Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego w opinii z 26 sierpnia 2015 r.

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

¹⁰¹ Informacja o wynikach kontroli Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT, s. 7–8.

¹⁰² Kontrola P/18/001 Wykonanie budżetu państwa w 2017 r. w części 77 Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa oraz kontrola Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT.

¹⁰³ Notatka z 23 stycznia 2015 r. skierowana do Podsekretarza Stanu Jarosława Nenemana.

Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w wyjaśnieniach z 8 listopada 2018 r. wskazał, że były to wstępne założenia, nie zaś gotowa koncepcja przygotowania i wdrożenia systemu CRF *on-line* od strony technicznej i prawnej; koncepcja taka nie wyszła wówczas w Departamencie Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów poza ramy wstępnych założeń.

Przygotowanie CRF zostało ujęte jako jeden z najważniejszych celów w *Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów na rok 2017*. W trakcie roku priorytet uzyskały inne rozwiązania, w tym mechanizm podzielonej płatności, a prace nad budową rejestru przesunięto na 2018 r., do momentu objęcia obowiązkiem raportowania JPK_VAT wszystkich podatników (od 1 stycznia 2018 r. obowiązek ten objął ostatnią grupę podatników, którzy pierwszy JPK_VAT powinni złożyć za styczeń 2018 r. do 26 lutego 2018 r.). W *Planie działalności Ministerstwa Finansów za okres od 1 lipca do 31 grudnia 2017 r.* w ramach realizacji celu *Uszczelnianie systemu VAT i wyeliminowanie karuzel VAT-owskich* przyjęto prace nad projektem ustawy zawierającej przepisy dotyczące mechanizmu podzielonej płatności.

W wyjaśnieniach złożonych w trakcie kontroli NIK *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, Podsekretarz Stanu P. Gruza wskazał, że *planowane jest utworzenie Centralnego Rejestru Faktur na bazie rozbudowanego JPK_VAT, po objęciu obowiązkiem raportowania wszystkich podatników, tj. po 1 stycznia 2018 r., kiedy obowiązek ten obejmie również mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*.

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

W grudniu 2018 r. Minister Finansów skierował do opiniowania projekt (z 30 listopada 2018 r.) ustawy zmieniającej ustawę o VAT, której celem jest zastąpienie deklaracji w podatku VAT przez przesyłanie nowego, przekształconego pliku JPK_VAT¹⁰⁴. Projekt zawiera także przepisy dotyczące Centralnego Rejestru Faktur. Proponowana regulacja stanowi w szczególności sformalizowanie funkcjonującego rozwiązania, tj. repozytorium informacji o fakturach (Repozytorium JPK), które traktowane jest jako Centralny Rejestr Faktur.

Według informacji przedstawionej przez Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów w 2017 r. (kontrola wykonania budżetu państwa

¹⁰⁴ UD 456.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w 2016 r. część 77) oraz w obecnej kontroli, centralnym rejestrem faktur można, co do zasady, nazwać zarówno repozytorium przekazywanych zbiorczo przez podatników informacji o sprzedaży i zakupie na podstawie wystawionych faktur, jak i repozytorium samych faktur przekazywanych przez podatników do jednostkowej rejestracji w momencie wystawienia. W pierwszym przypadku działania resortu finansów skupiały się na rozwinięciu zakresu wykorzystywania struktur JPK w zakresie ewidencji zakupu i sprzedaży VAT (JPK_VAT) oraz rozbudowie funkcjonalności analitycznych systemu Repozytorium JPK, służącego do zbierania i gromadzenia tych plików. W drugim przypadku rozpatrywane było wdrożenie dodatkowego mechanizmu pozwalającego na gromadzenie i bezpośrednią weryfikację faktur wystawionych przez podatników. Prowadzone w tym zakresie prace analityczne, zgodnie z wiedzą Departamentu Poboru Podatków, nie wykazały konieczności podejmowania dodatkowych zadań, wykraczających poza zakres istniejącego rozwiązania. W tym kontekście unormowanie zawarte w projekcie ustawy dotyczące powstania Centralnego Rejestru Faktur odnosi się do już istniejącego rozwiązania.

W 2017 r. przeprowadzono głębokie zmiany organizacyjne w strukturze administracji skarbowej. Od 1 marca 2017 r. zaczął funkcjonować jej nowy model – Krajowa Administracja Skarbowa¹⁰⁵, która powstała z połączenia administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej. Celem wprowadzenia tej zmiany było między innymi zwiększenie skuteczności służb skarbowych w zwalczaniu oszustw i odzyskiwaniu zaległości podatkowych. Trudno jest jednoznacznie stwierdzić czy i w jakim stopniu odnotowany w latach 2017–2018 wzrost dochodów podatkowych, który był jednym z oczekiwanych efektów konsolidacji służb skarbowych, wynikał z utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej¹⁰⁶. Wyodrębnienie tych efektów jest także utrudnione z powodu wdrożenia równoległe wielu innych rozwiązań systemowych uszczelniających system podatkowy.

Jednym z rozwiązań mających na celu uszczelnienie systemu podatku VAT rekomendowanych między innymi przez Zespół ekspercki było utworzenie publicznego rejestru rachunków bankowych podatników, który umożliwiłby zwiększenie ochrony uczciwych podatników. Projekt ustawy przewidujący prowadzenie przez Szefa KAS wykazu podatników VAT czynnych, obejmującego numery rachunków rozliczeniowych tych podatników, został skierowany do uzgodnień we wrześniu 2017 r. Rada Ministrów przyjęła projekt 12 marca 2019 r.¹⁰⁷ Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wyjaśniając przyczyny przedłużającego się procesu uzgodnieniowego tego projektu wskazał przede wszystkim kwestie związane z charakterem projektowanego rozwiązania, które funkcjonować będzie jako nowy system teleinformatyczny.

Powstanie Krajowej
Administracji Skarbowej

Projekt dotyczący
publicznego rejestru
rachunków bankowych
podatników VAT

¹⁰⁵ Wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, ze zm.) oraz ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).

¹⁰⁶ Wyniki kontroli P/18/009 *Stan organizacji Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów*. Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2018 r.

¹⁰⁷ UA34, projekt 13 marca 2019 r. wpłynął do Sejmu, druk sejmowy nr 3301.

Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw wejdzie w życie co do zasady 1 września 2019 r.

Projekt dotyczący systemu kas rejestrujących on-line

W dniu 27 kwietnia 2018 r. został skierowany do Sejmu RP rządowy projekt ustawy przewidujący wprowadzenie systemu kas rejestrujących *on-line*¹⁰⁸, a 15 czerwca 2018 r., po pierwszym czytaniu – do rozpatrzenia przez Komisję Finansów Publicznych. Projekt przewiduje wprowadzenie rozwiązania pozwalającego na stosowanie do ewidencji sprzedaży i kwot podatku należnego ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych kas rejestrujących, przesyłających dane do centralnego systemu teleinformatycznego, prowadzonego przez Szefa KAS. Minister Finansów w dniu 9 lipca 2018 r. skierował pismo do Marszałka Sejmu o przyspieszenie prac nad tym projektem, a w dniu 12 lipca 2018 r. oraz ponownie 1 grudnia 2018 r. – pismo do Przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych z prośbą o pilne wyznaczenie terminu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych w sprawie przedmiotowego projektu.

Ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach¹⁰⁹ weszła w życie 1 maja 2019 r. oraz przewiduje uruchomienie pierwszych kas fiskalnych on-line od 1 stycznia 2020 r.

5.1.4. Prace Ministerstwa Finansów w zakresie szacowania luki VAT oraz obliczenia Komisji Europejskiej

Prace Ministerstwa Finansów w zakresie szacowania luki VAT

Minister Finansów w kwietniu 2014 r., w ramach działań mających na celu zwiększenie stopnia przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiających efektywność administracji podatkowej, zaplanował tworzenie corocznie raportu prezentującego zmiany w czasie luki podatkowej. Celem tego działania było stworzenie miernika statystycznego pozwalającego na monitorowanie w czasie ściągalności podatków, a tym samym efektywności systemu i administracji podatkowej. W *Planie Działań*¹¹⁰ założono opublikowanie pierwszego raportu na koniec 2015 r.

Szacunki dotyczące luki podatkowej są przybliżonymi wskaźnikami utraty dochodów. Administracje krajowe (podatkowe) i instytucje międzynarodowe opracowały kilka metod szacowania utraty dochodów. W ramach programu *Fiskalis*, 27 listopada 2014 r. prace rozpoczęła grupa robocza – *Tax Gap Project Group*, która miała na celu wymianę doświadczeń w zakresie istniejących metod szacowania ubytków podatkowych. W pracach Grupy brali udział eksperci z 15 państw członkowskich UE, w tym dwóch przedstawicieli Ministerstwa Finansów. Prace dotyczyły przeglądu stosowanych metodyk szacowania luki VAT i zakończyły się w 2016 r. Kraje członkowskie, które brały udział w projekcie dotyczącym metodyk szacowania luk

¹⁰⁸ Druk sejmowy nr 2503.

¹⁰⁹ Dz. U. poz. 675.

¹¹⁰ Plan działań zwiększających stopień przestrzegania przepisów podatkowych i zwiększających efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, przyjęty przez Kierownictwo Ministerstwa Finansów w kwietniu 2014 r. w celu realizacji rekomendacji Rady Ecofin dla Polski z 10 grudnia 2013 r.

podatkowych w większości stosują metodę odgórną, popytową w oparciu o szacunki bazy VAT na podstawie rachunków narodowych. Ministerstwo Finansów stosuje metodę co do zasady zbieżną ze stosowaną przez większość krajów biorących udział w projekcie. Część krajów stosuje metodę odgórną korzystając z metodyki MFW (metoda podażowa RA-GAP). Niektóre kraje – np. Słowenia, Estonia, stosują także metody oddolne w oparciu o analizę deklaracji podatkowych oraz losowych kontroli podatkowych¹¹¹.

Uzyskane przez Ministerstwo Finansów szacunki luki w VAT opublikowane zostały w kolejnych edycjach Wieloletniego Planu Finansowego Państwa¹¹², tj. na lata 2016–2019, 2017–2020 oraz 2018–2021, odpowiednio w kwietniu 2016 r., kwietniu 2017 r. oraz kwietniu 2018 r.¹¹³ Luka podatkowa VAT w tych publikacjach została zdefiniowana jako różnica pomiędzy teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT, wyrażona jako procent teoretycznych wpływów z VAT (ang. *VTTL – VAT Total Tax Liability*) wynikających z obowiązujących przepisów. Teoretyczne wpływy zostały oszacowane od strony popytowej, to znaczy od strony finalnych konsumentów, którzy nie mają prawa do odliczeń podatku VAT.

W przypadku metody szacowania luki VAT – odgórnej (*top-down*) podejście popytowe, jaką stosuje Ministerstwo Finansów, nie jest możliwa dezagregacja wielkości luki pod względem powodów jej występowania, np. oszustwa podatkowe, stosowanie optymalizacji podatkowych, szara strefa, bankructwa. Ministerstwo Finansów przy wyborze metody szacowania luki VAT kierowało się dostępnością danych potrzebnych do przeprowadzenia szacunku. Zastosowano metodę odgórną opierającą się na agregatach makroekonomicznych. Metodyka szacowania luki nie była zmieniana.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej wyjaśnił (pismo z 17 stycznia 2019 r.), że *główną przesłanką do obliczania luki VAT jak i skwantyfikowanej miary efektu poprawy lub pogorszenia przestrzegania przepisów podatkowych używanej przez KE (tzw. compliance effect) było rozpoczęcie przez KE oceny finansów publicznych przez pryzmat tzw. benchmarku wydatkowego.*

W grudniu 2013 r. Rada Ecofin wydała nowe rekomendacje dla Polski w ramach procedury nadmiernego deficytu (EDP) wymagające podjęcia dodatkowych działań w latach 2014–2015. W efekcie w 2014 r. po raz pierwszy do przedstawianej Komisji Europejskiej Informacji o działaniach podjętych przez Polskę w celu realizacji rekomendacji Rady w ramach procedury nadmiernego deficytu opracowanej przez Departament Polityki Makroekonomicznej dołączono dokument Ministerstwa Finansów pn. Działania zwiększające

¹¹¹ Metody szacowania luki podatkowej w VAT różnią się głównie danymi, w oparciu o które wykonywane są szacunki luki podatkowej. Dane o metodach stosowanych w krajach biorących udział w pracach Grupy znajdują się w tablicy 5 na str. 45 raportu dostępnego pod adresem: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/tgpg_report_en.pdf

¹¹² Do 2015 r. w Departamencie Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów (wcześniej Departamencie Polityki Finansowej, Analiz i Statystyki) nie szacowano luki VAT jako % teoretycznych wpływów z VAT.

¹¹³ Szacunki luki VAT zaprezentowane w kolejnych edycjach WFPF nieznacznie się zmieniły (0,3–0,4 punktu procentowego), co było rezultatem aktualizacji danych statystycznych oraz wskaźników makroekonomicznych służących do ekstrapolacji danych.

szające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017 (tzw. action plan). W 2015 r., w efekcie zakończenia procedury nadmiernego deficytu, Polskę zaczęły obowiązywać wymogi prewencyjnej części Paktu Stabilności i Wzrostu, zgodnie z którymi dochodzenie do średniookresowego celu budżetowego (MTO) jest oceniane m.in. przez pryzmat tzw. benchmarku wydatkowego, tj. analizę tempa wzrostu wydatków sektora instytucji rządowych skorygowanego m.in. o skutki działań dyskrecjonalnych po stronie dochodowej. W związku z powyższym oraz wymogami obowiązującej od ustawy budżetowej na rok 2015 r. stabilizującej reguły wydatkowej konieczne stało się opracowywanie danych dotyczących działań dyskrecjonalnych, w szczególności w zakresie podatków i składek na ubezpieczenia społeczne. Do działań tych, zgodnie z podejściem stosowanym przez KE, zalicza się m.in. działania w zakresie ściągalności podatku VAT, których skalę ocenia się ex post na podstawie luki VAT liczonej zgodnie z metodologią KE i tzw. compliance effect.

Kształtowanie się luki VAT w Polsce w latach 2004–2018 według szacunków Ministerstwa Finansów

W ramach projektu *Wdrożenie w Ministerstwie Finansów metodyki szacowania luki podatkowej VAT na poziomie makroekonomicznym*, prowadzonego w latach 2017–2018, opracowany został (w 2018 r.) *Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*. Zgodnie z obliczeniami Ministerstwa Finansów, w latach 2004–2017 wystąpiły trzy okresy, w których luka podatkowa w obszarze VAT ulegała gwałtownym zmianom:

- lata 2004–2007 – okres spadku luki VAT – okres dobrej koniunktury gospodarczej przed kryzysem (luka VAT wyniosła 18,5% w 2004 r., 15,0% w 2005 r., 11,1% w 2006 r. oraz 8,9% w 2007 r.);
- lata 2008–2013 – okres silnego wzrostu luki VAT – kryzys finansowy oraz okres bezpośrednio po nim, (luka VAT wyniosła 15,5% w 2008 r., 20,3% w 2009 r., 18,7% w 2010 r., 19,7% w 2011 r., 25,6% w 2012 r. oraz 25,7% w 2013 r.), w *Raporcie* zwrócono uwagę na niepełną nieporównywalność danych pomiędzy latami przed i po 2011 r. wynikającą z przejścia z systemu rachunków narodowych ESA95 na ESA2010; do 2011 r. dane prezentowane są według ESA95, a od 2012 r. – ESA2010;
- lata 2014–2015 – okres tendencji spadkowej w zakresie luki VAT; w tych latach pojawiły się pierwsze oznaki poprawy ściągalności podatkowej, (luka VAT wyniosła 24,1% w 2014 r. oraz 23,9% w 2015 r.);
- lata 2016–2017 – okres bardzo silnego spadku luki VAT; luka VAT spadła w ciągu dwóch lat o 10 punktów procentowych, a Polska zbliżyła się jeśli chodzi o lukę VAT do średniej dla UE (luka VAT w Polsce wyniosła 20,0% w 2016 r. oraz 14,0% w 2017 r.), w okresie tym Ministerstwo Finansów wprowadziło szereg działań legislacyjnych oraz organizacyjnych, mających na celu zwiększenie stopnia wywiązywania się z zobowiązań podatkowych VAT.

W *Raporcie na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017* Ministerstwo Finansów wyraziło także opinię, że: *Zmiana luki VAT w dłuższym okresie może nie być wystarczającym i dokładnym estymatorem rzeczywistych zmian w zakresie przestrzegania przepisów*

podatkowych. Dzieje się tak dlatego, że baza VAT, jak również sam podatek rośnie w sposób naturalny wraz ze wzrostem gospodarczym. W rezultacie porównanie nominalnej wielkości luki VAT, np. pomiędzy 2015 r. a rokiem 2017 jest nieprawidłowe, z uwagi na różne uwarunkowania w zakresie poziomów VTTL. Miarą porównywalną jest luka VAT w ujęciu procentowym – jako procent VTTL. Pomimo faktu, że miara ta pozwala dokonywać porównań międzynarodowych jak również oceniać zmiany w zakresie luki podatkowej w czasie, nie pozwala ona prawidłowo skwantyfikować w wielkościach nominalnych rzeczywistego efektu poprawy lub pogorszenia przestrzegania przepisów podatkowych. W tym celu należy użyć miary, która pozwoli skwantyfikować efekt w wielkościach nominalnych (mld zł), jak również pozwoli wyeliminować wspomniane powyżej wady.

Stosowana w niniejszym raporcie miara compliance effect jest spójna z metodą Komisji Europejskiej. (...)

Konstrukcja takiej miary opiera się na założeniu, że to procentowy udział luki VAT w VTTL jest miarą przestrzegania przepisów podatkowych. W takiej sytuacji w celu oszacowania efektu poprawy w obszarze luki VAT należy sytuację w danym roku porównać z sytuacją jaka miałyby miejsce, gdyby stopień w zakresie przestrzegania przepisów nie zmienił się. Innymi słowy odpowiadamy na pytanie jaka byłaby luka VAT wyrażona w mld zł w danym roku, jeśli procentowa luka byłaby taka sama jak w roku poprzednim. Otrzymaoną wielkość należy odjąć od wartości luki w roku bieżącym otrzymując miarę poprawy w zakresie szeroko pojętej ściągłości podatkowej.

Compliance effect według szacunków Ministerstwa Finansów przedstawionych w *Raporcie na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017*:

- w latach 2005–2007 nastąpiła poprawa ściągłości podatkowej: w 2005 r. dzięki lepszemu przestrzeganiu przez podatników przepisów podatkowych nastąpił wzrost w porównaniu do roku poprzedniego dochodów z VAT o 3,1 mld zł; w 2006 r. odpowiednio o 3,8 mld zł oraz o 2,4 mld zł w 2007 r.;
- w latach 2008–2013 nastąpiło pogorszenie ściągłości podatkowej, tj. w 2008 r. w wyniku pogorszenia przestrzegania przez podatników obowiązujących regulacji nastąpiło obniżenie w porównaniu do roku poprzedniego dochodów o 8,0 mld zł; w 2009 r. odpowiednio o 5,9 mld zł, następnie poprawa o 2,1 mld zł w 2010 r., a w 2011 r. pogorszenie o 1,5 mld zł;
- w latach 2014–2015 nastąpiła niewielka poprawa ściągłości podatkowej: w 2014 r. w rezultacie tej poprawy dochody w porównaniu do roku poprzedniego wzrosły o 2,7 mld zł oraz 0,2 mld zł w 2015 r.
- w latach 2016–2017 nastąpiła poprawa ściągłości podatkowej (poprawa przestrzegania przepisów podatkowych): w 2016 r. w wyniku tej poprawy dochody w porównaniu do roku poprzedniego wzrosły o 6,6 mld zł oraz o 10,8 mld zł w 2017 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Ministerstwo Finansów w latach 2016-2018 prowadziło prace nad opracowaniem metodyki szacowania luki VAT z podziałem na sekcje działalności gospodarczej. Przy realizacji projektu korzystano ze wsparcia merytorycznego Międzynarodowego Funduszu Walutowego. W rezultacie prac, zakończonych 6 czerwca 2018 r., opracowano *Metodykę szacowania luki VAT z podziałem na sekcje działalności gospodarczej*¹¹⁴.

Międzynarodowy Fundusz Walutowy, w ramach *Programu Analizy Luk Administracji Skarbowej (RA-GAP)* i udzielonego wsparcia technicznego dla Polski, dokonał oszacowania poziomu luki VAT za lata 2010–2016 przy zastosowaniu własnej metodyki RA-GAP. Główne ustalenia według raportu MFW: „*Nominalne dochody z VAT w Polsce wzrosły w latach 2008–2017, ale rzeczywiste dochody zmniejszyły się w latach 2008–2015 i wróciły do poziomu wyjściowego w roku 2017. Podczas gdy nominalne dochody z VAT wzrosły, to jednak dochody te mierzone jako procent produktu krajowego brutto (PKB) spadły z 7,9 procenta w roku 2008 do 7,0 procenta w 2015, a następnie wzrosły do 7,8 procenta w roku 2017. (...) Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych wzrosła z 21 procent potencjalnych wpływów z VAT do wartości szczytowej równej 27 procent w 2013 r., a następnie spadła do około 21 procent w roku 2016.*”

Według szacunków opublikowanych w kwietniu 2019 r. w *Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2019–2022*:

- luka VAT obniżyła się z 24,2% w 2015 r., 20,6% w 2016 r. oraz 15,4% w 2017 r. do 12,5% w 2018 r.;
- nastąpiła poprawa w latach 2016-2018 ściągальności podatkowej (poprawa przestrzegania przepisów podatkowych): w 2016 r. w wyniku tej poprawy dochody w porównaniu do roku poprzedniego wzrosły o 6,0 mld zł, w 2017 r. o 9,5 mld zł oraz o 5,7 mld zł w 2018 r.

Kształtowanie się luki VAT według szacunków Komisji Europejskiej

We wrześniu 2009 r. opublikowany został pierwszy raport poświęcony zjawisku luki podatkowej w podatku VAT¹¹⁵ w państwach Unii Europejskiej, opracowany na zlecenie Komisji Europejskiej przez firmę Recon LLP¹¹⁶. W raporcie przedstawiono dane dla 2006 r.¹¹⁷ Luka w VAT dla Polski została oszacowana na poziomie 7% VTTL i była niższa niż średnia dla 25 państw członkowskich (12%).

¹¹⁴ Wyniki prac na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/no-3-2019> [dostęp: 30 kwietnia 2019 r.].

¹¹⁵ Luka w VAT, rozumiana jako różnica pomiędzy podatkiem, który teoretycznie powinien wpłynąć do budżetu wynikającym z obowiązujących przepisów (ang. *Vat Total Tax Liability – VTTL*), a rzeczywistymi wpływami z tego podatku.

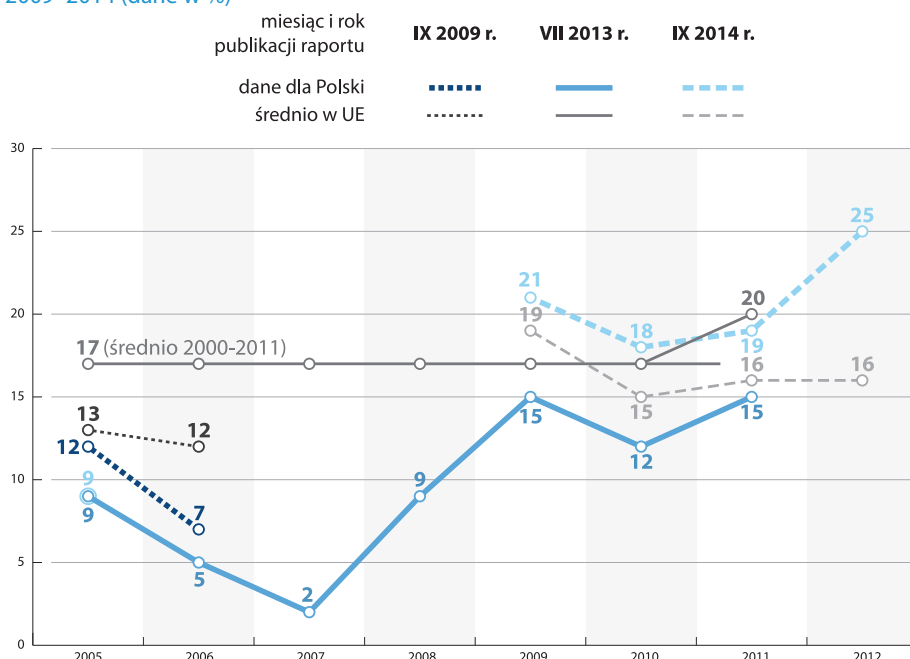
¹¹⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/recon_report_sep2009.pdf

¹¹⁷ Raport obejmował również szacunki za okres od 2000 r. do 2005 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 8

Luka VAT według raportów sporządzonych na zlecenie Komisji Europejskiej w latach 2009–2014 (dane w %)



Kolejny raport dotyczący luki w podatku VAT w państwach członkowskich UE, przygotowany na zlecenie Komisji Europejskiej, opublikowany został w lipcu 2013 r.¹¹⁸, tj. prawie cztery lata po opublikowaniu szacunków sporządzonych przez firmę Recon LLP¹¹⁹. Dla Polski luka w podatku VAT w 2011 r. oszacowana została na poziomie 15% całkowitego zobowiązania w podatku VAT (VTTL) i 1,5% PKB, a jej średnia wielkość dla lat 2000–2011 – odpowiednio 13% i 1,1%. Opublikowany wówczas szacunek poziomu luki VAT w Polsce był o pięć punktów procentowych niższy od średniego poziomu wyliczonego dla wszystkich państw członkowskich UE w 2011 r. i o cztery punkty procentowe od średniego poziomu w latach 2000–2011. W tym samym roku firma PwC przedstawiła raport *Straty Skarbu Państwa w VAT*¹²⁰, w którym zawarte zostały szacunki luki podatkowej w VAT w latach 2006–2012. Według autorów raportu luka w VAT, w zależności od przyjętych założeń dotyczących stopnia włączenia do bazy podatku VAT zużycia pośredniego i inwestycji, wyniosła w kolejnych latach w wersji minimalnej 11,2%, 6,9%, 11,2%, 17,2%, 16,6%, 18,7% i 23,3%, a w wersji maksymalnej odpowiednio 23,0%, 19,8%, 23,2%, 27,8%, 27,1%, 28,6% i 32,8%.

W świetle ustaleń kontroli NIK przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów w 2013 r., w tym okresie Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów prowadził prace nad oszacowaniem luki VAT i nad metodologią jej szacowania. Według obliczeń tego Departamentu luka w podatku VAT, definiowana jako udział w teoretycznych wpływach z podatku VAT, dla lat 2009–2011 wyniosła 13,9%, 14,2% i 14,0%. Dla oszacowania luki podat-

¹¹⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

¹¹⁹ W kolejne raporty, począwszy od 2013 r., były sporządzane corocznie. Ostatni we wrześniu 2018 r.

¹²⁰ https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf

kowej w podatku VAT zastosowano porównanie wartości podatku VAT pobranego w danym roku budżetowym (skorygowanego o pozycje niezwiązane bezpośrednio z podstawą opodatkowania) z wartością teoretyczną podatku VAT, która równa się podatkowi VAT, jaki powinien wpłynąć do budżetu. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, że metoda umożliwia oszacowanie wielkości luki podatkowej w podatku VAT ogółem w gospodarce polskiej, jednak bez możliwości wskazania, które sektory czy towary lub który rodzaj działalności jest najbardziej narażony na oszustwa. Z uwagi na opóźnienie czasowe danych statystycznych (2,5 roku) szacunków dokonuje się na danych $n-2$ doprowadzonych do roku n przy pomocy wskaźników makroekonomicznych. W opinii Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług podana w raporcie PwC wysokość luki w podatku VAT została znacznie zawyżona, niemniej należy zauważyć, że w sytuacji spowolnienia gospodarczego wzrost luki podatkowej, liczonej jako różnica pomiędzy dochodami teoretycznymi a faktycznymi jest zjawiskiem naturalnym.

W piśmie z dnia 4 grudnia 2018 r. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, że Departament ten dokonywał szacunków luki w VAT dla celów wewnętrznych. W 2015 r. dokonał oszacowania luki za lata 2007–2012, które są zgodne z szacunkami zaprezentowanymi w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2016–2019. Powyższe szacunki oparto na metodologii obecnie stosowanej, tj. metodzie odgórnej (*top-down*) liczonej od strony popytowej. W piśmie z dnia 9 stycznia 2019 r. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wskazał, że Departament ten po raz pierwszy podjął się z własnej inicjatywy oszacowania luki w VAT w pierwszej połowie 2013 r. dla lat 2009–2011. *Szacunki te były wynikiem rozpoczętych prac związanych z liczeniem luki na forum unijnym. Według tych szacunków luka w stosunku do teoretycznych wpływów z VAT wyniosła odpowiednio 13,9%, 14,2% i 14,0%. Mimo że szacunki te opierały się na metodzie obecnie stosowanej, tj. metodzie odgórnej (top-down) liczonej od strony popytowej (...), to w tamtym czasie sposób wyliczenia, zarówno dochodów teoretycznych, jak i dochodów faktycznych (uwzględniających korekty tych dochodów) nie był jeszcze dopracowany i odbiegały od późniejszych szacunków. (...) Wielkość luki jest tylko miarą stopnia ogólnego niewywiązywania się podatników z zobowiązań podatkowych. (...) Na podstawie określonej ww. metodą luki nie ma możliwości wyznaczenia obszarów ryzyka, ani też określenia struktury tej luki.*

Trzeci raport przygotowany na zlecenie Komisji Europejskiej dotyczący luki w podatku VAT (%VTTL) w państwach członkowskich UE, opublikowany został we wrześniu 2014 r.¹²¹ Luka VAT dla Polski wyniosła w latach 2009–2012 odpowiednio 21%, 18%, 19%, 25% i była wyższa od średniej dla krajów członkowskich UE, która została oszacowana w tym okresie na 19%, 15%, 16% oraz 16%. Szacunki dla Polski zostały znacznie podwyższone w porównaniu do szacunków opublikowanych w 2013 r., tj.: z 15% do 21% w 2009 r., z 12% do 18% w 2010 r. oraz z 15% do 19% w 2011 r. Równocześnie obniżona została z 20% do 16% w 2011 r. średnia dla krajów członkowskich UE.

¹²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W kolejnych raportach, nie było tak wyraźnej korekty jak zaprezentowana w raporcie z 2014 r. w porównaniu do danych zamieszczonych w raporcie z 2013 r. Zmiany nie przekraczały jednego punktu procentowego, poza zmianami zaprezentowanymi w raporcie opublikowanym w sierpniu 2016 r. Luka VAT (%VTTL), w porównaniu do danych opublikowanych w 2015 r.¹²² (i odpowiednio 2014 r.), została podwyższona z 18,1% do 20,62% w 2010 r., z 18,7% do 20,85% w 2011 r. oraz z 25,3% do 26,06% w 2012 r., natomiast obniżona z 26,7% do 25,38% w 2013 r. W tym samym raporcie obniżona została, w porównaniu do szacunków opublikowanych w 2015 r., chociaż niewiele (o 0,2–0,5 punktu procentowego), średnia dla krajów UE za lata 2010–2013 i wyniosła odpowiednio 13,52%, 14,41%, 14,97%, 14,75%. W raporcie z 2016 r., luka VAT w Polsce wyniosła w 2014 r. 24,08% i była wyższa od średniej oszacowanej dla krajów UE o 10,05 punktu procentowego.

Zgodnie z szacunkami opublikowanymi w latach 2016–2018 przez Komisję Europejską, luka VAT¹²³ w Polsce w okresie po ujawnieniu się światowego kryzysu finansowego, tj. w latach 2010–2015 wynosiła przeciętnie 24%, podczas gdy średnio w UE było to 14%.

Wzrost luki VAT wystąpił w sytuacji spowolnienia gospodarczego najpierw w latach 2008–2009, następnie w latach 2012–2013. Jej poziom nie uległ natomiast istotnym zmianom w latach 2010–2011, mimo poprawy warunków makroekonomicznych. W latach 2014–2017 w warunkach stopniowo poprawiającej się sytuacji gospodarczej nastąpiło obniżenie się poziomu luki VAT.

NIK zwraca uwagę, że chociaż w sytuacji spowolnienia gospodarczego, w wyniku występujących między innymi w większym stopniu bankructw, niewypłacalności podatników oraz obniżenia skłonności do regulowania zobowiązań podatkowych, naturalny jest pewien wzrost luki podatkowej, to w Polsce, mimo podejmowanych przez Ministra Finansów działań mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych, narastał problem erozji wpływów podatkowych bardziej niż wynikałoby to z uwarunkowań makroekonomicznych.

