



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Krzysztof Kwiatkowski

Tekst ujednoczony

KBF.410.007.01.2018

Teresa Czerwińska
Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/18/011 Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów
Kierownik jednostki kontrolowanej	Teresa Czerwińska, Minister Finansów, od 9 stycznia 2018 r. W okresie objętym kontrolą funkcję Ministra Finansów pełnili: Mateusz Morawiecki,, Minister Rozwoju i Finansów w okresie od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r. Paweł Szałamacha, Minister Finansów w okresie od 16 listopada 2015 r. do 28 września 2016 r. Mateusz Szczurek, Minister Finansów w okresie od 27 listopada 2013 r. do 16 listopada 2015 r. Jan Vincent-Rostowski, Minister Finansów w okresie od 16 listopada 2007 r. do 27 listopada 2013 r. Zyta Gilowska, Minister Fianansów w okresie od 22 września 2006 r. do 16 listopada 2007 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Rozpoznawanie zagrożeń dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług oraz przygotowane i wdrażane zmiany systemowe mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości na gruncie tego podatku. Zadania wyznaczone podległym jednostkom w zakresie podatku od towarów i usług oraz nadzór nad ich realizacją.
Okres objęty kontrolą	1 stycznia 2007 r. – 30 września 2018 r.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Beata Ogrodowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/72/2018 z dnia 7 września 2018 r. 2. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/82/2018 z dnia 28 września 2018 r. 3. Urszula Stypułkowska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/81/2018 z dnia 28 września 2018 r. 4. Michał Lisiecki, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/105/2018 z dnia 6 listopada 2018 r.

(akta kontroli str.1-6, 248-429)

¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 524 ze zm., dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Ocena sprawowania nadzoru nad procesem poboru podatku musi łączyć się z oceną skuteczności realizowanego poboru tego podatku. Skuteczność nie stanowi jedyne kryterium oceny, ale jest elementem niezbędnym dla dokonania oceny sposobu sprawowania tego nadzoru.

W latach 2007-2018 skuteczność realizacji dochodów z VAT kształtowała się w sposób istotnie zróżnicowany. Biorąc pod uwagę wielkość luki podatkowej³ jako wskaźnika oceny tej skuteczności, należy stwierdzić, że najłabsze wyniki zostały osiągnięte w latach 2012-2013, gdy luka w VAT gwałtownie wzrosła i utrzymywała się na najwyższym poziomie. Niewielka poprawa w tym zakresie nastąpiła w warunkach rosnącej gospodarki, w latach 2014-2015. Natomiast znaczny wzrost skuteczności realizacji dochodów osiągnięty został 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 ściągальności podatku VAT będącej efektem wprowadzonego szerokiego pakietu zmian legislacyjnych i organizacyjnych w latach 2015-2018, mających na celu poprawę dyscypliny podatkowej oraz skuteczności działania aparatu skarbowego. Trudno natomiast jednoznacznie stwierdzić, w jakim stopniu wzrost dochodów był wynikiem poprawy parametrów makroekonomicznych, a w jakim działań uszczelniających pobór VAT oraz mających na celu poprawę skuteczności działania aparatu skarbowego.

Pogorszenie skuteczności poboru następowało przeważnie w okresach spowolnienia gospodarczego, natomiast poprawa w okresach rosnącej gospodarki. Jednak niezależnie od sytuacji makroekonomicznej wystąpiły okresy, w których nasiliły się niekorzystne zjawiska, powodujące istotny ubytek dochodów z VAT i wymagające zdecydowanych działań zaradczych. Zdaniem NIK takie działania zaradcze prowadzone były w latach 2016-2018, chociaż część z nich miała swój początek przed 2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli kilkakrotnie w badanym okresie oceniła skuteczność działania aparatu skarbowego w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym w VAT jako niewystarczające. Po kontroli przeprowadzonej w 2015 r. w zakresie przeciwdziałania wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne⁴, skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów oceniona została negatywnie. Wyniki tych kontroli, jak i dostępne obecnie szacunki różnych ośrodków analitycznych⁵ dotyczące kształtowania się w latach 2007-2017 wskaźników ściągальności 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 ściągальnością VAT oraz skutecznym przeciwdziałaniem uszczupleniom dochodów z tego tytułu. Do tego zjawiska 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, liberalizacji przepisów, w tym podatkowych, regulujących prowadzenie działalności gospodarczej. Inicjatywy te podejmowane były w warunkach słabnącej koniunktury w związku z nasilającym się światowym kryzysem finansowym, a ich celem była aktywizacja krajowych podmiotów gospodarczych. W pakiecie zmian przepisów podatkowych znalazło się także zniesienie sankcji w podatku VAT oraz umożliwienie szerokiego stosowania rozliczeń

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej. Ocena oparta została również na wynikach kontroli zrealizowanych w latach 2009-2017 obejmujących swoim zakresem problematykę ściągальności podatku VAT oraz zwalczaniu oszustw w tym obszarze, a także na wynikach corocznie przeprowadzanej kontroli wykonania budżetu państwa.

³ W całym wystąpieniu pokontrolnym chodzi o lukę podatkową VAT rozumianą jako różnica pomiędzy teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT, wyrażoną 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 wpłatami podatników, w tym wynikające z wyłudzeń i oszustw, bankructw podatników VAT, czy pomyłek.

⁴ 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.

⁵ CASE na zlecenie Komisji Europejskiej, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz Departament Polityki Makroekonomicznej i Departament Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów.

kwartalnych. Inicjatywy te, zgłaszane już w 2006 r., zostały wdrożone w latach następnych. Zniesienie 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.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, że Minister Finansów⁶ 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 dla skutecznego poboru podatku VAT oraz podejmowane 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.

W 2009 r., mimo sceptycznego i ostrożnego podejścia do mechanizmu odwrotnego obciążenia, stosowanego przez inne państwa członkowskie UE do walki z oszustwami w VAT, w Ministerstwie Finansów, w reakcji na sygnały o wyludzeniach 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.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia, mimo stwierdzenia nieprawidłowości, nadzór Ministra Finansów nad poborem VAT w latach 2007-2009, biorąc pod uwagę także wyniki kontroli przeprowadzonej w II półroczu 2009 r. *Opodatkowanie transakcji wewnątrzwspólnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*⁷. W ocenie NIK działania Ministra Finansów mające na celu zapobieganie, wykrywanie i zwalczanie oszustw podatkowych oraz nadzór nad wymianą informacji o transakcjach wewnątrzwspólnotowych 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 VAT. Minister Finansów nie zapewnił w 2009 r. sprawnego funkcjonowania systemu informatycznego wspomagającego urzędy skarbowe w analizie poprawności rozliczeń transakcji wewnątrzwspólnotowych, co zwiększyło ryzyko niewykrycia przypadków uchylania się od opodatkowania.

Do 2015 na gruncie rozwiązań legislacyjnych, w reakcji na wzrost skali nadużyć w niektórych branżach, Minister Finansów wykorzystywał 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. 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 efektywności administracji podatkowej. Podjęcie wymienionych działań należy ocenić poprawnie, 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

⁶ Ilekroć w niniejszym dokumencie jest mowa o Ministrze Finansów należy przez to rozumieć ministra właściwego do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych. Kompetencje ministra właściwego do spraw trzech wymienionych powyżej 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. Ministrowi Finansów.

⁷ Informacja o wynikach kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzwspólnotowych 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.

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 memoriałowym⁸, 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.

Najwyższa Izba Kontroli po kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*⁹, przeprowadzonej w II półroczu 2013 r., 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 z 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, w *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku* jak i w *Analizie za rok 2014*¹⁰ NIK, biorąc pod uwagę wyniki kontroli, w tym wielkość realizowanych dochodów podatkowych i skuteczność ich poboru, przedstawiła wniosek systemowy o reformę systemu podatkowego w celu jego uproszczenia i uodpornienia na oszustwa podatkowe.

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%. Przy czym w latach 2014-2015, po kilku latach tendencji spadkowej, pojawiły się niewielkie oznaki poprawy ściągальności dochodów z VAT.

Po kolejnej kontroli obejmującej swoim zakresem pobór podatku VAT (kontrola *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*)¹¹, przeprowadzonej w II półroczu 2015 r., NIK negatywnie oceniła skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów w przeciwdziałaniu wprowadzaniu 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.

NIK pozytywnie oceniła natomiast podejmowane przez Ministra Finansów działania mające na celu ograniczenie szarej strefy na rynku paliw i zapobieganie występującym w obrocie

⁸ Dochody z VAT w ujęciu memoriałowym (ESA) pokazującym wykonanie dochodów od lutego do stycznia następnego roku, które lepiej odzwierciedla tempo zmian makroekonomicznych.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

paliwami ciekłymi nieprawidłowościom w zakresie fiskalnym, po kontroli przeprowadzonej w drugim półroczu 2016 r. *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*¹². NIK wskazała jednocześnie, że przeciwdziałanie szarej strefie utrudniała struktura administracji celnej, podatkowej i skarbowej, gdyż działalność trzech niezależnych pionów nie była w pełni skorelowana, a funkcjonujące w tych służbach systemy informatyczne nie współpracowały ze sobą, co skutkowało rozproszeniem danych. W ocenie NIK do wprowadzenia tzw. *pakietu paliwowego* oraz *pakietu energetycznego*, zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi nie miało charakteru systemowego – podejmowane działania polegały na interwencjach, ukierunkowanych głównie na uszczelnianie systemu fiskalnego. Nie udało się zapobiec znacznemu zwiększeniu zakresu działań nielegalnych oraz nie wdrożono skutecznych rozwiązań w celu ich ograniczenia.

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. Priorytet uzyskały przede wszystkim pakiet paliwowy wraz z systemem monitorowania przewozu towarów, system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, obowiązek miesięcznego raportowania JPK_VAT, tzw. pakiet działań uszczelniających oraz podzielona płatność. Obniżony został także limit dla płatności gotówkowych, o co Minister Finansów wnioskował w ramach rządowych prac legislacyjnych także w latach poprzednich.

Istotna poprawa skuteczności aparatu skarbowego w realizacji dochodów z VAT, w tym w zapobieganiu wyludzeniom podatku VAT, nastąpiła w latach 2016-2017. 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.

Po kontroli *Przeciwdziałanie wyludzeniom podatku VAT*¹³ NIK oceniła, że realizowane przez Ministra Finansów w latach 2016-2017 przedsięwzięcia dowodzą, że Minister Finansów konsekwentnie realizuje strategię uszczelnienia systemu podatkowego. Poprawa skuteczności działania aparatu skarbowego w zapobieganiu wyludzeniom podatku VAT, obok dobrej koniunktury w gospodarce, wpłynęła na wyraźny wzrost dochodów z podatku od towarów i usług w 2017 r. Dochody z VAT rosły w 2017 r. szybciej niż wynikałoby to z tempa wzrostu makroekonomicznej bazy VAT. Świadczy to o poprawie ściągальności podatku będącej rezultatem wprowadzenia działań uszczelniających system podatkowy oraz poprawiających skuteczność administracji skarbowej. Trudno jednak jest jednoznacznie stwierdzić w jakim stopniu wzrost dochodów był wynikiem poprawy parametrów makroekonomicznych, a w jakim działań uszczelniających oraz organizacyjnych.

W latach 2017-2018 w Ministerstwie Finansów prowadzone były prace nad kolejnymi rozwiązaniami zmierzającymi do podniesienia skuteczności poboru podatku od towarów i usług, w tym poprzez ograniczenie wyludzeń tego podatku. Na podstawie wniosku derogacyjnego Polska uzyskała zgodę na wprowadzenie obowiązkowej dzielonej płatności w obrocie towarami wrażliwymi, w szczególności tymi, które objęte są odwrotnym obciążeniem lub solidarną odpowiedzialnością. Uruchomiony został system teleinformatyczny izby rozliczeniowej. Opracowano projekty regulacji dotyczących systemu kas rejestrujących on-line oraz wykazu podatników VAT czynnych, w którym byłyby

¹² 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.

¹³ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wyludzeniom 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.

uwzględnione numery rachunków rozliczeniowych tych podatników (tzw. biała lista), jednak do końca 2018 r. nie udało się zakończyć procesu legislacyjnego tych projektów.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia fakt, że w 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. 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.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowej¹⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1. Podstawowym zagrożeniem dla skutecznego poboru podatku od towarów i usług, identyfikowanym w całym okresie objętym kontrolą, były zorganizowane oszustwa z udziałem znikającego podatnika, w tym oszustwa tzw. karuzelowe, mające na celu uniknięcie uiszczenia podatku VAT lub wyłudzenia zwrotu tego podatku. W związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej i uchwaleniem nowej ustawy o podatku od towarów i usług¹⁵, urzędy kontroli skarbowej prowadziły kontrole prawidłowości rozliczania podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych. W 2005 r. kontrole objęły między innymi podmioty działające w zorganizowanej sieci prowadzącej na szeroką skalę pozorny, fakturowy obrót paliwami. W zadaniach dla urzędów skarbowych 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 wewnątrzwspólnotowym. Ustalenia w zakresie podatku VAT w 2007 r. (808,2 mln zł) były wyższe niż w 2006 r. o 35%.