Najwyższa Izba Kontroli w *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*¹²⁴ wskazała, że w 2015 r. ponownie obniżyły się dochody podatkowe w relacji do PKB. Jeszcze w 2008 r. dochody te, obliczone zgodnie z krajową metodologią, stanowiły średnio 21,3% PKB. W następnych trzech latach wciąż przekraczały 19% wartości produktu krajowego brutto, w 2014 r. wyniosły już tylko 18,6%, a w 2015 r. – zaledwie 18,3% PKB. NIK wyraziła wówczas opinię *Istnieje zagrożenie, że obserwowana od początku kryzysu finansowego erozja wpływów podatkowych w Polsce zagrozić może prawidłowemu funkcjonowaniu państwa, prowadząc do niedofinansowania usług publicznych lub szybkiego przyrastania wartości długu publicznego. Mimo że sytuacja gospodarcza w Polsce stopniowo się poprawia, to nie ma ona przełożenia na wzrost wpływów podatkowych w relacji do wielkości gospodarki. Wartość tej relacji jest obecnie niższa niż w pierwszych latach*

Staba ściągłość VAT w latach 2008–2015, tj. w warunkach ujawnienia się światowego kryzysu finansowego oraz kilka lat po tym okresie

¹²² http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

¹²³ Tj. różnica pomiędzy teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT, wyrażona jako procent teoretycznych wpływów z VAT wynikających z obowiązujących przepisów.

¹²⁴ NIK Warszawa czerwiec 2016 r., str. 251 i 252.

światowego kryzysu, gdy tempo wzrostu gospodarczego gwałtownie osłabło. Powyższe zjawisko erozji dochodów podatkowych jest w skali europejskiej dosyć nietypowe. Podczas gdy pomiędzy 2006 r. i 2015 r. wielkość łącznych dochodów podatkowych w Unii Europejskiej wzrosła z 26,3% PKB do 26,7% PKB, to w Polsce dochody te zmalały z 21,6% PKB do zaledwie 19,8% PKB, według metodologii obliczeń przyjętej przez Komisję Europejską¹²⁵. Niski poziom dochodów podatkowych jest charakterystyczny dla większości państw Europy Środkowej. Oprócz Polski również w Czechach, na Litwie, w Rumunii i Słowacji wpływy podatkowe w 2015 r. nie przekraczały 20% PKB. O ile jednak w tych państwach obserwowaliśmy w ostatnich latach wzrost relacji dochodów podatkowych do PKB, to w Polsce następowało jej dalsze zmniejszenie.

Należy mieć jednak na uwadze, że taki obraz sytuacji nie był znany na bieżąco. Pierwszy raport sporządzony na zlecenie Komisji Europejskiej o kształtowaniu się poziomu luki podatkowej w VAT w krajach UE (dotyczący lat 2000–2006) został opublikowany we wrześniu 2009 r., a następny (dotyczący lat 2000–2011) w lipcu 2013 r. Oba raporty prezentowały dane, według których Polska uzyskała lepsze wyniki w porównaniu do średniej obliczonej dla krajów UE. Według raportu z 2009 r. luka VAT w naszym kraju w latach 2004–2006 obniżyła się z 19% do 7%, gdy średnio w UE obniżyła się z 14% do 12%. Natomiast według kolejnego raportu, opublikowanego prawie cztery lata później, luka w VAT w 2011 r. wyniosła w Polsce 15%, podczas gdy 20% średnio w UE. Zaprezentowana średnia wieloletnia (2000–2011) także była dla Polski, o cztery punkty procentowe, niższa od średniej dla krajów członkowskich UE. Chociaż w tym samym czasie, na znacznie wyższy poziom luki VAT w Polsce wskazywała PwC w swoim raporcie *Straty Skarbu Państwa w VAT*.

Ponadto należy mieć na uwadze, że dosyć optymistyczny obraz Polski na tle innych krajów europejskich, wynikający z dwóch pierwszych raportów o luce VAT, sporządzonych na zlecenie Komisji Europejskiej, zmienił się w trzecim raporcie, opublikowanym we wrześniu 2014 r. Istotnie podwyższone zostały dla Polski wyniki za lata 2009–2011 oraz pierwszy raz opublikowane zostały dane za 2012 r., w którym odnotowano gwałtowny wzrost poziomu luki VAT do 25%. Dane wskazały na wyraźnie poważniejszy obraz sytuacji niż prezentowany w 2013 r. W tym okresie Minister Finansów zaplanował stworzenie metodyki i obliczanie w Ministerstwie Finansów miernika statystycznego pozwalającego na monitorowanie w czasie ściągalności podatków.

Niepokojący był utrzymujący się znaczny poziom luki VAT wynikającej z nieprzestrzegania przepisów po 2009 r., tj. po roku, w którym nastąpiło drugi rok z rzędu spowolnienie tempa wzrostu gospodarczego i wzrost luki. W latach 2010–2011 mimo poprawiającej się sytuacji gospodarczej luka nie obniżyła się istotnie.

Najwyższy poziom luki VAT odnotowany został w latach 2012–2013, według raportu Komisji Europejskiej opublikowanego w 2018 r. było to 27,1%

¹²⁵ Według metodologii krajowej dochody podatkowe w 2015 r. były jeszcze mniejsze, gdyż wyniosły 18,3% PKB.

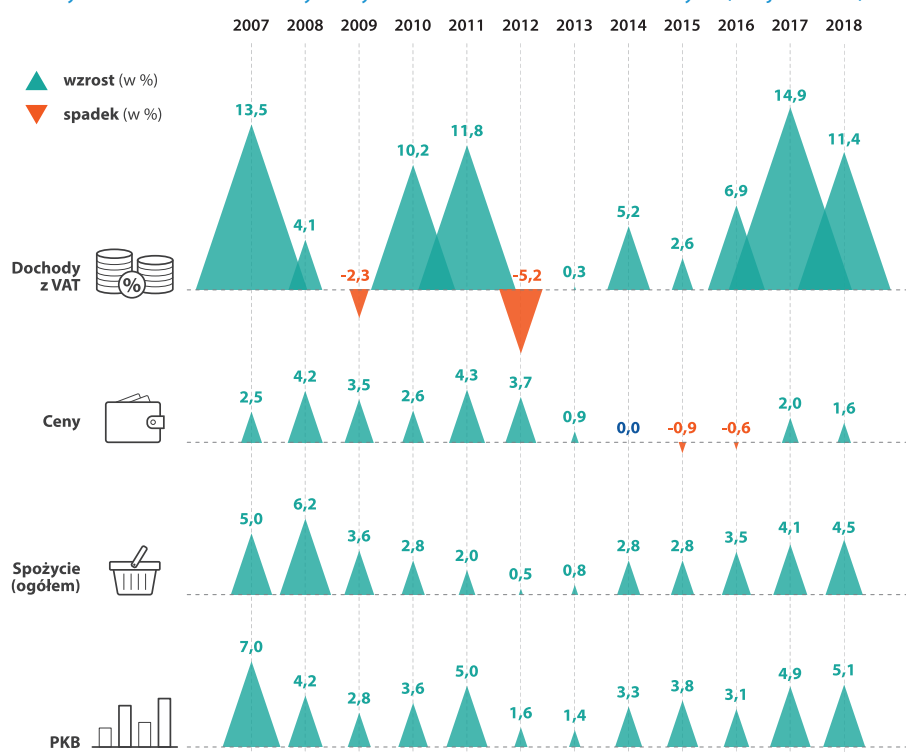
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

i 26,6%, według obliczeń Ministerstwa Finansów 25,6% i 25,7%, a zgodnie z wyliczeniami Międzynarodowego Funduszu Walutowego około 24% w 2012 r. i 27% w 2013 r. W latach 2014–2015 luka zmniejszyła się, według obliczeń dla KE oraz MF, o około dwa punkty procentowe. Natomiast w latach 2016–2018, według szacunków Ministerstwa Finansów luka VAT w Polsce uległa zmniejszeniu łącznie prawie o 12 punktów procentowych.

5.1.5. Wielkość dochodów z VAT oraz sytuacja makroekonomiczna

Infografika nr 9

Zmiany dochodów VAT oraz wybranych wielkości makroekonomicznych (w ujęciu ESA)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów oraz danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Niższe niż w roku poprzednim, w ujęciu memoriałowym, dochody z VAT wystąpiły (97,7%) w 2009 r. oraz (94,8%) w 2012 r., a w 2013 r. praktycznie się nie zmieniły (wzrosły o 0,3%) w porównaniu do zrealizowanych w 2012 r.¹²⁶ Obniżenie dochodów z VAT w 2009 r. nastąpiło w okresie pogłębiającego się ogólnoswiatowego kryzysu finansowego oraz trwającego kolejny rok z rzędu spowolnienia gospodarczego, przy 6,6% wzroście spożycia w cenach bieżących oraz podobnym (6,7%) wzroście PKB w cenach bieżących. Natomiast obniżenie dochodów w 2012 r. i ich stagnacja w 2013 r. zostały zrealizowane w warunkach obniżenia się tempa spożycia w cenach bieżących z 6,8% w 2011 r. do odpowiednio 3,9% oraz 1,2% w latach 2012–2013 (tempo wzrostu PKB w cenach bieżących obniżyło się z 8,4% w 2011 r. do odpowiednio 4,0% oraz 1,7%).

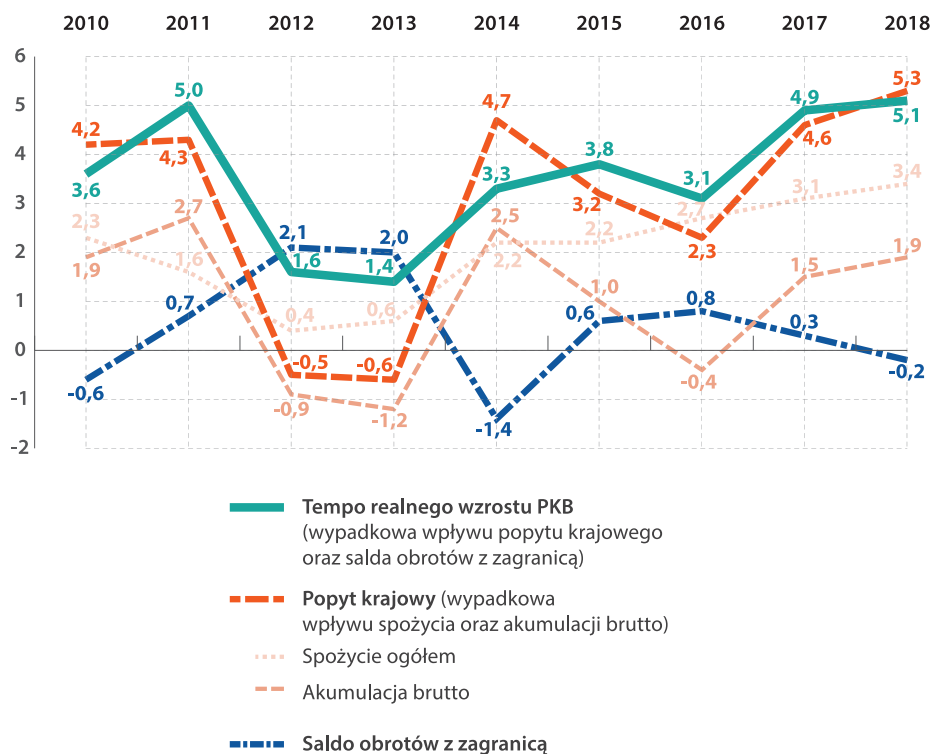
¹²⁶ W ujęciu kasowym dochody, w porównaniu do roku poprzedniego, spadły we wszystkich tych latach.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Najwyższe tempo wzrostu dochodów budżetu państwa z podatku od towarów i usług, w ujęciu memoriałowym, wystąpiło w 2007 r., w latach 2010–2011 oraz w latach 2017–2018. Wzrost dochodów w tych okresach nastąpił w warunkach przyspieszenia gospodarczego. W 2011 r. był także rezultatem podwyższenia stawek podatku VAT.

Infografika nr 10

Skala wpływu poszczególnych kategorii na wzrost realny produktu krajowego brutto (dane w %) (w ujęciu ESA)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

W latach 2010–2011 utrzymywała się znacznych rozmiarów luka podatkowa. Produkt krajowy brutto realnie wzrósł odpowiednio o 3,6% oraz 5,0%. Za wzrost ten w 44% w 2010 r. oraz w 40% w 2011 r. odpowiadał popyt konsumpcyjny (spożycie w sektorze gospodarstw domowych), tj. wzrost tego popytu przyczynił się do wzrostu PKB o 1,6 punktu procentowego w 2010 r., a o 2,0 punkty procentowe w 2011 r.). Realizacji dochodów sprzyjała inflacja. Średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych wyniósł 102,6% w 2010 r. oraz 104,3% w 2011 r.

W latach 2012–2013 luka podatkowa utrzymywała się na najwyższym, w analizowanym okresie, poziomie. Był to okres spowolnienia gospodarczego. Tempo wzrostu PKB w ujęciu realnym obniżyło się z 5,0% w 2011 r. do 1,6% w 2012 r. oraz do 1,4% w 2013 r. Za wzrost gospodarczy w niewielkim stopniu odpowiadał popyt konsumpcyjny (w 31% w 2012 r. oraz 14% w 2013 r., tj. wzrost tego popytu przyczynił się do wzrostu PKB o 0,5 punktu procentowego w 2012 r., a o 0,2 punktu procentowego w 2013 r.). Wskaźnik cen wyniósł 103,7% w 2012 r. oraz 100,9% w 2013 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W latach 2014–2015 nastąpiła poprawa sytuacji gospodarczej. PKB zwiększył się realnie odpowiednio o 3,3% oraz 3,8%, za który odpowiadał w 45% oraz 47% wzrost popytu konsumpcyjnego (tj. wzrost tego popytu przyczynił się do wzrostu PKB o 1,5 punktu procentowego w 2014 r., a o 1,8 punktu procentowego w 2015 r.). Średnioroczne ceny towarów i usług konsumpcyjnych w 2014 pozostały na poziomie roku poprzedniego, a w 2015 r. odnotowana została deflacja, która w ujęciu rocznym wyniosła 0,9%.

W 2017 r. nastąpiło znaczne obniżenie się poziomu luki podatkowej. W latach 2017–2018 wzrost dochodów z VAT został osiągnięty w warunkach wzrostu gospodarczego na poziomie odpowiednio 4,9% oraz 5,1%, na który w 53% oraz 51% złożył się popyt konsumpcyjny (tj. wzrost tego popytu przyczynił się do wzrostu PKB o 2,6 pkt. proc. w 2017 r. i w 2018 r.). Realizacji dochodów sprzyjał powrót inflacji. Średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych wyniósł 102,0% w 2017 r. oraz 101,6% w 2018 r.

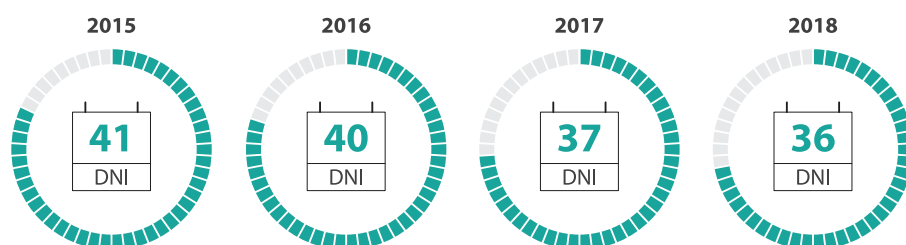
W okresie objętym kontrolą wystąpiły istotne różnice w relacji dochodów z VAT do PKB, i tak (w ujęciu ESA) relacja ta wyniosła:

- 8,2% oraz 7,9% odpowiednio w latach 2007–2008;
- 7,3% w 2009 r.;
- 7,6% oraz 7,8% odpowiednio w latach 2010–2011;
- 7,0%–7,2% w latach 2012–2016;
- 7,8% oraz 8,1% odpowiednio w latach 2017–2018.

Wzrost dochodów w 2011 r., obok korzystnych czynników makroekonomicznych był rezultatem wzrostu stawek podatku VAT. Skutki obejmujące podwyżkę 22% i 7% stawki VAT o jeden punkt procentowy i wzrost stawek VAT na niektóre nieprzetworzone i niskoprzetworzone artykuły spożywcze oraz książki i czasopisma specjalistyczne (z 3% do 5% i z 0% do 5%) oraz obniżkę stawek VAT na niektóre przetworzone artykuły spożywcze (z 7% na 5%) wyniosły ponad 5 mld zł¹²⁷.

Infografika nr 11

Średni czas wypłaty zwrotu VAT na podstawie deklaracji podatkowej



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

¹²⁷ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2011 roku, NIK, Warszawa, czerwiec 2012 r., s. 60.

Średni czas zwrotów podatku VAT oraz relacja zwrotów do wpływów z tego podatku

Ministerstwo Finansów monitorowało dane dotyczące kwot i czasu dokonywanych zwrotów podatku VAT. Średni czas dokonania zwrotu, obliczony od dnia wpływu deklaracji do dnia dokonania zwrotu, uległ skróceniu z 41 dni w 2015 r. do 36 dni w 2018 r.

Relacja zwrotów systemowych VAT, tj. kwot zwracanych podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, do wpływów z tego podatku (w ujęciu kasowym) wzrastała w latach 2007–2016. Wynosiła średnio 34,9% w latach 2007–2009, 36,5% w latach 2010–2012, 41,0% w latach 2013–2015, w latach 2016–2017 obniżyła się do 39,0%, a w 2018 r. do 35,6%.

5.2. Zadania wyznaczone przez Ministra Finansów oraz Szefa KAS podległym jednostkom w zakresie podatku od towarów i usług oraz nadzór nad ich realizacją

Wytyczne i zalecenia Ministra Finansów oraz Szefa KAS dla jednostek podległych

Minister Finansów systematycznie podejmował działania nadzorcze mające na celu prawidłowy pobór oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku od towarów i usług. Rzetelnie prowadzony był monitoring zadań i celów wyznaczonych podległym służbom. Do jednostek podległych przekazywane były wytyczne i zalecenia ukierunkowane na realizację podstawowego celu, jakim było zapewnienie dochodów budżetu państwa, w szczególności poprzez przeciwdziałanie istotnym dla gromadzenia dochodów zagrożeniom występującym w zidentyfikowanych obszarach ryzyka. Jednostki podległe w większości zrealizowały zadania i cele wyznaczone przez Ministra Finansów, a od marca 2017 r. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Nie został jednak w latach 2012–2014 osiągnięty podstawowy cel jakim było zapewnienie dochodów do budżetu państwa. Było to spowodowane między innymi osłabieniem dyscypliny podatkowej.

W latach 2007–2018 cele oraz zadania do osiągnięcia, w tym dotyczące poboru VAT i przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku, określone zostały przez Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dla podległych służb w dokumentach takich jak:

- Plan działalności Ministra Finansów dla działów administracji rządowej budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe, sporządzany corocznie od 2011 r.;
- *Zadania dla urzędów kontroli skarbowej*, przekazywane corocznie w latach 2007–2016;
- Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytyczne do ich realizacji, przekazywane corocznie w latach 2007–2013;
- System wyznaczania celów dla Administracji Podatkowej oraz mierników ich realizacji przekazany¹²⁸ wraz z planowanymi do osiągnięcia wartościami mierników na 2015 r. dla Administracji Podatkowej oraz

¹²⁸ Dokument na 2015 r. został przekazany 16 grudnia 2014 r. pismem znak AP10-0683-18/2014/LID/2.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

System oceny realizacji celów dla Administracji Podatkowej¹²⁹ wraz z planowanymi do osiągnięcia wartościami mierników na 2016 r.;

- Zarządzenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2017 oraz na rok 2018¹³⁰.

System wyznaczania celów i zadań dla jednostek podległych oraz wskaźników służących pomiarowi ich realizacji podlegał zmianom. Prowadzone prace służyły wypracowaniu lepszej metodologii pomiaru realizacji celów i zadań oraz skorelowania mierników z planowanymi celami i zadaniami. Zmiany były potrzebne, gdyż w latach 2009–2012 system oceny realizacji przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych zadań w zakresie polityki finansowej państwa opierał się na porównywaniu osiągniętych przez poszczególne jednostki wyników do średniej obliczanej z wyników wszystkich podległych jednostek, a w latach 2007–2008 na porównywaniu osiągniętych wartości mierników do wyników z roku poprzedniego, zamiast na wyznaczaniu oczekiwanych przez Ministerstwo Finansów do osiągnięcia poziomów mierników. Zmiany miały na celu również uspołnienie metodologii ze stosowaną przy pomiarze celów i zadań wskazywanych w *Planach działalności* Ministra Finansów. Natomiast stosowany w latach 2007–2008 system oceny realizacji zadań przez urzędy kontroli skarbowej nie był bezpośrednio ukierunkowany na osiągnięcie celów i zadań określanych corocznie przez Ministerstwo Finansów. W okresie tym polegał on na pomiarze zaangażowania poszczególnych jednostek w realizację zadań kontroli skarbowej.

W latach 2011–2018 jednym z najważniejszych lub priorytetowych celów odnoszącym się do problematyki poboru podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania nieprawidłowościom w tym zakresie, określanym corocznie przez Ministra Finansów w *Planie działalności dla działań administracji rządowej budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe* było zapewnienie dochodów budżetu państwa. Cel ten nie został osiągnięty trzykrotnie: w 2012 r., 2013 r. oraz 2014 r. W 2012 r. nie zapewniono podatkowych dochodów budżetu państwa na poziomie określonym w ustawie budżetowej (planowano $\geq 100\%$, osiągnięto 92,92%, w tym VAT 90,8%), w 2013 r. i 2014 r. nie zapewniono na planowanym poziomie poziomu wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w relacji do kwoty należności budżetowych (w 2013 r. planowano 94,7%, a osiągnięto 93,4%; natomiast w 2014 r. odpowiednio 92,5% oraz 91,6%). Według analiz Ministerstwa Finansów było to spowodowane między innymi pogorszeniem kondycji finansowej firm, wzrostem kwoty zwrotów głównie z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych, inwestycji o charakterze infrastrukturalnym, a także wzrostem kwoty niezapłaconych należności budżetowych, w tym trudnościami w egzekwowaniu należności wynikających z decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (przepis który nakłada na podmiot wystawiający

Podstawowy cel założony przez Ministra Finansów – zapewnienie dochodów budżetu państwa – nie został osiągnięty w latach 2012–2014

¹²⁹ Dokument na 2016 r. został przekazany 25 stycznia 2016 r. pismem znak AP10.0101.1.2016.

¹³⁰ Tj. zarządzenie Nr 59 z dnia 25 września 2017 r. oraz zarządzenie Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r.

fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku) oraz osłabieniem dobrowolności zapłaty podatków. Monitoring realizacji *Planu działalności* prowadzony był w latach 2011–2014 za I półrocze oraz cały rok, w latach 2015–2016 za I półrocze, trzeci kwartał oraz cały rok, a od czerwca 2017 r. w okresach kwartalnych. Zaległości w podatku VAT wzrosły z 12 352,8 mln zł na koniec 2011 r. do 27 769,4 mln zł na koniec 2014 r. Wzrost ten był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, wystawionych na znaczące kwoty, wykorzystywanych do obniżenia zobowiązań podatkowych lub wyłudzenia zwrotów VAT. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzyły po kontrolach wysokie kwoty podatku. NIK zgadza się z wynikami analizy Ministerstwa Finansów, że nieosiągnięcie celu, jakim było zapewnienie dochodów budżetu państwa było spowodowane między innymi trudnościami w egzekwowaniu należności wynikających z decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w trybie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług oraz osłabieniem dobrowolności zapłaty podatków z uwagi na trudną sytuację finansową części podatników.

W latach 2012–2013 nastąpił spadek dochodów z podatku VAT, w ujęciu kasowym. W 2013 r. dochody wyniosły 113,4 mld zł były niższe niż w 2011 r. o 6,1%, tj. o 7,4 mld zł. W ujęciu memoriałowym, dochody z VAT były w 2012 r. (o 5,2%) niższe niż w roku poprzednim, a w 2013 r. praktycznie się nie zmieniły (wzrosły o 0,3%) w porównaniu do zrealizowanych w 2012 r. Poziom luki w podatku VAT w latach 2012–2013 był najwyższy w badanym okresie (26%–27%).

Ministerstwo Finansów monitorowało wpływy jak i poziom zaległości, przyczyny wzrostu zaległości oraz efektywności egzekucji prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych. Dyrektorzy izb skarbowych w 2012 r. zostali zobowiązani do przedkładania co kwartał wyjaśnień w zakresie pogorszenia się realizacji zobowiązań podatkowych. W 2013 r. podległe jednostki zobowiązane zostały do przekazywania najpierw cotygodniowych, następnie w okresach miesięcznych informacji o wpływach, zaległościach oraz zwrotach w VAT, przyczynach spadku wpływów i wzrostu zaległości, działaniach podjętych w celu wyeliminowania negatywnych zjawisk oraz działaniach jakie zamierza podjąć każda jednostka w celu podniesienia efektywności poboru i egzekucji należności podatkowych. Dyrektorzy izb skarbowych przedkładali także sprawozdania kwartalne o przyczynach pogorszenia, w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, realizacji zobowiązań podatkowych. W 2014 r. przedłużono obowiązek przekazywania przez dyrektorów izb skarbowych comiesięcznych informacji o wpływach, zaległościach oraz zwrotach w VAT, przyczynach spadku wpływów i wzrostu zaległości, działaniach podjętych w celu wyeliminowania negatywnych zjawisk oraz działaniach jakie zamierza podjąć każda jednostka w celu podniesienia efektywności poboru i egzekucji należności podatkowych. Ministerstwo Finansów także analizowało sprawozdania z realizacji zadań przekazywane przez urzędy kontroli skarbowej oraz wyliczało kwartalnie mierniki efektywności dla poszczególnych urzędów. Osiągane wyniki, szczególnie w przypadku nieosiągnięcia celów, były omawiane na naradach dyrektorów urzędów kontroli skarbowej z kie-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

rownictwem Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów. Podstawowymi celami kontroli skarbowej była między innymi poprawa efektywności i skuteczności działań kontroli skarbowej oraz wykrywanie istotnych nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu państwa¹³¹. W badanym okresie większość mierników realizacji celów została przez podległe jednostki osiągnięta.

Niezależnie od monitorowania mierników realizacji celów i zadań, Ministerstwo Finansów w badanym okresie na bieżąco analizowało szereg danych na podstawie miesięcznych i kwartalnych raportów, których większość była po powstaniu Hurtowni SPR i WHTAX generowana automatycznie. Monitorowane były dane z zakresu wpływów i zaległości podatkowych, postępowań egzekucyjnych, postępowań podatkowych i inne dane zgodnie z bieżącymi potrzebami Kierownictwa Ministerstwa Finansów.

W latach 2007–2013, zgodnie z ustalonymi przez Ministerstwo Finansów na poszczególne lata *Zadaniami dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa*, organy podatkowe zostały zobowiązane do:

- stałego monitorowania obszarów ryzyka określonych w *Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej*;
- podejmowania działań w celu rozpoznawania i wykrywania innych zagrożeń występujących w gospodarce, stanowiących potencjalne obszary ryzyka zewnętrznego;
- podejmowania wszelkich działań w celu wykrywania nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług, w tym szczególnie takich jak: „oszustwa karuzelowe” i „znikający podatnik”.

Ministerstwo Finansów przekazywało do realizacji *Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej*, wskazując katalog obszarów ryzyka uznanych za istotne zagrożenia dla prawidłowego poboru podatków oraz opis nieprawidłowości. Kluczowymi obszarami ryzyka w zakresie podatku od towarów i usług w latach 2007–2013 było:

- dokonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych – obszar przyjęty, jako odrębny obszar ryzyka w latach 2007–2012, a w 2013 r. włączony do obszaru obejmującego zwroty podatku od towarów i usług;
- wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia – obszar ryzyka przyjęty w latach 2010–2013, objął również realizowane w latach 2007–2009, jako odrębne obszary ryzyka: usługi budowlane, podmioty nabywające i świadczące usługi niematerialne, dokonywanie obrotu paliwami;
- podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą – obszar realizowany w latach 2010–2013; od 2010 r. objął realizowane

Zarządzanie ryzykiem
zewnętrznym

¹³¹ Cele i mierniki dla kontroli skarbowej dotyczyły należności budżetowych ogółem lub podatków ogółem bez wyodrębniania samego podatku VAT, jednak w postępowaniach kontrolnych dominowały kontrole prawidłowości rozliczeń VAT.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w latach 2007–2009, jako odrębne obszary ryzyka: podmioty, które nie dokonały rejestracji w podatku VAT, pomimo przekroczenia wartości sprzedaży określonej w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług uprawniającej do skorzystania ze zwolnienia, podatnicy uśpieni, szara strefa handlu pojazdami samochodowymi;

- podatnicy nierealizujący obowiązków ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kas fiskalnych (2007–2008);
- podatnicy podatku VAT deklarujący wysoki obrót i jednocześnie wykazujący w składanych deklaracjach podatkowych niewielkie kwoty podatku do wpłaty bądź nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, niekontrolowani przez organy podatkowe przez dłuższy czas (2007–2008);
- podatnicy dokonujący transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu (2009–2013).

Realizacja zadań w obszarach ryzyka była monitorowana na podstawie półrocznych sprawozdań. Analizowano między innymi liczbę i efekty czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych w priorytetowych obszarach ryzyka. Od 2011 r. w urzędach skarbowych wyodrębnione zostały komórki odpowiedzialne za analizę ryzyka.

Zgodnie ze zmienionymi w 2014 r. zasadami polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej, został wprowadzony obowiązek ewidencjonowania zidentyfikowanych priorytetowych ryzyk w Centralnym Rejestrze Ryzyka oraz prowadzenia cyklicznych analiz, w celu przyporządkowania podatników do przyjętych poziomów ryzyka. Do izb i urzędów skarbowych skierowane zostały na rok 2014, 2015 oraz 2016 *Krajowe Plany Działań*, w których określona została hierarchia zagrożeń (oraz podobszarów wymagających szczególnej uwagi organów podatkowych) o ogólnokrajowym zasięgu i wynikające stąd priorytety krajowe. Sporządzenie tego dokumentu poprzedzone było przeprowadzeniem przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej kompleksowego badania wyników dotychczasowych działań administracji podatkowej, mającego wyłonić grupy podmiotów i obszary ich aktywności gospodarczej, w przypadku których stwierdzono największą w skali kraju częstotliwość naruszeń obowiązków podatkowych. Obszarem najbardziej zagrożonym wystąpieniem nieprawidłowości wskazanym w *Krajowych Planach Działań* (KPD) był podatek od towarów i usług. Zgodnie z KPD najwyższe wartości ryzyka, przy jednocześnie najwyższych kwotach uszczupień ujawnione zostały przez urzędy skarbowe między innymi w podobszarach: produkcja i handel elektroniką (2014–2016), motoryzacja (2014–2016), nieruchomości (2014–2016), paliwa (2014–2016), produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi (2014–2016), produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane (2014–2016), doradztwo i inne usługi niematerialne (2015–2016), e-handel i usługi informatyczne (2014–2016), gastronomia i zakwaterowanie (2014), transport i logistyka (2014–2016).

Kierunki działania organów kontroli skarbowej w zakresie prowadzenia analiz oraz postępowań kontrolnych corocznie były określane w *Zadaniach dla kontroli skarbowej*. W dokumencie tym wskazywana była obowiązująca na dany rok lista priorytetowych obszarów i tematów, w stosunku do których winny być prowadzone w pierwszej kolejności działania analityczne i kontrolne. Do zadań takich należało między innymi ujawnianie oszustw karuzelowych, podmiotów wyłudzających podatek VAT poprzez fikcyjne faktury, podmiotów dokonujących obrotu fikcyjnymi fakturami, ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.

Po przeprowadzeniu głębokich zmian organizacyjnych w strukturze administracji skarbowej i utworzeniu Krajowej Administracji Skarbowej, do końca 2018 r., nie został opracowany kompleksowy dokument dotyczący zarządzania ryzykiem zewnętrznym. W celu jego określenia powołany został zespół zadaniowy, w skład którego weszli oprócz przedstawicieli Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów pracownicy innych jednostek, w tym z organów terenowych KAS. Na początku 2019 r. projekt dokumentu *Polityka zarządzania procesem analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej* był przedmiotem konsultacji wewnętrznych w komórkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Następnie zaplanowano jego przekazanie, celem wniesienia uwag, do Krajowej Informacji Skarbowej oraz izb administracji skarbowej.

W lipcu 2017 r. Ministerstwo Finansów przekazało podległym jednostkom *Rekomendacje w sprawie prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych*¹³². Analiza ryzyka w zakresie podatku VAT ukierunkowana została na rozpoznawanie:

- w 2017 r. przestępstw karuzelowych, zwrotów o wartości przekraczającej określoną kwotę, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o wartości przekraczającej określoną kwotę, fałszowanie dokumentacji podatkowej, niezgłoszonej działalności gospodarczej;
- w 2018 r. przestępstw karuzelowych, przestępstw przeciwko zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, niezgłoszonej działalności gospodarczej.