(akta kontroli str. 190-192, 200-205, 1815-1821, 3556-3562)

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 oszustwa¹⁶. W 2009 r. opublikowany został pierwszy raport poświęcony temu zjawisku w państwach Unii Europejskiej, opracowany na zlecenie Komisji Europejskiej przez firmę Recon LLP¹⁷. Oszustwa w podatku od towarów i usług są jedną ze składowych tzw. luk w VAT, rozumianej jako różnica pomiędzy podatkiem wynikającym z obowiązujących przepisów, który teoretycznie powinien wpłynąć do budżetu (ang. *Vat Total Tax Liability – VTTL*), a rzeczywistymi wpływami z tego podatku. W raporcie przedstawiono szacunki dla 2006 r. Luka w VAT dla Polski została oszacowana na poziomie 7% VTTL i była niższa niż średnia dla 25 państw członkowskich UE (12%). Kolejny raport poświęcony luce w VAT ukazał się

¹⁴ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).

¹⁶ 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>

¹⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/recon_report_sep2009.pdf

w 2013 r. W tym czasie Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów po raz pierwszy podjął się z własnej inicjatywy oszacowania luki w VAT dla lat 2009-2011.

(akta kontroli str. 120-128, 229-230; 256-257, 385-388, 4301-4309)

1.1. 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 prowadzenie 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.¹⁸, 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 ówczynie 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 usług¹⁹. 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.

(akta kontroli str. 4310, 4319, 4321,4334)

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.

(akta kontroli str. 4331-4332)

1.2. 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

¹⁸ Dz.U. Nr 141, poz. 888 (druk sejmowy nr 241).

¹⁹ Dz.U. Nr 209, poz.1320 (druk sejmowy nr 819).

zobowiązania podatkowego (tzw. **sankcja**) w wysokości 30% kwoty zniżenia lub zawyżenia (art. 109 ust. 4-5).

Rządowa inicjatywa ustawodawcza w zakresie likwidacji dodatkowego zobowiązania w podatku VAT podjęta została jeszcze w 2006 r.²⁰ 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.

(akta kontroli str. 4310-4332)

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.²¹ 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.²²

(akta kontroli str. 60-68, 80-82)

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 prejudycjalnym²³. TSUE rozstrzygnął sprawę orzeczeniem z dnia 15 stycznia 2009 r.²⁴, 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.²⁵ i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

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

²⁰ Projekt ustawy o zmianie ustawy oraz niektórych innych ustaw - druk nr 734 skierowany do Sejmu RP w dniu 26 czerwca 2006 r.

²¹ Sygn. akt P 43/06, Dz.U. Nr 168, poz.1187.

²² Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz 1320.

²³ Postanowienie z dnia 31 lipca 2007 r. o skierowaniu pytania prejudycjalnego w sprawie I FSK 1062/06.

²⁴ Sygn. C-502/07.

²⁵ Dz.U. poz. 2024.

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%. W latach 2011-2013 oraz 2015 dynamika zwrotów systemowych była wyższa niż dynamika wpływów z podatku VAT²⁶.

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. Minister Finansów J. Vincent-Rostowski 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.*

(akta kontroli str. 3710, 3724)

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 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.

²⁶ Dynamika wpływów z VAT i dynamika zwrotów: 2011 - 114,8% i 120,2%, 2012 – 102,8% i 109,0%, 2013 – 98,6% i 105,1%, 2015 – 99,5% i 101,5%.

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.

(akta kontroli str. 3667-3668)

1.3. 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 podatnicy²⁷, 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 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.

(akta kontroli str. 3831, 3856-3858)

1.4. 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/WE²⁸ bądź na podstawie art. 395, po uzyskaniu derogacji, bądź na podstawie art. 199 lub 199a wobec zamkniętego katalogu transakcji²⁹. Większość państw UE wprowadziła ten mechanizm, przy czym katalog towarów/usług objętych odwróconym 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),

²⁷ Zmieniony art. 99 ustawy o VAT (art. 1 pkt 52 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r.).

²⁸ Dz.U. UE L 347 z 11.12.2006 s. 1 ze zm.

²⁹ 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.

Rumunii (2005), Portugalii (2006), Austrii (2007), Bułgaria (2007), Holandii (2007), Włoch (2007), Francji (2008), Litwie (2008), Węgrzech (2008).

(akta kontroli str. 28, 140-143, 185-187)

W tym okresie wpłynęły do Ministra Finansów sygnały od przedstawicieli branży złomowej³⁰ świadczące o występowaniu w tym obszarze patologii skutkujących uszczupleniami w dochodach budżetu państwa i zakłócających konkurencję gospodarczą w tej branży. 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.

(akta kontroli str. 19-20, 24-25, 51-52, 4367-4369, 4375-4379)

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 paliwami 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.

(akta kontroli str. 3887-3892, 3901-3906)

³⁰ 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; pismo z 29 kwietnia 2009 r. Polskiego Stowarzyszenia Recyklingu Metali.

Sygnaly 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.*³¹, 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.*

(akta kontroli str. 3907-3978, 4380-4382)

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.*

(akta kontroli str. 3889-3890)

Ustawa wprowadzająca mechanizm odwrotnego obciążenia przy rozliczaniu podatku VAT w obrocie złomem została uchwalona w dniu 18 marca 2011 r.³²

1.5. W 2010 r. Najwyższa Izba Kontroli, po przeprowadzeniu kontroli *Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT*³³, 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 VIES³⁴, 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

³¹ 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.

³² 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.

³³ Kontrola obejmowała okres od 1 stycznia 2008 r. do 30 czerwca 2009 r.

³⁴ Ang. VAT Information Exchange System (VIES) – system wymiany informacji o podatku VAT. Umożliwia uzyskanie potwierdzenia aktywności numeru VAT danego podmiotu, zgodnie z art. 31 Rozporządzenia Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r.

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 (CRP) oraz wdrożeniem centralnej rejestracji podatników. Brak tych narzędzi utrudniał urzędowi skarbowemu wykonywanie zadań w zakresie rejestracji podatników. NIK wyraziła opinię, że bariery w osiąganiu 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 usług³⁵ 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.).

2. 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. Prowadzone były także prace nad określeniem kierunków nowych rozwiązań mających na celu uszczelnienie podatku VAT w sposób systemowy.

2.1. 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 samonaliczenia 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.

(akta kontroli str. 4393-4396)

Zakres stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia był rozszerzany w tym okresie trzykrotnie. Jeszcze w 2011 r.³⁶ 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.

(akta kontroli str. 3808, 4397-4404)

Kierowane do Ministerstwa Finansów sygnały o nieprawidłowościach w obrocie stałą budowlaną, potwierdzone wynikami kontroli skarbowych uzasadniały podjęcie inicjatywy ustawodawczej w zakresie objęcia wyrobów stalowych mechanizmem odwrotnego

³⁵ Dz.U. Nr 195, poz. 1504.

³⁶ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. (Dz.U. Nr 134, poz. 780), weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r.

obciążenia. W grudniu 2009 r. Polska Unia Dystrybutorów Stali poinformowała Ministra Finansów o rosnącej liczbie przypadków sprzedaży za gotówkę wyrobów stalowych produktowanych 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 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 i 2011 ilości wprowadzanych na polski rynek w sposób nielegalny wyrobów stalowych, których źródłem pochodzenia 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 nabyciach 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.³⁷, 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.

(akta kontroli str. 51-59, 259-282, 1051-1089, 3749-3755; 4405-4413)

Po raz kolejny rozszerzono stosowanie mechanizmu z dniem 1 lipca 2015 r. Ustawą z 9 kwietnia 2015 r.³⁸ 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 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.*

³⁷ 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.

³⁸ 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.

Dodany do dyrektywy 2006/112/WE w 2010 r.³⁹ 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 odwrotnego 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 skierowanej do podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. co do zasady konsumentów ostatecznych.*

(akta kontroli str. 4154-4158)

W marcu 2014 r. Związek Importerów i Producentów Sprzętu Elektronicznego i Elektronicznego Branży RTV i IT 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.

(akta kontroli str. 4044-4090)

³⁹ Dyrektywa nr 2010/23/UE z 16 marca 2010 r. (Dz.U.UE.L 210.72.1).

W notatce z 30 kwietnia 2014 r., przygotowanej na posiedzenie *Zespołu do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych*⁴⁰, 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 wcześniej 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 rekomendował prowadzenie monitoringu tego obszaru w celu 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.

(akta kontroli str. 4091, 4099-4102)

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.

(akta kontroli str. 4108-4109)

Dostawa telefonów komórkowych została włączona do katalogu towarów i usług wyszczególnionych w art. 199a z dnia 15 sierpnia 2013 r.⁴¹ 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, tabletów i laptopów: od 1 stycznia 2014 r. – Austria, od 1 lipca 2014 r. – Dania, od 1 października 2014 r. – Niemcy.

(akta kontroli str. 302-305, 317-320, 3874-3875)

Dyrektor Departamentu PT, 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*

⁴⁰ 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.

⁴¹ Dyrektywa nr 2013/43/UE z 22 lipca 2013 r.

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 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.

(akta kontroli str. 3892-3893)

Usługi budowlane zostały objęte odwrotnym obciążeniem na mocy ustawy z 1 grudnia 2016 r.⁴² Wyjaśniając powody wprowadzenia przedmiotowej regulacji dopiero w grudniu 2016 r. Dyrektor Departamentu PT 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. (...)*

(akta kontroli str. 3887-3892)

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 zewnątrzni 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 VAT⁴³. 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 w 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

⁴² Dz. U. z 2016 r. poz. 2024.

⁴³ 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 skuteczności 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.

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 uniemożliwiono przeprowadzanie procederów typu znikający podatek w wewnątrzwspólnotowym 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 procederów 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 mechanizmu wyniosła w przybliżeniu 424 mln zł bez uwzględniania możliwych strat z tytułu przestępstw, które umożliwia lub ułatwia odwrócone obciążenie VAT. Na podstawie raportu CASE w Ministerstwie Finansów sporządzono Ocenę Skutków Regulacji ex-post, która została przyjęta przez Zespół ds. Programowania Prac Rządu⁴⁴ 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 obciążenia⁴⁵, przekazanej 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*.

(akta kontroli str. 147-154, 438-449, 3802-3806, 3823-3826, 4414-4417, 4419, 4423-4424)

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 Finansów⁴⁶) mechanizm odwróconego 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 detalicznej⁴⁷.

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*

⁴⁴ Zespół do spraw Programowania prac Rządu jest organem pomocniczym Rady Ministrów w zakresie prac legislacyjnych i prac programowych Rządu, powoływany zarządzeniem nr 16 Prezesa Rady Ministrów z 10 lutego 2016 r., a następnie zarządzeniem nr 86 z 29 maja 2018 r.

⁴⁵ COM(2018)298.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ Opinia z dnia 26 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich.

w 2011 r. odwróconego VAT na złom doprowadziło do drastycznego wzrostu oszustw podatkowych w zakresie obrotu stalą oraz metalami szlachetnymi i nieżelaznymi.⁴⁸

Łatwość z jaką przestępcy mogą zmienić branżę, w połączeniu z długotrwałością procesu legislacyjnego niezbędego 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 drugorzędą. 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 branże.⁴⁹

Mechanizm krajowego odwrotnego obciążenia był negatywnie oceniany przez niektórych ekspertów zewnętrznych, w szczególności Instytut Studiów Podatkowych Witolda Modzelewskiego⁵⁰.

(akta kontroli str. 3844, 3876-3880)

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 wystąpienia.

2.2. W 2013 r.⁵¹ do ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzona została instytucja **odpowiedzialności solidarnej**, tj. odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania w VAT sprzedawcy⁵². 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 m.in. paliwa, wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwróconego obciążenia) oraz złoto nieobrobione. Podatnicy dokonujący sprzedaży towarów objętych odpowiedzialnością solidarną utracili, co do zasady⁵³, możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT na rzecz rozliczeń miesięcznych.

Instytucja odpowiedzialności solidarnej funkcjonowała w systemach podatku VAT dwudziestu państw członkowskich, między innymi w Niemczech, Słowacji, Słowenii,

⁴⁸ Zaniepokojeni tym polscy producenci wyrobów stalowych zrzeczeni w Hutniczej Izbie Przemysłowo 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 (vide Sprawozdanie Prokuratury Generalnej z monitorowania spraw prowadzonych o przestępstwa związane z nadużyciami w obrocie stali i metali kolorowych oraz wyrobami stalowymi z dnia 22 kwietnia 2013 r., sygn. PG III PZ 404/14/13, s. 9-10).

⁴⁹ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, s. 22-23

⁵⁰ Raport podsumowujący najważniejsze doświadczenia 10-lecia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego w Polsce (lata 2004-2014).

⁵¹ 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.

⁵² 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.

⁵³ 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.

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

Z tych względów efektywność odpowiedzialności solidarnej w zwalczaniu oszustw była oceniana jako ograniczona, tak przez ekspertów⁵⁴, jak i środowiska branżowe⁵⁵.

(akta kontroli str. 3809-3810, 3878-3880, 4279, 4440-4443, 4460-4461)

Zakres stosowania odpowiedzialności solidarnej został rozszerzony w 2015 r.⁵⁶ 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. 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 podmiotów⁵⁷.

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.

(akta kontroli str. 3728-3741)

2.3. 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)⁵⁸. Koncepcja ta zakładała, że niezależnie od rodzaju systemu informatycznego dostępny będzie zbiór danych pozwalający na uzyskanie, z wykorzystaniem programów informatycznych, zagregowanych danych ujmowanych w deklaracjach podatkowych i sprawozdaniach finansowych, a dane te pozwolą w sposób automatyczny określić obszary ryzyka, ustalić wewnętrzne sprzeczności w ewidencji,

⁵⁴ Między innymi Zespół ds. podatków pośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego.

⁵⁵ Między innymi Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego (pismo z 20 lutego 2017 r., skierowane do Pawła Gruzy, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów).

⁵⁶ 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.

⁵⁷ 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.]

⁵⁸ 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.

wskazać luki czy duplikaty zapisów, porównanać 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 propozycję 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.

(akta kontroli str. 108-112, 3797-3801)

Od lipca 2012 r. prowadzone były prace legislacyjne nad opracowaniem założeń do obszernej nowelizacji Ordynacji podatkowej⁵⁹, 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.⁶⁰ 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.⁶¹ W uzasadnieniu projektu podano między innymi: *Proponuje się wprowadzenie ujednoliconej 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 zmniejszenie 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.*

⁵⁹ Projekt z 17 lipca 2012 r. przekazano do uzgodnień wewnętrznych departamentom Ministerstwa Finansów oraz dyrektorom izb skarbowych przy piśmie z 20 lipca 2012 r.

⁶⁰ 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).

⁶¹ Druk sejmowy nr 3462.

Perspektywicznie 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.

(akta kontroli str. 337-340, 3797-3801, 4462-4474)

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.⁶². 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 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.*

(akta kontroli str. 110-111, 240-241, 3797-3801, 4475-4485)

2.4. 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 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

⁶² Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).

rozbieżności między dostawami zadeklarowanymi przez podmioty z innych krajów UE a nabyciami zgłoszonymi przez polskich przedsiębiorców. Sprawdzono transakcje z podmiotami wymienionymi w sieci Eurofisc podejrzanymi o udział w oszustwach podatkowych. Intensywne działania analityczne oraz kontrolne zostały podjęte dopiero po sygnałach przedsiębiorców doświadczających nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procedurze 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 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, tj. rozwiązania rozważanego przez Komisję Europejską⁶³ w celu lepszego sposobu poboru i kontroli podatku VAT.⁶⁴

Minister Finansów w stanowisku do informacji o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw 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.*

Prezest 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.*

2.5. 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.*

⁶³ 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 dzielonych 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).

⁶⁴ Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, s. 8, 11 i 36.

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 wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów bez opodatkowania na terytorium kraju, (3) POLFISC – elektroniczne narzędzie kontroli skarbowej w walce z oszustami 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 wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów bez opodatkowania na terenie kraju”, (4) zwalczanie i zapobieganie oszustwom podatkowym w obrocie wyrobami stalowymi - działania kontrolne podmiotów działających w tej 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 wyludzeniem zwrotu oraz uiszczaniem należnego podatku od towarów i usług w obrocie stałą 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 ściągłości 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.*

(akta kontroli str. 3710-3726)

2.6. 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 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 dzielonej płatności (*split payment*).

(akta kontroli str. 3827-3873)

2.7. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego (Zespół ds. podatków pośrednich), będąca organem doradczym Ministra Finansów, 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,
- 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 (miedzy 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.

(akta kontroli str. 3876-3886)

2.8. 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 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 dzielonej 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. Ww. 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 3.000 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.⁶⁵

2.9. 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 rejestrujących⁶⁶ 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.⁶⁷ 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 kosmetyologiczne. W następnych latach wprowadzono dalsze ograniczenia, w szczególności obowiązkiem ewidencjonowania objęto kolejne kategorie usług.

(akta kontroli str. 3722, 3682, 4427)

2.10. 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, 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 wniosek o szybkie wdrożenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne.⁶⁸

⁶⁵ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, s. 28-30.

⁶⁶ 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.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, s. 9, 14.

2.11. 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), uporządkowanie zasad rozliczania podatku VAT – tzw. prewspółczynnik w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych, wprowadzony ustawą z 9 kwietnia 2015 r.⁶⁹, 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 elektronicznie wymagało działającego systemu online pozwalającego na sprawdzenie*

⁶⁹ Dz.U. poz. 605

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 pamiętać 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 wyudzeń 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.

(akta kontroli str. 3667-3709)

3. W latach 2016-2018 wprowadzono szereg rozwiązań mających na celu uszczelnienie podatku od towarów i usług, z których część była zbieżna z propozycjami zgłoszonymi w 2015 r. przez Departament Podatku od Towarów i Usług, rekomendacjami gremiów eksperckich, 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 obowiązkowej podzielonej płatności.

W tym okresie, obok mechanizmu dzielonej płatności, priorytet uzyskały przede wszystkim pakiet paliwowy wraz z systemem monitorowania przewozu towarów i system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR), 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.

3.1. W marcu 2016 r. do Sejmu RP został skierowany projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, której głównym celem było przywrócenie w polskim systemie prawnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W toku prac parlamentarnych⁷⁰ 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 OECD do polskich warunków dzięki testom przeprowadzonym w okresie 2014-2015.*

(akta kontroli str. 240-242)

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁷¹ 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

⁷⁰ 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).

⁷¹ Dz.U. poz. 846.

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.

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 w tym 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 łącznie, 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-mail⁷² 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 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.

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. kwotę 197,2 mln zł, a w okresie od stycznia do września 2018 r. na kwotę 276,9 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 VAT z korekt złożonych przez podatników w efekcie analiz danych wykazanych w plikach JPK_VAT wyniosła w 2017 r. 6.707,8 mln zł, a w okresie pierwszych dziewięciu miesięcy 2018 r. 4.394,7 mln zł⁷³.

(akta kontroli str. 427, 502, 974-975)

⁷² Za okres styczeń-marzec oprócz powiadomień w formie SMS lub wiadomości e-mail wysyłane były również powiadomienia w formie papierowej.

⁷³ Wartość dotycząca 2018 r. ustalona została na podstawie analiz przeprowadzonych w okresie od stycznia do września 2018 r. uwzględniających deklaracje VAT za okres od stycznia do lipca 2018 r. (do końca września 2018 r. przekazano do weryfikacji przez urzędy skarbowe raporty za okres od stycznia do lipca 2018 r.).

3.2. 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.

(akta kontroli str. 359-384, 2477, 2535-2557)

3.3. 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*. Wyludzenia 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 Erns & Young oszacowała, że wyludzenia podatku VAT w obrocie olejem napędowym spowodowały w 2013 r. straty dla budżetu państwa w wysokości od 4,3 do 5,8 mld zł⁷⁴. W 2014 r., według szacunków firmy doradczej PricewaterhouseCoopers International Limited, wyludzenia VAT w polskiej gospodarce wyniosły niemal 50 mld zł, z czego ponad 20% dotyczyło obrotu paliwami.

(akta kontroli str. 1507-1515)

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 paliw⁷⁵ (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 zasłonięcia działalnością legalną działań nielegalnych.

⁷⁴ Informacja o wynikach kontroli P/16/018/KGP *Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi*, s. 6.

⁷⁵ 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 zakładów na rynku naftowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 900).

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 zł.⁷⁶ 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 procedurze wyłudzenia podatku VAT w obrocie paliwami związanym z wewnątrzwspólnotowym nabyciem 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 podatnikiem”. 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.

(akta kontroli str. 1038-1041, 3819, 4486-4492)

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.⁷⁷ 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 5 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

⁷⁶ UD71 w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rządu <https://bjp.kprm.gov.pl/kpr/form/r2348,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-akcyzowym-ustawy-o-podatku-od-towarow-.html>

⁷⁷ 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.

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 wyjątkiem 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 1.845,8 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 1.528,4 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.⁷⁸.

(akta kontroli str. 389-404, 1038-1041)

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.

3.4. 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 towarów⁷⁹. 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.⁸⁰ 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.⁸¹

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.

⁷⁸ 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.

⁷⁹ Dz.U. poz. 708, ze zm.

⁸⁰ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 1039).

⁸¹ Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 1539).

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.

(akta kontroli str. 4506-4509)

3.5. 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, skierowanej przez Radę Ministrów do Sejmu RP w dniu 28 października 2016 r. (tzw. **pakiet rozwiązań uszczelniających**). Ustawa została uchwalona 1 grudnia 2016 r.⁸² (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 podatnicy⁸³ 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);
- 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

⁸² Dz.U. poz. 2024, ze zm. Ustawa co do zasady ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

⁸³ W rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (art. 2 pkt 25).

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 faktur.

- 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 występowały 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 budowlanych⁸⁴.

(akta kontroli str. 4338, 4493-4505)

3.6. Minister Finansów planował objąć mechanizmem odwrotnego obciążenia także dyski twarde⁸⁵. 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 odwróconym 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 HDD nr 11 do ustawy zawierającej „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 P/17/013 *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, wskazał jednocześnie: *W ocenie obecnego kierownictwa Ministerstwa Finansów odwrócone obciążenie nie jest rozwiązaniem*

⁸⁴ Wymienione w załączniku nr 14, dodanym do ustawy o podatku od towarów i usług.

⁸⁵ Dyski twarde HDD i SSD zostały od 1 stycznia 2017 r. objęte odpowiedzialnością solidarną.

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, „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.

(akta kontroli str. 3728-3731, 4510-4511,

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.

(akta kontroli str. 3802-3806)

W opinii Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług, przedstawionej w piśmie z 24 października 2018 r., słabością mechanizmu odwróconego 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 odwróconego 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 odstąpienie od jego stosowania na rzecz wprowadzenia obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności w wybranych branżach wrażliwych, w tym w branży paliwowej.

(akta kontroli str. 90-91)

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

(akta kontroli str. 3730-3732)

3.7. 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 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 fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁸⁶. 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.

3.8. 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.⁸⁷ wprowadziła system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (**STIR**), tj. system analizy i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych⁸⁸ 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 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,

⁸⁶ Dz.U. poz. 780 (druk nr 322).

⁸⁷ 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.

⁸⁸ 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.

mająca na celu umożliwienie przedsiębiorcom możliwości weryfikacji rzetelności działania swoich kontrahentów.

(akta kontroli str. 195-197, 3822, 4512-4516)

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.

(akta kontroli str. 3024-3026)

3.9. 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 dzielonej płatności (**split payment**).*

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. *Koniiecznością 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.*

(akta kontroli s. 4276-4284)

Dobrowolną dzieloną płatność wprowadziła, z dniem 1 lipca 2018 r. ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁸⁹. 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.

(akta kontroli s. 90-91, 3739-3740)

3.10. Po kontroli P/17/013 *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

⁸⁹ Dz.U. z 2018 r. poz. 62.

uwagę, że nadal występują poważne zagrożenia dla gromadzenia dochodów z VAT, które wymagają intensywnych działań służb podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, wspartych nowymi narzędziami analitycznymi, mającymi na celu usprawnienie oraz przyspieszenie reakcji na rozpoznawane ryzyka.⁹⁰

Najwyższa Izba Kontroli zwracała także uwagę⁹¹ 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 Usług⁹². Podstawowym jego celem, w ocenie Departamentu PT, miała być *poprawa ściągальności należnych podatków poprzez zwalczenie lub istotne ograniczenie występowania oszustw w VAT takich jak: przestępstwa podatkowe nazywane karuzelami VAT polegające na przrzucaniu towarów między różnymi utworzonymi w tym celu firmami w różnych krajach i wydudzaniu 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*.

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.

(akta kontroli str. 3854-3855, 3876-38864517-4518)

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 niezaaansowanym oprogramowaniem) lub w systemach księgowych podatnika (duzi podatnicy z zaawansowanymi systemami) i dane zawarte w fakturze wysyłane w czasie rzeczywistym (lub na koniec dnia) do systemu Ministerstwa Finansów.

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.