Naczelnicy urzędów skarbowych zobowiązani zostali do prowadzenia stałego monitoringu zasadności nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu lub do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Natomiast naczelnicy urzędów celno-skarbowych zostali zobowiązani do monitorowania prawidłowości wykazanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o wartości przekraczającej ustaloną kwotę, a także do analizy ryzyka w sprawach przestępstw karuzelowych oraz niezgłoszonej działalności gospodarczej. Ponadto, w 2018 r. Ministerstwo Finansów określiło *Kierunki działań kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej*. W obszarze podatku od towarów i usług, kontrola celno-skarbowa miała koncentrować się na zwalczaniu między innymi oszustw karuzelowych oraz innych oszustw z udziałem „znikającego podatnika”. Do objęcia kontrolą

¹³² Dokument został zaktualizowany w 2018 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

podatkową wskazano takie zagadnienia jak zasadność zwrotu podatku, prowadzenie działalności niezarejestrowanej lub działalności, w której ryzyko niedeklarowania całości przychodów jest wysokie, rzetelność rozliczeń podatkowych podmiotów wykazujących wysoką wartość zakupów usług obcych, w szczególności usług doradczych, księgowych, badania rynku, zarządzania.

Niezależnie od strategicznych dokumentów określających priorytetowe cele i zadania dla izb i urzędów skarbowych oraz wytycznych do ich realizacji, Ministerstwo Finansów kierowało do jednostek podległych szczegółowe wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych. Były to w szczególności:

- wytyczne w zakresie weryfikacji rozliczeń podatku od towarów i usług, w tym przed dokonaniem zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, rejestracji oraz wykreślenia z rejestru podatników VAT;
- procedury wymiany informacji o podatku VAT (w ramach współpracy państw członkowskich UE);
- wytyczne w zakresie czynności sprawdzających, w których określono między innymi schemat postępowania z raportami wygenerowanymi w oparciu o pliki JPK_VAT;
- wytyczne do realizacji zadań w zakresie mechanizmu podzielonej płatności.

Narzędzia wspomagające prowadzenie analizy ryzyka

W okresie objętym kontrolą urzędy skarbowe były stopniowo wyposażane w narzędzia wspomagające analizę ryzyka, do ważniejszych należały:

(1) od 2010 r. Hurtownia danych podatkowych SPR, która zapewnia dostęp do danych zawartych w bazach lokalnych systemu POLTAX wszystkich urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług¹³³; powstanie i rozwój tej hurtowni miało istotne znaczenie ze względu na możliwość scalenia w bazie hurtowni danych z 400 rozproszonych lokalnych baz; dzięki temu możliwe stało się szybkie uzyskanie informacji o historii monitorowanego lub kontrolowanego podmiotu, w tym danych dotyczących historii obowiązków podatkowych, poszczególnych wartości z deklaracji, PKD, nazw, adresów, wydanych decyzji, bez względu na zmiany właściwości organów podatkowych; zakres danych w hurtowni SPR w 2014 r. został rozszerzony o dane z kontroli, w tym dane historyczne, co pozwoliło uzyskać pełniejszą informację o podmiocie;

(2) od 2007 r. aplikacja e-ORUS (Otwarty System Obsługi Niestandardowych Raportów POLTAX urzędu skarbowego), która umożliwia wygenerowanie raportów na podstawie danych wprowadzonych do systemu POLTAX; e-ORUS jest bazą lokalną i funkcjonuje w urzędach skarbowych; aplikacja pozwala na wygenerowanie karty analizy ryzyka podmiotu typowanego

¹³³ Hurtownia danych podatkowych SPR zapewnia dostęp także do danych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych (niektóre dane), podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn; natomiast w 2005 r. powstała Hurtownia danych podatkowych WHTAX, która jest informatycznym magazynem danych pochodzących z systemów źródłowych urzędów skarbowych z całego kraju, obejmującym między innymi dane w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, rachunkowości podatkowej i egzekucji administracyjnej.

do kontroli, czynności sprawdzających zawierającej informacje takie jak: a) dane rejestracyjne (np. adresy prowadzenia działalności gospodarczej, posiadane rachunki bankowe, NIP, REGON, data rozpoczęcia działalności, data rejestracji w urzędzie skarbowym, klasyfikacja PKD), b) informacje o obowiązkach podatkowych, c) informacje o złożonych deklaracjach/ zeznaniach podatkowych wraz z danymi wykazanymi w tych deklaracjach/ zeznaniach, d) informacje o kontrolach przeprowadzonych, kontrolach w toku, e) informacje wynikające z przeprowadzonych analiz grupowych, segmentacji ogólnej (np. poziom ryzyka: niski, średni, wysoki); e-ORUS jest również aplikacją pozwalającą na ewidencjonowanie przeprowadzonych przez urzędy skarbowe czynności sprawdzających;

(3) od 2009 r. podsystem Kontrola¹³⁴ – funkcjonalność *Analiza zasadności zwrotów VAT* – wspomagająca analizę zasadności zwrotu podatku VAT, umożliwia wygenerowanie karty z podstawowymi informacjami o podmiocie spełniającym wybrane kryteria, takimi jak: dane rejestracyjne, obowiązek podatkowy w podatku VAT, aktywność VIES¹³⁵, branża w jakiej podmiot działa, informacja o zaległościach, dokonanych wpłatach, liczbie kontroli, wielkości zatrudnienia; systemowym wynikiem dokonanej analizy jest ocena podmiotu (określenie ryzyka: wysokie, średnie, niskie);

(4) od 2010 r. – Baza Podmiotów Szczególnych (BPS) o zasięgu ogólnokrajowym, zasilana danymi przez urzędy skarbowe; narzędzie utworzone w celu usprawnienia procesu identyfikacji podmiotów stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego, a w konsekwencji eliminacji lub ograniczenia zjawisk uchylania się od zobowiązań oraz unikania płacenia podatków; mając na uwadze różnorodność zagadnień objętych tablicami bazy, narzędzie to było wykorzystywane także przy rejestracji podatników VAT, VAT-UE; spośród danych zgromadzonych w BPS istotne znaczenie w procesie weryfikacji faktycznego istnienia kontrahenta kontrolowanego podatnika miały informacje zawarte w tablicy podmioty „nieistniejące” oraz nierzetelne, w tablicy „podatnicy pozbawieni prawa wykonywania działalności gospodarczej” oraz w tablicy „podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT”;

(5) od 2010 r. – funkcjonalność *Analiza Grupowa* w podsystemie Kontrola – wspomagająca proces typowania podmiotów do kontroli podatkowych i czynności sprawdzających; typowanie podmiotów odbywa się w oparciu o zdefiniowane parametry – kryteria ogólne i szczegółowe (kryteria ogólne służą do zawężenia analizy do wybranej grupy podmiotów, a szczegółowe do oceny ryzyka); umożliwia także użytkownikowi pracę z wykorzystaniem wybranych przez siebie kryteriów oceny; analiza grupowa opiera się na danych lokalnych bezpośrednio pobieranych z systemu Poltax;

(6) od 2014 r. *Segmentacja Ogólna* – mająca na celu dokonanie oceny ryzyka podatników w podziale na trzy kategorie: ryzyko niskie, średnie i wysokie; celem podziału było wyłonienie z całej populacji podmiotów, w stosunku

¹³⁴ Podsystem systemu Poltax.

¹³⁵ Od 2009 r. istnieje możliwość importu danych (raportu rozbieżności) z VIES oraz wykorzystania ich do zautomatyzowanej analizy w podsystemie Kontrola w ramach analizy zasadności zwrotu VAT.

do których istnieje relatywnie mniejsze prawdopodobieństwo naruszania norm prawa podatkowego i które należy traktować w sposób specjalny, preferencyjny w stosunku do pozostałych podatników; segmentacja ogólna była wdrożona od lipca 2014 r. wraz z nową *Polityką zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*;

(7) od 2015 r. *Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu (KORRP)* – aplikacja do oceny ryzyka rejestracji podmiotu w urzędzie skarbowym; każdorazowo, przed podjęciem decyzji o nadaniu NIP lub zarejestrowaniu w Centralnym Rejestrze Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników nowej działalności gospodarczej (w przypadku posiadania już nr NIP), pracownik komórki właściwej do spraw identyfikacji i rejestracji podatkowej powinien dokonać oceny zmierzającej do określenia, na jakim poziomie ryzyka klasyfikuje się dany podmiot; ocena dokonywana była poprzez przypisanie podmiotowi sumy punktów według jednolicie określonych kryteriów – na podstawie informacji dostarczonych przez podmiot oraz na podstawie dokumentów i informacji posiadanych lub dostępnych urzędowi skarbowemu rejestrującemu podatnika; pracownicy urzędów skarbowych korzystali z formularza elektronicznego; lokalnie instalowane narzędzie przyspieszało prowadzenie analiz, umożliwiając jednocześnie tworzenie lokalnej bazy danych, w której zapisywane były wyniki analiz; możliwe jest uzyskanie w każdej chwili informacji na temat wyników analizy ryzyka rejestracji określonego podmiotu lub też wybranej grupy podmiotów; KORRP od kwietnia 2018 r. zastąpiona została Systemem Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego w zakresie rejestracji (SKORP – Rejestracja), będącym modułem aplikacji WRO-SYSTEM;

(8) od 2017 r. – Aplikacja WRO-SYSTEM – system informatyczny zapewniający dostęp do danych gromadzonych przez Ministerstwo Finansów; aplikacja składa się z dziewięciu modułów:

- Moduł Analizer – umożliwia generowanie danych z rejestrów kupna i sprzedaży, zawartych w przesyłanych przez podatników plikach JPK_VAT;
- Moduł Wierzytelności – umożliwia wyszukiwanie faktur wykazanych w plikach JPK_VAT;
- Moduł Odroczenia – udostępnia użytkownikom informacje o przekazanych przez podmioty wnioskach o odroczenie terminu do złożenia informacji o ewidencji VAT w postaci JPK_VAT;
- Moduł WRO-Skarbiec – służy do przeglądania baz danych Departamentu Analiz Ministerstwa Finansów dotyczących podmiotów krajowych i zagranicznych¹³⁶;
- Moduł STIR-Kartoteki udostępnia użytkownikom między innymi dane podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa oraz dane pochodzące od banków i spółdzielczych

¹³⁶ Resortowe bazy danych: Weryfikator – Obowiązki VAT, Baza Podmiotów Szczególnych PL i EU, Podmioty podwyższonego ryzyka VIES. Pozaresortowe bazy danych, np. Adresy wirtualne, Gotowe Spółki PL, Baza Podmiotów Nierzetelnych Czechi, Zawieszane, wykreślone z VAT Węgry, itp.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

kas oszczędnościowo-kredytowych o rachunkach bankowych tych podmiotów;

- Moduł Transakcje – umożliwia wyszukiwanie podmiotu w plikach JPK_VAT przekazanych przez kontrahentów;
- Moduł System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego (w zakresie rejestracji) – moduł ma charakter wspomagający, którego celem jest zakwalifikowanie danego podatnika (rejestrującego się, jako podatnik VAT bądź VAT-UE) do określonej grupy ryzyka, według jednolitych w całej Krajowej Administracji Skarbowej kryteriów;
- Moduł Ocena Podatnika VAT – moduł ma charakter wspomagający, którego celem jest zakwalifikowanie danego podatnika VAT do określonej grupy ryzyka, według jednolitych w całej Krajowej Administracji Skarbowej kryteriów; ocena ryzyka ma na celu wyodrębnienie grupy podmiotów o podwyższonym i wysokim poziomie ryzyka w celu poddania ich wzmożonemu monitoringowi; ocena dokonywana jest przy użyciu dostępnych zasobów bazodanowych (w tym baz będących w posiadaniu Departamentu Analiz) Ministerstwa Finansów w oparciu o metody statystyczno-ekonometryczne;
- Moduł Raporty – służy do obsługi rozbieżności przekazywanych z raportów automatycznych; dostępne raporty: a) identyfikujące podmioty, które mają otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK_VAT lub nie złożyły deklaracji VAT7/VAT7 lub nie złożyły żadnego z powyższych dokumentów mimo istniejącego obowiązku VAT; b) identyfikujące podmioty deklarujące różne wartości podatku naliczonego i należnego pomiędzy deklaracją VAT-7/VAT-7K a plikiem JPK_VAT; c) identyfikujące podmioty, które w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą niż kwota podatku należnego wykazanego w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach.

Wdrożenie aplikacji WRO-SYSTEM, która wykorzystuje między innymi dane przekazywane przez podatników w plikach JPK_VAT oraz uzyskiwane w ramach systemu STIR, zwiększyło istotnie możliwości analityczne służb skarbowych.

Urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe, miały dostęp między innymi do następujących narzędzi wspomagających analizę ryzyka: hurtowni danych SPR, hurtowi danych WHTAX, Bazy Podmiotów Szczególnych, Systemu Zgłoszeń Celných przywozowych, wywozowych oraz tranzytowych (od 2009 r.), a także aplikacji WRO-SYSTEM.

Od 1 września 2011 r.¹³⁷ funkcjonuje „ogólnokrajowa baza podatników”, czyli Centralny Rejestr Podatników – Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP). Baza powstała na podstawie ustawy z dnia 29 lipca 2011 r. *o zmianie ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*

¹³⁷ Zgodnie z art. 8a ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2019 r. poz. 63) nadanie NIP od 1 września 2011 r. następuje przy użyciu Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP), po dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

oraz niektórych innych ustaw¹³⁸. Do czasu zakończenia prac wdrożeniowych w zakresie centralnej rejestracji, NIP nadawany był z użyciem lokalnych baz urzędów skarbowych w ramach modułu *Rejestracja* w systemie Poltax. Powstanie CRP KEP nastąpiło poprzez zintegrowanie (po weryfikacji) danych ewidencyjnych w Krajowej Ewidencji Podatników zasilanej danymi rozproszonymi z rejestrów lokalnych urzędów skarbowych. Wprowadzenie CRP KEP i centralnej rejestracji zapewniło jednoznaczną identyfikację podatników w ramach całego kraju.

Przygotowanie do wdrożenia jednolitej i centralnej bazy podatników było poprzedzone procesem centralnej weryfikacji danych ewidencyjnych gromadzonych w poszczególnych urzędach skarbowych. Działania w tym zakresie, prowadzące do utworzenia centralnego rejestru, podjęte zostały pod koniec 2002 r.

NIK po kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług*, którą objęty został okres od 1 stycznia 2008 r. do 30 czerwca 2009 r., wskazała, że od kilku lat Ministerstwo Finansów prowadziło prace nad utworzeniem centralnego rejestru podatników oraz wdrożeniem centralnej rejestracji podatników, a brak tych narzędzi utrudniał urzędom skarbowym wykonywanie zadań w zakresie rejestracji podmiotów. (identyfikacji podatników). Wyniki tej kontroli wykazały także, że Minister Finansów nie zapewnił w 2009 r. sprawnego funkcjonowania systemu informatycznego wspomagającego urzędy skarbowe w analizie poprawności rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych, odpowiedzialnego za integrację danych między systemem Poltax i VIES. NIK zwróciła uwagę, że barierą w osiągnięciu przez urzędy skarbowe lepszych wyników pracy był brak w szczególności nowoczesnych narzędzi informatycznych.

Liczba i efekty kontroli skarbowych w latach 2007–2016

Urzędy kontroli skarbowej w latach 2007–2016, przeprowadziły łącznie 54 837 kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług, w tym 32 509 zakończonych decyzją lub korektą deklaracji dokonaną przez podatnika. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 58 225,0 mln zł, z tego 34 684,7 mln zł stanowił podatek wymierzony w latach¹³⁹ 2010–2016 na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, który nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku. Udział kwot nieprawidłowości w podatku od towarów i usług w kwotach nieprawidłowości w podatkach ogółem, stwierdzonych w kontrolach skarbowych, wzrósł z 41,6% w 2007 r.¹⁴⁰ do 90,4% w 2016 r.

¹³⁸ Dz. U. Nr 171, poz. 1016.

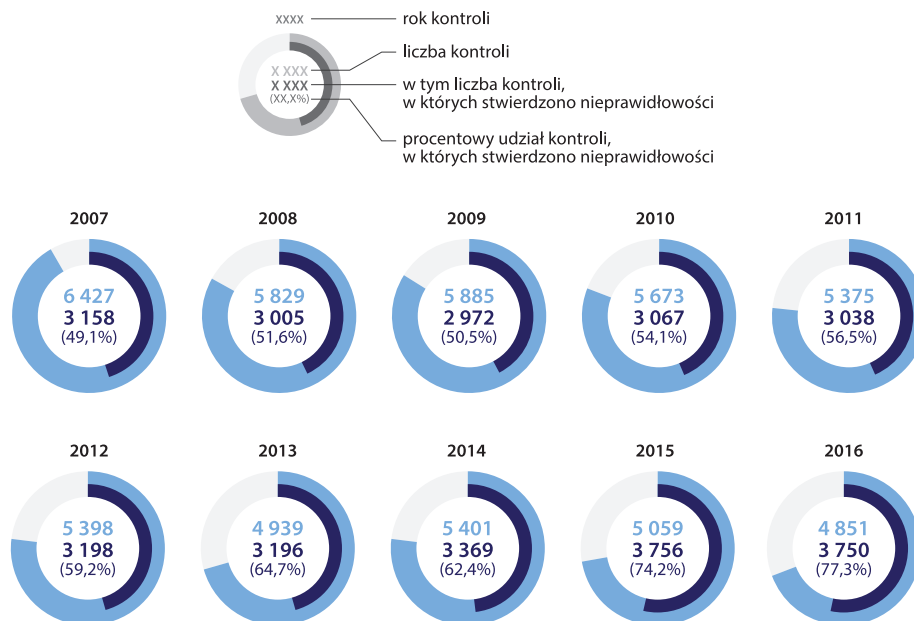
¹³⁹ Ministerstwo Finansów gromadziło dane o liczbie decyzji oraz kwotach podatku wymierzonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług od 2010 r. w związku ze wzrostem liczby decyzji wydawanych na podstawie tego przepisu.

¹⁴⁰ W 2009 r. udział ten wyniósł 40,4% i był niższy niż w 2007 r. o 1,2 punkt procentowy i w 2008 r. o 2,8 punkty procentowe.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 12

Kontrole rozliczeń VAT zrealizowane przez urzędy kontroli skarbowej



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

Liczba kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług, w których stwierdzono nieprawidłowości zwiększyła się w latach 2008–2016, z 3005 w 2008 r.¹⁴¹ do 3750 w 2016 r. (tj. o 24,8%). W tym okresie udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrósł z 49,1% do 77,3%, co było także wynikiem lepszego typowania podmiotów do kontroli przy szerszym wykorzystaniu narzędzi analitycznych.

Przy zmniejszającej się liczbie prowadzonych rocznie kontroli skarbowych rozliczeń podatku od towarów i usług (o 24,5%), tj. z 6427 w 2007 r. do 4851 w 2016 r.¹⁴², kwota stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości wzrosła 25-krotnie, tj. z 808,2 mln zł w 2007 r. do 20 069,7 mln zł w 2016 r. Średnia kwota ustaleń przypadająca na jedno zakończone postępowanie kontrolne wzrosła z 0,1 mln zł w 2007 r. do 4,1 mln zł w 2016 r. Świadczy to o lepszym typowaniu podmiotów do kontroli, ale także o występujących groźnych oszustwach ujawnianych przez organy kontroli skarbowej.

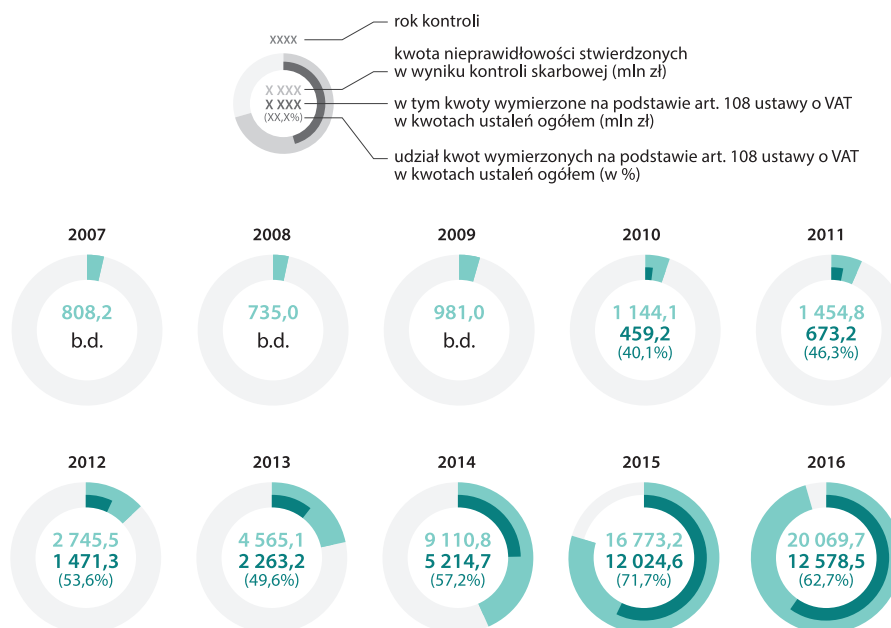
¹⁴¹ W 2007 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 3158 kontroli rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości. W 2009 r. liczba kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług, w których stwierdzono nieprawidłowości zmniejszyła się w stosunku do roku poprzedniego o 33 kontrole i wyniosła 2972 kontrole.

¹⁴² Wzrost liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług w stosunku do roku poprzedniego wystąpił w 2009 r., 2012 r., 2014 r. W 2009 r. przeprowadzono 5885 kontroli rozliczeń VAT, tj. o 56 więcej niż w 2008 r.; w 2012 r. przeprowadzono 5398 kontroli rozliczeń VAT, tj. o 23 więcej niż w 2011 r., a w 2014 r. 5401, tj. o 462 więcej niż w 2013 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 13

Kontrole rozliczeń VAT zrealizowane przez urzędy kontroli skarbowej



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

Najwyższe tempo wzrostu kwoty nieprawidłowości wykrytych w wyniku kontroli wystąpiło w latach 2012–2015. Kwota nieprawidłowości wykrytych w 2012 r., w porównaniu do roku poprzedniego, była wyższa o 88,7%, o 66,3% w 2013 r., o 99,6% w 2014 r. oraz o 84,1% w 2015 r. Kwoty stwierdzonych nieprawidłowości (w porównaniu do roku poprzedniego) najbardziej wzrosły w latach 2013–2016, tj. o 1819,6 mln zł w 2013 r., o 4545,7 mln zł w 2014 r., o 7662,4 mln zł w 2015 r. oraz o 3296,5 mln zł w 2016 r.

Największe kwoty nieprawidłowości w wyniku kontroli skarbowych zakończonych w latach 2013–2016 stwierdzono:

- w branży paliwowej, które w latach 2013–2014 stanowiły odpowiednio 21% i 26% kwoty ustaleń ogółem kontroli zakończonych w tych latach, a w latach 2015–2016 odpowiednio 39% i 40% ustaleń w VAT dla kontroli zakończonych w tych latach;
- w branży elektronicznej, które w latach 2013–2014 stanowiły odpowiednio 15% i 18% kwoty ustaleń ogółem kontroli zakończonych w tych latach, a w latach 2015–2016 odpowiednio 34% i 31% ustaleń w VAT dla kontroli zakończonych w tych latach;
- w obrocie stałą, które w latach 2013–2014 stanowiły odpowiednio 13% i 11% kwoty ustaleń ogółem kontroli zakończonych w tych latach, a w latach 2015–2016 stanowiły 6% ustaleń VAT dla kontroli zakończonych w tych latach.

Z uwagi na zwiększenie zaangażowania organów kontroli skarbowej w zwalczanie karuzeli podatkowych wydłużeniu uległ czas trwania kontroli. Postępowania kontrolne miały w dużej mierze charakter następczy, a decyzje pokontrolne w znacznej części dotyczyły podatku wymierzonego

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Wydłużenie czasu trwania kontroli wpłynęło między innymi na to, że kontrole skarbowe rozliczeń VAT zakończone:

- w 2014 dotyczyły w 64% rozliczenia okresów z lat 2010–2012, a w 22% okresów sprzed 2010 r.;
- w 2015 dotyczyły w 63% rozliczenia okresów z lat 2011–2013, a w 19% okresów sprzed 2011 r.;
- w 2016 dotyczyły w 68% rozliczenia okresów z lat 2012–2014, a w 16% okresów sprzed 2012 r.

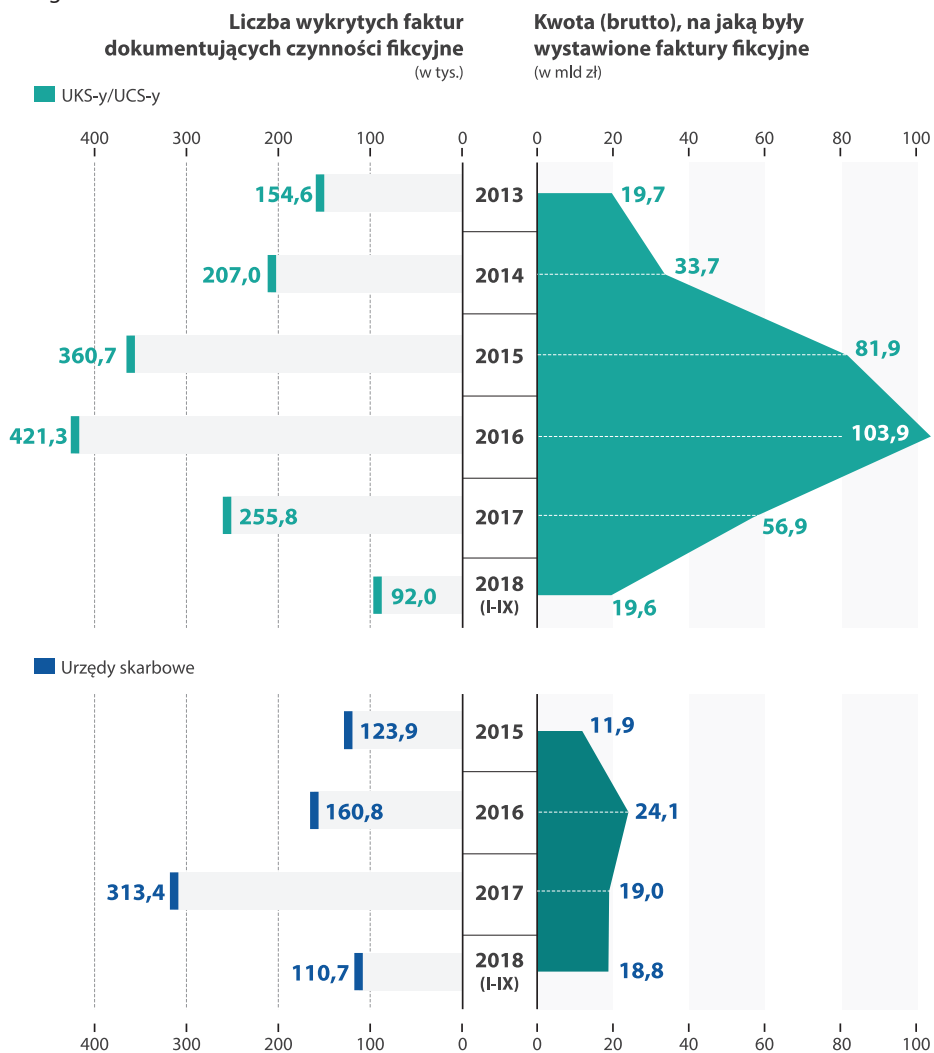
Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił (pismo z 7 grudnia 2018 r.) między innymi, że w okresie 2007–2016 organy kontroli skarbowej zwiększały zaangażowanie w wykrywanie i zwalczanie zorganizowanych oszustw podatkowych, szczególnie karuzeli podatkowych. Z uwagi na charakter kontroli dotyczących karuzeli podatkowych oraz potrzebę gromadzenia obszernego materiału dowodowego (niejednokrotnie we współpracy z administracjami podatkowymi innych krajów) wydłużeniu uległ czas trwania kontroli, co skutkowało zmniejszeniem liczby kontroli. Ponadto niektóre czynności kontrolne, na przykład weryfikacja faktur u kontrahenta kontrolowanego, prowadzono w formie czynności sprawdzających w przeciwieństwie do kontroli prowadzonych we wcześniejszych latach, kiedy to w takich przypadkach prowadzono postępowanie kontrolne.

Kontrola skarbowa koncentrowała się na wykrywaniu nieprawidłowości w rozliczeniach VAT w branżach wysokiego ryzyka (np. paliwa, wyroby stalowe, elektronika, olej rzepakowy i metale szlachetne), obejmując szczególnym zainteresowaniem podmioty działające w ramach zorganizowanych grup dokonujących oszustw karuzelowych i wyłudających nienależny zwrot VAT. Utworzenie w wybranych urzędach kontroli skarbowej ośrodków koordynujących działania w obszarach najbardziej zagrożonych branż (np. UKS w Szczecinie – paliwa, UKS w Katowicach – wyroby stalowe i UKS w Olsztynie – elektronika) pozwoliło na optymalizację dedykowanych zasobów i w konsekwencji zwiększenie skuteczności identyfikowania nieprawidłowości i typowania podmiotów i realizacji kontroli. Podejmowane działania organizacyjne, w tym utworzenie w 2015 r. w urzędach kontroli skarbowej centrów kompetencyjnych, oraz zwiększenie zdolności analitycznych skutkowały wzrostem udziału ustaleń dotyczących VAT.

Po kontrolach skarbowych, zakończonych w latach 2010–2016, dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej wydali na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług 17,6 tys. decyzji wymiarowych na kwotę 34 684,7 mln zł. Udział kwot wymierzonych na podstawie tego przepisu w kwotach ogółem wynikających z decyzji wymiarowych i korekt deklaracji złożonych przez podatników po kontrolach VAT wzrósł z 40,1% w 2010 r. do 71,7% w 2015 r. oraz obniżył się do 62,7% w 2016 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 14



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

W latach¹⁴³ 2010–2016 zwiększała się liczba oraz kwoty, na którą były wystawione fikcyjne faktury wykryte w wyniku kontroli skarbowych, tj. z 84,2 tys. zł w 2010 r. na kwotę (brutto) 3711,2 mln zł do 421,3 tys. zł na kwotę 103 850,0 mln zł w 2016 r. Razem ujawniono 1501,5 tys. faktur dokumentujących fikcyjne transakcje na kwotę 264 126,8 mln zł, z których połowę w kontrolach zakończonych w latach 2015–2016. Kwota wynikająca z faktur wykrytych w kontrolach skarbowych zakończonych w latach 2015–2016 stanowiła 70% łącznej kwoty, na którą były wystawione fikcyjne faktury wykryte podczas kontroli zakończonych w latach 2010–2016.

Średnia kwota brutto, na którą była wystawiona fikcyjna faktura ujawniona w kontrolach skarbowych zakończonych w latach 2010–2016 wyniosła: 44,1 tys. zł w 2010 r., 48,6 tys. zł w 2011 r., 100,8 tys. zł w 2012 r., 127,5 tys. zł w 2013 r., 162,8 tys. zł w 2014 r., 226,9 tys. zł w 2015 r. i 246,5 tys. zł w 2016 r.

¹⁴³ W związku ze wzrostem liczby ujawnianych fikcyjnych faktur, Ministerstwo Finansów od 2009 r. gromadziło dane o liczbie oraz kwotach na jaką były wystawione fikcyjne faktury. W kontrolach skarbowych zakończonych w 2009 r. wykryto 81,4 tys. fikcyjnych faktur VAT na kwotę (brutto) 4541,9 mln zł.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Największe kwoty podatku wymierzone zostały na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w latach 2014–2016, tj. odpowiednio 5214,7 mln zł, 12 024,6 mln zł oraz 12 578,5 mln zł, a najwięcej decyzji wydano w latach 2013–2016, tj. odpowiednio 2,9 tys. , 3,4 tys. , 4,0 tys. oraz 3,3 tys.

Organy kontroli skarbowej intensyfikowały działania kontrolne w priorytetowych obszarach ryzyka. Największe kwoty podatku wymierzono podmiotom działającym w branży paliwowej, elektronicznej oraz handlującym stalą zbrojeniową:

- podmiotom z branży paliwowej w 2014 r. wymierzono 366 decyzjami podatek na kwotę 1079 mln zł, w 2015 r. 870 decyzjami podatek na kwotę 4160,7 mln zł oraz w 2016 r. 604 decyzjami na kwotę 4004,2 mln zł;
- podmiotom z branży elektronicznej w 2014 r. wymierzono 201 decyzjami podatek na kwotę 1561,7 mln zł, w 2015 r. 570 decyzjami podatek na kwotę 4649,6 mln zł oraz w 2016 r. 493 decyzjami na kwotę 4544,1 mln zł;
- podmiotom handlującym stalą zbrojeniową w 2014 r. wymierzono 359 decyzjami podatek na kwotę 633,8 mln zł, w 2015 r. 337 decyzjami podatek na kwotę 547,5 mln zł oraz w 2016 r. 273 decyzjami na kwotę 614,3 mln zł.

W latach 2014–2016 podmiotom z tych trzech branż wymierzono na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług podatek na kwotę 21 794,9 mln zł, co stanowiło 73,1% kwoty ogółem wymierzonej na podstawie tego przepisu.