(akta kontroli str. 104-107, 129-137)

Przygotowanie centralnego rejestru faktur 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 dzielonej płatności, a prace nad budową centralnego rejestru faktur przesunięto na 2018 r., do momentu objęcia obowiązkiem raportowania JPK_VAT wszystkich podatników (od 1 stycznia 2018 r. obowiązek ten objął

⁹⁰ Informacja o wynikach kontroli Przeciwdziałanie wydudzeniu podatku VAT, s. 7-8.

⁹¹ Kontrola P/18/001 *Wykonanie budżetu państwa w 2017 r.* w części 77 Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa oraz kontrola *Przeciwdziałanie wydudzeniu podatku VAT*

⁹² Notatka z 23 stycznia 2015 r. skierowana do Podsekretarza Stanu Jarosława Nenemana

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.*

(akta kontroli str. 4524-4525)

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.*

(akta kontroli str.105-106)

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_VAT⁹³. Projekt zawiera także przepisy dotyczące Centralnego Rejestru Faktur jako zbioru danych z ewidencji przesyłanych na podstawie dodanego do art. 109 ust. 3b i 3c ustawy o VAT oraz wykazu przesyłanego na podstawie dodanego do art. 82 § 2f Ordynacji podatkowej. Proponowana regulacja stanowi także 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 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.

(akta kontroli str. 4208-4217)

3.11. 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

⁹³ UD 456.

podatników VAT czynnych, obejmujący numery rachunków rozliczeniowych tych podatników, został skierowany do uzgodnień jeszcze we wrześniu 2017 r. Według stanu na dzień 8 lutego 2019 r. nadal pozostawał w fazie uzgodnień⁹⁴. 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.

(akta kontroli str. 3771-3795)

3.12. W dniu 27 kwietnia 2018 r. został skierowany do Sejmu RP rządowy projekt ustawy przewidujący wprowadzenie systemu kas rejestrujących on-line⁹⁵, 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. Według stanu na dzień 7 lutego 2019 r. Komisja Finansów Publicznych nie rozpatrzyła projektu.

(akta kontroli str. 4208-4210, 4218-4232)

4. W latach 2007-2018 wystąpiły istotne różnice w skuteczności realizacji dochodów z VAT. Biorąc pod uwagę wskaźnik oceny skuteczności jakim jest luka podatkowa, słabe wyniki osiągnięto w latach 2012-2013, gdy wskaźnik ten gwałtownie wzrósł i utrzymywał się na najwyższym poziomie w analizowanym okresie. W latach 2014-2015, w warunkach rosnącej gospodarki, wystąpiła niewielka poprawa.

Istotny wzrost skuteczności realizacji dochodów osiągnięty został w latach 2016-2017, a poziom dochodów z VAT zrealizowanych w 2018 r. świadczy o utrzymaniu się tej tendencji. Wzrost dochodów nastąpił w warunkach dobrej sytuacji gospodarczej oraz poprawy ściągalności podatku VAT będącej efektem wprowadzonego szerokiego pakietu zmian legislacyjnych i organizacyjnych w latach 2015-2018 mających na celu poprawę dyscypliny podatkowej oraz skuteczności działania aparatu skarbowego. Trudno natomiast jednoznacznie stwierdzić w jakim stopniu wzrost dochodów był wynikiem poprawy parametrów makroekonomicznych, a w jakim działań uszczelniających pobór VAT oraz mających na celu poprawę skuteczności działania aparatu skarbowego.

4.1. 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*⁹⁶ 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

⁹⁴ UA34.

⁹⁵ Druk sejmowy nr 2503

⁹⁶ 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.

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 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 podatkowych.⁹⁷

Uzyskane przez Ministerstwo Finansów szacunki luki w VAT opublikowane zostały w kolejnych edycjach Wieloletniego Planu Finansowego Państwa⁹⁸, tj. na lata 2016-2019, 2017-2020 oraz 2018-2021, odpowiednio w kwietniu 2016 r., kwietniu 2017 r. oraz kwietniu 2018 r.⁹⁹ 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 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

⁹⁷ 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/t_gpg_report_en.pdf

⁹⁸ 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. W Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2014-2017 w kwietniu 2014 r., w części I Program konwergencji aktualizacja 2014 (s. 26), Ministerstwo Finansów przedstawiło zależność pomiędzy luką podatkową VAT (zdefiniowaną jako różnica między wpływami VAT a indykatorem bazy VAT, wyrażona w % wpływów z VAT) a pozycją w cyklu koniunkturalnym.

⁹⁹ Szacunki luki VAT zaprezentowane w kolejnych edycjach WPPF nieznacznie się zmieniły (0,3-0,4 punktu procentowego), co było rezultatem aktualizacji danych statystycznych oraz wskaźników makroekonomicznych służących do estrapolacji danych.

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 ściągłości podatku VAT, których skalę ocenia się ex post na podstawie luki VAT liczonej zgodnie z metodologią KE i tzw. compliance effect.

(akta kontroli str. 3563-3574)

4.2. 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 (opracowanym *Raportem*), 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 ściągłości 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 wyrażono 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 metodyką 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. Otrzymaną wielkość

należy odjąć od wartości luki w roku bieżącym otrzymując miarę poprawy w zakresie szeroko pojętej ścigalności podatkowej.

Compliance effect według szacunków Ministerstwa Finansów:

- w latach 2005-2007 nastąpiła poprawa ścigalności 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 ścigalności 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 ścigalności podatkowej: w 2014 r. w rezultacie tej poprawy dochody w porównaniu do roku poprzedniego wzrosły o 2,7 mld zł oraz o 0,2 mld zł w 2015 r.
- w latach 2016-2017 nastąpiła poprawa ścigalności 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.

(akta kontroli str. 3575-3618)

4.3. 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*¹⁰⁰.

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. (...) Szacunki wielkości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów VAT opracowane dla Komisji Europejskiej i przez Ministerstwo Finansów są zasadniczo zgodne z szacunkami sporządzonymi przy zastosowaniu metody RA-GAP. (...) ukazując wzrost z poziomu około 21 procent potencjalnych wpływów z VAT w roku 2010 do około 27 procent w latach 2012-2013 i ponowny spadek do około 21 procent w roku 2016.*

4.4. We wrześniu 2009 r. opublikowany został pierwszy raport poświęcony zjawisku luki podatkowej w podatku VAT¹⁰¹ w państwach Unii Europejskiej, opracowany na zlecenie Komisji Europejskiej przez firmę Recon LLP¹⁰². W raporcie przedstawiono dane dla

¹⁰⁰ Wyniki prac dostępne są pod adresem:

https://www.mf.gov.pl/ar/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/raport-pomocy-technicznej-%E2%80%9Epolska-program-analizy-lukadministracji-skarbowej-%E2%80%93-luka-w-podatku-od-towarow-i-uslug-%E2%80%9D/pop_up?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Ffar%2Fministerstwofinansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dpop_up%26p_p_mode%3Dview%26_101_INSTANCE_6Wwm_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_6Wwm_delta%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_keywords%3D%26_101_INSTANCE_6Wwm_delta%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_cur%3D1%26_101_INSTANCE_6Wwm_andOperator%3Dtrue

¹⁰¹ 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.

¹⁰² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/recon_report_sep2009.pdf

2006 r.¹⁰³ Luka w VAT dla Polski została oszacowana na poziomie 7% VTTL i była niższa niż średnia dla 25 państw członkowskich (12%).

Kolejny raport dotyczący luki w podatku VAT w państwach członkowskich UE, przygotowany na zlecenie Komisji Europejskiej, opublikowany został w lipcu 2013 r.¹⁰⁴, tj. prawie cztery lata po opublikowaniu szacunków sporządzonych przez firmę Recon LLP.¹⁰⁵ 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*¹⁰⁶, 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 podatkowej 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.

(akta kontroli str. 4527-4536)

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*

¹⁰³ Raport obejmował również szacunki za okres od 2000 r. do 2005 r.

¹⁰⁴

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

¹⁰⁵ W kolejne raporty, począwszy od 2013 r., były sporządzane corocznie. Ostatni we wrześniu 2018 r.

¹⁰⁶ https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_straty_skarbu_panstwa_w_vat.pdf

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.

(akta kontroli str. 144-145, 385-388, 1137)

Trzeci raport przygotowany na zlecenie Komisji Europejskiej dotyczący luki w podatku VAT (%VTTL) w państwach członkowskich UE, opublikowany został we wrześniu 2014 r.¹⁰⁷ 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.

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.¹⁰⁸ (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 VAT¹⁰⁹ 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%.

4.5. 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*¹¹⁰ 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*

¹⁰⁷http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/v_at_gap2012.pdf

¹⁰⁸http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/v_at_gap2013.pdf

¹⁰⁹ Tj. różnica pomiędzy teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT, wyrażona jako procent teoretycznych wpływów z VAT wynikających z obowiązujących przepisów.

¹¹⁰ NIK Warszawa czerwiec 2016 r., str. 251 i 252.

w relacji do wielkości gospodarki. Wartość tej relacji jest obecnie niższa niż w pierwszych latach 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 Europejską¹¹¹. 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 ściągłości podatków.

4.6. Niepokojący był utrzymujący się znaczny poziom luki VAT wynikającej z nieprzebrzegania 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% 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 niecałe dwa punkty procentowe. Natomiast w latach 2016-2017, według szacunków Ministerstwa Finansów luka VAT w Polsce uległa zmniejszeniu łącznie o 10 punktów procentowych.

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.¹¹² Obniżenie dochodów z VAT w 2009 r. nastąpiło w okresie pogłębiającego się ogólnoświatowego kryzysu finansowego oraz trwającego kolejny rok z rzędu spowolnienia gospodarczego, przy 6,6% wzroście spożycia w cenach bieżących oraz takim samym 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%

¹¹¹ Według metodologii krajowej dochody podatkowe w 2015 r. były jeszcze mniejsze, gdyż wyniosły 18,3% PKB.

¹¹² W ujęciu kasowym dochody, w porównaniu do roku poprzedniego, spadły we wszystkich tych latach.

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%).

Najwyższe tempo wzrostu dochodów budżetu państwa z podatku od towarów i usług, w ujęciu memoriałowym, wystąpiło w latach 2010-2011 oraz w latach 2017-2018 i wyniosło 10,2% w 2010 r. i 11,8% w 2011 r. oraz 15,0% w 2017 r., podobnie było w 2018 r. Wzrost dochodów w tych okresach nastąpił w warunkach przyspieszenia gospodarczego.

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. 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. PKB w ujęciu realnym obniżył 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.). Wskaźnik cen wyniósł 103,7% w 2012 r. oraz 100,9% w 2013 r.

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. Średnioroczne cen 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 4,8% oraz 5,1%, na który w 60% oraz 51% złożył się popyt konsumpcyjny. Realizacji dochodów sprzyjał powrót inflacji. Średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych wyniósł 102,0% w 2017 r. oraz 101,6% w 2018 r.

Dochody z podatku VAT w 2017 r. wyniosły w ujęciu memoriałowym 151.176 mln zł i były o 54,5% wyższe niż w 2007 r. (97.848 mln zł). W tym okresie spożycie gospodarstw domowych nominalnie wzrosło o 62,4%, a produkt krajowy brutto nominalnie wzrósł o 67,5%.

W okresie objętym kontrolą wystąpiły istotne różnice w relacji dochodów z VAT do PKB, i tak (w ujęciu ESA2010) 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,
- 7,6% w 2017 r.

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 zł.¹¹³

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. (w 2016 r. wyniósł 40 dni, a w 2017 r. 37 dni).

¹¹³ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2011 roku, NIK, Warszawa, czerwiec 2012 r., s. 60.

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, a w latach 2016-2017 obniżyła się do 39,0%.

Dochody z podatku od towarów i usług były głównym źródłem dochodów budżetu państwa i stanowiły średnio:

- 42,5% dochodów budżetu państwa w latach 2010¹¹⁴-2017,
- 47,7% dochodów podatkowych¹¹⁵ budżetu państwa w latach 2007-2017.

(akta kontroli str. 670-678)

Stwierdzone
nieprawidłowości

1. 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%. Według raportów Komisji Europejskiej oraz szacunków Ministerstwa Finansów w latach 2010-2013 wzrosła ona – z około 19%-21% do około 26%-27% – możliwych do osiągnięcia dochodów z VAT. W latach 2014-2015 nie udało się istotnie ograniczyć tego zjawiska (wynosiła około 24%). Luka podatkowa, utrzymująca się w znacznych rozmiarach, świadczyła o niewystarczającej efektywności polskiego systemu podatkowego i potrzebie wprowadzenia nowych rozwiązań mających na celu ograniczenie zjawisk negatywnie wpływających na gromadzenie dochodów z podatku VAT.

Luka podatkowa VAT występuje we wszystkich państwach UE, jej część stanowią utracone dochody wynikające z działań 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 wyłudzenie 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 solidarnie 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 osiągniętych z oszustw oraz trudności w wykryciu faktycznych organizatorów.

W latach 2010-2013 zabrakło długookresowej wizji uszczelnienia systemu VAT (opartej na rozwiązaniach nie ograniczających się w dużym stopniu do branż najbardziej objętych oszukańczymi procedurami) 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 2014-2017¹¹⁶ oraz rozpoczęcie prac zespołów opiniotwórczych i konsultacyjnych. Jednak, w świetle wyrażonych w 2015 r. opinii różnych gremiów eksperckich, zbyt optymistyczne okazało się podejście Ministra Finansów do poprawy ściągalności dochodów z VAT zaprezentowane w programie działań na lata

¹¹⁴ 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.

¹¹⁵ 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%).

¹¹⁶ 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 ściągalności podatków oraz zwiększenia efektywności administracji podatkowej.

2014-2017. Zakres rekomendowanych przez zespoły eksperckie 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 VAT, stosowane w latach 2010-2015 metody ich zwalczania były niewystarczające.

2. 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.

Minister Finansów sceptycznie i bardzo ostrożnie podchodził do wprowadzania mechanizmu odwrotnego obciążenia, do jego skuteczności i korzyści dla budżetu państwa z jego zastosowania, w szczególności z uwagi na przerwanie strumienia systematycznych wpłat podatku 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, 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 procederów. Dotyczy to w szczególności obrotu elektroniką, 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).

OCENA CZĄSTKOWA

NIK nie neguje zasadności wprowadzenia, w latach 2007-2008, 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, miały na celu ułatwienie przedsiębiorcom prowadzenie działalności gospodarczej 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, co zdaniem NIK mogło wpłynąć na osłabienie dyscypliny podatkowej. Rozszerzenie możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych wydłużyło czas reakcji organów skarbowych na nieprawidłowości, w rezultacie sprzyjało zorganizowanym grupom przestępczym do popełniania oszustw w podatku VAT, w szczególności z udziałem „znikającego podatnika”.

Do 2015 r. najszerzej wykorzystywanym na gruncie legislacyjnym narzędziem do walki z oszustwami w podatku VAT był mechanizm odwrotnego obciążenia. W ocenie NIK Minister Finansów nazbyt ostrożnie korzystał z tego narzędzia, zdecydowany priorytet przyznając działaniom kontrolnym podległych 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.

Pozytywnie należy ocenić podjęte pod koniec tego okresu prace, tj. w latach 2014-2015, 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. 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.

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 ścigalności podatku VAT.

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 ewidencji zakupów i sprzedaży podatników 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 propozycje kolejnych rozwiązań mogących przyczynić się do dalszego zwiększenia dyscypliny podatkowej. NIK pozytywnie ocenia wzrost skuteczności poboru podatku VAT w tym okresie.

OBSZAR

2. Zadania wyznaczane podległym jednostkom w zakresie podatku od towarów i usług oraz nadzór nad ich realizacją

Opis stanu faktycznego

1. 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 przekazany¹¹⁷ wraz z planowanymi do osiągnięcia wartościami mierników na 2015 r. dla Administracji Podatkowej oraz System oceny realizacji celów dla Administracji Podatkowej¹¹⁸ 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 2018¹¹⁹.

W badanym okresie system wyznaczania celów i zadań 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.

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 działów administracji rządowej budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe* było zapewnienie dochodów budżetu państwa. Cel ten nie został osiągnięty trzykrotnie: 2012 r., 2013 r. oraz 2014 r. W 2012 r. nie zapewniono podatkowych dochodów budżetu

¹¹⁷ Dokument na 2015 r. został przekazany 16 grudnia 2014 r. pismem znak AP10-0683-18/2014/LID/2.

¹¹⁸ Dokument na 2016 r. został przekazany 25 stycznia 2016 r. pismem znak AP10.0101.1.2016.

¹¹⁹ Tj. zarządzenie Nr 59 z dnia 25 września 2017 r. oraz zarządzenie Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r.

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 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.

NIK zgadza się z wynikami analizy Ministerstwa Finansów, że nieosiągnięcie celu, jakim było zapewnienie dochodów budżetu państwa było spowodowane w szczególności 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 była najwyższy w badanym okresie (26%-27%).

(akta kontroli str. 2767-2772, 3085-3097)

1.1. W Planie działalności Ministra Finansów na rok 2011 najważniejszym celem była realizacja dochodów budżetu państwa, a miernikiem stopnia realizacji celu kwota podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa w odniesieniu do kwoty określonej w ustawie budżetowej, na koniec roku zaplanowano do osiągnięcia wartość $\geq 100\%$, zrealizowano 101,6%. W ramach budżetu zadaniowego celem priorytetowym było:

- zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych, miernikiem określającym stopień realizacji celu był *wskaźnik realizacji wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa do należności budżetowych* z planowaną wartością do osiągnięcia na koniec roku 92,75%, zrealizowano 94,67%;
- zapewnienie wywiązywania się z obowiązków podatkowych i celnych przez podatników mierzone kwotą ustaleń dokonanych w toku kontroli podatkowych i celnych: zaplanowano 4.629 mln zł, zrealizowano 2.233 mln zł; *według analiz Ministerstwa Finansów planowana wartość miernika została obliczona na podstawie kwot bazowych roku 2009, w których wartość szacunkowych uszczupień wynosiła 3.778,69 mln zł. Na powyższe ustalenia decydujący wpływ miał wynik jednej kontroli (2 mld zł). Wynik ten spowodował, że prognoza została znacznie zawyżona. Spadek wartości planowanego miernika, nie miał związku z faktycznym spadkiem efektywności za 2011 r.*
- poprawa działań kontroli skarbowej mierzona wysokością ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów (mln zł); zaplanowano 701,0 mln zł, zrealizowano 699,88 mln zł; *według analiz Ministerstwa Finansów wpływ na realizację miernika – wysokość ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów (mln zł) miało przyjęcie jako wartości bazowej danych z 2009 r. dla określenia prognozy dla 2011 r.; w terminie przygotowywania prognozy nie były znane dane za 2010 r., jednocześnie 2009 r. charakteryzował się wysokimi wskaźnikami.*

1.2. W *Planie działalności Ministra Finansów* na rok 2012 najważniejszym celem działania było zapewnienie wpływów budżetowych na poziomie określonym w ustawie budżetowej, mierzone kwotą podatkowych dochodów budżetu państwa w odniesieniu do kwoty określonej w ustawie budżetowej; zaplanowano $\geq 100\%$, zrealizowano 92,92%, w tym VAT 90,8%; zgodnie ze sprawozdaniem z wykonania planu działalności: *na wysokość dochodów z tytułu podatku VAT w 2012 r., oprócz pogorszenia się kondycji finansowej firm i trudności w utrzymaniu płynności finansowej wpływ miały m.in. wzrost kwoty zwrotów o 8,75% w stosunku do roku poprzedniego – głównie z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych do środków trwałych, inwestycji o charakterze infrastrukturalnym, rejestracja rolników jako podatników VAT w związku z inwestycjami modernizacyjnymi w gospodarstwach rolnych, wzrost obrotu towarowego z zagranicą (WDT).*

Zastępca Dyrektora Departamentu Zarządzania Strategicznego¹²⁰ wskazał między innymi, że spadek wpływów podatkowych w 2012 r. spowodowany był w głównej mierze osłabieniem dobrowolności wpłat zadeklarowanych podatków, co było następstwem spowolnienia tempa wzrostu gospodarczego, skutkującego pogorszeniem kondycji finansowej wielu firm.

Ministerstwo Finansów w 2012 r. na bieżąco monitorowano wpływy jak i poziom zaległości, przyczyny wzrostu zaległości oraz efektywności egzekucji prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych. Dyrektorzy izb skarbowych zostali zobowiązani do przedkładania cokwartalnych wyjaśnień w zakresie pogorszenia się realizacji zobowiązań podatkowych. W *Planie działalności Ministra Finansów*, w ramach budżetu zadaniowego celem priorytetowym było zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych, miernikiem określającym stopień realizacji celu był wskaźnik liczony jako *proporcja wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do należności budżetu państwa (w %)* z planowaną wartością do osiągnięcia na koniec roku o 1,46 punktu procentowego więcej niż w planie na 2011 r., tj. 94,21%, osiągnięto 95,65%.

(akta kontroli str. 3085-3091)

1.3. W *Planie działalności Ministra Finansów* na rok 2013 w ramach budżetu zadaniowego celem priorytetowym było zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych mierzone relacją *wysokości kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa do wysokości kwoty należności budżetowych*. Zaplanowano 94,7%, osiągnięto 93,4%. Zgodnie ze sprawozdaniem z wykonania planu działalności: *na nieosiągnięcie miernika w planowanej wysokości wpłynęły między innymi: wzrost o 25,9% kwoty niezapłaconych należności budżetowych w stosunku do 2012 r., spowolnienie gospodarcze oraz osłabienie dobrowolności zapłaty podatków.*

Zastępca Dyrektora Departamentu Zarządzania Strategicznego¹²¹ poinformował między innymi, że 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 (spadku wpływów, wzrostu zaległości i pogorszenia efektywności egzekucji).

(akta kontroli str. 3085-3089, 3091, 3092)

1.4. W *Planie działalności Ministra Finansów* na rok 2014 najważniejszym celem działania było:

- zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, cel i należności niepodatkowych mierzone wysokością kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości kwoty

¹²⁰ Pismo z dnia 5 lutego 2019 r. znak DZT1.0811.1.2019.

¹²¹ Pismo z dnia 5 lutego 2019 r. znak DZT1.0811.1.2019.

należności budżetowych; zaplanowano 92,5%, osiągnięto 91,6%; zgodnie ze sprawozdaniem z wykonania planu działalności: *dochody podatkowe uzyskane przez organy podatkowe i celne były wyższe o 1,66% od zaplanowanych w ustawie budżetowej jednakże na poziom zrealizowania miernika wpływ miał wzrost kwoty niezapłaconych należności budżetowych (o 26%). Ponadto wzrosła kwota zaległości podatkowych. W ciągu 2014 r. należności pozostałe do zapłaty wzrosły o 33,29%, w tym o 42,28% w krajowym podatku VAT. Wzrost zaległości w VAT związany był z trudnościami w egzekwowaniu należności wynikających z decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, w trybie art. 108 ustawy o VAT. Zaległości na koniec 2014 r. wyniosły 9.887,3 mln zł i stanowiły 33,43% wszystkich zaległości w urzędach skarbowych. Główną przyczyną wzrostu niezapłaconych zobowiązań było osłabienie dobrowolności wpłat podatków z uwagi na trudną sytuację finansową i ich trudności w utrzymaniu płynności finansowej. Ministerstwo Finansów analogicznie jak w latach wcześniejszych, na bieżąco monitorowało wpływy, poziom zaległości oraz przyczyny wzrostu zaległości oraz efektywności egzekucji prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych. 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.*

- zapewnienie wywiązywania się z obowiązków podatkowych i celnych przez podatników, także poprzez ułatwienie podatnikom wypełniania ich obowiązków mierzone, w szczególności udziałem kontroli podatkowych z wynikiem finansowym do liczby przeprowadzonych kontroli; zaplanowano $\geq 57,5\%$, osiągnięto 74,6%;
- przeciwdziałanie oszustwom podatkowym poprzez poprawę efektywności i skuteczności działań kontroli skarbowych:
 - a) mierzone wysokością ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów; zaplanowano 590 mln zł, zrealizowano 3.042,28 mln zł;
 - b) mierzone liczbą zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów; zaplanowano 2.749,68 szt., zrealizowano 2.899,57 szt.

1.5. W *Planie działalności Ministra Finansów* na rok 2015 w ramach budżetu zadaniowego celem priorytetowym dla jednostek podległych było *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych*, miernikiem określającym stopień realizacji celu był wskaźnik realizacji wpływów z planowaną wartością do osiągnięcia na koniec roku $\geq 100\%$, osiągnięto 100,85%.

1.6. W *Planie działalności Ministra Finansów* na rok 2016 w ramach budżetu zadaniowego celem priorytetowym dla jednostek podległych było *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy podatkowe i celne*, miernikiem określającym stopień realizacji celu był wskaźnik realizacji wpływów z planowaną wartością do osiągnięcia na koniec roku $\geq 100\%$, osiągnięto 100,21%.

1.7. W *Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów* na rok 2017 celem priorytetowym wynikającym z budżetu państwa w układzie zadaniowym w roku 2017 było *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy celne i podatkowe* mierzone wskaźnikiem realizacji wpływów. Cel został osiągnięty, miernik realizacji wpływów wyniósł 104,99%, przy poziomie planowanym $\geq 100\%$.

(akta kontroli str. 2767-2772, 3085-3089, 3090, 3097)

1.8. W *Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów* na rok 2018 celem najważniejszym było między innymi *uszczelnienie systemu podatkowego*. Cel ten mierzono w szczególności:

- skutecznością typowania podmiotów do kontroli, planowana wartość do osiągnięcia $\geq 84,0\%$, po trzech kwartałach osiągnięto 86,4%;
- identyfikacją „karuzeli podatkowych” planowana wartość do osiągnięcia >60 , po trzech kwartałach osiągnięto 78.