Ściągalność należności wynikających z ustaleń kontroli skarbowej była niska. Było to także rezultatem wykrywania w badanym okresie rozbudowanych karuzel podatkowych (składających się z dużej liczby podmiotów) i wymierzania kwot podatku na każde jej ogniwo (głównie słupy, znikających podatników). W latach 2007–2016 wpłaty z decyzji i korekt deklaracji dokonanych przez podatników po kontrolach wyniosły 2497,0 mln zł, a zatrzymane wypłaty nienależnych zwrotów VAT 1619,1 mln zł (w tym w 2016 r. 1028,2 mln zł).

Wpłaty z decyzji i korekt stanowiły niewielki procent kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli skarbowych, w latach 2007–2011 było to średnio 9–10%, w latach 2012–2013 średnio 5–6%, 2014–2016 średnio 3–4%.

Wpłaty z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w latach¹⁴⁴ 2013–2016 wyniosły 435,8 mln zł, co stanowiło 1,4% kwoty podatku wymierzonego na tej podstawie.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił (pismo z 7 grudnia 2018 r.) między innymi, że w wyniku kontroli podmiotów uczestniczących w karuzeli podatkowej zobowiązania podatkowe były określone

¹⁴⁴ Dane w tym zakresie były gromadzone od 2013 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wobec wszystkich zidentyfikowanych podmiotów uczestniczących w tej karuzeli, w tym słupom lub „znikającym podatnikiem”, i deklarujących podatek VAT do zapłaty w niewłaściwej kwocie lub wyłudzających jego zwrot. Oznacza to, że wydawano również decyzje na podstawie art. 108, których wyegzekwowanie było w praktyce niemożliwe, a prowadzenie postępowań kontrolnych wobec tych podmiotów było podyktowane przyjętą metodyką udokumentowania funkcjonowania karuzeli podatkowej.

W informacji o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* NIK zwróciła uwagę, że Ministerstwo Finansów nie szacowało rzeczywistych ubytków w dochodach budżetowych wynikających z zastosowania w oszustwach karuzelowych faktur dokumentujących czynności fikcyjne. W okresie 2014–I półrocze 2015 r. znacznie wzrosły kwoty zaległości podatkowych wynikające z decyzji pokontrolnych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatek do zapłaty był wymierzany na każde zidentyfikowane ogniwo karuzeli podatkowej.

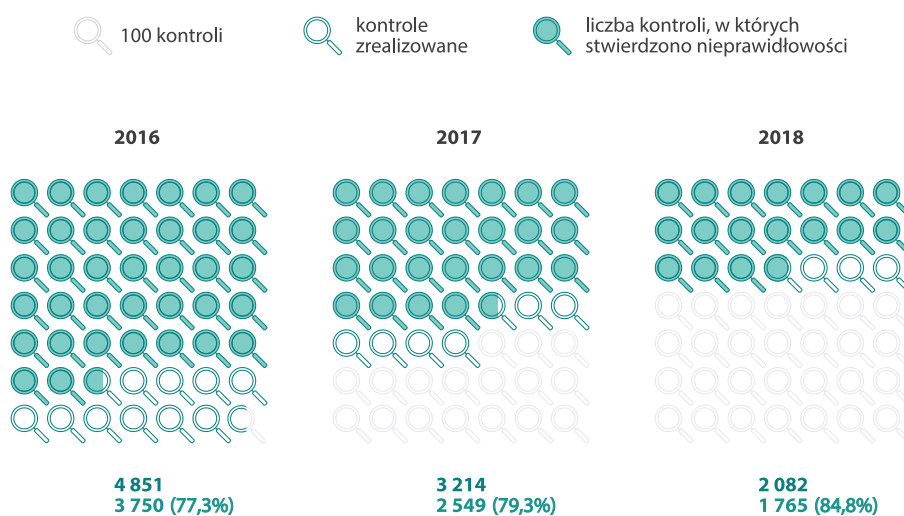
Liczba i efekty kontroli skarbowych i celno-skarbowych w latach 2017–2018

W 2017 r. przeprowadzono głębokie zmiany organizacyjne w strukturze administracji skarbowej. Od 1 marca 2017 r. zaczął funkcjonować jej nowy model – Krajowa Administracja Skarbowa, który powstał z połączenia administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej.

W latach 2017–2018 obniżyła się, w porównaniu do 2016 r., liczba zakończonych przez urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe kontroli rozliczeń VAT jak i kwoty stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości, w porównaniu do wielkości osiągniętych w 2016 r.

Infografika nr 15

Kontrole rozliczeń VAT zrealizowane przez urzędy celno-skarbowe, a do końca lutego 2017 r. przez urzędy kontroli skarbowej



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

Większość kontroli rozliczeń VAT zakończonych w latach 2017–2018 zrealizowana została w trybie ustawy o kontroli skarbowej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W 2017 r. urzędy celno-skarbowe, a do końca lutego 2017 r. urzędy kontroli skarbowej, przeprowadziły 3214 kontroli¹⁴⁵ rozliczeń podatku od towarów i usług, tj. o 1637 mniej niż w 2016 r. oraz o 1849 mniej niż średnio w latach 2013–2016 urzędy kontroli skarbowej. W trybie ustawy o kontroli skarbowej w 2017 r. zakończonych zostało 2884 kontrole, co stanowiło 89,7% wszystkich zakończonych kontroli w tym okresie.

W 2018 r. utrzymywała się tendencja spadkowa liczby prowadzonych kontroli rozliczeń VAT. Od stycznia do września 2018 r. zakończono 1573 kontrole rozliczeń VAT, w tym 883 kontrole skarbowe (56,1%). W całym 2018 r. zakończono 2082 kontrole rozliczeń VAT (1099 kontroli skarbowych i 983 kontrole celno-skarbowe), tj. o 1132 mniej niż w 2017 r.

Liczba kontroli rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości zmniejszyła się z 3750 w 2016 r. do 2549 w 2017 r., tj. o 32,0% i 1765 w 2018 r., tj. o 30,8% w porównaniu do 2017 r. Od stycznia do września 2018 r. wyniosła 1334. Przy zmniejszającej się liczbie prowadzonych kontroli, ich skuteczność mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli wzrosła z 77,3% w 2016 r. i 79,3% w 2017 r. do 84,8% w 2018 r. W okresie od stycznia do września 2018 r. relacja ta wynosiła również 84,8%.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że ograniczenie potrzeby wszczynania kontroli w latach 2017–2018 wynikało z wprowadzenia nowych rozwiązań, takich jak:

- system monitorowania transportu towarami wrażliwymi (SENT),
- obowiązek raportowania JPK_VAT,
- wykreślanie nierzetelnych lub nieaktywnych podatników z systemu VAT UE,
- System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR).

Wdrożenie nowych rozwiązań pozwalało na szybkie oszacowanie ryzyka wystąpienia oszustwa podatkowego i wskazanie metod eliminacji wykrytych nieprawidłowości (czynności sprawdzające, kontrole czy postępowanie przygotowawcze). Potwierdzeniem skuteczności wdrożonych zmian systemowych był wzrost dochodów podatkowych, będący w dużej części skutkiem działań o charakterze prewencyjnym, zniechęcających do dokonywania oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.

Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli rozliczeń VAT zmniejszyła się z 20 069,7 mln zł w 2016 r. do 13 040,4 mln zł w 2017 r. Tendencja spadkowa utrzymywała się w 2018 r., kiedy to w kontrolach skarbowych i celno-skarbowych stwierdzono w trzech pierwszych kwartałach nieprawidłowości na kwotę 6598,0 mln zł oraz całym w 2018 r. na kwotę 9276,4 mln zł.

Według analiz Departamentu Nadzoru nad Kontrolami spadek ustaleń kontrolnych może być skutkiem wielu czynników, w tym ograniczenia aktywności kontrolnej wobec niektórych podmiotów (np. słupów i znikających

¹⁴⁵ Tj. kontroli skarbowych oraz kontroli celno-skarbowych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

podatników) i wykrywaniem nieprawidłowości bez wszczynania kontroli, przy wykorzystaniu czynności sprawdzających. Wprowadzenia rozwiązań, które wpłynęły na zmniejszenie skali oszustw VAT w latach 2017–2018, w tym szczególnie plików JPK_VAT (dostępnych wcześniej w ograniczonym zakresie, z uwagi na stopniowe obejmowanie kolejnych grup podatników obowiązkiem raportowania, pierwsza grupa podatników obowiązana była przekazywać od 1.07.2016 r., a ostatnia grupa od 1.01.2018 r.), wykorzystania danych ze STIR (dostępnych stopniowo od 2018 r.), stosowania informatycznych narzędzi analitycznych.

Średnia kwota nieprawidłowości przypadająca na jedną zakończoną kontrolę wyniosła:

- 4,1 mln zł w 2016 r.;
- 4,1 mln zł w 2017 r., z tego 4,4 mln zł kontroli skarbowej oraz 1,4 mln zł kontroli celno-skarbowej;
- 4,2 mln zł w I–III.kw. 2018 r., z tego 6,2 mln zł kontroli skarbowej oraz 1,6 mln zł kontroli celno-skarbowej;
- 4,5 mln zł w 2018 r., z tego 6,8 mln zł kontroli skarbowej oraz 1,8 mln zł kontroli celno-skarbowej.

Kontrole skarbowe rozliczeń VAT zakończone:

- w 2017 r. dotyczyły w 66% rozliczenia okresów sprzed 2015 r., a w 22% rozliczeń 2015 r.;
- w 2018 r. dotyczyły w 66% rozliczenia okresów sprzed 2015 r., a w 19% rozliczeń 2015 r.

Ustalenia kontroli (skarbowych i celno-skarbowych) rozliczeń VAT zakończonych w 2017 r. dotyczyły w 46% branży paliwowej, a w 22% branży elektronicznej.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił między innymi, że regulacje prawne i rozwiązania organizacyjne uszczelniające system podatkowy, wprowadzone w latach 2016–2018 skutkowały znaczącym zwiększeniem wpływów podatkowych, szczególnie w podatku od towarów i usług. Oprócz rozwiązań legislacyjnych (np. pakiet paliwowy oraz system monitorowania transportu towarów wrażliwych) istotnym czynnikiem wpływającym na wzrost wpływów podatkowych były wdrożone rozwiązania informatyczne (np. JPK, STIR, SENT), umożliwiające prowadzenie analiz podatkowych. Czynności kontrolne prowadzone były głównie w stosunku do podatników, którzy w sposób świadomy nierzetelnie wykonują swoje obowiązki podatkowe lub uczestniczą w zorganizowanych oszustwach podatkowych. W pozostałych przypadkach podstawową formą weryfikacji rozliczeń podatkowych są czynności sprawdzające. Ustalenia kontroli dotyczyły wszystkich nieprzedawnionych okresów rozliczeniowych, w których nieprawidłowości powstały i nie istnieją żadne przesłanki wskazujące na możliwość odstępowania od czynności zmierzających do właściwego wymiaru podatku w związku z przewidywanym brakiem możliwości skutecznego egzekwowania uszczuplonego podatku lub też rolą podatnika w oszustwie podatkowym (np. „słup” lub „znikający podatnik”).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W wyniku kontroli skarbowych oraz celno-skarbowych w latach 2015–2018 (III. kw.) stwierdzono odpowiednio 360,7 tys. , 421,3 tys. , 255,8 tys. oraz 92,0 tys. fikcyjnych faktur, na kwotę brutto odpowiednio 81,9 mld zł, 103,8 mld zł, 56,9 mld zł oraz 19,6 mld zł. Średnia kwota brutto, na którą była wystawiona fikcyjna faktura ujawniona w kontroli zakończonej w 2015 r. wyniosła 226,9 tys. , 246,5 tys. zł w 2016 r. i 222,2 tys. zł w 2017 r.

Urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe wydały w 2017 r. 1,8 tys. decyzji na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług i wymierzyły podatek na kwotę 6803,0 mln zł, tj. o 1,5 tys. mniej decyzji oraz na kwotę o 5775,5 mln zł niższą niż w roku poprzednim. W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. urzędy celno-skarbowe wydały 0,7 tys. takich decyzji na kwotę 2311,0 mln zł. Podmiotom działającym w branży paliwowej, elektronicznej oraz w obszarze wyrobów ze stali w 2017 r. wymierzono, na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, 661 decyzjami, podatek na kwotę 4203,0 mln zł, tj. wydano o 709 mniej decyzji oraz wymierzono podatek na kwotę o 4959,6 mln zł niższą niż w 2016 r. W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. wymierzono 181 decyzjami podatek na kwotę 1499,7 mln zł.

Nieznacznie wzrosła ściągальność należności. W 2018 r. wpłaty z decyzji i korekt deklaracji dokonanych przez podatników po kontrolach celno-skarbowych i skarbowych wyniosły 612,9 mln zł, tj. stanowiły 7,3% kwoty stwierdzonych nieprawidłowości¹⁴⁶, podczas gdy w 2017 r. wpłaty z decyzji i korekt podatników wyniosły 725,0 mln zł i stanowiły 5,8%¹⁴⁷ kwoty nieprawidłowości, a w 2016 r. takie wpłaty wyniosły 708,4 mln zł i stanowiły 3,5% kwoty nieprawidłowości.

W efekcie kontroli skarbowych i kontroli celno-skarbowych w latach 2017–2018 (I–III kw.) nie wypłacono zwrotów VAT na kwotę 427,4 mln zł (w 2017 r. – 236,1 mln zł, styczeń–wrzesień 2018 r. – 191,3 mln zł).

Wpłaty z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług po kontrolach skarbowych w latach 2017–2018 wyniosły 174,7 mln zł (2017 r. – 102,4 mln zł, 2018 r. – 72,3 mln zł), co stanowiło w 2017 r. 1,5% i w 2018 r. 2,2% kwoty podatku wymierzonego w tych latach na tej podstawie.

Kwota nieprawidłowości w podatku VAT stanowiła 90,4% ogólnej kwoty dokonanych ustaleń w podatkach w 2016 r. i obniżyła się do 88,4% w 2017 r. oraz 82,2% w 2018 r. (w okresie od stycznia do września 2018 r. kwota ta stanowiła 81,0% ogólnej kwoty ustaleń w podatkach).

Udział kwot nieprawidłowości, wynikających z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w kwotach nieprawidłowości ogółem ujawnionych w kontrolach VAT od 2016 r. obniżał się z roku na rok, tj. z 71,7%

¹⁴⁶ W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. wpłaty z decyzji i korekt wyniosły 456,3 mln zł, tj. stanowiły 7,8% kwoty stwierdzonych nieprawidłowości.

¹⁴⁷ Wpłaty z decyzji i korekt po kontrolach skarbowych i celno-skarbowych do sumy kwot stwierdzonych nieprawidłowości w kontrolach skarbowych oraz wynikających z decyzji i korekt po kontrolach celno-skarbowych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w 2015 r., 62,7% w 2016 r., 54,0% w 2017 r., 41,3% w 2018 r. (w okresie I–III kw. 2018 r. udział ten wyniósł 39,3%)¹⁴⁸. W kontrolach zakończonych w wymienionych okresach wymierzono na podstawie tego przepisu podatek odpowiednio na kwotę 12 024,6 mln zł, 12 578,5 mln zł, 6803,0 mln zł, 3460,6 mln zł (w okresie I–III kw. 2018 r. na kwotę 2311,0 mln zł).

W przekazanych w trakcie kontroli *Wykonania budżetu państwa w 2017 r. w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa* wyjaśnieniach (pismo z dnia 10 kwietnia 2018 r.), Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazał, że wykrywanie nieprawidłowości podatkowych związanych z wykorzystywaniem fikcyjnych faktur jest nadal istotnym zadaniem KAS. Z uwagi na przestępczy charakter wykrywania i posługiwania się fałszywymi dokumentami (nieodzwierciedlającymi rzeczywistego przebiegu transakcji gospodarczych), działania w tym obszarze są realizowane w trybie postępowań karnych, co wpływa na usprawnienie procesu karania sprawców i dochodzenia uszczuplonych należności. Rozwiązanie takie ogranicza również nieracjonalną potrzebę prowadzenia postępowań podatkowych wobec nieistniejących podmiotów. Przyczyną spadku ilości fikcyjnych faktur w kontrolach celno-skarbowych może być zmniejszenie zainteresowania wykorzystaniem fikcyjnych faktur do oszustw podatkowych w związku z wprowadzeniem JPK (jednolitego pliku kontrolnego) i szersze prowadzenie czynności sprawdzających.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił także, że w związku z większymi możliwościami pozyskiwania dowodów poza kontrolą, stosowaniem instrumentów postępowania karnego do prowadzenia czynności wobec słupów (czyli osób faktycznie nieprowadzących działalności gospodarczej i na ogół nieposiadających żadnego majątku, z którego mogłaby być prowadzona egzekucja), w 2017 r. ograniczono ilość kontroli prowadzonych wobec słupów oraz ilość decyzji wydanych w oparciu o art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Ustalenia na podstawie art. 108 ustawy dokonane w latach poprzednich w toku postępowań prowadzonych wobec takich osób nie przyczyniały się do wzrostu wpływów do budżetu państwa. Dlatego w 2017 r. podejmowane były działania dające większą możliwość zabezpieczenia i wyegzekwowania należności podatkowych, takie jak: wykrywanie beneficjentów oszustw karuzelowych i prowadzenie wobec nich kontroli, prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach funkcjonowania karuzel podatkowych, ustalanie majątku słupów przed wszczęciem kontroli. Szef KAS poinformował, że aktualnie decyzje na podstawie art. 108 ustawy wydawane są w przypadku rzeczywistych podmiotów, które wystawiały fikcyjne faktury, gdy istnieje możliwość wyegzekwowania podatku wynikającego z tych faktur.

¹⁴⁸ Kwota nieprawidłowości z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT do sumy kwot nieprawidłowości stwierdzonych w kontrolach skarbowych oraz wynikających z decyzji i korekt po kontrolach celno-skarbowych.

W kontekście wyjaśnień przedstawionych przez Szefa KAS, NIK zwróciła uwagę¹⁴⁹, że przepisy Ordynacji podatkowej *de lege lata* nie mogą stanowić podstawy do odstąpienia od wydawania decyzji określających wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania. NIK wielokrotnie zwracała uwagę na problem narastającej liczby fikcyjnych faktur oraz kwot niewyegzekwowanych zobowiązań podatkowych¹⁵⁰, dostrzegając także fakt, że w znacznej mierze brak możliwości egzekucji wynika z uwarunkowań, na które organy podatkowe nie mają już wpływu na etapie prowadzonej egzekucji. Wzmacnia to znaczenie uwagi przedstawionej przez NIK w informacji o wynikach kontroli¹⁵¹ wskazującej na konieczność skuteczniejszego przeciwdziałania rejestrowaniu podmiotów, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie podejmowania działań nierzetelnych oraz szybszego wyrejestrowywania podmiotów nierzetelnych. Te uwarunkowania faktyczne nie stanowią jednak wystarczającego formalnego uzasadnienia dla działań opisanych w wyjaśnieniach Szefa KAS. Tego typu działania wymagały uprzedniego doprowadzenia do ewentualnych zmian w prawie, co powinno być jednak poprzedzone pogłębioną analizą związanych z tym ryzyk.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił (pismo z dnia 6 lutego 2019 r.) między innymi, że w *Rekomendacjach [Szefa KAS] w sprawie prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych* wskazano, że postępowanie przygotowawcze może pełnić samodzielną rolę w wykrywaniu i zwalczaniu nieprawidłowości podatkowych. Wskazano także na rozważanie (dla każdego przypadku) przeprowadzenia wyłącznie postępowania przygotowawczego, bez przeprowadzania postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej w przypadkach, gdy nie zachodzi możliwość wyegzekwowania należności publicznoprawnej, w szczególności w odniesieniu do słupów lub „znikających podatników”. W *Rekomendacjach* wskazano na wszczynanie postępowań przygotowawczych przed podjęciem kontroli celno-skarbowych w przypadkach, gdy zachodzi konieczność niezwłocznego zabezpieczenia dowodów popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego. Postępowania przygotowawcze w sprawie mogą być wszczynane bez udziału strony, umożliwiają przesłuchanie świadków bez konieczności zawiadomienia strony, dają możliwość przeprowadzenia przeszukania.

Szef Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że w *Rekomendacjach w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania niepra-*

¹⁴⁹ Uwaga została zawarta w wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministra Finansów po kontroli Wykonania budżetu państwa w 2017 roku w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa (w kwietniu 2018 r.) oraz w *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku*, str. 108 (w czerwcu 2018 r.).

¹⁵⁰ Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*. Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*.

¹⁵¹ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*.

widłowości podatkowych nie wydano „zalecenia” organom podatkowym i organom celno-skarbowym odstępowania od wydawania decyzji na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług na podmioty, które faktycznie nie prowadzą działalności gospodarczej i na ogół nie posiadają żadnego majątku, z którego mogłaby być prowadzona egzekucja. Wskazano, jedynie, że należy ‘rozważyć’ prowadzenie wyłącznie postępowania przygotowawczego bez przeprowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej w sytuacji, gdy nie zachodzi możliwość wyegzekwowania należności publiczno-prawnej. Jednocześnie odnośnie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, należy zauważyć, że już na etapie kontroli albo postępowania przygotowawczego można ustalić, że w przypadku gdy organ ma do czynienia z podatnikiem ‘słupem’, wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego będzie inicjowało kolejne działania organów w zakresie działań podejmowanych w związku z funkcją wierzyciela, a następnie kolejne działania w zakresie postępowania egzekucyjnego, przy czym jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego jest z góry wiadomym, że takie postępowanie egzekucyjne zostanie umorzone. Prowadzenie powyższych działań w stosunku do podmiotów tzw. ‘słupów’ nie przynosi żadnego wymiernego efektu z wyjątkiem statystyki oraz zaangażowania organów KAS w działania nieefektywne i kosztowne z punktu widzenia budżetu państwa.

Korzystnym rozwiązaniem jest wydawanie przez organy Krajowej Administracji Skarbowej decyzji na podstawie art. 108 ww. ustawy w stosunku do podmiotów wystawiających faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji, w przypadku, gdy istnieje realna możliwość wyegzekwowania należnego podatku wynikającego z tych faktur. (...)

Rekomendacje wydane zostały między innymi w celu uzyskania szybkiej reakcji organów KAS po stwierdzeniu prawdopodobieństwa przypadku oszustw wymierzonych w interesy budżetu państwa oraz aby priorytetem zawsze było przerwanie przestępczej działalności, dotarcie do faktycznych organizatorów, ich ukaranie, a także zabezpieczenie majątku w celu późniejszej egzekucji powstałych uszczupleń podatkowych. Rekomendacje Szefa KAS miały na celu takie ukierunkowanie działań, które będą efektywnie wykorzystywały zasoby Krajowej Administracji Skarbowej oraz będą przyczyniały się do wzrostu wpływów do budżetu państwa. (...)

Zgodnie z preambułą ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.) ustawa ta powołała Krajową Administrację Skarbową m.in. w celu zapewnienia wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych. W tym miejscu, należy też wskazać na przepis art. 58 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, zgodnie z którym kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Przy czym, ryzyko, o którym mowa powyżej, oznacza prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Mając powyższe na względzie, należy wskazać, że ustawodawca nakazał organom KAS ustalenie i podejmowanie takich działań, które są skuteczne aby dokonać ograniczenia naruszenia przepisów

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

prawa. (...) Jednocześnie Szef KAS poinformował, że Departament Podatku od Towarów i Usług nie prowadzi prac legislacyjnych dotyczących zmiany art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej rekomendował jednostkom organizacyjnym KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych, w zakresie wydawania decyzji na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, rozważenie prowadzenia postępowania przygotowawczego bez prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej w sytuacji, gdy nie zachodzi możliwość wyegzekwowania należności publiczno-prawnej, a prowadzenie postępowania podatkowego, windykacyjnego oraz egzekucyjnego w stosunku do podmiotów tzw. „słupów” nie przynosi żadnego wymiernego efektu z wyjątkiem statystyki oraz zaangażowania organów KAS w działania nieefektywne i kosztowne z punktu widzenia budżetu państwa.

NIK podtrzymuje uwagę zgłoszoną po kontroli *Wykonania budżetu państwa w 2017 roku w części 77 – Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa*, że przepisy Ordynacji podatkowej *de lege lata* nie mogą stanowić podstawy do odstąpienia od wydawania decyzji określających wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania. Taka sytuacja wymaga zdaniem NIK, rozważenia przez Ministra Finansów zmiany przepisów Ordynacji podatkowej.

Należności pozostałe do zapłaty w podatku od towarów i usług według stanu na dzień 30 września 2018 r. wyniosły 87 662,5 mln zł. W kwocie tej 54,6% stanowiły należności wymierzane na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług po kontrolach skarbowych, podatkowych oraz celno-skarbowych (47 885,0 mln zł). Zaległości w podatku VAT na koniec września 2018 r. wyniosły 79 762,2 mln zł i stanowiły 91,0% kwoty należności.

Stan należności
pozostałych do zapłaty z
tytułu VAT

Udział zaległości w podatku od towarów i usług w zaległościach podatkowych ogółem wzrósł z 56,7% w 2007 r. do 80,2% w 2017 r. Tempo wzrostu zaległości było najwyższe w 2015 r., zaległości w porównaniu do roku poprzedniego wzrosły o 53,2%. W kolejnych latach wzrost zaległości w VAT był niższy, tj. w 2016 r. zaległości wzrosły o 40,2%, a w 2017 r. o 24,0%.

Najniższy przyrost należności pozostałych do zapłaty w podatku VAT w relacji do dochodów z VAT wystąpił w latach 2007–2010 i wyniósł odpowiednio 0,5%, 0,2%, 0,2% oraz 0,8%. Relacja ta stopniowo rosła i w latach 2011–2014 zwiększyła się z 1,4% do 7,1%. Najwyższą wartość wskaźnik ten osiągnął w 2015 r. 13,5% oraz w 2016 r. 14,9%. Następnie obniżył się do 10,1% w 2017 r.

Na koniec 2017 r. należności pozostałe do zapłaty w podatku od towarów i usług wyniosły 81 067,1 mln zł i 91,3% tej kwoty stanowiły zaległości w podatku VAT. W porównaniu do stanu na koniec 2007 r. należności pozostałe do zapłaty były wyższe o 70 788,4 mln zł, w tym zaległości o 64 367,9 mln zł. Przy czym tylko w latach 2014–2017 należności

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wzrosły o 60 095,1 mln zł¹⁵², a zaległości o 54 203,2 mln zł. Na koniec 2018 r. stan należności w VAT wzrósł do 89 975,9 mln zł, w tym zaległości do 82 087,2 mln zł.

Na kształtowanie się stanu należności pozostałych do zapłaty w podatku od towarów i usług, w tym zaległości, istotny wpływ miały kwoty podatku wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług po kontrolach skarbowych, celno-skarbowych oraz podatkowych. Na koniec 2017 r. należności wynikające z decyzji wydanych na podstawie tego przepisu przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych wyniosły 46 637,9 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2013 r. był wyższe o 41 818,1 mln zł, tj. o 867,6%. Należności te stanowiły 23,0% należności z VAT na koniec 2013 r. i 53,5% na koniec 2017 r. Stan należności pozostałych do zapłaty na koniec 2018 r. z tytułu decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniósł 49 342,5 mln zł, a ich udział w należnościach VAT ogółem wzrósł do 54,8%. Ściągalność należności pozostałych do zapłaty z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług była niska. Wpłaty na poczet tych należności w latach 2010–2018 wyniosły 947,7 mln zł.

Naczelnicy urzędów skarbowych w okresie od stycznia 2017 r. do września 2018 r. wydali 7172 decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności na osoby trzecie za zaległości w podatku VAT, powstałe z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, na kwotę 8593,0 mln zł, w tym zaległości na kwotę 1613,7 mln zł powstałe od stycznia 2017 r. do września 2018 r. (14,7% decyzji w sprawie przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie za zaległości w VAT dotyczyło należnych kwot wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT). Wpłaty dotyczące decyzji w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej wyniosły 3,6 mln zł, w tym wpłaty w kwocie 1,2 mln zł dotyczyły zaległości powstałych w okresie od stycznia 2017 r. do września 2018 r.

Należności pozostałe do zapłaty w podatku od towarów i usług z wyłączeniem należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych, na koniec 2017 r. wyniosły 37 663,6 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2013 r. były wyższe o 21 511,4 mln zł, tj. o 133,2%, a w porównaniu do stanu na koniec 2007 r. były wyższe o 27 451,4 mln zł, tj. o 268,8%. W tych okresach dochody z podatku VAT wzrosły odpowiednio o 38,3% (w 2017 r. w porównaniu do 2013 r.) oraz o 62,7% (w 2017 r. w porównaniu do 2007 r.).

Wskaźnik skuteczności egzekucji zaległości w podatku VAT, mierzony wielkością kwoty wyegzekwowanej do wielkości objętej tytułami wykonawczymi, wzrósł z 25,3% w 2007 r. do 42,5% w 2017 r. Zaległości w podatku VAT objęte tytułami wykonawczymi do załatwienia na koniec 2017 r.

¹⁵² Na koniec 2013 r. należności wyniosły 20 972,0 mln zł, w tym zaległości 19 824,2 mln zł.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wyniosły 6083,7 mln zł (co stanowiło 8,2% stanu zaległości w podatku od towarów i usług na koniec 2017 r.), a na koniec 2007 r. 5566,7 mln zł (co stanowiło 57,6% zaległości w podatku od towarów i usług na koniec 2007 r.). Organy egzekucyjne w 2007 r. wyegzekwowały należności w VAT na kwotę 1406,2 mln zł. Do 2011 r. kwota ta stopniowo, z roku na rok, zwiększała się i wyniosła 2118,0 mln zł. W kolejnym okresie, w latach 2012–2015, wyegzekwowano średnio 2081,5 mln zł rocznie. Wzrost nastąpił w latach 2016–2017, w których wyegzekwowano odpowiednio 2256,5 mln zł oraz 2583,0 mln zł.

Po III kwartałach 2018 r. wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 33,8% i był wyższy o 4,0 punkty procentowe w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. W tym okresie wyegzekwowano zaległości na kwotę 2076,0 mln zł, tj. o 206,3 mln zł więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego, a kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi (6150,4 mln zł) była niższa niż w analogicznym okresie o 2,0%.

W latach 2007–III kw. 2018 organy egzekucyjne, z powodu bezskuteczności egzekucji umorzyły kwoty zadłużenia w podatku VAT w wysokości 57 001,4 mln zł, w tym 50 438,9 mln zł w latach 2014–III kw. 2018.

Zastępca Dyrektora Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła (pismo z 20 grudnia 2018 r.) między innymi, że zaległości co do których umorzono postępowanie egzekucyjne z powodu bezskuteczności egzekucji, w szczególności powstałe na podstawie decyzji organów kontroli skarbowej/organów celno-skarbowych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o ustawie o podatku od towarów i usług będą możliwe do ściągnięcia w bardzo niskim stopniu i najprawdopodobniej w przyszłości większość z nich zostanie odpisana z powodu ich przedawnienia.

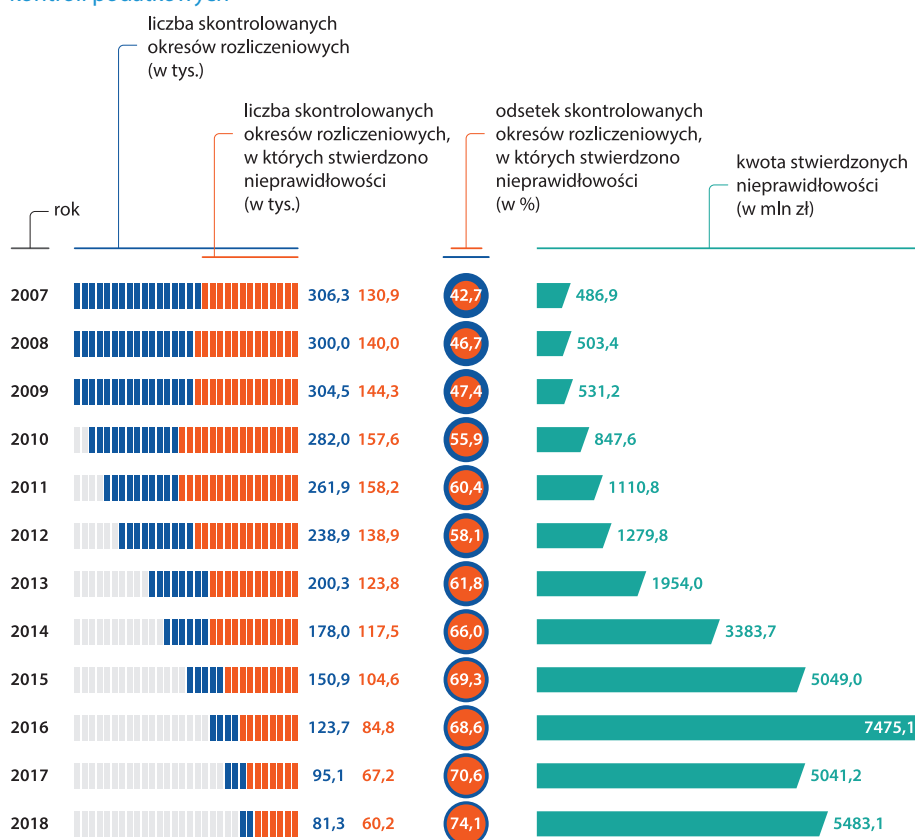
W badanym okresie systematycznie malała liczba przeprowadzonych **kontroli podatkowych** rozliczeń podatku VAT. W latach 2007–2009 urzędy skarbowe objęły kontrolą średnio w roku 303,6 tys. okresów rozliczeniowych VAT (określonych w ustawie o podatku od towarów i usług, miesiąc/kwartał). Liczba okresów rozliczeniowych objętych kontrolą w latach 2010–2017 zmniejszała się średnio o 26,1 tys. rocznie. W rezultacie w 2017 r. wyniosła ona 95,1 tys. i była trzy razy mniejsza niż w 2007 r. W 2018 r. skontrolowano 81,3 tys. okresów rozliczeniowych, tj. o 13,8 tys. mniej niż w 2017 r. (w I półroczu 2018 r. przeprowadzono 42,0 tys. kontroli, tj. o 10,3 tys. mniej niż w I półroczu 2017 r.).

Liczba i efekty kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 16

Liczba zweryfikowanych przez urzędy skarbowe okresów rozliczeniowych w VAT w ramach kontroli podatkowych



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

Przy zmniejszającej się liczbie kontroli rozliczeń VAT, udział okresów rozliczeniowych, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrósł z 42,7% w 2007 r. do 70,6% w 2017 r. i 74,1% w 2018 r. (w I półroczu 2018 r. wyniósł 74,2%, gdy w I półroczu 2017 r. 70,0%).

Do 2016 r. rosła, z roku na rok, kwota stwierdzonych w wyniku wymienionych kontroli nieprawidłowości i wyniosła 7475,1 mln zł. Była ona piętnastokrotnie wyższa niż w 2007 r. W porównaniu do roku poprzedniego największe wzrosty wystąpiły w latach 2013–2016 i wyniosły odpowiednio: 674,2 mln zł, 1429,7 mln zł, 1665,3 mln zł oraz 2426,1 mld zł. Natomiast w 2017 r. kwota ujawnionych w wyniku kontroli nieprawidłowości obniżyła się w porównaniu do roku poprzedniego o 2433,9 mln zł (o 32,6%) i wyniosła 5041,2 mln zł (podobnie jak w 2015 r.). W 2018 r. kwota stwierdzonych nieprawidłowości w wyniku kontroli podatkowych wyniosła 5483,1 mln zł i w porównaniu do 2017 r. była wyższa o 8,8% (w I półroczu 2018 r. nieprawidłowości stwierdzono na kwotę 3552,1 mln zł, podczas gdy w I półroczu 2017 r. na kwotę 2758,0 mln zł).

Średnie ustalenia kontroli podatkowych na jeden kontrolowany okres rozliczeniowy w podatku od towarów i usług wyniosły 1,7 tys. zł w latach 2007–2009, 4,1 tys. zł w latach 2010–2012, 19,6 tys. zł w latach 2013–2015, 57,2 tys. zł w latach 2016–2017 r. oraz 67,5 w 2018 r.¹⁵³

¹⁵³ W I półroczu 2018 r. w kontroli jednego okresu rozliczeniowego ujawniono nieprawidłowości średnio na kwotę 84,5 tys. zł, a w latach 2016–2018 60,0 tys.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Rosnący udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w ogólnej liczbie przeprowadzonych kontroli oraz wzrost kwoty ustaleń, w tym średniej kwoty ustaleń kontroli podatkowej na jeden kontrolowany okres rozliczeniowy, świadczy o koncentracji organów podatkowych na kontrolach podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wzroście trafności typowania podmiotów do kontroli.

W 2016 r. urzędy skarbowe ujawniły 160,8 tys. fikcyjnych faktur, tj. o 29,8% więcej niż w 2015 r., na kwotę (brutto) 24 104,3 mln zł (w porównaniu do 2015 r. wzrost o 102,4%). W 2017 r. ujawniono 313,4 tys. fikcyjnych faktur, tj. prawie dwa razy więcej niż w 2016 r. na kwotę niższą niż w roku poprzednim o 21,2% (18 999,9 mln zł). W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. ujawniono 110,7 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 18 752,3 mln zł tj. o 170,4 tys. faktur mniej niż w analogicznym okresie 2017 r. na kwotę wyższą o 36,0%. Ujawniono w kontrolach zakończonych w 2015 r. fikcyjną fakturę średnio na kwotę 96,1 tys., 149,9 tys. zł w 2016 r. i 60,6 tys. zł w 2017 r., oraz 169,4 tys. zł w okresie styczeń–wrzesień 2018 r.

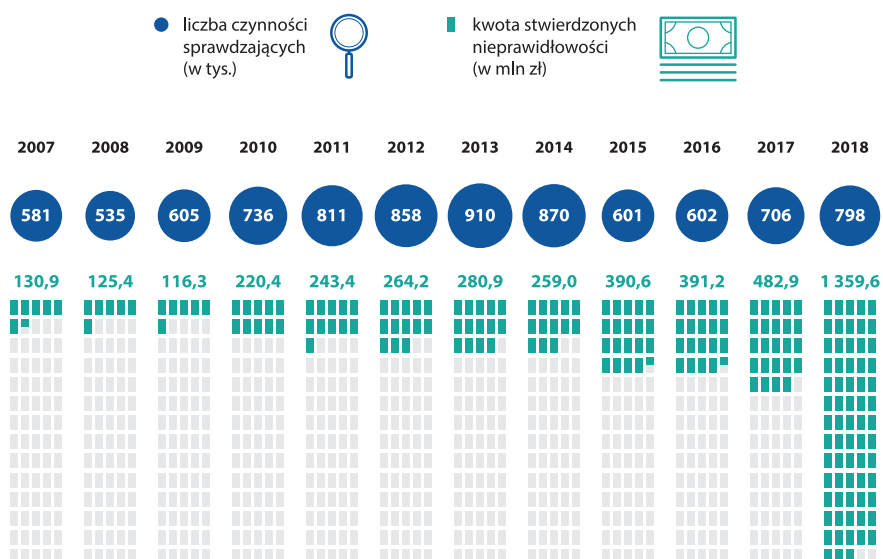
Wzrost liczby ujawnionych w kontrolach zakończonych w 2017 r. fikcyjnych faktur wynikał głównie z ustaleń kontroli przeprowadzonych przez Lubelski Urząd Skarbowy, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości polegające na wystawianiu dużej liczby fikcyjnych faktur VAT dokumentujących sprzedaż paliwa.

W badanym okresie rosła średnia kwota ustaleń dokonanych w toku **czynności sprawdzających**. W latach 2015–2017 kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzenia 1000 czynności sprawdzających w zakresie VAT była średnio trzykrotnie wyższa niż w latach 2007–2009 oraz ponad dwukrotnie wyższa niż w latach 2010–2014. Największy wzrost kwoty ustaleń wystąpił w 2018 r., gdy średnio w wyniku 1000 takich czynności ujawniono nieprawidłowości średnio na kwotę dwuipółkrotnie większą niż w latach 2015–2017.

Czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe

Infografika nr 17

Liczba czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń VAT zrealizowanych przez urzędy skarbowe



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

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W wyniku przeprowadzenia 1000 czynności sprawdzających w zakresie VAT w latach 2007–2009 ujawniono nieprawidłowości średnio na kwotę 217,3 tys. zł, w latach 2010–2014 na kwotę 302,8 tys. zł oraz w latach 2015–2017 na kwotę 661,3 tys. zł¹⁵⁴. W 2018 r. w wyniku 1000 czynności sprawdzających ujawniono nieprawidłowości średnio na kwotę 1703,7 tys. zł.

Liczba przeprowadzonych przez urzędy skarbowe czynności sprawdzających dotyczących rozliczeń VAT w latach 2009–2013 zwiększała się z roku na rok. W 2013 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w podatku od towarów i usług wyniosła 909,6 tys. i była o 56,6% większa niż w 2007 r., a o 50,3% większa niż w 2009 r. Równocześnie ze zwiększającą się w latach 2009–2013 liczbą przeprowadzonych czynności sprawdzających rosła kwota stwierdzanych nieprawidłowości, tj. z 116,3 mln zł w 2009 r. do 280,9 mln zł w 2013 r. roku.

Liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w 2014 r. była podobna jak w 2013 r., natomiast obniżyła się o 31,0% w 2015 r. i wyniosła 600,6 tys. Przy obniżeniu się w 2015 r. w porównaniu do roku poprzedniego liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających, w roku tym nastąpił wysoki przyrost kwoty ujawnionych nieprawidłowości, tj. o 50,8% (z 259,0 mln zł do 390,6 mln zł). Świadczy to o koncentracji organów podatkowych na weryfikowaniu podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości.

W 2016 r. liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających oraz kwota ujawnionych w ich wyniku nieprawidłowości była podobna jak w roku poprzednim. W 2017 r., przy wzroście o 17,2% liczby przeprowadzonych czynności (do 705,9 tys.), kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła o 23,4% (do 482,9 mln zł). Istotny wzrost stwierdzonych nieprawidłowości nastąpił w I półroczu 2018 r. Wyniosły one 625,3 mln zł, gdy w I półroczu 2017 r. 197,4 mln zł (liczba czynności sprawdzających w I półroczu 2018 r. wyniosła 385,0 tys. i była o 21,1% wyższa niż w I półroczu 2017 r.). W całym 2018 r., w efekcie przeprowadzenia 798,0 tys. czynności sprawdzających, tj. więcej niż w 2017 r. o 13,0% ujawniono nieprawidłowości na kwotę 1359,6 mln zł, tj. prawie trzykrotnie wyższą niż w 2017 r. Świadczy to o poprawie skuteczności prowadzonych czynności sprawdzających, w trakcie których w coraz większym zakresie były wykorzystywane nowe narzędzia analityczne oparte na danych z przedkładanych przez podatników plików JPK_VAT oraz danych o transakcjach na rachunkach firm udostępnianych przez instytucje finansowe (STIR).

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wskazał między innymi, że na wzrost kwoty ustaleń w toku czynności sprawdzających w 2017 r. wpływ miała zmiana kierunku realizacji zadań w taki sposób, aby działania organów administracji skarbowej były skupione na czynnościach sprawdzających. Kontrole podatkowe i celno-skarbowe miały służyć do sprawdzenia prawidłowości wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych w sprawach

¹⁵⁴ W 2015 r. średnio na kwotę 650,4 tys. zł, w 2016 r. średnio na kwotę 649,4 tys. zł oraz w 2017 r. średnio na kwotę 684,2 tys. zł.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

trudnych, o wyższym stopniu złożoności (np. w przypadku podejrzenia uczestnictwa podmiotu w karuzeli podatkowej, występowania fikcyjnych transakcji), w których potencjalna kwota uszczupień liczona jest w znacznych kwotach oraz wówczas, gdy zachodzi podejrzenie nadużyć podatkowych przez zorganizowane grupy nieuczciwych podatników. W toku czynności analitycznych i sprawdzających wykorzystywano dane z plików JPK_VAT, które umożliwiły lepsze typowanie podatników do czynności sprawdzających.

Ustalenia kontroli NIK przeprowadzone w II półroczu 2018 r. w czterech izbach administracji skarbowej potwierdzają, że korzystnie na wzrost skuteczności typowania podmiotów do czynności sprawdzających oraz kontroli wpływ miało rosnące wykorzystanie narzędzi informatycznych (do analizy obszarów zagrożonych i typowania podmiotów do przeprowadzenia weryfikacji rozliczeń VAT), w tym JPK_VAT.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego w okresie od stycznia 2007 r. do września 2018 r. zakończyły 234,1 tys. spraw zakwalifikowanych jako *przestępstwa skarbowe* i 768,7 tys. spraw o *wykroczenia skarbowe*. Dane dotyczą wszystkich spraw karnych skarbowych prowadzonych przez urzędy skarbowe, inspektorów kontroli skarbowej, urzędy celne, a po 1 marca 2017 r. przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych oraz Szefa KAS, gdyż sprawozdawczość nie umożliwia wyodrębnienia spraw dotyczących kontroli lub postępowań dotyczących VAT. Finansowym organem postępowania przygotowawczego jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego i Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a przed 1 marca 2017 r., tj. przed wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej finansowym organem postępowania przygotowawczego był urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej i urząd celny.

Postępowania
przygotowawcze
w sprawie przestępstw
i wykroczeń skarbowych

W latach 2007–2015 liczba zakończonych w ciągu roku postępowań z kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw skarbowych wzrosła ponad dwukrotnie, tj. z 13,6 tys. postępowań zakończonych w 2007 r. do 30,4 tys. w 2015 r., a w zakresie wykroczeń skarbowych wzrosła prawie czterokrotnie, tj. z 28,4 tys. postępowań zakończonych w 2007 r. do 113,1 tys. w 2015 r. Na wzrost liczby postępowań przygotowawczych wpływ miały kontrole, w których wykrywano oszustwa podatkowe. W kolejnych dwóch latach liczba zakończonych postępowań przygotowawczych z kodeksu karnego skarbowego zmniejszyła się rokrocznie. W 2016 r. przeprowadzono o 1,5 tys. mniej spraw o przestępstwo skarbowe niż w 2015 r., a w 2017 r. mniej o 7,0 tys. niż 2016 r. W zakresie spraw o wykroczenie skarbowe przeprowadzono w 2016 r. mniej spraw o 5,2 tys. niż w 2015 r., a w 2017 r. mniej o 37,6 tys. spraw niż w 2016 r.

Do sądu z aktem oskarżenia w okresie od stycznia 2007 r. do września 2018 r. skierowanych zostało 82,9 tys. spraw o przestępstwo skarbowe wobec 95,5 tys. osób. Liczba spraw o przestępstwo skarbowe skierowanych do sądu z aktem oskarżenia rosła do 2016 r. W latach 2007–2009 kierowano do sądów średnio 4,0 tys. takich spraw rocznie, a w latach 2014–2016 średnio 10,3 tys. spraw. Liczba ta obniżyła się w latach 2017–2018 (I–III kw.). Skierowano w 2017 r. 8,6 tys. spraw, tj. o 2,9 tys. mniej niż w 2016 r., a 5,2 tys. od stycznia do września 2018 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Sądy skazały za przestępstwa skarbowe 71,6 tys. osób, w tym 14,7 tys. osób za oszustwa podatkowe na podstawie art. 56 kodeksu karnego skarbowego, 13,4 tys. osób za uchylanie się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), 2,7 tys. osób za nierzetelne wystawienie faktury VAT (art. 62 k.k.s.), 1,1 tys. osób za bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 k.k.s.), 0,3 tys. osób za nieprawdziwe dane podatkowe (art. 55 k.k.s.).

Na bezwzględną karę pozbawienia wolności, sądy skazały za czyny zabronione w przedmiocie podatku od towarów i usług w okresie od stycznia 2015 r.¹⁵⁵ do września 2018 r. 54 osoby, w tym 21 osób w 2017 r.

W okresie od stycznia 2007 do września 2018 r. finansowe organy postępowania przygotowawczego skierowały do sądu wnioski o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w 70,9 tys. spraw dotyczących przestępstw skarbowych. Udział spraw o przestępstwo skarbowe, w których skierowano do sądu wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, w postępowaniach przygotowawczych ogółem zakończonych w danym roku zmniejszył się z 43,7% w 2007 r. do 19,8% w 2017 r. oraz 24,0% w 2018 r. (I–III kw.).

Liczba spraw o przestępstwa skarbowe, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego skierował do sądu wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w latach 2007–2016 kształtowała się na zbliżonym poziomie, przy czym w 2009 r. i 2013 r. skierowano najwięcej takich wniosków odpowiednio 7,1 tys. oraz 7,2 tys., gdy w pozostałych latach średnio 6,2 tys. Liczba takich wniosków od 2013 r. stopniowo zmniejszała się i w 2017 r. wyniosła 4,3 tys. oraz 2,9 tys. w 2018 r. (I–III kw.).

Sądy orzekły w latach 2007–2016 dobrowolne poddanie się odpowiedzialności średnio wobec 5,9 tys. osób rocznie, najwięcej w 2013 r. 6,9 tys. osób. Wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności mógł złożyć sprawca przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wyłącznie w sprawach zagrożonych karą grzywny jeżeli jego wina i okoliczności popełnienia czynu nie budziły wątpliwości. Wniosek ten sprawca mógł złożyć, zanim finansowy organ postępowania przygotowawczego wniósł do sądu akt oskarżenia, przy spełnieniu określonych warunków. Finansowy organ dochodzenia mógł wnieść do sądu wnioski o udzielenie takiego zezwolenia (zamiast aktu oskarżenia) m.in. pod warunkiem wpłaty w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej. Liczba takich orzeczeń od 2013 r. stopniowo zmniejszała się i w 2017 r. sądy orzekły dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wobec 3,9 tys. osób oraz 2,2 tys. w 2018 r. (I–III kw.).

Sądy orzekły w sprawach o przestępstwo skarbowe dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wobec 65,0 tys. osób, w tym wobec 10,5 tys. osób za oszustwa podatkowe (art. 56 k.k.s.), 9,3 tys. osób za uchylanie się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), 3,2 tys. osób za nierzetelne wystawienie faktur VAT (art. 62 k.k.s.), 2,2 tys. za bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 k.k.s.). W latach 2008–2017 liczba osób w stosunku do których sądy orzekły dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwa uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.) i oszustwa podatkowe (56 k.k.s.) oraz

¹⁵⁵ Ministerstwo Finansów nie dysponowało danymi za lata 2007–2014.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

za nierzetelne wystawienie faktury VAT (art. 62 k.k.s.) zmniejszyła się. W 2008 r. sądy orzekły dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wobec 1,2 tys. osób, którzy uchylali się od opodatkowania, 1,8 tys. osób podających nieprawdziwe dane podatkowe i 367 osób nierzetelnie wystawiających faktury VAT, a w 2017 r. było to 410 i 430 i 156 osób. Za bezpodstawny zwrot podatku (art. 76 k.k.s.) sądy orzekły dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wobec 64 osób w 2017 r. podczas gdy w 2007 r. było to 492 osób, a w 2008 r. 482.

Liczba spraw o wykroczenia skarbowe skierowanych do sądu z aktem oskarżenia rosła, z roku na rok, do 2015 r. W 2007 r. było to 10,5 tys. spraw, a 79,0 tys. w 2015 r. W kolejnych latach liczba spraw kierowanych do sądu obniżyła się i wyniosła 75,2 tys. w 2016 r., 54,7 tys. w 2017 r. oraz 23,4 tys. w okresie od stycznia do września 2018 r.

Liczba spraw o wykroczenia skarbowe, które finansowy organ postępowania przygotowawczego skierował do sądu z wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w latach 2008–2016 wyniosła średnio 7,1 tys. rocznie. Najwięcej wniosków skierowano w 2012 r. 8,6 tys., najmniej w 2007 r. oraz w 2017 r. (po 3,8 tys. wniosków).

W celu skuteczniejszego zwalczania nadużyć w rozliczeniach VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych polska administracja podatkowa wymieniała informacje z administracjami podatkowymi innych państw członkowskich Unii Europejskiej na podstawie rozporządzenia Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej¹⁵⁶ oraz rozporządzenia Rady (WE) Nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92¹⁵⁷.

Kwoty zwiększenia zobowiązania podatkowego bądź zmniejszenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z tytułu wydania decyzji podatkowej lub złożonej przez podatnika deklaracji korygującej, do którego całkowicie lub częściowo przyczyniły się informacje uzyskane w drodze współpracy międzynarodowej w zakresie podatku VAT, w latach 2007–2016¹⁵⁸ stopniowo rosły. W 2007 r. wyniosły 3,7 mln zł, w 2012 r. 135,9 mln zł, a w 2016 r. 4381,3 mln zł. Kwota nieprawidłowości, do której wykrycia przyczyniły się informacje uzyskane z innych państw członkowskich, obniżyła się w 2017 r. blisko o połowę w porównaniu do roku poprzedniego i wyniosła 2147,8 mln zł. W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. była to kwota 1741,1 mln zł, tj. o 5,7% niższa w porównaniu do analogicznego okresu 2017 r. Nieprawidłowości stwierdzone były głównie w podatku od towarów i usług. Efekty współpracy były monitorowane co kwartał¹⁵⁹.

Współpraca z innymi krajami członkowskimi UE w zakresie zwalczania oszustw w VAT

¹⁵⁶ Dz.U. UE L 268 z 12.10.2010, s. 1, ze zm.

¹⁵⁷ Dz.U. UE L 264 z 15.10.2013, s. 1, ze zm.

¹⁵⁸ Przy czym w 2010 r. były nieznacznie niższe niż w 2009 r. W 2009 r. wyniosły 43,6 mln zł, a w 2010 r. 43,2 mln zł.

¹⁵⁹ Dane o efektach obejmują kwoty wynikające z decyzji ostatecznych.

Wymiana informacji na wniosek

W ramach wymiany informacji o VAT w latach 2007–2018(I–III. kw.), strona polska skierowała do administracji podatkowych państw członkowskich 62 125 wniosków o informacje, najwięcej do Niemiec, Czech, Słowacji i Wielkiej Brytanii. Wnioski skierowane do tych państw stanowiły 57,5% wszystkich wniosków skierowanych w latach 2007–2018 (I–III kw.).

Liczba zapytań kierowanych do administracji podatkowych państw członkowskich rosła do 2016 r., w którym przekazano 10–974 wniosków o informacje. Liczba zapytań skierowanych w 2016 r. do zagranicznych administracji podatkowych była ponad osiem razy wyższa niż w 2007 r., w którym strona polska skierowała 1315 wniosków oraz o 171,3% wyższa niż w 2012 r. (wówczas skierowano 4045 wniosków).

W okresie 2017–2018(I–III kw.) liczba wniosków kierowanych do administracji podatkowych państw członkowskich UE obniżyła się. W 2017 r. skierowano 9146 wniosków, czyli o 16,7% mniej niż w rekordowym 2016 r., ale więcej niż w latach 2014–2015, w których skierowano odpowiednio 8153 oraz 8881. W okresie od stycznia do września 2018 r. administracja skarbową skierowała 4195 wniosków, tj. o 38,9% mniej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Najwięcej wniosków w latach 2017–2018 (I–III kw.) skierowano do Niemiec i Czech. Do państw tych skierowano 38,6% wszystkich wniosków w 2017 r. i 39,4% w okresie styczeń–wrzesień 2018 r.

Polska otrzymała, według stanu na 23 listopada 2018 r., odpowiedzi na 98,6% wniosków skierowanych w latach 2007–2016 (wpłynęło 48 122 odpowiedzi), a na 95,4% wniosków skierowanych w 2017 r. (wpłynęło 8727 odpowiedzi).

W ramach wymiany informacji o VAT w latach 2007–2018 (I–III kw.) do Polski z innych państw członkowskich Unii Europejskiej wpłynęło 28 390 wniosków o informacje, najwięcej z Niemiec, Czech, Słowacji i Łotwy. Wnioski otrzymane z tych państw stanowiły 61,8% wszystkich wniosków, które wpłynęły w tym okresie.

W latach 2007–2011 liczba kierowanych do Polski wniosków wzrosła z tysiąca do ponad półtora tysiąca (w 2007 r. wpłynęło 1031 wniosków o informacje, a w latach 2010–2011 odpowiednio 1540 i 1517 wniosków). Wyraźny wzrost liczby przekazywanych do polskiej administracji wniosków nastąpił w latach 2012–2014 i wyniósł rocznie odpowiednio 0,8 tys. zapytań, 0,9 tys. zapytań oraz 0,6 tys. zapytań.

Najwięcej wniosków administracje państw członkowskich skierowały do administracji polskiej w latach 2014–2016, tj. odpowiednio 3860, 3508 oraz 3812 zapytań. Liczba wniosków otrzymanych w 2016 r. z innych państw członkowskich UE była prawie czterokrotnie wyższa niż w 2007 r.

W okresie 2017–2018(I–III.kw.) zmniejszyła się liczba wniosków kierowanych do administracji polskiej przez inne państwa członkowskich. W 2017 r. wpłynęło 2996 wniosków, tj. o 21,4% mniej niż w 2016 r., a w okresie styczeń–wrzesień 2018 r. wpłynęło 2078 wniosków, tj. o 7,2% mniej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na wnioski, które wpłynęły w latach 2007–2016 z innych państw członkowskich UE, strona polska udzieliła, według stanu na 23 listopada 2018 r., odpowiedzi w 98,8% spraw (wysłano 23 030 odpowiedzi), a w 2017 r. w 94,3% spraw (wysłano 2.826 odpowiedzi).

W badanym okresie, w terminie do trzech miesięcy udzielono 19 190 odpowiedzi (67,6%), w tym 5229 odpowiedzi przekazano w terminie skróconym (do jednego miesiąca). W latach 2009–2011 udział odpowiedzi przekazanych ponad trzy miesiące od otrzymania wniosku wyniósł odpowiednio 14%, 13% oraz 16%. Wraz ze zwiększoną liczbą kierowanych do Polski zapytań zwiększył się udział wniosków, na które odpowiedzi udzielono po upływie trzech miesięcy. W latach 2013–2017 udział ten wzrósł z 33% w 2013 r. do 41 % w 2016 r. oraz 39% w 2017 r. Według analiz Ministerstwa Finansów najczęstszą przyczyną niedotrzymania podstawowego terminu odpowiedzi było niezakończenie czynności sprawdzających, kontroli lub postępowania podatkowego. Polska zawiadamiała państwa o konieczności przedłużenia terminu odpowiedzi, w szczególności w 2015 r. wysłała 2814 takich zawiadomień, 3213 w 2016 r., 2088 w 2017 r. oraz 749 w okresie styczeń–wrzesień 2018 r.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazała, że w celu zapewnienia wysokiej jakości oraz aktualności wymienianych informacji monitorowane są terminy udzielania przez urzędy skarbowe odpowiedzi na wnioski z zagranicy i przekazywane informacje w tym zakresie do poszczególnych izb administracji skarbowej, organizowane szkolenia, w których prezentowane są praktyczne aspekty wymiany informacji podatkowych.

NIK zgadza się ze stanowiskiem Dyrektora Departamentu Poboru Podatków, że informacje przekazywane administracjom zagranicznym powinny być rzetelne oraz kompletne, zwraca jednak uwagę, że administracja polska należała w latach 2014–2016¹⁶⁰ do grupy państw o wysokim udziale odpowiedzi udzielanych po upływie podstawowego terminu biorąc pod uwagę średnią dla krajów członkowskich UE, tj. w latach 2014–2016 średnia w UE wyniosła odpowiednio 39,9%, 37,3% oraz 33,4%, a dla Polski 36,9%, 38,2%, 40,9%. Bardzo wysoki lub wysoki udział odpowiedzi udzielonych po upływie trzech miesięcy miały w tym okresie także:

- Grecja – w 2014 r. 75,2%, w 2015 r. 74,6% oraz 62,0% w 2016 r.;
- Włochy – odpowiednio 62,8%, 66,2% oraz 62,9%;
- Portugalia – odpowiednio 45,8%, 47,0% oraz 64,4%;
- Słowacja – odpowiednio 80,6%, 68,0% oraz 56,6%;
- Węgry – odpowiednio 77,5%, 45,0% oraz 34,5%;
- Rumunia – odpowiednio 68,4%, 57,1% oraz 42,6%;
- Niemcy – odpowiednio 30,5%, 36,5% oraz 36,9%;
- Francja – odpowiednio 34,9%, 34,1% oraz 36,0%.

¹⁶⁰ Ministerstwo Finansów nie dysponowało do zakończenia czynności kontrolnych danymi za lata 2017–2018.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Informacje przekazywane spontanicznie

Problem sprawnego udzielania odpowiedzi występuje w wielu krajach UE, chociaż szybkość w otrzymywaniu informacji o rzetelności rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych ma istotne znaczenie dla skutecznego rozpoznawania i zwalczania oszustw podatkowych.

W drodze wymiany spontanicznej w latach 2007–2018(I–III kw.) administracja polska przekazała 6613 wniosków do krajów członkowskich, najwięcej do Niemiec, Wielkiej Brytanii, Holandii i Francji. Wnioski te nie wymagają odpowiedzi, ponieważ przekazuje się je w celu wykorzystania przez administrację państwa, do którego są kierowane. Wnioski przekazane do wymienionych czterech państw stanowiły 57,3% wszystkich wniosków przekazanych w tym okresie w drodze wymiany spontanicznej.

W latach 2007–2008 liczba wysłanych wniosków spontanicznych wzrosła z 461 do 532 wniosków, a następnie do 2011 r., z roku na rok, zmniejszała się i wyniosła 420. W okresie 2012–2015 liczba wysłanych wniosków spontanicznych wzrosła. W latach 2012–2013 było to 478 i 480 wniosków, a w latach 2014–2015 odpowiednio 625 i 641.

W roku 2017 strona polska przekazała 767 wniosków, tj. o 26,4% więcej niż w 2016 r. (607), a w okresie styczeń–wrzesień 2018 r. 633 wnioski, tj. o 33,5% więcej w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wnioski przekazane do Niemiec, Wielkiej Brytanii, Holandii, i Francji stanowiły 58,5% wniosków przekazanych w drodze wymiany spontanicznej w 2017 r. i 59,4% w okresie styczeń–wrzesień 2018 r.

Informacje spontaniczne dotyczyły najczęściej przypadków, w których podmioty z krajów UE deklarowały dostawy wewnątrzspółnotowe, natomiast odpowiednie podmioty z Polski nie zadeklarowały lub zaprzeczały nabyciu towarów lub usług. Informacje spontaniczne kierowane były również, gdy według danych polskich podatników nabyli oni towary lub usługi od podmiotów z państw członkowskich, co nie zostało odnotowane w Systemie Wymiany Informacji o VAT (VIES).

W okresie 2007–III kw. 2018 strona polska w drodze tzw. wymiany spontanicznej otrzymała w celu wykorzystania 6006 wniosków, najwięcej z Niemiec, Czech i Litwy. Wnioski z tych trzech państw stanowiły 73,6% informacji otrzymanych w tym okresie. Wnioski dotyczyły analogicznych kwestii jak omówione wyżej wnioski przekazywane przez Polskę innym państwom UE w drodze wymiany spontanicznej.

W latach 2007–2008 liczba otrzymanych wniosków spontanicznych wzrosła z 312 w 2007 r. do 434 w 2008 r., a w latach 2009–2010 zmniejszyła się i wyniosła odpowiednio 354 i 301. W latach 2011–2015 liczba otrzymanych w ciągu roku wniosków spontanicznych rosła (wyniosła odpowiednio 397, 464, 473, 678, 758). Największy wzrost odnotowano w 2014 r., w którym liczba otrzymanych wniosków była o 43,3% większa niż roku poprzednim. W 2016 r. strona polska otrzymała 747 wniosków, tj. o 1,5% mniej niż w 2015 r.

W 2017 r. Polska otrzymała w drodze wymiany spontanicznej 639 wniosków, tj. o 14,5% mniej niż w 2016 r., a w okresie styczeń–wrzesień 2018 r. 449 wniosków, tj. o 4,7% mniej w porównaniu do analogicznego okresu

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

roku poprzedniego. Udział wniosków spontanicznych otrzymanych z administracji podatkowych Niemiec, Czech i Litwy wynosił 80,4% w 2017 r. i 83,7% w okresie styczeń–wrzesień 2018 r.

W latach 2007–2018 Polska uczestniczyła w 60 kontrolach wielostronnych. Do 30 września 2018 r. zakończonych zostało 41 kontroli, w wyniku których administracje podatkowe państw członkowskich UE wymierzyły zobowiązania podatkowe na kwotę 1115,3 mln euro, w tym 395,4 mln euro organy administracji skarbowej polskim podatnikom. Najwyższe efekty finansowe dla polskich podatników ustalono w kontrolach zainicjowanych przez Polskę, a także w niżej wymienionych kontrolach:

Kontrole wielostronne

- kontroli przeprowadzonej w okresie od kwietnia 2014 r. do czerwca 2016 r. zainicjowanej przez włoską administrację podatkową z udziałem Danii, Niemiec, Węgier, Litwy i Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie w zakresie handlu energią; nieprawidłowości wyniosły 53,9 mln euro, w tym ustalone dla polskich podatników 53,0 mln euro;
- kontroli przeprowadzonej w okresie od maja 2015 r. do sierpnia 2017 r. zainicjowanej przez rumuńską administrację podatkową z udziałem 12 państw, w tym między innymi Belgii, Bułgarii, Cypru, Czech, Francji, Węgier i polskich urzędów kontroli skarbowej w zakresie oszustwa karuzelowego w handlu artykułami elektronicznymi i usługami telekomunikacyjnymi; nieprawidłowości wyniosły 67,6 mln euro, w tym ustalone dla polskich podatników 34,3 mln euro;
- kontroli przeprowadzonej w okresie od września 2016 do lutego 2018 r. zainicjowanej przez fińską administrację podatkową z udziałem Czech, Włoch, Holandii, Słowacji i polskich urzędów kontroli skarbowych w zakresie oszustwa karuzelowego w handlu artykułami elektronicznymi; nieprawidłowości wyniosły 37,5 mln euro, w tym ustalone dla polskich podatników 26,6 mln euro.