Celem priorytetowym wynikającym z budżetu państwa w układzie zadaniowym do realizacji w roku 2018 było *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych pobieranych przez organy podatkowe i celne* mierzone wskaźnikiem realizacji wpływów $\geq 100\%$, po trzech kwartałach osiągnięto 75,8%.

(akta kontroli str. 3149, 3153)

2. Podstawowe cele i zadania dla kontroli skarbowej były określone corocznie w *Zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej*. Podstawowymi celami kontroli skarbowej była między innymi poprawa efektywności i skuteczności działań kontroli skarbowej oraz wykrywanie istotnych nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu państwa.¹²² W badanym okresie większość mierników realizacji celów została przez podległe jednostki osiągnięta.

(akta kontroli str. 1500-1510)

2.1. Do oceny realizacji celów wykorzystywano mierniki, których planowane do osiągnięcia wartości były corocznie ustalane w latach 2009-2016 w ramach budżetu zadaniowego (od 2011 r. także w ramach *Planów działalności*). I tak:

- w 2009 r. miernik wysokość ustaleń w zakresie należności budżetowych na tysiąc kontrolerów w mln zł zaplanowano 547,6 mln zł, osiągnięto 680,78 mln zł; miernik wysokość wpływów budżetowych w wyniku postępowań kontrolnych na tysiąc kontrolerów w tys. zł zaplanowano w wysokości 96,84 mln zł, osiągnięto 91,74 mln zł;
- w 2010 r. miernik wysokość wpływów budżetowych w wyniku postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano w wysokości 100,82 mln zł, osiągnięto 170,82 mln zł; miernik wysokość ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów zaplanowano 558,55 mln zł, osiągnięto 576,45 mln zł;
- w 2011 r. miernik wysokość wpływów budżetowych w wyniku postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano 94,51 mln zł, osiągnięto 226,18 mln zł; miernik wysokość ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów zaplanowano 701,3 mln zł, osiągnięto 699,88 mln zł;
- w 2012 r. miernik wysokość wpływów budżetowych w wyniku postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano 171,66 mln zł, osiągnięto 224,93 mln zł; miernik wysokość ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów zaplanowano 582,20 mln zł, osiągnięto 1.071,91 mln zł;
- w 2013 r. miernik liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano 2.583 zakończono 2.912; miernik udział postępowań kontrolnych pozytywnych w ogólnej liczbie przeprowadzonych postępowań kontrolnych dotyczących podatków zaplanowano 71,04%, a udział ten wyniósł 80,32 %; miernik wpływy w wyniku postępowań kontrolnych ogółem na 1000 kontrolerów zaplanowano 172,1 mln zł, osiągnięto 226 mln zł; miernik ustalenia w zakresie należności budżetowych ogółem na 1000 kontrolerów zaplanowano 585,1 mln zł, osiągnięto 1.844,6 mln zł;
- w 2014 r. miernik liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano 2.750 zakończono 2.900; miernik udział postępowań kontrolnych pozytywnych w ogólnej liczbie przeprowadzonych postępowań kontrolnych dotyczących podatków zaplanowano 71,39 %, a udział ten wyniósł 82,10 %;

¹²² 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.

- w 2015 r. miernik liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano 2.751 zakończono 2.643; miernik udział postępowań kontrolnych pozytywnych w ogólnej liczbie przeprowadzonych postępowań kontrolnych dotyczących podatków zaplanowano 71,74 %, a udział ten wyniósł 83,53 %;
- w 2016 r. miernik liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów zaplanowano 2.752, zakończono 2.823; miernik udział postępowań kontrolnych pozytywnych w ogólnej liczbie przeprowadzonych postępowań kontrolnych dotyczących podatków zaplanowano 82,40 %, a udział ten wyniósł 83,55 %.

Ministerstwo Finansów analizowało przekazywane przez urzędy kontroli skarbowej sprawozdania dotyczące realizowanych zadań i kwartalnie wyliczało mierniki efektywności dla poszczególnych urzędów. Osiągane wyniki, szczególnie w przypadku nieosiągnięcia celów, były omawiane na naradach dyrektorów urzędów kontroli skarbowej z kierownictwem Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów.

Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami¹²³, w latach 2007-2008 nie stosowano mierników. System oceny realizacji zadań kontroli skarbowej oparty był na kwartalnym pomiarze wyników pracy urzędów kontroli skarbowej, w wyniku którego dokonywano oceny zaangażowania w realizację zadań poszczególnych urzędów. NIK zwraca uwagę, że taki system oceny realizacji zadań przez urzędy kontroli skarbowej nie był bezpośrednio ukierunkowany na osiąganie celów i zadań określanych corocznie dla kontroli skarbowej w dokumencie *Zadania dla urzędów kontroli skarbowej*.

(akta kontroli str. 1500-1510, 2773-2783, 3277-3282)

2.2. W *Zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej* na rok 2015 oraz na rok 2016, poza miernikami określonymi w budżecie zadaniowym, ustalone zostały mierniki realizacji zadań priorytetowych.

Analiza siedmiu spośród 19 mierników określonych w *Zadaniach dla Kontroli Skarbowej na 2015 r.* wykazała, że wszystkie podległe urzędy kontroli skarbowej w 2015 r. zrealizowały następujące mierniki:

- wzrost o 5% w stosunku do 2014 r. kwoty stwierdzonych uszczupień oraz nienależnych zwrotów VAT,
- 70% i więcej udzielonych odpowiedzi w obszarze WF1 (MTIC Fraud-oszustwa wewnątrzspółnotowe przy wykorzystaniu znikającego podatnika).

Urzędy kontroli skarbowej zrealizowały również 768 postępowań kontrolnych i postępowań przygotowawczych, w których zastosowano lub wykorzystano elementy analizy kryminalnej (miernik ustalono na poziomie 100).

Większość urzędów kontroli skarbowej zrealizowała niżej wymienione mierniki:

- 65% kontroli badających zagadnienia nieprawidłowości w podatku VAT, w szczególności wyłudzenia zwrotu i unikania płacenia VAT od nabyć wewnątrzspółnotowych, w ogólnej liczbie kontroli podatkowych (miernik zrealizowało 13 z 16 urzędów),
- wykonanie planów kontroli w co najmniej 90% (miernik zrealizowało 11 z 16 urzędów),
- wzrost o 15% w stosunku do 2014 r. wartości faktycznie dokonanych zabezpieczeń na poczet ustalonych uszczupień podatkowych (miernik zrealizowało 10 z 16 urzędów).

Większość urzędów kontroli skarbowej nie zrealizowała miernika – 90% podmiotów zaliczanych do grupy wysokiego ryzyka, w których wszczęto postępowania kontrolne w czasie krótszym, niż 2 miesiące od zamieszczenia na platformie POLFISC.

Monitorowanie wykonania w 2015 r. zadań kontroli skarbowej odbywało się na podstawie kwartalnych sprawozdań urzędów kontroli skarbowej. Analiza osiągniętych mierników realizacji zadań w 2016 r., dla poszczególnych urzędów kontroli skarbowej, została przeprowadzona za I półrocze 2016 r. Dyrektor Departamentu Organizacji i Wdrożeń

¹²³ Pismo z dnia 6 lutego 2019 r. znak DNK7.0811.4.2019.

wyjaśnił, że odstąpiono od sporządzenia analizy mierników realizacji zadań za 2016 r., z uwagi na fakt iż mierniki osiągnięte w 2016 r. prezentowałyby informacje, które nie przekładały się na wartość dodaną w zakresie zarządzania skarbowością, bowiem izby celne i urzędy kontroli skarbowej kończyły być prawny.

Analiza poziomu wykonania w I półroczu 2016 r. sześciu spośród 22 mierników określonych w *Zadaniach dla Kontroli Skarbowej na 2016 r.* wykazała, że urzędy kontroli skarbowej zrealizowały mierniki na poziomie nie zagrażającym osiągnięciu celów na koniec 2016 r.¹²⁴:

- wzrost o 10 % w stosunku do 2015 r. wpłat będących efektem wydanych decyzji i korekt deklaracji, 12 z 16 urzędów w I półroczu zrealizowało miernik na poziomie zaplanowanym na 2016 r.,
- 75% i więcej udzielonych odpowiedzi w obszarze WF1 (MTIC Fraud-oszustwa wewnątrzspółnotowe przy wykorzystaniu znikającego podatnika), wszystkie urzędy osiągnęły w I półroczu 2016 r. miernik na poziomie zaplanowanym na 2016 r.

Urzędy kontroli skarbowej zrealizowały w I półroczu 2016 r. również 405 postępowań kontrolnych i postępowań przygotowawczych, w których zastosowano lub wykorzystano elementy analizy kryminalnej (miernik ustalono na poziomie 600 na rok 2016).

Urzędy kontroli skarbowej w I półroczu 2016 r. nie osiągnęły oczekiwanego na koniec 2016 r. poziomu mierników:

- 90% podmiotów zaliczanych do grupy wysokiego ryzyka, w których wszczęto postępowania kontrolne w czasie krótszym, niż 2 miesiące od zamieszczenia na platformie POLFISC (10 urzędów kontroli skarbowej z 16 nie zrealizowało miernika); w skali kraju miernik został zrealizowany na poziomie 80,8%;
- wykonanie planów kontroli w co najmniej 90%, (pięć UKS z 16 osiągnęło poziom realizacji miernika niższy niż oczekiwano do osiągnięcia na koniec 2016 r.); w skali kraju miernik został zrealizowany na poziomie 89,7%;
- 60% postępowań kontrolnych, dla potrzeb których dokonano szacunku uszczupień w ogólnej liczbie prowadzonych postępowań kontrolnych (siedem UKS z 16 osiągnęło poziom realizacji miernika niższy niż oczekiwano do osiągnięcia na koniec 2016 r.); w skali kraju miernik został zrealizowany na poziomie 58,13%, jednak dwa UKS w I półroczu zrealizowały miernik na niskim poziomie 13,4% oraz 23,2%.

(akta kontroli str. 1447, 1459, 1479-1483, 1500-1522, 2773-2783, 3277-3282)

3. Podstawowym celem dyrektorów izb skarbowych/dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych, wyznaczonym przez Ministra Finansów, a następnie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dotyczącym poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie, było w latach 2007-2018 zapewnienie dochodów dla budżetu państwa.

(akta kontroli str. 2718-2766)

3.1. W latach 2007-2013 cele i zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych były określone w przekazywanych corocznie *Zadaniach dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa* oraz wytycznych do ich realizacji.

Do najważniejszych zadań należało między innymi ograniczenie zaległości w relacji do wpływów, poprawa skuteczności egzekucji, poprawa trafności typowania podmiotów do kontroli. Ministerstwo Finansów systematycznie monitorowało stan realizacji zadań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie polityki finansowej państwa.

Oceny realizacji przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych zadań w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w latach 2007-2012 dokonywano co kwartał przy użyciu ustalonych przez Ministra Finansów na poszczególne lata mierników. Osiągnięty poziom mierników Ministerstwo Finansów monitorowało dla poszczególnych izb skarbowych.

¹²⁴ Większość urzędów kontroli skarbowej zrealizowała w połowie roku miernik na poziomie wyższym od oczekiwanego na koniec roku.

W latach 2007-2013 dokonywano licznych zmian w systemie mierników pomiaru jak i w metodologii ich liczenia. Według wyjaśnień Dyrektora Departamentu Poboru Podatków¹²⁵, głównym założeniem tych zmian było wypracowanie efektywnej metodologii liczenia wartości mierników ukierunkowanych bezpośrednio na pobór podatków, a także na pomiar/monitoring poszczególnych procesów realizowanych przez poszczególne jednostki.

W latach 2007-2008 ocena wykonania mierników polegała na porównaniu poziomu osiągniętych mierników przez poszczególne izby skarbowe z analogicznym okresem roku poprzedniego. W 2007 r., mając na celu obniżenie kosztów oraz uproszczenie systemu oceny pracy dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych, odstąpiono od wyznaczania planowanych mierników do osiągnięcia w danym roku, na rzecz porównywania poziomu osiągniętych mierników z analogicznym okresem roku poprzedniego oraz zmniejszono liczbę wskaźników.

NIK zwraca, że przyjęty w latach 2007-2008 system został uproszczony. Jednak oparcie oceny wykonania zadań na porównywaniu osiągniętych wartości mierników do wyników z roku poprzedniego ukierunkowywało jednostki podległe na osiąganie wyników jedynie na poziomie nie gorszym niż w okresie poprzednim.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wskazała¹²⁶, że planowanie wartości mierników do osiągnięcia wymagało dużych nakładów pracy na poziomie Ministerstwa Finansów jak i izb skarbowych i nie zawsze przekładało się na poprawę realizacji podatków. Dlatego w 2007 r. odstąpiono od wyznaczania wartości mierników do osiągnięcia przez poszczególne izby skarbowe.