Polska zainicjowała cztery kontrole, które dotyczyły obrotu telefonami komórkowymi, złomem, wyrobami stalowymi oraz branży recyklingowej. Wszystkie kontrole zainicjowane przez Polskę zostały zakończone, a efekty finansowe dla polskich podatników wyniosły 254,0 mln euro (w 2011 r. zakończono jedną kontrolę, a trzy w 2014 r.).

Inicjatorem kontroli wielostronnej prawidłowości rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych telefonami komórkowymi był Urząd Kontroli Skarbowej w Gdańsku. Oprócz Polski w kontroli uczestniczyło siedem państw (Niemcy, Belgia, Czechy, Dania, Węgry, Słowacja, Holandia). Kontrola trwała od sierpnia 2008 r. do grudnia 2011 r. Kwota ustaleń wyniosła 52,1 mln euro, w tym podatek do wpłaty przez polskich podatników wyniósł 44,3 mln euro. Postępowanie kontrolne ujawniło, że towary były kilkakrotnie kupowane i sprzedawane przez te same osoby prawne, które miały na celu uzyskanie korzyści finansowych. Towary te nigdy nie trafiły do użytkownika końcowego.

Kontrola prawidłowości rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych złomem została zaproponowana przez polską i hiszpańską administrację podatkową. Inicjatorem ze strony Polski był Urząd Kontroli Skarbowej

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w Katowicach. Oprócz Polski i Hiszpanii w kontroli uczestniczyło sześć państw (Niemcy, Czechy, Francja, Rumunia, Węgry, Włochy). Kontrola trwała od kwietnia 2011 r. do stycznia 2014 r. Kwota ustaleń wyniosła 211,7 mln euro, w tym podatek do wpłaty przez polskich podatników wyniósł 192,3 mln euro. Ujawniono oszustwa z udziałem znikającego podatnika. Podczas dochodzeń w sprawach karnych wykryto dowody prania pieniędzy i fałszerstwa.

Inicjatorem kontroli wielostronnej prawidłowości transakcji wewnątrzspółnotowych w zakresie zwrotów VAT w branży recyklingowej był Urząd Kontroli Skarbowej w Łodzi. Oprócz Polski w kontroli uczestniczyły trzy państwa (Węgry, Rumunia i Słowacja), w których miały miejsce transakcje. Kontrola trwała od kwietnia 2011 r. do kwietnia 2014 r. Kwota ustaleń wyniosła 1,4 mln euro, głównie do wpłaty przez polskich podatników (1,3 mln euro).

Inicjatorem kontroli wielostronnej wewnątrzspółnotowych dostaw do kontrahentów UE wyrobów stalowych, powszechnie używanych w budownictwie, był Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie. Oprócz Polski w kontroli uczestniczyło pięć państw (Czechy, Cypr, Niemcy, Słowacja, Rumunia). Kontrola trwała od sierpnia 2011 r. do marca 2014 r. Kwota ustaleń wyniosła 26,5 mln euro, w tym podatek do wpłaty przez polskich podatników wyniósł 16,1 mln euro. W trakcie kontroli ustalono, że kontrolowane podmioty w różnych okresach deklarowały fikcyjne dostawy do firm zarejestrowanych na Cyprze, w Czechach, Niemczech, Rumunii i na Słowacji i ubiegały się o nienależny zwrot podatku VAT.

Współpraca w ramach sieci Eurofisc

Administracja polska od 2011 r. czynnie uczestniczy w dwóch obszarach roboczych sieci *Eurofisc*¹⁶¹, tj.:

- obszarze, w którym wymieniane są sygnały wczesnego ostrzegania o zaobserwowanych zagrożeniach, nowych oszustwach w VAT (obserwatorium VAT – monitorowanie trendów w oszustwach VAT); współpraca w ramach tego obszaru ukierunkowana jest na przekazywanie informacji o nowych obszarach ryzyka, nowych schematach oszustw, zmianach metod działania oszustów oraz zmianach otoczenia biznesowego i legislacyjnego, które mają wpływ na zwalczanie oszustw podatkowych; w ramach współpracy wymieniane są najlepszych praktyki w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych;
- obszarze, w którym współpraca ukierunkowana jest na analizowanie i weryfikowanie otrzymywanych ostrzeżeń o podejrzanych transakcjach i podmiotach oraz wykrywanie podmiotów, które powinny być monitorowane przez Polskę lub inne państwa (w tym wykrywanie oszustw typu „znikający podatnik”).

W ramach współpracy strona polska otrzymywała informacje od innych krajów o podejrzanych podmiotach polskich (i przekazywała informa-

¹⁶¹ Zgodnie z art. 34 rozporządzenia Rady (UE) w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej państwa członkowskie uczestniczą w wybranych przez siebie dziedzinach roboczych *Eurofisc*, mogą również podjąć decyzję o zaprzestaniu swojego uczestnictwa.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

cje zwrotne) oraz wysyłała ostrzeżenia do innych państw UE. W latach 2011–2018 administracja polska otrzymała 20,9 tys. sygnałów (najwięcej 4,5 tys. w 2013 r. oraz 4,0 tys. 2014 r.). W tym okresie wysłała poprzez sieć *Eurofisc* do innych krajów 16,6 tys. ostrzeżeń (najwięcej w 2016 r. – 4,4 tys.). Wyraźny spadek liczby przekazywanych sygnałów nastąpił w 2018 r., który zasadniczo wynikał z wprowadzonej od września 2017 r. zasady jednokrotnego przesyłania danych o parze dostawca–odbiorca, zamiast dotychczasowej praktyki sygnalizowania każdej transakcji. Ministerstwo Finansów kierowało do podległych jednostek informacje o schematach oszustw podatkowych, otrzymane od innych krajów członkowskich UE polecając bieżące monitorowanie nowych obszarów ryzyka.

W 2013 r. administracja polska rozpoczęła współpracę w ramach kolejnego obszaru roboczego sieci *Eurofisc*. Współpraca państw członkowskich w tym obszarze ukierunkowana jest na wykrywanie oszustw, polegających na unikaniu płacenia VAT od importu towarów podlegających odprawie celnej, przy zastosowaniu procedury 42 i 63. W dniu 26 stycznia 2013 r. Minister Finansów podjął decyzję o przystąpieniu Polski do obszaru roboczego sieci *Eurofisc*. W lutym 2013 r. zgłoszony został udział w charakterze obserwatora, a w październiku 2013 r. w pełnym zakresie. Administracja polska zakończyła przygotowania do współpracy w ramach obszaru roboczego sieci *Eurofisc* 2,5 roku od jego utworzenia. Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił, że niezależnie od tego czy i kiedy Polska przystąpiłaby do współpracy w ramach tego obszaru roboczego i tak nie miałaby dostępu do zasadniczej części danych odnośnie transakcji z zastosowaniem procedury 42. Wynika to z faktu, że największa część dostaw do Polski z użyciem tej procedury pochodzi z Niemiec, a kraj ten nie zdecydował się na uczestnictwo w obszarze roboczym. Czynnikiem ten miał istotny wpływ na termin przystąpienia Polski do obszaru roboczego.

Administracja polska przygotowuje się do współpracy w ramach nowego obszaru, którego uruchomienie zaplanowane jest w 2019 r. Nowy obszar utworzony został na potrzeby funkcjonowania na poziomie całej UE nowego narzędzia analitycznego, które ma bazować na sieciowej analizie transakcji.

W latach 2014–2015 w strukturach organów kontroli skarbowej utworzone zostały wyspecjalizowane centra kompetencyjne, które realizowały zadania o charakterze centralnym między innymi dla obszarów tematycznych: paliwa, wyroby stalowe, elektronika, złom, obrót wewnątrzspółnotowy, wirtualne biura. Na początku 2016 r. przeprowadzone zostały zmiany i część centrów przestała funkcjonować, a zakres działania niektórych został zmieniony. Kontynuowały działania centra zajmujące się w szczególności obrotem wewnątrzspółnotowym, elektroniką, paliwami, przestało funkcjonować centrum monitorujące obrót stalą. Informacja o utworzeniu centrów kompetencyjnych przekazana została dyrektorom urzędów kontroli skarbowej pismem z 7 maja 2014 r., a o zmianach w tym zakresie pismem z 24 lutego 2016 r. Celem powierzenia funkcji centrum kompetencyjnego było zapewnienie zarządzania ryzykiem oraz koordynacji działań kontrolnych w obszarach uznanych za szczególnie narażone na negatywne

Tworzenie centrów kompetencyjnych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

oddziaływanie szarej strefy lub wobec zjawisk w znacznym stopniu negatywnie oddziałujących na dochody budżetu państwa.

Do podstawowych zadań centrów kompetencyjnych należało między innymi monitorowanie wyznaczonych obszarów, ustalanie rodzajów nieprawidłowości występujących w analizowanej branży, opracowywanie metodologii ich wykrywania, typowanie podmiotów do kontroli i koordynowanie postępowań kontrolnych oraz przedstawianie propozycji zmian legislacyjnych. Ministerstwo Finansów monitorowało realizację zadań na podstawie kwartalnych sprawozdań o wynikach pracy centrów kompetencyjnych oraz półrocznych raportów o analizowanym obszarze/branży.

Według raportu dotyczącego branży elektronicznej, ze stycznia 2016 r. oraz ze stycznia 2017 r., urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły:

- w 2014 r. 157 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 1435,1 mln zł;
- w 2015 r. 529 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 5145,9 mln zł;
- w 2016 r. 519 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 5393,0 mln zł.

Zgodnie z raportem dotyczącym monitorowania obszaru stali, ze stycznia 2016 r., urzędy kontroli skarbowej w latach 2012–2015 zakończyły 637 postępowań kontrolnych obejmujących podmioty z tej branży, w tym 201 w 2014 r. oraz 255 w 2015 r. Ustalenia w podatku od towarów i usług w latach 2012–2015 wyniosły 2.389,2 mln zł, w tym 917,3 mln zł w kontrolach zakończonych w 2014 r. oraz 875,1 mln zł w 2015 r.

Zgodnie z raportem dotyczącym monitorowania obszaru paliw, urzędy kontroli skarbowej:

- w 2015 r. zakończyły 679 postępowań kontrolnych w tej branży, a ustalenia w podatku od towarów i usług wyniosły 5874,1 mln zł, 443,0 mln zł w podatku akcyzowym oraz 302,6 mln zł w podatku dochodowym od osób prawnych;
- w I półroczu 2016 r. zakończyły 356 postępowań kontrolnych w tej branży, a ustalenia w podatku od towarów i usług wyniosły 3178,0 mln zł, 76,5 mln zł w podatku akcyzowym oraz 83,1 mln zł w podatku dochodowym od osób prawnych.

Niezależnie od centrów kompetencyjnych funkcjonujących w urzędach kontroli skarbowej, w strukturze administracji podatkowej i celnej działały także ośrodki realizujące zadania ponadregionalne, w tym od 2009 r. ośrodek monitorujący aktywność gospodarczą w sieci internetowej, od 2014 r. ośrodek realizujący zadania w obszarze paliw, od 2015 r. Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej prowadzące działania w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym na poziomie strategicznym.

Koncepcja powołania Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej została przyjęta w maju 2014 r. aby zwiększyć efektywność analiz w ramach zarządzania ryzykiem w administracji podatkowej. Wcześniej

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

proces analizy ryzyka odbywał się w sposób rozproszony i obciążał głównie urzędy skarbowe, dlatego rozpoczęto uzupełnienie systemu o dokonywanie czynności analitycznych na poziomie centralnym w oparciu o dane pochodzące z całej administracji podatkowej, jak i dane statystyczne odnoszące się do populacji podatników, podmiotów gospodarczych. Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (w strukturach Izby skarbowej we Wrocławiu) opracowało dla administracji skarbowej Krajowe Plany Działań na rok 2014, 2015 oraz 2016 oraz monitorowało ich wykonanie, prowadziło centralny rejestr ryzyk, stworzyło nowe narzędzia informatyczne wspomagające pracę organów podatkowych, w tym Kartę Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotów (KORRP), WRO-SYSTEM, generowało raporty automatyczne na plikach JPK_VAT oraz prowadziło ich obsługę na poziomie centralnym. Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej funkcjonowało w ramach Krajowej Administracji Skarbowej do 31 lipca 2017 r. jako Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu, a od 1 sierpnia 2017 r. zostało włączone w strukturę Ministerstwa Finansów.

Po wejściu w życie Krajowej Administracji Skarbowej, niektóre ośrodki kontynuowały działania w strukturach urzędów celno-skarbowych lub izb administracji skarbowej (na przykład ośrodek monitorujący nieprawidłowości na rynku paliw, aktywność gospodarczą w sieci internetowej) lub zadania zostały przeniesione do Ministerstwa Finansów. Utworzone zostały także nowe centra kompetencyjne, w tym od 1 września 2018 r. Centrum Kompetencyjne „Cybercentrum” wspierające komórkę Ministerstwa Finansów właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej. Zadaniem Cybercentrum jest między innymi analiza stanu zagrożenia przestępczością w obszarze KAS z wykorzystaniem technologii informatycznych oraz sporządzanie i przekazywanie do Ministerstwa Finansów analiz krajowych.

W organach kontroli skarbowej wdrożona została w 2014 r. platforma informacyjna o podmiotach podejrzewanych o udział w oszustwach w podatku od towarów i usług w handlu wewnątrzwspólnotowym – POLFISC. Narzędzie to służyło tworzeniu bazy podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych, wytypowanych przez centrum kompetencyjne w obszarze transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej. Zautomatyzowany proces zamieszczania na platformie POLFISC informacji o podmiotach, w stosunku do których poszczególne urzędy kontroli skarbowej planują wszczęcie postępowań kontrolnych (zarówno ze swojej właściwości miejscowej, jak i poza nią) służyło szybszemu podejmowaniu działań kontrolnych. Obowiązek wprowadzania do bazy każdego podmiotu, co do którego, urząd planuje wszczęcie postępowania poza właściwością miejscową w zakresie podatku od towarów i usług, przed wystąpieniem do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej o wyznaczenie do takiej kontroli, zносиło konieczność występowania o zgodę do właściwego miejscowo urzędu w formie pisemnej. Narzędzie umożliwiało również bieżące monitorowanie przebiegu postępowań kontrolnych oraz ich efektów. Budowane przez POLFISC powiązania pomiędzy kontrahentami podmiotów dodanych do bazy umożliwiały monitorowanie zjawisk gospodarczych i trendów w oszustwach. Narzędzie było wykorzy-

Wdrożenie POLFISC

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

stywany do połowy 2017 roku i zastąpione zostało modułem *Zainteresowania* systemu Karta2. System Karta2 to podstawowy system w urzędach celno-skarbowych przeznaczony do wymiany informacji na temat podmiotów wytypowanych do prowadzenia czynności kontrolnych, ewidencjonowania informacji z zakresu kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych. Dostęp do przeglądania informacji systemie Karta2 mają również uprawnieni pracownicy izb administracji skarbowych, urzędów skarbowych oraz Ministerstwa Finansów.

Kampanie informacyjno- -edukacyjne

Ministerstwo Finansów organizowało kampanie informacyjno-edukacyjne mające na celu między innymi ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu VAT.

Cyklicznie organizowana była w latach 2004–2016 kampania „Weź paragon”, której celem było minimalizowanie negatywnych efektów nierzetelnego ewidencjonowania obrotów na kasach rejestrujących przez przedsiębiorców poprzez zabranie paragonu przy zakupie towaru lub usługi. Kampania odbywała się w 2015 r. pod hasłem „Nie daj się oszukać – Sprawdź paragon” i dotyczyła branży gastronomicznej, a w 2016 r. pod hasłem „Weź paragon ze sobą” dotyczyła niewydawania paragonów fiskalnych na stacjach paliwowych lub niezabierania ich ze sobą, kiedy kupujący je otrzymują. We wcześniejszych latach Ministerstwo Finansów prowadziło kampanię pod hasłem „Nie bądź jeleń. Weź paragon”.

Pod koniec czerwca 2018 r. Ministerstwo Finansów zorganizowało kampanię edukacyjną „Bezpieczna transakcja”, która ma na celu podnieść świadomość przedsiębiorców na temat tego, jak chronić się przed nieświadomym wciągnięciem w „karuzelowy wir”. Akcja zwraca też uwagę przedsiębiorców na rolę dochowania należytej staranności w obrocie gospodarczym oraz wyjaśnia, czym jest mechanizm podzielonej płatności – nowe narzędzie uszczelniające system podatkowy. W ramach kampanii uruchomiono dedykowaną jej stronę internetową – www.bezpiecznatransakcja.mf.gov.pl, na której zawarto kompendium wiedzy nt. mechanizmów wyłudzenia VAT, z podkreśleniem roli jaką może pełnić uczciwy przedsiębiorca, nieświadomy wciągnięcia w karuzelę. Na stronie zawarto także informacje dotyczące mechanizmu podzielonej płatności oraz okoliczności, na które przedsiębiorca powinien zwrócić uwagę przy zawieraniu transakcji, szczególnie po raz pierwszy z danym kontrahentem.

W październiku 2018 r. Ministerstwo Finansów zainicjowało akcję informacyjną „STOP Szarej Strefie”. Akcję adresowaną do podmiotów, które celowo unikają stosowania przepisów podatkowych. Przedsiębiorcy z trzech branż szczególnie narażonych na występowanie szarej strefy (gastronomii, budownictwa oraz mechaniki pojazdowej) otrzymali z urzędu skarbowego prośbę o weryfikację prawidłowości swoich rozliczeń podatkowych oraz list Szefa KAS, który zwraca uwagę na rzetelne prowadzenie ewidencji podatkowej i nienarażanie się na konsekwencje działania niezgodnego z prawem.

Listy ostrzegawcze

Nowym rozwiązaniem wprowadzonym w 2014 r. był *list ostrzegawczy*. Minister Finansów, w uzgodnieniu z Ministrem Gospodarki, na podstawie wyników postępowań kontrolnych i działań analitycznych prowadzonych przez służby skarbowe, jak również w oparciu o sygnały przekazywane

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

przez organizacje zrzeszające przedsiębiorców z określonej branży, informował o wykrytych nadużyciach w podatku VAT. W liście ostrzegawczym, opisującym najbardziej charakterystyczne znamiona oszustwa, zawarte było także pouczenie o konieczności dołożenia należytej staranności przy doborze dostawcy w celu uniknięcia posądzenia o zamierzone uczestniczenie w przestępstwie VAT. Listy ostrzegawcze były publikowane na stronach Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Gospodarki. Pierwszy tego typu komunikat został opublikowany 25 sierpnia 2014 r. i dotyczył zagrożenia oszustwami w obrocie elektroniką, kolejne, dotyczące oszustw w obrocie paliwami – 14 listopada 2014 r. i oszustw w obrocie olejem rzepakowym 9 maja 2016 r. Na stronie Ministerstwa Finansów zamieszczone zostały także wyjaśnienia i komunikaty: *Informacja dla rolników o negatywnych konsekwencji zakupu paliwa od oszusta, Konsekwencje wystawiania pustych faktur np. za paliwo, Ostrzeżenie przed konsekwencjami wydawania tzw. rachunku lub paragonu kelnerskiego zamiast paragonu fiskalnego.*

W okresie od 1 października 2015 do 31 marca 2017 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło dwie edycje *Narodowej Loterii Paragonowej*. Głównym celem loterii paragonowej było kształtowanie postaw obywatelskich i uświadamianie konsumentom, że poprzez żądanie paragonu wspierają uczciwych przedsiębiorców i równą konkurencję między nimi, a tym samym mają wpływ na kształtowanie uczciwego obrotu gospodarczego i większe wpływy do budżetu. Loteria wsparta była kampanią edukacyjną w mediach. Badania opinii publicznej wykazały, że w 2014 r. jedynie 7% respondentów przyznawało, że zawsze prosi o paragon przy zakupie towaru w sytuacji, gdy go nie otrzymywało, podczas gdy dwa lata później, w 2016 r. po ponad roku od uruchomienia kampanii, odsetek ten wzrósł do 34%, a w 2017 r. wzrósł o kolejne 4 punkty procentowe (do 38%). Podobne wyniki dotyczyły usług – w 2014 r. jedynie 5% konsumentów zawsze prosiła o paragon w analogicznej sytuacji, dwa lata później wartość ta zwiększyła się ponad sześciokrotnie (do 31%), a w 2017 r. wyniosła 33%. W loterii zarejestrowano łącznie 137,8 miliona paragonów. Loteria została uwzględniona wśród rekomendacji oraz podana jako przykład dobrych praktyk w drugim raporcie UN Global Compact¹⁶² *Przeciwdziałanie szarej strefie*, opublikowanym w grudniu 2016 r.

W okresie 2007–2018 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło w urzędach skarbowych w obszarze podatku od towarów i usług 42 kontrole, w tym: w 2007 r. – trzy kontrole, w 2008 r. – cztery kontrole, w 2010 r. – dziewięć kontroli, w 2013 r. – sześć kontroli, w 2014 r. – trzy kontrole, w 2017 r. – dziewięć kontroli i w 2018 r. – osiem kontroli. Ministerstwo Finansów po kontrolach przekazało do podległych jednostek wynik kontroli w latach 2007–2008, a w kolejnych latach wystąpienie pokontrolne lub sprawozdanie z kontroli. Sprawozdania sporządzało Ministerstwo Finansów w okresie od 2 grudnia 2011 r. do 31 marca 2015 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 listopada 2011 r. w sprawie

Loteria paragonowa

Kontrole wewnętrzne
w jednostkach podległych

¹⁶² Inicjatywa Sekretarza Generalnego ONZ dotycząca przyjęcia i stosowania we wszystkich sferach działalności dziesięciu fundamentalnych zasad z zakresu praw człowieka, standardów pracy i środowiska naturalnego, w tym przeciwdziałanie korupcji (program *Przeciwdziałanie szarej strefie*).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

kontroli w izbach i urzędach kontroli¹⁶³ w przypadku gdy nieprawidłowości nie zostały stwierdzone, lub zostały usunięte przed zakończeniem kontroli. Od 1 kwietnia 2015 r. sprawozdania sporządzano na podstawie ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej¹⁶⁴ po kontrolach przeprowadzonych w trybie uproszczonym. Ministerstwo Finansów po przeprowadzonych kontrolach sformułowało ocenę kontrolowanej działalności. Ministerstwo Finansów nie zakończyło do końca 2018 r. kontroli w dwóch urzędach skarbowych.

W 2010 r. przeprowadzono kontrole w pięciu urzędach skarbowych w zakresie prawidłowości poboru i zwrotu podatku VAT, egzekwowania zaległości oraz opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w 2009 r., które wykazały między innymi następujące nieprawidłowości: nieterminową realizację zadań, w szczególności w zakresie zwrotów VAT, wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT-UE, realizacji wniosków SCAC pochodzących od innych państw członkowskich UE, nierzetelne ewidencjonowanie danych w systemach informatycznych (VIES, Poltax, Egapoltax), zaniechania w zakresie egzekwowania należności, w tym brak wystąpień do właściwych organów w celu ustalenia majątku zobowiązanych, opieszałość w stosowaniu środków egzekucyjnych oraz ponagleń. Ministerstwo Finansów do skontrolowanych jednostek przekazało wystąpienia pokontrolne ze sformułowaną oceną pozytywną z uchybieniami lub nieprawidłowościami, a naczelnicy urzędów skarbowych pisemnie poinformowali o wykonaniu zaleceń wskazanych w wystąpieniu pokontrolnym.

W 2013 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło kontrole w trzech urzędach skarbowych w zakresie prawidłowości obsługi zgłoszeń identyfikacyjnych/aktualizacyjnych wybranych podmiotów za 2012 r., w których stwierdziło między innymi następujące nieprawidłowości: opieszale wprowadzanie do systemu CRP KEP danych zawartych we wnioskach CEIDG-1 o zawieszeniu, wznowieniu, rozpoczęciu oraz zakończeniu działalności gospodarczej, niewysyłanie lub opieszale wydawanie potwierdzenia o zarejestrowaniu podatników jako podatników VAT czynnych lub zwolnionych. Ministerstwo Finansów do skontrolowanych jednostek przekazało wystąpienia pokontrolne ze sformułowaną oceną negatywną, a naczelnicy urzędów skarbowych pisemnie poinformowali o wykonaniu zaleceń wskazanych w wystąpieniu pokontrolnym.

Ministerstwo Finansów w 2014 r. przeprowadziło również kontrole w zakresie sprawowania nadzoru nad prawidłowością obsługi zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych za 2013 r. w trzech izbach skarbowych, które wykazały nieprawidłowości polegające między innymi na niewłaściwym nadzorze lub jego braku nad m.in. weryfikacją prawidłowości i kompletności danych wprowadzanych przez urzędy skarbowe do CRP KEP z poprawnie złożonych zgłoszeń identyfikacyjnych aktualizujących oraz terminowością ich obsługi i terminowością potwierdzania zarejestrowania podatnika oraz nadawania NIP. Ministerstwo Finansów do skontrolowanych jednostek przekazało wystąpienia pokontrolne ze sformułowaną

¹⁶³ Dz. U. Nr 261, poz. 1559.

¹⁶⁴ Dz. U. poz. 1092.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

oceną pozytywną pomimo stwierdzonych nieprawidłowości. Dyrektorzy izb skarbowych poinformowali pisemnie o wykonaniu zaleceń wskazanych w wystąpieniu pokontrolnym.

Kontrole przeprowadzone przez Ministerstwo Finansów w 2017 r. w zakresie prawidłowości stosowania kaucji gwarancyjnej stanowiącej zabezpieczenie zapłaty podatku w związku z dokonaniem dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług, za okres od 1 lipca 2015 do 31 grudnia 2016 r., w trzech urzędach skarbowych wykazały między innymi następujące nieprawidłowości: zwłokę w przekazaniu kaucji gwarancyjnej właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, po zmianie właściwości czym naruszono art. 105d ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, nieterminowe i nierzetelne sporządzenie sprawozdania w zakresie kaucji gwarancyjnej, nieprzeprowadzenie kontroli u podmiotów, figurujących w wykazie podmiotów, którzy złożyli kaucję gwarancyjną, zwłokę w wydaniu postanowienia o zaliczeniu kaucji gwarancyjnej lub jej części na poczet zaległości podatkowych, nieterminowe wprowadzanie danych do wykazu podmiotów dokonujących dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług. Minister Rozwoju i Finansów, do jednostek kontrolowanych przekazał wystąpienie pokontrolne ze sformułowaną oceną pozytywną pomimo stwierdzonych nieprawidłowości (dwa urzędy) lub pozytywną mimo stwierdzonych uchybień (jeden urząd).

Kontrole Ministerstwa Finansów zasadności przedłużania terminu zwrotów podatku VAT wybranym podmiotom w pięciu urzędach skarbowych, wykazały zasadność przedłużania terminów zwrotu podatku VAT. W kontroli stwierdzono natomiast przypadki (gdy zwrot był nienależny), wydania decyzji o odmowie dokonania zwrotu bez określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, czy dokonania zwrotu różnicy podatku lub zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych. Minister Finansów przekazał do naczelników urzędów skarbowych sprawozdania pokontrolne, w których sformułowano ocenę pozytywną z uchybieniami lub w jednym przypadku ocenę pozytywną z nieprawidłowościami.

Ministerstwo Finansów skontrolowało w 2018 r. przygotowanie pięciu urzędów skarbowych do obsługi plików JPK_VAT składanych przez mikroprzedsiębiorców oraz sprawdzenia efektywności działań wobec podatników wytypowanych na podstawie JPK_VAT. Minister Finansów przekazał do jednostek kontrolowanych sprawozdania. Ocena jednostek skontrolowanych miała charakter opisowy. Oceniono przygotowanie urzędów do obsługi plików JPK-VAT składanych przez mikroprzedsiębiorców na zadowalającym poziomie. Kontrolerzy poinformowali Szefa KAS o wynikach kontroli.

Pozostałe kontrole Ministerstwa Finansów w obszarze podatku od towarów i usług (18 kontroli) dotyczyły prawidłowości realizacji ustawowych i statutowych zadań w zakresie wybranych zagadnień, prawidłowości podejmowanych działań wobec wybranych podmiotów w zakresie wyeg-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

zекwowania należności podatkowych, prawidłowości prowadzonych postępowań kontrolnych i postępowań podatkowych, prawidłowości działania Biura Wymiany informacji w Koninie oraz sprawdzenia zasadności zwrotu podatku VAT wybranym podmiotom gospodarczym, prawidłowości wykorzystania, od lutego 2017 r. do dnia rozpoczęcia kontroli, JPK_VAT w ramach prowadzonych czynności sprawdzających oraz prawidłowość korzystania z aplikacji Wro-System wspomagającej obsługę JPK_VAT, podejmowania przez organy podatkowe czynności sprawdzających w zakresie zwrotów VAT, podjętych działań wobec wybranych podmiotów w celu wyegzekwowania nienależnie dokonanego zwrotu podatku VAT. W kontrolach tych stwierdzono między innymi zwłokę we wszczęciu postępowań karnych skarbowych, przewlekłość i beczynności prowadzonych postępowań egzekucyjnych w stosunku do zobowiązanego, niezastosowanie środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w celu wyegzekwowania zaległości, nieprawidłowe doręczenie decyzji i postanowień, dokonanie zwrotu podatku VAT z naruszeniem ustawowego terminu, niepełna weryfikacja podatku naliczonego w zakresie spełnienia przez podatnika warunków wynikających z art. 87 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej przeprowadził w latach 2007–2016 w urzędach kontroli skarbowej 49 kontroli wewnętrznych w zakresie prawidłowości realizacji ustawowych zadań w zakresie wybranych zagadnień, które obejmowały podatek od towarów i usług, w tym: w 2007 r. – przeprowadziło dwie kontrole, w 2009 r. – dwie kontrole, w 2010 r. – siedem, w 2011 r. – sześć, w 2012 r. – dziewięć, w 2013 r. – pięć, w 2014 r. – siedem, w 2015 r. – sześć, w 2016 r. – pięć. Kontrole wykazały nieprawidłowości polegające na braku opracowanych kryteriów typowania podmiotów do kontroli, niedostatecznej skuteczności/trafności w typowaniu podmiotów do kontroli, niedostatecznej efektywności rozpatrywania wniosków o kontrole długotrwałym prowadzeniu postępowań kontrolnych, nieprzestrzeganiu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy o kontroli skarbowej. Do skontrolowanych jednostek przekazano wynik kontroli (2009–2010) lub wystąpienia pokontrolne (2011–2016), w których sformułowano najczęściej ocenę opisową lub ocenę pozytywną z zastrzeżeniami.

W okresie objętym kontrolą, w Ministerstwie Finansów nie przeprowadzono audytu wewnętrznego obejmującego pobór podatku VAT, rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z VAT lub działań podejmowanych w celu ograniczenia negatywnych zjawisk zagrażających gromadzeniu dochodów z podatku od towarów i usług. W wyniku przeprowadzanej rokrocznie analizy ryzyka, nie zidentyfikowano istotnych ryzyk w obszarze poboru podatku VAT.

5.3. Realizacja przez izby skarbowe, następnie izby administracji skarbowej zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług, rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku VAT oraz przeciwdziałanie uszczupleniom z tego tytułu

Izby prowadziły systematycznie działania mające na celu rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku VAT. Wprowadzone zostały wymagane rozwiązania organizacyjne oraz realizowane procedury analizy ryzyka określone przez Ministra Finansów w kierowanych do jednostek podległych zarządzeniach i wytycznych, w tym *Strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym* (do 2013 r.), następnie w *Polityce zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*. W latach 2017–2018 wykorzystywane były zasady analizy ryzyka określone w rekomendacjach Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych oraz w kierunkach działań kontrolnych KAS.

Izby monitorowały i sprawozdawały, według zaleceń Ministerstwa Finansów, realizację zadań w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Informowały Ministra Finansów o rozpoznanych zagrożeniach dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz przedstawiały propozycje rozwiązań, których wprowadzenie mogłoby przyczynić się do ograniczenia ryzyka naruszenia prawa. Działania podległych izbom jednostek organizacyjnych zostały ukierunkowane, zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na przeciwdziałanie istotnym dla gromadzenia dochodów zagrożeniom występującym w zidentyfikowanych obszarach ryzyka.

Proces analizy ryzyka był wspomagany stopniowo poprzez wykorzystanie, wprowadzonych przez Ministerstwo Finansów, nowych narzędzi, między innymi umożliwiających korzystanie: z hurtowni danych SPR od 2010 r. (hurtownia zapewniła dostęp do danych wszystkich US w zakresie VAT), hurtowni danych WHTAX od 2005 r. (hurtownia zapewniła dostęp do danych wszystkich US m.in. w zakresie rachunkowości podatkowej i egzekucji podatkowej), z systemu VIES od 2004 r., z Bazy Podmiotów Szczególnych od 2010 r. (bazy zasilanej danymi przez US, w tym o podmiotach stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego). Do najważniejszych zmian jakościowych należy wprowadzenie w 2017 aplikacji WRO-SYSTEM. Jej moduły umożliwiają w szczególności generowanie danych z faktur wykazanych przez podatników w polikach JPK_VAT.

Przedstawiciele izb brali udział w pracach zespołów, tworzonych przez Ministerstwo Finansów, mających na celu zbudowanie koncepcji, projektów rozwiązań naprawczych w zakresie VAT lub narzędzi wspierających zadania organów podatkowych. Prowadzone działania przyczyniły się do przygotowania środków służących ograniczeniu zidentyfikowanych ryzyk, skuteczniejszej realizacji zadań organów podatkowych. Na przykład:

- pracownicy Izby w Gdańsku i Katowicach uczestniczyli od 2013 r. w pracach zespołu trenerów, który przygotował i wdrożył szkolenie

Rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z VAT, podejmowane działania w celu ich ograniczenia

Udział w pracach zespołów mających przygotować rozwiązania naprawcze w obszarze VAT

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

z zakresu rejestracji podatników; zespół zidentyfikował także katalog problemów oraz zaproponował sposób ograniczenia procedury rejestracji podmiotów, których zasadniczym celem było fikcyjne prowadzenie działalności; działania te przyczyniły się do dodania z dniem 1 stycznia 2016 r. pkt 5 do art. 272 Ordynacji podatkowej, odnoszącego się do dokonywania czynności sprawdzających mających na celu weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej; rozwiązania zaproponowane przez zespół trenerów i prezentowane w trakcie szkoleń (w szczególności w zakresie procedury przed rejestracyjnej i przy zmianie właściwości miejscowej) znalazły zastosowanie w *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatków od towarów i usług* opracowanej przez Krajową Administrację Skarbową w styczniu 2017 r.;

- przedstawiciele Izby w Katowicach uczestniczyli od listopada 2017 r. do września 2018 r. w pracach zespołu do spraw wprowadzenia mikroprzedsiębiorców do wywiązywania się z obowiązku składania JPK-VAT, w ramach którego identyfikowano i omawiano pojawiające się problemy; przedstawiciele Izby brali także udział od czerwca 2018 r. w pracach zespołu mającego opracować listy cech i wskaźników charakterystycznych dla schematów oszustw podatkowych, które będą wykorzystane w procesie typowania podmiotów do kontroli;
- przedstawiciel Izby w Poznaniu brał udział w pracach grupy roboczej, utworzonej w lipcu 2014 r., której celem było opracowanie metodologii kontroli podatkowych ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień dotyczących oszustw karuzelowych; efektem tych prac było powstanie podręcznika *Metodologii kontroli podatkowych w wybranych branżach podwyższonego ryzyka*; w grudniu 2015 r. pracownicy Izby w Poznaniu uczestniczyli w pracach zespołu do spraw zmian legislacyjnych w zakresie podatku od towarów i usług, a od 1 września do 31 października 2016 r. w Izbie realizowany był pilotaż wdrożenia Krajowej Administracji Skarbowej w województwie wielkopolskim dotyczący między innymi procesu typowania podmiotów do kontroli, egzekucji administracyjnej oraz ryzyka rejestracji podmiotów na potrzeby VAT; do Ministerstwa Finansów z prowadzonego pilotażu przekazywane były systematycznie raporty, a w raporcie końcowym wskazano działania, których wdrożenie powinno przyczynić się do uszczelnienia VAT.

Izby informowały o rozpoznanych zagrożeniach oraz zgłaszały propozycje sposobów ich ograniczenia

Dyrektorzy Izb informowali Ministerstwo Finansów o zagrożeniach związanych z orzeczeniami sądów administracyjnych prezentujących odmienną linię orzeczniczą niż przyjęta przez organy podatkowe. Przedstawiciele Izb uczestniczyli w naradach i konferencjach poświęconych omówieniu zagadnień i problemów z obszaru orzecznictwa, w tym podatku VAT. Na przykład pracownicy Izby w Poznaniu uczestniczyli w 11 spotkaniach, w tym seminariach organizowanych od 1995 r. z inicjatywy dyrektorów izb skarbowych czterech województw: zachodniopomorskiego, pomorskiego, wielkopolskiego i lubuskiego. Ich celem było omówienie ryzyk występujących w podstawowych obszarach działania urzędów, doboru narzędzi służących zminimalizowaniu ryzyka, wypracowanie lub wymiana dobrych praktyk w tym zakresie.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Izby, w związku ze zidentyfikowanymi zagrożeniami, zgłaszały propozycje zmian regulacji mające na celu uszczelnienie poboru VAT, poprawę skuteczności aparatu skarbowego, z których część była uwzględniana przy nowelizacjach przepisów prawa. Niektóre propozycje, które mogły przyczynić się do poprawy ściągальności VAT nie zostały uwzględnione lub przez dłuższy czas nie znalazły zastosowania. Na przykład:

- Izba w Katowicach: (1) w obszarze obrotu paliwami zaproponowała w 2007 r. wprowadzenie obowiązku dokonywania zapłaty należności wynikających z faktur za pośrednictwem rachunku bankowego; propozycja nie została uwzględniona, natomiast od 1 stycznia 2017 r. obniżona została z 15 tys. euro do 15 tys. zł wartość transakcji pomiędzy przedsiębiorcami, w ramach której płatność powinna być dokonywana za pośrednictwem rachunku płatniczego; następnie Minister Finansów zaplanował objęcie obrotu paliwami obowiązkową podzieloną płatnością; (2) w obszarze rejestracji zaproponowała w 2012 r. dodanie w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT przesłanki wykreślenia z rejestru podatnika z rejestru podatników – jeśli minęły dwa lata od momentu zawieszenia działalności; zmiana w tym zakresie nastąpiła od 1 stycznia 2017 r., wykreślenie następuje jeśli podatnik zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu miesięcy;
- Izba w Gdańsku zaproponowała w 2007 r. oraz w 2008 r. zwiększenie wymagań w zakresie danych adresowych w dokumentach rejestracyjnych, zmiana w tym zakresie wprowadzona z dniem 15 marca 2018 r. polegała na wprowadzeniu obowiązku składania do sądu rejestrowego informacji o adresie do doręczeń członków organów lub osób uprawnionych do reprezentacji podmiotu i osób powołujących zarząd (zmiana art. 19a ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym); (2) Izba zaproponowała także w 2010 r. oraz 2011 r. znaczne zwiększenia sankcyjności prawa podatkowego w odniesieniu do podatników umyślnie zaniżających podstawę opodatkowania lub zawyżających kwotę zwrotu różnicy podatku; zmiany w tym zakresie wprowadzone z dniem 1 stycznia 2017 r. w ustawie o VAT polegają w szczególności na dodaniu przepisów dotyczących tzw. sankcji w VAT, zgodnie z którymi organ podatkowy określa podatnikowi dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT będące konsekwencją wykrytych u podatnika nieprawidłowości związanych z zaniżeniem zobowiązania podatkowego lub zawyżeniem kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym; (3) objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia usług budowlanych oraz wprowadzenie obowiązku wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT UE na okres zawieszenia działalności gospodarczej, propozycje z 2010 r. uwzględniono w ustawie o VAT z dniem 1 stycznia 2017 r.

W ramach utworzonych w strukturach izb lub podległych jednostek centrów kompetencyjnych, prowadzone były analizy ryzyka o znaczeniu ponadregionalnym. Od 1 marca 2017 r. w strukturze Izby Administracji Skarbowej w Katowicach funkcjonował – Dział Strategiczne Centrum Analiz, a w strukturze podległej jednostki – Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach – centrum kompetencyjne Dział ds. Wyrobów Energetycznych. W latach 2012–2017 (do lutego) komórki te działały

W izbach działały centra kompetencyjne o znaczeniu ponadregionalnym

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

w strukturze Izby Celnej w Katowicach. Dział Strategiczne Centrum Analiz zajmował się przeprowadzaniem analiz obrotu towarami tekstylnymi i obuwiem, wskazując jednocześnie podmioty w największym stopniu odpowiedzialne za niski poziom deklarowanych wartości celnych towarów tekstylnych i obuwia (zaniżanie wartości celnej ma bezpośredni wpływ na wysokość pobieranego podatku VAT, ponieważ zadeklarowana wartość celna powiększona o należne cło stanowi podstawę naliczenia podatku VAT). Natomiast Dział ds. Wyrobów Energetycznych zajmował się sporządzaniem analiz w zakresie wyrobów energetycznych i stanu zagrożenia przestępczością w tym obszarze. Ministerstwo Finansów było informowane o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów i skutecznego poboru podatku VAT poprzez przekazywanie różnego rodzaju analiz, w tym dotyczących: zapisów systemu monitorowania przewozu towarów (SENT) pod kątem wystąpienia nieprawidłowości obrocie olejem deklarowanym jako olej opałowy; importu i nabyć wewnątrzwspólnotowych benzyn, benzyn specjalnych, benzyn lakierniczych, oleju napędowego; przemieszczania wyrobów energetycznych nabywanych wewnątrzwspólnotowo w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – przesyłki o statusie „anulowane”; podmiotów obracających olejem roślinnym, które nie składały plików JPK_VAT; podmiotów obracających glikolem, które nie składały plików JPK_VAT; podmiotów obracających olejem smarowym; podmiotów mogących dokonywać komponowania benzyn. W analizach tych wskazywano obszary nieprawidłowości o charakterze strategicznym (stwierdzając, które z nich należy poddać monitorowaniu) i kierunki przemieszczeń towarów, jak również konkretne podmioty, osoby i miejsca, podejrzane o udział w oszustwach VAT (które należy objąć kontrolą). Od 1 marca 2017 r. w ramach IAS w Gdańsku działały dwa centra o znaczeniu ponadregionalnym (realizujące zadania centralne na rzecz izb administracji skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych), tj. ds. Ujawniania i Opodatkowania Nieujawionych Źródeł Przychodów oraz centrum RTG. Do zadań Działu Centrum RTG należał między innymi nadzór i koordynacja nad wykonywaniem kontroli z wykorzystaniem urządzeń skanujących.

Realizacja zadań i celów w zakresie VAT oraz przeciwdziałania uszczupleniom tego podatku

W okresie objętym kontrolą dyrektorzy czterech kontrolowanych izb administracji skarbowej, wcześniej dyrektorzy izb skarbowych, realizowali zadania i cele w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom według wytycznych i zarządzeń Szefa KAS oraz Ministra Finansów. Systematycznie monitorowali, analizowali i sprawozdawali do Ministerstwa Finansów poziom realizacji zakładanych wartości mierników. Jednostkom podległym nie były wyznaczane inne niż przekazane przez Ministerstwo Finansów cele dotyczących poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania jego uszczupleniom. Na bieżąco informowali jednostki podległe o celach, zadaniach i miernikach stopnia ich realizacji, określonych odpowiednio przez Ministra Finansów, a następnie Szefa KAS. Większość ustalonych dla IS/IAS wraz z podległymi jednostkami wartości mierników realizacji wpływów podatkowych została w badanym okresie osiągnięta. Jednak podstawowego celu w postaci zapewnienia wpływów do budżetu państwa nie osiągnęła:

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- Izba Skarbowa w Gdańsku w 2008 r., 2012 r. i 2014 r.;
- Izba Skarbowa w Warszawie w 2007 r. oraz w latach 2012–2014;
- Izba Skarbowa w Katowicach w 2007 r. oraz w latach 2014–2016.

Przyczyną był między innymi wzrost kwot zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych, zwłaszcza z tytułu zobowiązań przypisanych na podstawie decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, wzrost liczby zobowiązanych nieposiadających składników majątkowych podlegających egzekucji, a także wzrost kwoty zwrotów podatku, w tym wynikający ze wzrostu dostaw oraz świadczenia usług poza terytorium kraju.

Dochody z podatku od towarów i usług zaewidencjonowane w podległych kontrolowanym Izbow urzędach skarbowych wyniosły 104,4 mld zł w 2017 r. oraz 83,3 mld zł za okres od stycznia do września 2018 r., co stanowiło odpowiednio 67% dochodów ogółem z VAT wykonanych w tych okresach. Dochody zrealizowane w 2017 r. były o 65% wyższe niż w 2012 r. oraz o 107% wyższe niż w 2007 r. Dochody w całym 2018 r. wyniosły 116,8 mld zł.

Kwota należności pozostałych do zapłaty w VAT zaewidencjonowana w podległych badanym izbow urzędach skarbowych wyniosła 53,3 mld zł na koniec 2017 r. i była prawie pięciokrotnie wyższa niż na koniec 2012 r. oraz prawie dziesięciokrotnie wyższa niż na koniec 2007 r. Według stanu na koniec września 2018 r. należności pozostałe do zapłaty wyniosły 58,2 mld zł. W kwocie należności pozostałych do zapłaty 94% stanowiły na koniec 2017 r. oraz koniec września 2018 r. zaległości. Podobnie było na koniec 2007 r. i 2012 r., gdy udział ten wyniósł odpowiednio 96% i 95%. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały w decyzjach pokontrolnych wysokie kwoty podatków. Jednak należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.

Na wzrost kwoty należności pozostałych do zapłaty z VAT istotny wpływ miały należności wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług po kontrolach podatkowych, skarbowych oraz celno-skarbowych. Udział tych należności w należnościach ogółem wzrósł z 13,5% na koniec 2012 r. do 57,6% na koniec 2017 r., a na koniec września 2018 r. wyniósł 56,6%. Stan należności z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniósł 30,7 mld zł na koniec 2017 r. i był 25-krotnie wyższy niż na koniec 2012 r. Należności te na koniec września 2018 r. wyniosły 32,9 mld zł. Ściągalność należności z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT była bardzo niska. W okresie od stycznia 2012 r. do września 2018 r. wyegzekwowano 0,5 mld zł. Podatek wymierzany był podmiotom, które na etapie kontroli przeważnie nie prowadziły działalności, a kontakt z nimi był utrudniony lub nie było z nimi kontaktu. W rezultacie wymierzone kwoty podatku udało się odzyskać w nieznaczej części.

Należności pozostałe
do zapłaty z tytułu VAT

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na koniec 2017 r. stan należności pozostałych do zapłaty z VAT z wyłączeniem należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, naczelników urzędów celno-skarbowych i naczelników urzędów skarbowych wyniósł 22,6 mld zł i w porównaniu do stanu na koniec 2012 r. był o 190% wyższy (o 14,8 mld zł). W tym okresie dochody z VAT wzrosły o 65%. Stan należności pozostałych do zapłaty z VAT z wyłączeniem należności wynikających z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług na koniec września 2018 r. wyniósł 25,3 mld zł.

Efekty kontroli podatkowych

W badanym okresie liczba kontroli podatkowych rozliczeń VAT stopniowo zmniejszała się. W 2017 r. przeprowadzono 7,7 tys. kontroli, tj. ponad cztery razy mniej kontroli niż w 2012 r. oraz sześć razy mniej niż w 2007 r. W okresie od stycznia do września 2018 r. przeprowadzono 4,2 tys. kontroli. Obniżenie się liczby przeprowadzonych kontroli było spowodowane między innymi zwiększeniem realizacji zadań w ramach czynności sprawdzających, które są mniej uciążliwe dla kontrolowanych oraz koncentracją na zwalczaniu oszustw podatkowych stanowiących istotne zagrożenie, bardziej skomplikowanych oraz czasochłonnych.

Przy zmniejszającej się liczbie kontroli rozliczeń VAT, udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrósł z 42,9% w 2007 r. do 51,8% w 2012 r., 77,6% w 2017 r. oraz 83,9% w okresie od stycznia do września 2018 r.

Przy zmniejszającej się liczbie kontroli, zwiększała się kwota stwierdzonych w ich wyniku nieprawidłowości. W 2017 r. stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 3204,5 mln zł, podczas gdy w 2007 r. na kwotę 326,5 mln zł, a 870,1 mln zł w 2012 r. W okresie od stycznia do grudnia 2018 r. nieprawidłowości ujawniono na kwotę 3303,8 mln zł.

Wzrost udziału kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości oraz wzrost kwoty ustaleń świadczy o koncentracji organów podatkowych na kontroli podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Był on w szczególności wynikiem prowadzenia w latach 2013–2018 kontroli obejmujących karuzele podatkowe i ujawnienia znacznej liczby fikcyjnych faktur. W kontrolach podatkowych zakończonych w 2015 r. ujawniono fikcyjne faktury na kwotę 10,1 mld zł (brutto), w kontrolach zakończonych w 2016 r. na kwotę 16,9 mld zł, 10,0 mld zł w 2017 r., a w kontrolach zakończonych w pierwszych trzech kwartałach 2018 r. na kwotę 14,6 mld zł. Wzrost kwoty, na którą były wystawione fikcyjne faktury ujawnione w kontrolach zakończonych w 2018 r. był spowodowany między innymi kończeniem długotrwałych kontroli zainicjowanych w latach wcześniejszych, a także wykorzystywaniem do analizy i kontroli plików JPK_VAT.

Efekty czynności sprawdzających

Zwiększała się kwota nieprawidłowości stwierdzona w wyniku czynności sprawdzających. W 2017 r. wyniosła ona 288,4 mln zł oraz 436,8 mln zł w pierwszych trzech kwartałach 2018 r., podczas gdy w 2007 r. było to 15,4 mln zł, a w 2012 r. 76,7 mln zł. Przyczyną wzrostu kwot nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzonych czynności spraw-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dzających było między innymi wprowadzenie obowiązku składania plików JPK_VAT.

W latach 2012–2018 (I–III kw.) kwoty wyegzekwowane stanowiły niecałe 3% kwot wymierzonych w tym okresie w postępowaniach podatkowych oraz wynikających z korekt deklaracji dokonanych przez podatników.

W ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi IS/IAS przeprowadzały systematycznie kontrole wewnętrzne oraz dokonywały weryfikacji wykonania zaleceń pokontrolnych. Realizacja zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług lub przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku, była przedmiotem 633 kontroli spośród 3139 przeprowadzonych w latach 2007–2018 (do 30 września), z tego:

- 128 kontroli spośród 957 ogółem przeprowadziła Izba Skarbowa, następnie Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku;
- 294 kontrole spośród 911 ogółem przeprowadziła Izba Skarbowa, następnie Izba Administracji Skarbowej w Katowicach;
- 113 kontroli spośród 508 kontroli przeprowadziła Izba Skarbowa, następnie Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu;
- 98 kontroli spośród 763 kontroli ogółem przeprowadziła Izba Skarbowa, następnie Izba Administracji Skarbowej w Warszawie.

Jedna na trzy przeprowadzone kontrole dotyczące VAT zakończyła się oceną pozytywną. Stwierdzone w pozostałych kontrolach nieprawidłowości polegały między innymi na:

- niewykreślaniu podatników z rejestru podatników VAT czynnych lub podatników VAT-UE mimo istniejących przesłanek do ich wykreślenia lub wykreślaniu ich z opóźnieniem;
- nieprowadzeniu monitoringu ciągłości składania deklaracji VAT;
- nieegzekwowaniu obowiązku złożenia przez podatników zaległych deklaracji podatkowych VAT;
- nierzetelnym wprowadzaniu danych do systemu POTAX;
- niemonitorowaniu podatników, którzy złożyli kaucję gwarancyjną;
- niedokonywaniu weryfikacji danych o podatniku przed wszczynaniem kontroli podatkowych;
- nierzetelnej analizie materiałów dowodowych zgromadzonych w kontroli podatkowej;
- niewszczynianiu postępowania podatkowego w przypadku braku korekty deklaracji po kontroli podatkowej bądź gdy korekta obejmowała część ustaleń kontroli;
- niewyjaśnianiu różnic między danymi w JPK_VAT a deklaracji VAT.

Monitorowanie realizacji zaleceń pokontrolnych odbywało się na podstawie przesyłanych przez naczelników US sprawozdań z ich wykonania, informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń, kontroli sprawdzających wykonanie zaleceń lub analiz najczęściej występujących nieprawidłowości.

Kontrole wewnętrzne
w urzędach skarbowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Tematyka poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom tego podatku była przedmiotem kilku zadań audytowych.

W IS w Gdańsku tematyka poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom tego podatku była przedmiotem dwóch zadań audytowych. W 2008 r. audyt obejmował badanie procesu typowania podmiotów do kontroli w urzędach skarbowych, a w 2009 r. badanie procesu weryfikacji zasadności zwrotów podatku od towarów i usług. Główne zalecenia dotyczyły wprowadzenia zmian w procedurach wewnętrznych, zostały zrealizowane.

W IS w Katowicach tematyka poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom tego podatku była przedmiotem dwóch zadań audytowych. W 2007 r. audyt obejmował zasadność i terminowość zwrotów podatku od towarów i usług w wyspecjalizowanym urzędzie skarbowym. Główne zalecenia z przeprowadzonego audytu dotyczyły wprowadzenia zmian w procedurach wewnętrznych oraz wzmocnienia nadzoru nad przestrzeganiem zasad kontroli wewnętrznej. W wyniku drugiego zadania audytowego, przeprowadzonego w 2015 r., oceniono pozytywnie kontrolę zarządczą w obszarze *prowadzenia rejestru podatników i płatników w urzędach skarbowych*.

W IAS w Poznaniu przeprowadzono w 2018 r. zadanie (czynność doradcza) dotyczące wykorzystania w IAS oraz podległych jednostkach JPK_VAT. Zalecenia obejmowały między innymi nadawania uprawnień do WRO-SYSTEM, powoływania koordynatorów merytorycznych dla poszczególnych zagadnień, zapewnienia bezpieczeństwa danych.

W IS/IAS w Warszawie tematykę poboru podatku od towarów i usług objęto audytem wewnętrznym w 2014 r. oraz w 2017 r. W wyniku zrealizowanego w 2014 r. zadania *postępowania podatkowe w drugiej instancji w zakresie podatku VAT* wydano zalecenia dotyczące między innymi wypracowania efektywniejszych sposobów współpracy komórek organizacyjnych IS oraz podjęcia działań w celu wcześniejszego przeprowadzania postępowań podatkowych przez organy pierwszej instancji. W wyniku przeprowadzonego 2017 r. zadania *obsługa księgową wpłat i zwrotów w podatku VAT* w IAS i w trzech urzędach skarbowych wydano rekomendacje dotyczące między innymi rozliczeń wpłat podatku VAT, zwrotów podatku VAT oraz procedur nadzoru. Realizacja zaleceń była monitorowana.

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Czy Minister Finansów rzetelnie i skutecznie sprawował nadzór nad procesem poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie w latach 2007–2018?

Kontrolą objęto pięć jednostek, w tym Ministerstwo Finansów oraz cztery izby administracji skarbowej. Dobór izb administracji skarbowej był konsekwencją wytypowania województw, spośród tych, w których zrealizowano najwyższe kwoty dochodów z podatku od towarów i usług w skali kraju.

Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1. ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁶⁵ z uwzględnieniem kryteriów określonych w art. 5 ust. 1 ustawy, tj.: legalności, rzetelności, celowości i gospodarności.

Kontrolą objęto okres od 1 stycznia 2007 r. do 30 września 2018 r.

Kontrolę przeprowadzono od 10 września 2018 r. do 14 marca 2019 r.

W ramach przygotowania przedkontrolnego uzyskano informacje od Ministra Finansów, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, Prezesa Narodowego Banku Polskiego oraz Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego (u Prezesa GUS zasięgnięto także informacji uzupełniających w trakcie kontroli). Informacje od Prezesa GUS oraz Prezesa NBP dotyczyły głównie sytuacji makroekonomicznej. Informacje od Ministra Finansów oraz od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej dotyczyły między innymi zarządzeń i wytycznych w zakresie VAT, sprawozdań z realizacji działań, danych o kształtowaniu się dochodów, wpływów oraz zwrotów z VAT, dokumentów, w których określone zostały podstawowe cele, zadania służb skarbowych, planowane i osiągnięte mierniki stopnia ich realizacji.

Wyniki kontroli przedstawiono w pięciu wystąpieniach pokontrolnych. Trzy zastrzeżenia do wystąpienia złożył Minister Finansów, z których dwa uwzględniono w całości. Pozostali kierownicy jednostek kontrolowanych nie zgłosili zastrzeżeń do wystąpień pokontrolnych.

Do Ministra Finansów skierowano dwa wnioski pokontrolne. Z informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że są w trakcie realizacji.

Minister Finansów odnosząc się do przedstawionych przez Najwyższą Izbę Kontroli wniosków pokontrolnych poinformował, że *Ministerstwo Finansów konsekwentnie kontynuuje prace w zakresie przygotowania oraz wykorzystania nowoczesnych narzędzi informatycznych do analizy obszarów ryzyka i podejmowania działań systemowych lub typowania podmiotów do kontroli dla usprawnienia oraz przyspieszenia reakcji służb podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na rozpoznane zagrożenia.*

W dniu 1 maja 2019 r. uruchomiony został Centralny Rejestr Kas – system teleinformatyczny wprowadzony ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie

Cel główny kontroli

Zakres podmiotowy

Kryteria kontroli

Okres objęty kontrolą

Okres w jakim realizowana była kontrola

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Zastrzeżenia złożone do wystąpienia pokontrolnego oraz stan realizacji wniosków pokontrolnych

¹⁶⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 489.

ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach¹⁶⁶, pozwalający na gromadzenie danych o sprzedaży detalicznej ewidencjonowanej przy zastosowaniu nowego rodzaju kas rejestrujących tzw. kas online. Kasy te przesyłają dane w czasie rzeczywistym do repozytorium danych prowadzonego przez Szefa KAS. Dane te będą wykorzystane do analizy ryzyka uszczupień w poborze podatku VAT i przy typowaniu podmiotów do kontroli.

W celu wsparcia realizacji zadań na poziomie lokalnym zostały wyspecyfikowane przez Ministerstwo Finansów raporty JPK_STIR, które aktualnie stanowią dodatkowo zasób informacji do generowanych raportów JPK_VAT oraz w analityce pogłębionej, co pozwala na skuteczniejsze i efektywniejsze weryfikowanie przez organy KAS poprawności rozliczeń podatkowych. Informacje te będą między innymi wspomagały proces typowania podmiotów do czynności oraz usprawniały przebieg działań jednostek KAS, w tym czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W związku z ww. raportami pod koniec 2018 r. rozbudowano WRO-SYSTEM o moduł STIR, gdzie cyklicznie udostępniane są informacje o rachunkach bankowych podatników, na potrzeby podniesienia efektywności egzekucji administracyjnej – raport identyfikujący rachunki bankowe podatników z zaległościami podatkowymi (...) do obszaru kompetencji KAS dostosowywany jest System ZISAR, od 2015 r. wykorzystywany w Służbie Celnej. Jest to system informatyczny dedykowany wsparciu procesu zarządzania ryzykiem. (...) Ministerstwo Finansów realizuje ponadto projekt pod nazwą „Zwiększenie potencjału analitycznego i efektywności typowania do kontroli podatkowych oraz innych działań weryfikacyjnych KAS poprzez zbudowanie SILNIKA ANALIZ” (projekt SAN) (...) Prace projektowe nadal trwają. W zakresie „modelu analitycznego dot. oszustw karuzelowych VAT” tworzony jest wykaz podmiotów podejrzewanych o udział w karuzelach VAT. (...)

Z dniem 1 lipca 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. wprowadzająca mechanizm podzielonej płatności. Liczba transakcji dokonanych z wykorzystaniem tego mechanizmu stale rośnie. Obecnie trwają prace legislacyjne nad projektem ustawy, którego celem jest wprowadzenie obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności w niektórych sektorach gospodarki.

W Planie Kontroli jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi lub przez niego nadzorowanych na rok 2019, zaplanowano przeprowadzenie sześciu kontroli w jednostkach organizacyjnych KAS w zakresie¹⁶⁷:

- wykorzystanie przez organ podatkowy informacji pozyskiwanych z JPK_VAT,
- zagadnienia rejestracyjne, ze szczególnym uwzględnieniem procedur prowadzenia rejestru podatników VAT.

Do pozostałych kierowników jednostek kontrolowanych nie skierowano wniosków w wystąpieniach pokontrolnych.

¹⁶⁶ Dz. U. poz. 675.

¹⁶⁷ Wybór obszarów do kontroli w 2019 r. został dokonany przed sformułowaniem zaleceń pokontrolnych NIK.