W 2007 r. Ministerstwo Finansów dokonało analizy wskaźników w obszarach tematycznych: pobór podatku, egzekucja zaległości podatkowych (w trzech podatkach¹²⁷: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych i podatek od towarów i usług). Analiza wybranych czterech mierników w zakresie VAT wskazuje, że większość izb skarbowych osiągnęła wyższe wartości mierników od planowanych w szczególności:

- *wskaźnik realizacji podatków w zakresie podatku od towarów i usług*¹²⁸ został zrealizowany na poziomie o 0,09 punktu procentowego wyższym niż w 2006 r.; na poziomie wyższym został zrealizowany w 12 województwach, a na niższym w czterech województwach;
- *wskaźnik zaległości podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług*¹²⁹ został zrealizowany na poziomie o 0,89 punktu procentowego niższym (prawidłowa tendencja) niż w 2006 r.; wskaźnik ten został zrealizowany na niższym poziomie we wszystkich województwach;
- *wskaźnik realizacji podatkowych tytułów wykonawczych w zakresie podatku od towarów i usług*¹³⁰ został osiągnięty na poziomie o 1,10 punktu procentowego wyższym niż w 2006 r., w tym na wyższym poziomie osiągnięto wskaźnik w 12 województwach, a na niższym w czterech województwach;
- *wskaźnik efektywności egzekucji podatku od towarów i usług*¹³¹ został osiągnięty na poziomie o 2,40 punktu procentowego wyższym; wyższy wskaźnik zrealizowano w dwunastu województwach, a niższy w czterech województwach.

W roku 2008 ocena dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych dokonywana była co kwartał w trzech obszarach tematycznych: pobór podatków, egzekucja zaległości podatkowych, kontrola podatkowa. Analiza wybranych czterech mierników

¹²⁵ Pismo z dnia 11 lutego 2019 r. znak DPP3.0811.12.2019.

¹²⁶ Pismo z dnia 11 lutego 2019 r. znak DPP3.0811.12.2019.

¹²⁷ Analogicznie mierniki dla trzech podatków stosowano w 2008 r.

¹²⁸ WB-NW/WB-NW+ZNB, tj. WB wpływy bieżące powiększone o zwroty VAT rozliczane przez urzędy skarbowe (rozd. 75653), NW –nadpłaty wymagalne, ZNB – Zaległości wymagalne bieżące.

¹²⁹ ZW/W+P; tj. ZW-zaległości wymagalne, W-wpływy powiększone o zwroty VAT rozliczane przez urzędy skarbowe (rozd. 75653), P-potrącenia i inne zmniejszenia dochodów.

¹³⁰ Relacja liczby tytułów wykonawczych załatwionych do liczba tytułów wykonawczych do załatwienia(w %).

¹³¹ Relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objęta tytułami wykonawczymi do załatwienia (w %).

w zakresie VAT wskazuje, że większość izb skarbowych osiągnęła wyższe wartości mierników od planowanych, w szczególności:

- *wskaźnik poboru podatku od towarów i usług*¹³² został zrealizowany na poziomie o 0,11 punktu procentowego wyższym niż w 2007 r.; wskaźnik ten zrealizowano na wyższym poziomie w siedmiu województwach, a na niższym poziomie w dziewięciu województwach;
- *wskaźnik zaległości w zakresie podatku od towarów i usług*¹³³ uległ obniżeniu o 0,39 punktu procentowego w porównaniu do 2007 r., w tym na niższym poziomie został zrealizowany w 14 województwach, a na wyższym poziomie (nieprawidłowa tendencja) w dwóch województwach;
- *Wskaźnik realizacji podatkowych tytułów wykonawczych w zakresie podatku o towarów i usług*¹³⁴ został osiągnięty na poziomie o 0,89 punktu procentowego wyższym niż w 2007 r.; w 13 województwach wskaźnik ten został zrealizowany na wyższym poziomie, a na niższym w trzech województwach;
- *Wskaźnik efektywności egzekucji podatku od towarów i usług*¹³⁵ został osiągnięty na wyższym o 1,70 punktu procentowego niż w 2007 r.; wyższą realizację wskaźnika osiągnęło siedem województw, a dziewięć województw zrealizowało wskaźnik na niższym poziomie.

W 2009 r. odstąpiono od porównywania poziomu osiągniętych mierników przez poszczególne izby skarbowe z analogicznym okresem roku poprzedniego. Ocena izb skarbowych w 2009 r. odbywała się z wykorzystaniem odchyień od średniej, wyliczonej dla wszystkich izb skarbowych przy wykorzystaniu mediany. W latach 2010-2012 przyjęto odrębne zasady pomiaru do oceny dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych. Ocena naczelników urzędów skarbowych odbywała się z wykorzystaniem odchyień od średniej oraz stałych wartości, a ocena dyrektorów izb skarbowych na podstawie średniej ważonej wyników uzyskanych przez podległe urzędy skarbowe oraz średniej wyników z zadań własnych izby skarbowej.¹³⁶ Następnie ustalane były rozmiary odchylenia wyników uzyskanych, w poszczególnych obszarach tematycznych¹³⁷, przez poszczególne izby skarbowe od średniej wyliczonej dla wszystkich jednostek, które były punktowane. Taka metodologia pozwalała na monitorowanie, w których województwach osiągnięte zostały lepsze, a w których gorsze wyniki niż wyliczona średnia dla wszystkich jednostek.

Minister Finansów monitorował wielkość podstawowych mierników oceny wykonania zadań w zakresie realizacji polityki finansowej państwa, wyznaczonych na lata 2007-2012, na podstawie kwartalnych analiz i wyjaśnień przekazywanych przez dyrektorów izb skarbowych. Ocena realizacji podstawowych mierników wykonania zadań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych była prezentowana i omawiana na okresowych naradach z dyrektorami izb skarbowych.

NIK zwraca uwagę, że w latach 2009-2012 ocena realizacji przez izby skarbowe i urzędy skarbowe celów i zadań określanych corocznie w dokumencie *Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej*

¹³² WB-NW/WB-NW+ZWB, tj. WB-wpływy bieżące powiększone o zwroty VAT rozliczane przez US (rozdz. 75653), NW –nadpłaty wymagalne, ZWB – Zaległości wymagalne bieżące.

¹³³ ZW/W+P; tj. ZW-zaległości wymagalne, W-wpływy powiększone o zwroty VAT rozliczane przez urzędy skarbowe (rozdz. 75653), P-potrącenia i inne zmniejszenia dochodów.

¹³⁴ Realizacji liczby tytułów wykonawczych załatwionych do liczba tytułów wykonawczych do załatwienia (w %).

¹³⁵ Relacja kwoty wyegzekwowanych zaległości do kwoty zaległości objęta tytułami wykonawczymi do załatwienia (w %).

¹³⁶ Od 2010 r. wyodrębniono obszar dotyczący realizacji zadań własnych izb skarbowych. W latach 2009-2013 Ministerstwo Finansów dokonywało zmian w miernikach pomiaru, jak i metodologii liczenia ich wartości.

¹³⁷ W 2009 r. oceny dokonywano co kwartał, w tym w obszarze: wymiar, kontrola podatkowa, egzekucja administracyjna. W 2010 r. oceny dokonywano co kwartał, w tym w obszarze: wymiar, kontrola podatkowa, egzekucja administracyjna, rejestracja. W 2011 r. oceny dokonywano co kwartał, w tym w obszarze: wymiar, kontrola podatkowa, egzekucja administracyjna, rejestracja. W 2012 r. oceny dokonywano co kwartał, w tym w obszarze: postępowania podatkowe, kontrola podatkowa, egzekucja administracyjna, obsługa bezpośrednia.

państwa nie była prowadzona w oparciu o wyznaczanie planowanych do osiągnięcia poziomów mierników. Mierzono natomiast w jakim stopniu osiągane przez poszczególne izby skarbowe wyniki¹³⁸ różnią się od wyliczanej dla wszystkich jednostek podległych średniej. Sposób ten pozwalał na wskazanie, które izby osiągnęły wyniki lepsze niż średnia, a które gorsze. Jednostkom podległym nie wskazywano oczekiwanych przez Kierownictwo Ministerstwa Finansów do osiągnięcia poziomów mierników, które uwzględniałyby w szczególności oczekiwany poziom poprawy, natomiast oceny zależały od wielkości uśrednionych wartości mierników osiągniętych przez wszystkie izby skarbowe, które mogły z roku na rok być nawet gorsze.

(akta kontroli str. 2036-2047, 2718-2766, 3283-3295)

3.2. W 2013 r. odstąpiono od dotychczasowych zasad dokonywania oceny realizacji zadań, podejmując jednocześnie prace nad dostosowaniem mierników oceny do nowych założeń, jakimi było bezpośrednie skorelowanie mierników z celami i zadaniami określonymi w *Zadaniach dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w roku 2013 oraz wytycznych do ich realizacji*¹³⁹. Wcześniej stosowana metoda oceny ukierunkowana była na pomiar czynności realizowanych w ramach administracji podatkowej, która odbiegała znacząco od podejścia jakim jest zarządzanie przez cele. W 2013 r. nie dokonywano oceny wykonania mierników z uwagi, iż w tym okresie podjęto działania nad wypracowaniem nowego modelu dokonywania oceny. W związku z powyższym, dyrektorów izb skarbowych nie zobowiązano do składania wyjaśnień odnośnie kształtowania się mierników oceny wykonania zadań w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w roku 2013. Ministerstwo Finansów do jednostek podległych przekazało dokument zawierający szczegółowy opis mierników na 2013 r. i monitorowało wartości osiągnięte przez poszczególne izby skarbowe, odstępując od ustalania średniej dla izb skarbowych oraz odchylenia od tej średniej dla poszczególnych izb skarbowych.

W 2014 r. trwały prace nad wdrożeniem nowego rozwiązania związanego z mierzaniem stopnia realizacji celów i zadań przez dyrektorów izb skarbowych, którego do końca roku nie wdrożono. Przygotowanie nowego systemu oceny wymagało opracowania nowych mierników oraz przygotowania środowiska informatycznego, w związku z czym przyjęto, że jego pełne wdrożenie nastąpi od 2015 r. W 2014 r. z uwagi na projektowane rozwiązania systemowe do jednostek podległych zostały przekazane cele z *Planu pracy* Departamentu Administracji Podatkowej. Na bieżąco monitorowany był między innymi poziom realizacji wpływów. Wyniki omawiane były na naradach z dyrektorami izb skarbowych.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła¹⁴⁰, że w 2013 r. odstąpiono od dotychczasowych zasad dokonywania oceny realizacji zadań, podejmując jednocześnie prace nad dostosowaniem mierników oceny do założeń, jakimi było bezpośrednie skorelowanie mierników z celami i zadaniami określonymi w dokumencie *Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w roku 2013*, niemniej, nie udało się wypracować na tyle efektywnego narzędzia oceny, by wprowadzić jego pełną funkcjonalność w 2013 r. W 2014 r. zmieniło się podejście do metodologii pomiaru. Mierniki pomiaru miały się przekładać bezpośrednio na pomiar planowanych celów i zadań w Ministerstwie Finansów w ramach kontroli zarządczej.

Jeszcze 2014 r. opracowany został nowy system wyznaczania celów, zadań i mierników w administracji podatkowej i w dniu 16 grudnia 2014 r. przekazano dyrektorom izb skarbowych, zaakceptowany przez właściwego podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, dokument *System wyznaczania celów dla Administracji Podatkowej oraz mierników ich realizacji*, zawierający opis nowego systemu wyznaczania celów dla

¹³⁸ Wykorzystywano szereg mierników oceniających: od 28 mierników w 2009 r., mierzących procesy w czterech obszarach, do 23 mierników w 2012 r., mierzących procesy w sześciu obszarach.

¹³⁹ Dyrektor Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów przekazał do stosowania dyrektorom izb skarbowych *Zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w roku 2013 oraz wytycznych do ich realizacji* 16 kwietnia 2013 r. (pismo znak AP8/068/235/ECJ/2013).

¹⁴⁰ Pismo z 10 grudnia 2018 r. oraz 11 lutego 2019 r.

jednostek administracji podatkowej. Jednocześnie dyrektorom izb skarbowych przekazane zostały planowane na 2015 r. do osiągnięcia dla całej administracji podatkowej cele i wartości mierników realizacji celów. Rok 2015 był okresem testowym wdrażania nowego systemu mierników i podlegał wielokrotnym analizom. Minister Finansów monitorował realizację podstawowych mierników realizacji celów kwartalnie.