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Teresa Czerwińska, Mateusz Morawiecki, Paweł Szałamacha, Mateusz Szczurek, Jan Vincent-Rostowski, Zyta Gilowska
2.		Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	Robert Antoszkiewicz, Paweł Cybulski, Hanna Mazurkiewicz, Marta Maciążek, Małgorzata Kabata-Żbik, Grażyna Adaszekiewicz, Tomasz Sokolnicki, Jan Borkowski, Jacek Kulicki, Paweł Cybulski
3.	Delegatura NIK w Gdańsku	Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku	Tomasz Słaboszowski, Miroslaw Kowalski, Wacław Knapik, Marta Sowa
4.	Delegatura NIK w Katowicach	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	Mariusz Gojny, Tatiana Pawlik, Teresa Zejma, Małgorzata Moskal, Teresa Zejma
5.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	Agnieszka Szymankiewicz, Adam Barciszewski, Przemysła Bzdok, Bernard Trzebniak, Maciej Młodzikowski, Ryszard Błaszyk

6.1.1. Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności	Stany mające wpływ na wydaną ocenę	
			Prawidłowe	Nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Finansów	w formie opisowej	<p>Minister Finansów w całym okresie objętym kontrolą podejmował szereg działań nadzorczych mających na celu prawidłowy pobór oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku od towarów i usług. Identyfikowane były zagrożenia oraz podejmowane różnorodne działania naprawcze. Do jednostek podległych przekazywane były wytyczne i zalecenia ukierunkowane na realizację podstawowego celu, jakim było zapewnienie dochodów budżetu państwa, w szczególności poprzez przeciwdziałanie istotnym dla gromadzenia dochodów zagrożeniom występującym w zidentyfikowanych obszarach ryzyka. Rzetelnie prowadzony był monitoring zadań i celów wyznaczonych podległym służbom. Jednostki podległe w większości zrealizowały zadania i cele wyznaczone przez Ministra Finansów, a od marca 2017 r. Szefa KAS.</p> <p>NIK pozytywnie, mimo stwierdzenia nieprawidłowości oceniła nadzór Ministra Finansów nad poborem VAT w latach 2007–2009.</p> <p>W latach 2014-2015 podjęte zostały prace mające na celu wypracowanie kierunków rozwiązań uszczelniających system podatku VAT. Określony został katalog zmian możliwych do wprowadzenia w krótkim i w dłuższym okresie, z których część została wdrożona w kolejnych latach.</p> <p>W 2015 r. na gruncie legislacyjnym wdrożony został jednolity plik kontrolny na żądanie organów podatkowych, środek ukierunkowany przede wszystkim na poprawę efektywności kontroli podatkowych u przedsiębiorców prowadzących księgi przy użyciu programów komputerowych.</p> <p>Znaczny wzrost skuteczności realizacji dochodów z VAT odnotowany został w latach 2016–2017, a wielkość dochodów z VAT zrealizowanych w 2018 r. świadczy o utrzymaniu się tej tendencji.</p> <p>Oprócz rozwiązań prawnych stopniowo wprowadzane były narzędzia informatyczne umożliwiające organom administracji skarbowej sprawniejsze weryfikowanie, zarówno na poziomie centralnym jak i lokalnym, danych wykazywanych w deklaracjach VAT i ewidencjach zakupu i sprzedaży VAT. Administracja polska czynnie wykorzystywała instrumenty mające na celu zwalczanie oszustw zawarte w rozporządzeniu Rady (UE) w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.</p>	<p>W latach 2010–2015, narósł problem ze ściągalnością VAT oraz skutecznym przeciwdziałaniem uszczupleniom dochodów z tego tytułu. Luka VAT w Polsce w latach 2010–2015 wynosiła przeciętnie 24%, podczas gdy średnio w UE było to 14%. Działania Ministra Finansów w celu istotnej poprawy sytuacji były niewystarczające. Do końca 2015 r. nie udało się wprowadzić pakietu rozwiązań, które istotnie mogłyby ograniczyć negatywne dla gromadzenia dochodów z podatku VAT zjawiska.</p> <p>Minister Finansów do 2015 r. nazbyt ostrożnie korzystał z mechanizmu odwrotnego obciążenia. W rezultacie jego wdrożenie następowało zazwyczaj po upływie kilku lat, co potencjalnie dawało zorganizowanym grupom czas na korzystanie z oszukanych procedurów.</p> <p>W latach 2012–2014 nie został w pełni osiągnięty założony przez Ministra Finansów cel jakim było zapewnienie dochodów do budżetu państwa.</p>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności	Stany mające wpływ na wydaną ocenę	
			Prawidłowe	Nieprawidłowe
2.	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie	w formie opisowej	<p>Systematycznie podejmowane były działania nadzorcze mające na celu prawidłowy pobór oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku od towarów i usług. Dyrektor IS/IAS informował Ministerstwo Finansów o zidentyfikowanych zagrożeniach dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz przedstawiał propozycje rozwiązań, których wprowadzenie mogłoby przyczynić się do uszczelnienia systemu VAT i zmniejszenia ryzyka wystąpienia nadużycia prawa. Działania podległych Izbie jednostek organizacyjnych zostały ukierunkowane, zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz Szefa KAS na przeciwdziałanie istotnym dla gromadzenia dochodów zagrożeniom występującym w zidentyfikowanych obszarach ryzyka.</p> <p>W badanym okresie Izba zrealizowała na oczekiwanym poziomie większość ustalonych przez Ministerstwo Finansów mierników dotyczących gromadzenia wpływów podatkowych.</p> <p>W nadzorowanych urządach skarbowych i celno-skarbowych na bieżąco wdrażane były nowe rozwiązania. Najważniejszymi były narzędzia umożliwiający wykorzystanie danych ze składanych przez podatników plików JPK_VAT do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych.</p> <p>W urządach skarbowych systematycznie przeprowadzane były kontrole wewnętrzne oraz dokonywana weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych.</p>	<p>W szczególności w latach 2012–2014 występowały istotne problemy z realizacją wpływów z VAT (nie został osiągnięty podstawowy cel jakim było zapewnienie dochodów do budżetu państwa).</p> <p>W latach 2012–2015 nasiliło się wykorzystywanie przez oszustów fikcyjnych faktur. Zaległości w podatku VAT wzrosły z 3,5 mld zł na koniec 2016 r. oraz 31,3 mld zł na koniec 2017 r. Wzrost ten był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, wystawionych na znaczące kwoty i powodujących istotny ubytek dochodów podatkowych. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały wysokie kwoty podatków w decyzjach pokontrolnych, należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.</p>
3.	Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku	w formie opisowej	<p>Izba realizowała zarządzenia i wytyczne Ministra Finansów oraz Szefa KAS w zakresie rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z VAT, w tym wprowadziła wymagane rozwiązania organizacyjne. Przekazywała do MF informacje o zidentyfikowanych zagrożeniach w zakresie skutecznego poboru VAT i propozycje zmian w tym zakresie. W nadzorowanych urządach wdrażane były nowe rozwiązania mające ograniczyć zagrożenia dla gromadzenia dochodów z VAT. Najważniejszymi były narzędzia umożliwiający wykorzystanie danych ze składanych przez podatników plików JPK_VAT do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Przeprowadzane były kontrole wewnętrzne w urządach skarbowych oraz dokonywana weryfikacja zaleceń pokontrolnych. Izba osiągnęła większość ustalonych przez Ministerstwo Finansów mierników w zakresie poboru VAT.</p>	<p>W szczególności 2012 r. i 2014 r. występowały istotne problemy z realizacją wpływów z VAT (nie został osiągnięty podstawowy cel jakim było zapewnienie dochodów do budżetu państwa).</p> <p>Wystąpił znaczny wzrost zaległości, będący rezultatem wykrycia przez służby skarbowe w szczególności fikcyjnych faktur. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały w decyzjach pokontrolnych wysokie kwoty podatków. Należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.</p>

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności	Stany mające wpływ na wydaną ocenę	
			Prawidłowe	Nieprawidłowe
4.	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach	w formie opisowej	Realizując wytyczne i zalecenia MF Izba systematycznie monitorowała kluczowe obszary ryzyka dla gromadzenia dochodów z VAT, rozpoznawała zagrożenia w tym zakresie i informowała o nich MF, jak i zgłaszała propozycje rozwiązań (w tym przepisów prawa) mających na celu przeciwdziałanie tym zagrożeniom. Izba na bieżąco informowała jednostki podległe o celach, zadaniach i miernikach stopnia ich realizacji określonych przez MF oraz Szeffa KAS. Systematycznie monitorowała, analizowała i sprawozdawała do MF poziom realizacji zakładanych mierników.	W szczególności latach 2014–2015 występowały istotne problemy z realizacją wpływów z VAT (nie został osiągnięty podstawowy cel jakim było zapewnienie dochodów do budżetu państwa). Wystąpił znaczny wzrost zaległości, będący rezultatem wykrycia przez służby skarbowe w szczególności fikcyjnych faktur. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały w decyzjach pokontrolnych wysokie kwoty podatków. Należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.
5.	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu	w formie opisowej	Systematycznie analizowane były obowiązujące i wprowadzane rozwiązania mające na celu poprawę skuteczności poboru VAT oraz przeciwdziałanie uszczupleniom, a także sygnały o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów. Izba bezzwłocznie informowała Ministerstwo Finansów o zidentyfikowanych kluczowych zagrożeniach oraz wdrażała działania zaradcze. Najważniejszym było wykorzystanie JPK_VAT do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Izba rzetelnie monitorowała realizację zadań wyznaczonych podległym jednostkom.	Odnotowano znaczny wzrost zaległości, będący rezultatem wykrycia przez służby skarbowe fikcyjnych faktur. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały w decyzjach pokontrolnych wysokie kwoty podatków. Należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

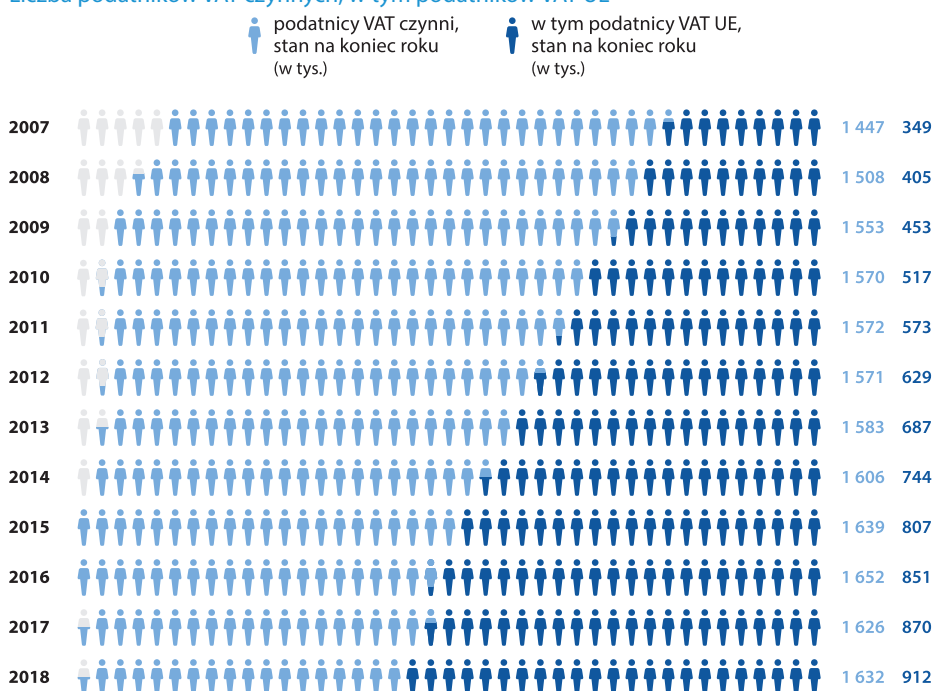
Dochody z podatku od towarów i usług są głównym źródłem dochodów budżetu państwa. Stanowiły średnio:

- 47,7% dochodów podatkowych¹⁶⁸ budżetu państwa w latach 2007–2017, a 50,1% w 2018 r.;
- 42,5% dochodów budżetu państwa w latach 2010¹⁶⁹–2017, a 46,1% w 2018 r.

Dochody z VAT
stanowią główne źródło
dochodów podatkowych

Infografika nr 18

Liczba podatników VAT czynnych, w tym podatników VAT UE



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

Liczba zarejestrowanych w urzędach skarbowych podatników VAT czynnych wzrosła z 1447,5 tys. na koniec 2007 r. do 1632,4 tys. na koniec 2018 r., w tym liczba podatników VAT UE odpowiednio z 349,2 tys. do 911,7 tys.

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

Podstawową cechą podatku od towarów i usług jest jego neutralność. Nie powinien być ciężarem dla podatników, którzy nabywają towary i usługi

¹⁶⁸ W analizowanym okresie wprowadzony został od 18 kwietnia 2012 r. podatek od wydobycia niektórych kopalin (którego udział w dochodach podatkowych nie przekraczał w latach 2012–2017 – 1%), a od 1 lutego 2016 r. podatek od niektórych instytucji finansowych (którego udział w dochodach podatkowych wyniósł w latach 2016–2017 odpowiednio 0,5% oraz 1,4%).

¹⁶⁹ Ze względu na wydzielenie od 2010 r. budżetu środków europejskich wielkość dochodów budżetu państwa w latach 2006–2009 jest nieporównywalna z wielkością tych dochodów w latach 2010–2017.

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

System podatku VAT podlega harmonizacji w ramach UE

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

W Polsce, jak i w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, obserwuje się zjawisko wykorzystywania mechanizmów konstrukcji podatku VAT do uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści. Dotyczy to przede wszystkim uszczuplania należności budżetu państwa przez wyłudzenie należnego zwrotu tego podatku lub nieodprowadzanie należności podatkowych z tytułu VAT. Brak kontroli granicznych ułatwia pozorowanie dostaw wewnątrzspółnotowych. Obowiązująca w Polsce w takiej dostawie stawka 0% powoduje powstanie różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym i należnym, co pozwala na żądanie zwrotu VAT lub obniżenie podatku należnego do budżetu państwa. Szczególnie groźną formą oszustw dotyczących VAT są oszustwa karuzelowe. Nadużycia w VAT zaplanowane są często w skomplikowany sposób – obejmują kilka państw oraz uczestniczy w nich wiele firm.

KE zmierza do gruntownej zmiany systemu opodatkowania handlu transgranicznego

Według opublikowanych w listopadzie 2016 r. przez Komisję Europejską szacunków¹⁷⁰, w państwach członkowskich UE w 2015 r. z powodu oszustw i innych uchybień w poborze podatku VAT poniesiono straty w wysokości 152 mld euro. Według wcześniejszych szacunków same oszustwa transgraniczne spowodowały straty w wysokości 50 mld euro. Komisja Europejska wskazała także, że *obecny system opodatkowania handlu między państwami członkowskimi nadal opiera się na 'przepisach przejściowych'. W 1967 r. podjęto zobowiązanie do ustanowienia docelowego systemu VAT, który funkcjonowałby w obrębie ówczesnej Wspólnoty Europejskiej w taki sam sposób, jakby miało to miejsce w jednym państwie. Konieczność zniesienia granic fiskalnych między państwami członkowskimi do końca 1992 r. sprawiła, że niezbędne było ponowne rozważenie sposobu opodatkowania handlu towarami we Wspólnocie Europejskiej. Celem było opodatkowanie towarów w państwie pochodzenia, tak aby te same warunki, które mają zastosowanie do handlu krajowego, miały zastosowanie również do handlu wewnątrzspółnotowego i w pełni odzwierciedlały koncepcję prawdziwego rynku wewnętrznego. Ponieważ nie było odpowiednich warunków politycznych i technicznych do wprowadzenia takiego systemu, przyjęto przepisy przejściowe dotyczące VAT. Przepisy te, jeśli chodzi o transakcje dotyczące*

¹⁷⁰ Komunikat KE W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje, COM(2017) 706 final.

towarów zawierane między przedsiębiorstwami (B2B), dzielą transgraniczny przepływ towarów na dwa różne rodzaje transakcji: dostawę zwolnioną w państwie członkowskim wyjścia towarów i wewnątrzwspólnotowe nabycie opodatkowane w państwie członkowskim przeznaczenia. Przepisy te były uważane za przejściowe i nie są pozbawione wad, ponieważ umożliwienie zakupu towarów bez VAT zwiększa możliwość oszustwa, wewnętrzna złożoność systemu nie sprzyja natomiast handlowi transgranicznemu.

Komisja Europejska sformułowała propozycję gruntownej reformy dyrektywy VAT. Zmiany mają dotyczyć przede wszystkim rozliczeń handlu między krajami UE. Proponowana reforma VAT ma ułatwić też stworzenie bardziej solidnego systemu, który będzie prostszy do stosowania dla przedsiębiorców¹⁷¹.

Przewidywana jest zmiana połowy artykułów zawartych w dyrektywie VAT (komunikat prasowy KE z 25 maja 2018 r.).

Instytucje prawne zastosowane w Polsce umożliwiające zwalczanie nadużyć w rozliczaniu podatku od towarów i usług:

Instytucje prawne umożliwiające zwalczanie nadużyć w VAT

a) odpowiedzialność solidarna

Z dniem 1 października 2013 r. wprowadzono szczególne zasady odpowiedzialności solidarnej polegające na odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe zbywcy. Zgodnie z art. 105 a ust. 1. i 2 ustawy podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy (towary wrażliwe), odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika, jeżeli: wartość towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, nabywanych od jednego podmiotu dokonującego ich dostawy, bez kwoty podatku przekroczyła w danym miesiącu kwotę 50 000 zł, oraz w momencie dokonania dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 13 do ustawy, podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego oraz gdy podatnik miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, tj. jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej.

Zakres stosowania odpowiedzialności solidarnej został rozszerzony z dniem 1 lipca 2015 r. ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy

¹⁷¹ Parlament Europejski z zadowoleniem przyjął propozycję KE wprowadzenia prostego, sprawiedliwego i mniej podatnego na oszustwa ostatecznego systemu VAT (rezolucja z dnia 24 listopada 2016 r. *W kierunku ostatecznego systemu VAT i zwalczania oszustw związanych z VAT* (2016/2033(INI)).

o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych¹⁷² poprzez objęcie tą regulacją nabywców niektórych metali szlachetnych (srebro i platyna w postaci półproduktu) oraz części biżuterii i wyrobów jubilerskich, przy jednoczesnym wyłączeniu niektórych towarów z kategorii złota, w związku z objęciem ich mechanizmem odwróconego obciążenia.

b) mechanizm odwróconego obciążenia

Mechanizm odwróconego obciążenia, wprowadzony został do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 kwietnia 2011 r.¹⁷³ Ustawą z dnia 9 czerwca 2011 r. w 2011 r. doprecyzowano katalog odpadów przetwarzalnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 2013 r., z dniem 1 października 2013 r. kolejna grupa wyrobów ze stali, a ponadto określone wyroby z miedzi oraz dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektóre inne odpady zostały objęte tym mechanizmem.

Od 1 lipca 2015 r. zakres stosowania mechanizmu obejmuje telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne, takie jak tablety, notebooki, laptopy oraz konsole do gier wideo, towary z kategorii złota, nieobrobione plastycznie metale nieżelazne (takie jak aluminium, ołów, cynk, cyna i nikiel) oraz kolejne towary z kategorii stali. W dniu 1 stycznia 2017 r. mechanizmem odwróconego obciążenia objęto między innymi procesory oraz niektóre transakcje mające za przedmiot świadczenie usług budowlanych.

c) dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług¹⁷⁴ z dniem 1 grudnia 2008 r. usunięto przepisy dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego (tzw. sankcja w podatku od towarów i usług).

Ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dniem 1 stycznia 2017 r. przywrócono przepisy dotyczące stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 112b. ust. 1. ustawy w razie stwierdzenia, że podatnik: w złożonej deklaracji podatkowej wykazał: kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania

¹⁷² Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605),

¹⁷³ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).

¹⁷⁴ Dz. U. Nr 209, poz. 1320.

kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego, nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego – naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

W zakresie, w jakim odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które: zostały wystawione przez podmiot nieistniejący, stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności, podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością, potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności – wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100% .

d) Klauzula nadużycia prawa w podatku od towarów i usług

Z dniem 15 lipca 2016 r. ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wprowadzone zostało przepisy dotyczące klauzuli nadużycia prawa w podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 5 ust. 4 i 5 ustawy w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

W Ordynacji podatkowej dodany został art. 14b § 5b, na mocy którego nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku VAT. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o opinię w tym zakresie.

Do uszczelnienia systemu poboru podatku od towarów i usług przyczyniły się również zmiany wprowadzone:

- ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁷⁵, tzw. pakiet paliwowy wprowadzony 1 sierpnia 2016 r.;
- ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, tzw. pakiet uszczelniający (zmiany w większości obowiązują od 1 stycznia 2017 r.); ustawą tą przywrócono min. sankcje podatkowe za nierzetelne rozliczenie podatku oraz zlikwidowano możliwość stosowania rozliczeń kwartalnych dla podatników innych niż mali podatnicy; w ten sposób uchylono rozwiązania prawne dotyczące zniesienia sankcji podatkowych oraz możliwości stosowania kwartalnych rozliczeń podmiotom inni niż mali podatnicy wprowadzone ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług;
- ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, tzw. pakiet przewozowy wprowadzony 18 kwietnia 2017 r.; a ustawą z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, do systemu monitorowania przewozu towarów włączono przewozy kolejną;
- ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych¹⁷⁶ wprowadzono system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR);
- ustawą z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw¹⁷⁷ wprowadzono regulacje prawne umożliwiające zwalczanie zjawiska wyłudzenia podatku VAT przy użyciu instrumentów prawnokarnych;
- ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wprowadzono przepisy ustanawiające obowiązek przesyłania przez podatnika, na żądanie organu podatkowego, części lub całości ksiąg podatkowych;
- ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, wprowadzony został obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia miesiąca (ewidencja zakupu i sprzedaży VAT – JPK_VAT).

¹⁷⁵ Dz. U. poz. 1052.

¹⁷⁶ Dz. U. poz. 2491.

¹⁷⁷ Dz. U. poz. 244.

Ponadto dobrowolną podzieloną płatność (*split payment*) wprowadziła, z dniem 1 lipca 2018 r. ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Zmiany w zakresie wprowadzenia obowiązkowych rozwiązań prawnych w tym obszarze zaplanowano na 2019 r.

Wyniki ankiety, skierowanej w 2018 r. do członków Grupy Roboczej ds. VAT działającej w ramach Komitetu Kontaktowego Naczelnych Organów Kontroli UE, dotyczącej doświadczenia krajów Unii Europejskiej w zwalczaniu oszustw w podatku VAT w ostatniej dekadzie (w latach 2008–2017).

Wyniki ankiety skierowanej do grupy Naczelnych Organów Kontroli UE o doświadczeniach w zwalczaniu oszustw w VAT

W ramach przygotowań do spotkania plenarnego Grupy Roboczej ds. VAT, Naczelnych Organów Kontroli UE, odbywającego się w Warszawie we wrześniu 2018, NIK wystosował do członków grupy ankietę dotyczącą doświadczenia krajów Unii Europejskiej w zwalczaniu oszustw w podatku VAT. Odpowiedzi na poniższe pytania udzieliło 16 państw¹⁷⁸:

1) Jakie najważniejsze ryzyka (3–5) dotyczące wyłudzeń VAT zidentyfikowano w waszym kraju?

Większość respondentów w odpowiedzi na to pytanie wskazywała na oszustwa karuzelowe. W większości krajów obserwuje się występowanie zjawiska typu „znikający podatnik” oraz wykorzystywanie wirtualnych biur w procesie rejestracji fikcyjnych przedsiębiorców.

Kolejnym poważnym problemem poruszonym przez respondentów było występowanie faktur dokumentujących fikcyjne transakcje. Niektóre odpowiedzi wskazały na oszustwa w handlu produktami naftowymi. Niektóre kraje wskazały niski odsetek podatku VAT odzyskanego po przeprowadzonych audytach i nieskuteczność systemu zapobiegania oszustwom VAT.

Przykłady:

Estonia wskazała na możliwość zaniżania obrotów w przypadkach, w których występują płatności gotówkowe.

Niemcy wyraziły obawy dotyczące handlu elektronicznego i ogólnego problemu w tej dziedzinie, który dotyczy dużej liczby niezarejestrowanych podmiotów gospodarczych.

Finlandia wskazała na szybką i cyfrową procedurę rejestracji dla potrzeb VAT; z punktu widzenia biznesu skuteczną, ale powodującą wyzwania w zakresie kontroli i wykrywania nieuczciwych przedsiębiorców.

Jako ogólną uwagę Finlandia wskazała również na brak strategii UE w zakresie zwalczania nadużyć finansowych w VAT.

2) Jakie w związku ze zidentyfikowanymi najważniejszymi ryzykami podjęto środki zaradcze oraz kiedy nowe rozwiązania zaczęły funkcjonować?

We wszystkich krajach podjęto różne środki, aby zapobiec oszustwom związanym z VAT. W obszarze legislacji większość krajów wprowadziła mechanizm odwrotnego obciążenia w odniesieniu do różnych towarów i usług.

¹⁷⁸ Odpowiedzi udzieliły: Austria, Belgia, Bułgaria, Czechy, Estonia, Finlandia, Grecja, Hiszpania, Holandia, Litwa, Luksemburg, Łotwa, Niemcy, Polska, Słowenia, Węgry.

Jeśli chodzi o zmiany organizacyjne: w ramach administracji podatkowych ustanowiono zespoły ds. zwalczania oszustw podatkowych; administracje podatkowe pracowały nad opracowaniem modeli analizy ryzyka w celu przewidywania i optymalizacji wykorzystania informacji. Niektóre kraje podkreślały współpracę administracyjną między krajami.

Przykłady:

Austria ustanowiła Centrum Kompetencji Podatkowych VAT-u w federalnej jednostce dochodzeniowo-podatkowej.

Bułgaria wprowadziła kontrolę fiskalną towarów o wysokim ryzyku. Kolejnym krokiem było zaplanowane na koniec 2018 roku wprowadzenie zdalnego połączenia między urządzeniami fiskalnymi (kasami fiskalnymi) a Krajową Agencją Skarbową.

Republika Czeska zastosowała dobrowolną uprzednią zapłatę podatku przez odbiorcę od podlegających opodatkowaniu dostaw do organu podatkowego dostawcy.

Węgry wdrożyły fakturowanie online i elektroniczny rejestr faktur.

Na Łotwie od dnia 1 grudnia 2003 r. działa komputerowy system analizy ryzyka stosowany do przeprowadzania analizy ryzyka osób prawnych i indywidualnych związanego z uchylaniem się od opodatkowania, informacje uzyskane w ten sposób służą opracowaniu planów kontroli. Od listopada 2008 r. skomputeryzowany system oceny ryzyka dla osób fizycznych umożliwia identyfikację niezarejestrowanej działalności gospodarczej, poprzez stosowanie określonych kryteriów ryzyka, które są stale podsumowywane, aktualizowane na podstawie informacji dostępnych w systemach informacji administracji podatkowej i bazach danych innych instytucji i organizacji. W lutym 2017 r. wprowadzono modyfikacje w systemach informatycznych w odpowiedzi na pojawiające się zagrożenia i zmiany przepisów ustawowych i wykonawczych. W 2017 r. na Łotwie zastosowano nowe podejście w zakresie kontroli podatkowych:

- bezpośrednie wywiady podatnika z urzędnikiem przed jego zarejestrowaniem w rejestrze VAT w celu upewnienia się co do wykonywanej działalności gospodarczej,
- w przypadku zidentyfikowania określonych rodzajów ryzyka adres podatnika jest sprawdzany przed jego zarejestrowaniem w rejestrze VAT w celu upewnienia się co do jego zgodności z wykonywaniem wybranej działalności.

Litwa zastosowała przedwstępną kontrolę VAT w procesie rejestracji – ocenę ryzyka przyszłych podatników VAT co do rzeczywistych zamiarów (prowadzenia działalności gospodarczej) przyszłego podatnika VAT. Informacje na temat oszustw związanych z VAT są również przekazywane podatnikom na stronie internetowej Podatkowej Inspekcji Podatkowej.

Polska i Luksemburg wprowadziły jednolity plik kontrolny.

Pytania 3 i 4: Jakie środki były najbardziej skuteczne i dlaczego? Jakie środki były najmniej skuteczne i dlaczego?

Większość krajów wskazała mechanizm odwrotnego obciążenia jako środek najbardziej skuteczny.

Niektóre kraje wskazały, że połączenie wszystkich środków: narzędzi legislacyjnych, organizacyjnych i informatycznych można uznać za najbardziej skuteczny sposób zwalczania oszustw związanych z VAT.

Niektóre kraje podkreślały rolę specjalnych jednostek utworzonych w swoich administracjach podatkowych, skupionych na oszustwach karuzelowych, jako ważnym czynnikiem w systemie zapobiegania oszustwom wewnątrzspółnotowym.

Przykłady:

Łotwa wskazała na listę podmiotów ryzyka i adresów ryzyka jako jeden z najważniejszych środków wprowadzonych przez administrację podatkową.

Litwa wymieniała usuwanie podmiotów z rejestru VAT, gdy podatnicy VAT spełniają określone kryteria lub dostępne dane z Państwowej Inspekcji Podatkowej pozwalają stwierdzić, że nie prowadzą oni rzeczywistej działalności gospodarczej, a podatnik jest wykorzystywany do oszustw związanych z podatkiem VAT.

Grecja wskazała, że skuteczne są środki zachęcające do dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych (wysyłanie powiadomień, kontakt), ponieważ organom podatkowym zabiera mniej czasu, aby osiągnąć zarówno składanie deklaracji, jak i pobieranie podatków. Ponadto, w wyniku tych działań zmniejsza się liczba podatników, którzy nie przestrzegają przepisów.

Na podstawie ankiet trudno było wskazać najmniej efektywny środek. Niektóre kraje zwróciły uwagę, że mechanizm odwrotnego obciążenia zapobiega występowaniu oszustw w danym obszarze, ale może spowodować przeniesienie oszustw na inne obszary.

5) Czy wprowadzono metodę dzielonych płatności? Od kiedy wprowadzono to rozwiązanie oraz jakie przyjęto podstawowe założenia dla tego modelu? Jeżeli nie wprowadzono to dlaczego?

Metoda podziału płatności była stosowana w trzech krajach: we Włoszech, Rumunii i Polsce. W większości krajów podział płatności nie został wprowadzony.

W niektórych krajach przyjęto podobne metody, na przykład w Republice Czeskiej w celu zapewnienia wywiązywania się z obowiązków podatkowych zastosowano dobrowolną uprzednią zapłatę podatku przez odbiorcę od podlegających opodatkowaniu dostaw do organu podatkowego dostawcy. Ta metoda służy jako środek zapobiegania ewentualnemu niezapłaceniu zobowiązaniu podatkowemu, ponieważ podatnik / beneficjent nie może już być powołany jako potencjalny poręczyciel niezapłaconego zobowiązania podatkowego dostawcy.

W niektórych krajach wskazano na trwające analizy na ten temat.

6) Czy wprowadzono centralny rejestr faktur? Kiedy i jakie były główne założenia? Jeśli nie został wprowadzony, proszę wyjaśnić, dlaczego?

Spośród 16 krajów, które udzieliły odpowiedzi, rejestr faktur zarządzany przez administrację podatkową funkcjonował tylko na Litwie od października 2016 r. W Hiszpanii jednostki sektora publicznego powinny wystawiać i otrzymywać faktury w formie elektronicznej.

W niektórych krajach toczyła się dyskusja w tym temacie. Jednak w większości krajów, wskazywano na brak woli politycznej do wdrożenia tego środka.

Wnioski:

- wszystkie kraje które nadesłały odpowiedzi uznały wagę problemów związanych z opodatkowaniem VAT, a ponadto we wszystkich zidentyfikowano ryzyka związane z tym podatkiem;
- we wszystkich krajach podjęto środki mające na celu zapobieganie bądź ograniczenie oszustw związanych z VAT;
- skuteczność podjętych środków jest dyskusyjna;
- w większości krajów trwają dyskusje na temat wdrażania nowych środków zapobiegających oszustwom związanym z VAT.

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.).
2. Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.).
3. Rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010, s. 1, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900).
5. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.).
7. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.)¹⁷⁹.
8. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578, ze zm.)¹⁸⁰.
9. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.)¹⁸¹.
10. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, ze zm.).
11. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958, ze zm.).

¹⁷⁹ Ustawa utraciła moc z dniem 1 marca 2017 r.

¹⁸⁰ Ustawa utraciła moc z dniem 1 marca 2017 r.

¹⁸¹ Ustawa utraciła moc z dniem 30 kwietnia 2018 r.

6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informacje o wynikach kontroli

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

6.5. Stanowisko Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 18 czerwca 2019 r.

PT5.0811.5.2019

Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa

Szanowny Panie Prezeso,

W związku z pismem z dnia 7 czerwca 2019 r. nr KBF.430.002.2019, nr. ewid. 80/2019/P/18/011/KBF przy którym Najwyższa Izba Kontroli przesłała Informację o wynikach kontroli nt. „*Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*”, na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2019 r. poz. 489) wnoszę stanowisko do niniejszej Informacji.

Odnosząc się do uwagi NIK przedstawionej na str. 19 Informacji¹, uprzejmie informuje, że o ile należy zgodzić się z twierdzeniem Najwyższej Izby Kontroli, że „*przepisy Ordynacji podatkowej de lege lata nie mogą stanowić podstawy do odstąpienia od wydawania decyzji określających wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania*” to konieczność zmiany przepisów Ordynacji podatkowej w tym zakresie jest niezasadna.

Podkreślenia wymaga, że postępowanie podatkowe, którego wynikiem może być wydanie decyzji określającej wysokość podatku, jest postępowaniem odrębnym w stosunku do postępowania egzekucyjnego, którego celem jest egzekwowanie niezapłaconych należności publicznoprawnych. Nie należy tych postępowań łączyć, tak aby elementem postępowania podatkowego było ustalanie majątku podatnika, z którego możliwe byłoby ewentualne wyegzekwowanie zobowiązania określonego w decyzji podatkowej. Tym samym nie można warunkować wydania decyzji określającej wysokość podatku posiadaniem przez podatnika majątku, z którego organy podatkowe w postępowaniu egzekucyjnym mogłyby wyegzekwować zobowiązanie podatkowe.

Ponadto brak majątku podatnika może być tymczasowy i po wydaniu decyzji wymiarowej, na etapie postępowania egzekucyjnego, organy administracyjne mogą odkryć majątek podatnika,

¹ cyt. „*NIK podtrzymuje uwagę zgłoszoną po kontroli Wykonania budżetu państwa w 2017 roku części 77 — Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa, że przepisy Ordynacji podatkowej de lege lata nie mogą stanowić podstawy do odstąpienia od wydawania decyzji określających wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania. Taka sytuacja wymaga zdaniem NIK, rozważenia przez Ministra Finansów zmiany przepisów Ordynacji podatkowej.*”

ZAŁĄCZNIKI

z którego zaległy podatek może zostać wyegzekwowany. Poza tym sytuacja majątkowa podatnika w trakcie trwania postępowania czy to podatkowego czy egzekucyjnego może ulec poprawie.

Istotne jest również to, że zgodnie z art. 108 § 4 Ordynacji podatkowej egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Zatem, dopiero w sytuacji braku majątku podatnika (potwierzonego w postępowaniu egzekucyjnym) możliwe jest wszczęcie egzekucji tego zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Z poważaniem,

PODSEKRETARZ STANU
Fuplinter
Filip Switala

6.6. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra Finansów



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

KBF.430.002.2019

Warszawa, 25 czerwca 2019 r.

**Opinia Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Finansów do informacji o wynikach kontroli
P/18/011 Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług**

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Finansów zawartego w piśmie (PT5.0811.5.2019) z dnia 18 czerwca 2019 r.

W informacji o wynikach kontroli P/18/011 *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług*, w zakresie dotyczącym wydawania decyzji na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług², Najwyższa Izba Kontroli wskazała na przyjętą w Krajowej Administracji Skarbowej praktykę prowadzenia postępowania przygotowawczego bez prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej w sytuacjach, gdy nie zachodzi możliwość wyegzekwowania należności publicznoprawnej, a prowadzenie postępowania podatkowego, windykacyjnego oraz egzekucyjnego w stosunku do podmiotów tzw. „słupów” nie przyniesie żadnego wymiernego efektu. Na tle ustalonego stanu faktycznego, NIK podtrzymała zgłoszoną już po kontroli wykonania budżetu państwa w 2017 r. uwagę, że przepisy ustawy z dnia 19 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³ nie uprawniają do odstąpienia od wydawania decyzji określającej wysokość podatku w sytuacji wyprzedzającego uznania, że brak jest możliwości skutecznego wyegzekwowania tego zobowiązania. NIK wskazała w tym kontekście, że rozważenia przez Ministra Finansów wymaga zmiana ustawy Ordynacja podatkowa.

Minister Finansów w piśmie z dnia 18 czerwca 2019 r. podzielił stanowisko NIK co do braku możliwości warunkowania wydania decyzji określającej wysokości podatku posiadaniem przez podatnika majątku, z którego organy podatkowe w postępowaniu egzekucyjnym mogłyby wyegzekwować zobowiązanie podatkowe. Jednocześnie Minister Finansów wskazał, że nie planuje podejmowania działań zmierzających do zmiany przepisów w sposób umożliwiających takie rozróżnienie.

Biorąc powyższe pod uwagę, Najwyższa Izba Kontroli przyjmuje, że w działalności Krajowej Administracji Skarbowej stwierdzone uprzednio rekomendacje nie będą miały więcej zastosowania.

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 489.

² Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 900.