W 2015 r. założono realizację celów w pięciu obszarach, w tym w obszarze zapewnienie wpływów budżetowych, zmniejszenie zaległości podatkowych oraz zmniejszenie skali oszustw podatkowych. Analiza wykonania wybranych mierników wskazuje, że większość izb skarbowych osiągnęła planowane wartości mierników (a odchylenie od planu nie przekraczało 1/3):

- *wskaźnik realizacji wpływów* został zrealizowany przez 11 izb skarbowych (oraz ogółem), a pięć izb skarbowych nie zrealizowała miernika na oczekiwanym poziomie (cel zwiększenie dochodów ogółem został osiągnięty),
- *wskaźnik kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi pozostała do wyegzekwowania* został zrealizowany przez 13 izb skarbowych, a trzy izby skarbowe nie zrealizowały miernika na oczekiwanym poziomie (oraz ogółem wskaźnik nie został zrealizowany; cel obniżenie kwot zaległości objętych egzekucją administracyjną nie został osiągnięty);
- *wskaźnik ilość spraw uchylonych* został zrealizowany przez 10 izb skarbowych, które osiągnęły cel zmniejszenie liczby spraw uchylonych przez WSA.

W 2016 r. założono realizację celów w czterech obszarach, w tym w obszarze realizacja należności budżetu państwa, pobór podatków i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz postępowanie egzekucyjne w zakresie zaległości podatkowych i niepodatkowych. W dniu 25 stycznia 2016 r. przekazane zostały dyrektorom izb skarbowych planowane na 2016 r. do osiągnięcia cele i wartości mierników realizacji celów dla poszczególnych izb skarbowych. Minister Finansów monitorował realizację podstawowych mierników realizacji celów kwartalnie. Dyrektorzy izb skarbowych informowali Ministerstwo Finansów o zagrożeniach w realizacji wyznaczonych poziomów mierników oraz działaniach zaradczych. Raporty dotyczące wykonania celów oraz osiągniętego poziomu mierników określających ich realizację sporządzono za I, II oraz III kwartał. Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu Organizacji i Wdrożeń odstąpiono od sporządzenia rocznego raportu za 2016 r., gdyż mógłby on powstać kiedy będą dostępne do jego opracowania dane, tj. nie wcześniej niż na przełomie lutego i marca 2017 r., natomiast z dniem 1 marca 2017 r. były prawne urzędów kontroli skarbowej, izb celnych i izb administracji skarbowej (w formie ówczasie obowiązującej) przestały istnieć.

(akta kontroli str. 499-503, 576-578, 1882-1968, 2036-2047, 2718-2766, 3044-3047, 3283-3295)

4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu zapewnienia realizacji czteroletnich kierunków, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, określił:

- zarządzeniem Nr 59 z dnia 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2017 oraz
- zarządzeniem Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018,

dla poszczególnych izb administracji skarbowej cele oraz planowane do osiągnięcia wartości mierników realizacji celów. Wykonanie mierników monitorowano kwartalnie. Raporty dotyczące wykonania celów oraz osiągniętego poziomu mierników ich realizacji sporządzono za III i IV kwartał 2017 r. oraz za I, II i III kwartał 2018 r.¹⁴¹. W przypadku zidentyfikowania zagrożenia realizacji poszczególnych mierników na koniec danego roku, w raportach były przedstawiane przyczyny niezrealizowania zakładanego poziomu wskaźników w danym kwartale oraz działania podjęte w celu poprawy danego wskaźnika.

¹⁴¹ Do zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie.

Analiza wykonania w 2017 r. przez izby administracji skarbowej sześciu¹⁴² mierników dla realizacji pięciu celów, zawartych w dwóch kierunkach działania i rozwoju KAS, tj. *Pobór należności podatkowych i niepodatkowych Budżetu Państwa przez organy podatkowe i celne* (kierunek II) oraz *Bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej i ochrona obszaru celnego UE* (kierunek III), wykazała, że mierniki zostały zrealizowane.

Większość jednostek podległych osiągnęła założone wartości mierników realizacji celów. Miernik *realizacja należności publicznoprawnych w IAS* został wykonany przez organy Krajowej Administracji Skarbowej na poziomie 104,86%, w tym 12 izb administracji skarbowej osiągnęło miernik na poziomie planowanym, tj. $\geq 100\%$, a cztery izby administracji skarbowej na poziomie niższym. Wykonany został również miernik *dotychczasowych wpływów w IAS* w celu zwiększenia efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej, mimo że siedem izb administracji skarbowej nie osiągnęło zaplanowanej kwoty (będącej sumą dodatkowych wpływów oraz kwoty odmowy zwrotu podatku od towarów i usług w wyniku ustaleń kontroli celno-skarbowych i podatkowych). Dodatkowe wpływy budżetowe oraz kwota odmowy zwrotu podatku od towarów usług, wynikające z ustaleń kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych wyniosły 3.353,3 mln zł, planowano 2.330,3 mln zł. Dziewięć izb administracji skarbowej uzyskało 82,1% kwoty tych wpływów ogółem.

Kolejne trzy mierniki *wysokość kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa do wysokości kwoty należności budżetowych, efektywność egzekucji oraz podjęte czynności sprawdzające z wykorzystaniem JPK* zostały zrealizowane na poziomie wyższym niż zakładano przez wszystkie lub prawie wszystkie izby administracji skarbowej. W większości natomiast IAS (w 9 z 16), wyższy niż zakładano był udział wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych uchylających decyzje dyrektora IAS lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w ogólnej liczbie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych. Ogółem miernik został osiągnięty (na poziomie 13,64%, przy wielkości planowanej $\leq 14\%$).

Analiza poziomu realizacji pięciu spośród 23 mierników za I-III kw. 2018 r., tj.:

- realizacja należności publicznoprawnych,
- efektywność egzekucji,
- liczba decyzji uchylonych,
- kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika,
- dodatkowe wpływy w IAS,

wykazała, że realizacja czterech z pięciu analizowanych mierników nie była zagrożona (*Raport Ministerstwa Finansów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2018*, według stanu na 30 września 2018 r.). Po trzech kwartałach 2018 r. zrealizowano zakładaną na ten okres:

- *kwotę należności publicznoprawnych* – 254,1 mld zł, przy wielkości planowanej po trzech kwartałach 251,3 mld zł,
- *kwotę ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika* – 1.657,79 mln zł (po wyeliminowaniu jednostkowego ustalenia na kwotę 49,7 mld zł), przy wielkości planowanej po III kwartałach 853,3 mln zł,
- *efektywność egzekucji* – 29,46%, przy wielkości planowanej po III kwartałach 26,58%,
- nie przekroczono zakładanej liczby wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych uchylających decyzje dyrektora IAS lub naczelnika urzędu celno-skarbowego w porównaniu do ogólnej liczby wyroków wojewódzkich sądów

¹⁴² Sześciu spośród 21 mierników ustalonych dla czterech kierunków, w tym 5 mierników dla kierunku II i 8 dla kierunku III.

administracyjnych (uchylonych zostało 6,79% decyzji, przy poziomie planowanym $\leq 14\%$).

Mierniki te zostały zrealizowane przez większość izb administracji skarbowej.

Poniżej zakładanego poziomu zrealizowano *dotatkowe wpływy budżetowe* w związku z zakończonymi kontrolami, które wyniosły 1.654,7 mln zł, tj. 92,2% zakładanej kwoty. Niskie wpływy zostały zrealizowane przez IAS w Warszawie i Opolu odpowiednio (na poziomie 34,3% oraz 48,0%) oraz przez IAS w Rzeszowie, Gdańsku i Katowicach (odpowiednio na poziomie od 77,6% do 88,9%). Ponadto nieznacznie niższe niż planowano wpływy zrealizowały IAS w Szczecinie, Olsztynie i Bydgoszczy. Ministerstwo Finansów w związku z zagrożeniem realizacji miernika poleciło IAS wyjaśnienie przyczyn niskiego wykonania oraz monitorowało podjęte działania naprawcze.

(akta kontroli str. 2706-2716, 2762-2766, 3147-3175)

5. 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 automatycznie generowana. Monitorowane były dane z zakresu wpływów i zaległości podatkowych, postępowań egzekucyjnych, postępowań podatkowych i inne dane zgodnie z bieżącymi potrzebami Kierownictwa Ministerstwa Finansów.

(akta kontroli str. 3290, 3295)

6. 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 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 określone 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 wyludźających podatek VAT poprzez fikcyjne faktury, podmiotów dokonujących obrotu fikcyjnymi fakturami, ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.

Po przeprowadzeniu głębokich zmiany 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*

analizy 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*¹⁴³. 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 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 przed 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.

(akta kontroli str. 2480-2557, 2718-2766)

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

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 usług¹⁴⁴; powstanie i rozwój tej hurtowni miało istotne

¹⁴³ Dokument został zaktualizowany w 2018 r.

¹⁴⁴ 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

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;

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 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;

od 2009 r. podsystem Kontrola¹⁴⁵ – 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 VIES¹⁴⁶, 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);

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”;

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;

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 do których istnieje relatywnie mniejsze

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.

¹⁴⁵ Podsystem systemu Poltax.

¹⁴⁶ 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.

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*;

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 zarejestrowaniem 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;

od 2017 r. – Aplikacja WRO–SYSTEM – system informatyczny zapewniający dostęp do danych gromadzonych przez Ministerstwo Finansów; aplikacja składa się z 9 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 zagranicznych¹⁴⁷,
- 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 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,

¹⁴⁷ 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.

- o 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, hurtowni danych WHTAX, Bazy Podmiotów Szczególnych, Systemu Zgłoszeń Celnych przywozowych, wywozowych oraz tranzytowych (od 2009 r.), a także aplikacji WRO-SYSTEM.

Od 1 września 2011 r.¹⁴⁸ 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 oraz niektórych innych ustaw¹⁴⁹. 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 jednoznaczność 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 prowadził 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 osiąganiu przez urzędy skarbowe lepszych wyników pracy był brak w szczególności nowoczesnych narzędzi informatycznych.

8. 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 latach¹⁵⁰ 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.

¹⁴⁸ 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.

¹⁴⁹ Dz. U. Nr 171, poz. 1016.

¹⁵⁰ 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.

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.¹⁵¹ do 90,4% w 2016 r.

(akta kontroli str. 1016,1017)

8.1. Liczba kontroli rozliczeń podatku od towarów i usług, w których stwierdzono nieprawidłowości zwiększyła się w latach 2008–2016, z 3.005 w 2008 r.¹⁵² do 3.750 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 6.427 w 2007 r. do 4.851 w 2016 r.¹⁵³, 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.

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 1.819,6 mln zł w 2013 r., o 4.545,7 mln zł w 2014 r., o 7.662,4 mln zł w 2015 r. oraz o 3.296,5 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 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.

¹⁵¹ W 2009 r. udział ten wyniósł 40,4% i był niższy niż w 2007 r. o 1,2 pkt. proc. i w 2008 r. o 2,8 pkt. proc.

¹⁵² W 2007 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 3.158 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 2.972 kontrole.

¹⁵³ 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 5.885 kontroli rozliczeń VAT, tj. o 56 więcej niż w 2008 r.; w 2012 r. przeprowadzono 5.398 kontroli rozliczeń VAT, tj. o 23 więcej niż w 2011 r., a w 2014 r. 5.401, tj. o 462 więcej niż w 2013 r.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił¹⁵⁴ m.in., 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 wyludzających 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 skutkowało wzrostem udziału ustaleń dotyczących VAT.

(akta kontroli str.1016, 1017, 1337-1342, 3235-3260)

8.2. 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.

W latach¹⁵⁵ 2010-2016 zwiększała się liczba oraz kwoty, na którą były wystawione fikcyjne faktury wykryte w wyniku kontroli skarbowych, tj. z 84,2 tys. w 2010 r. na kwotę (brutto) 3.711,2 mln zł do 421,3 tys. na kwotę 103.850,0 mln zł w 2016 r. Razem ujawniono 1.501,5 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.

Największe kwoty podatku wymierzone zostały na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w latach 2014-2016, tj. odpowiednio 5.214,7 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 1.079 mln zł, w 2015 r. 870 decyzjami podatek na kwotę 4.160,7 mln zł oraz w 2016 r. 604 decyzjami na kwotę 4.004,2 mln zł;

¹⁵⁴ Pismo znak DNK7.0811.42.2018 z 7 grudnia 2018 r.

¹⁵⁵ 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) 4.541,9 mln zł.

- podmiotom z branży elektronicznej w 2014 r. wymierzono 201 decyzjami podatek na kwotę 1.561,7 mln zł, w 2015 r. 570 decyzjami podatek na kwotę 4.649,6 mln zł oraz w 2016 r. 493 decyzjami na kwotę 4.544,1 mln zł;
- podmiotom handlującym stałą 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.

(akta kontroli str.1016, 1017, 1026)

8.3. Ściągalność należności wynikających z ustaleń kontroli skarbowej była niska. Był 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 2.497,0 mln zł, a zatrzymane wypłaty nienależnych zwrotów VAT 1.619,1 mln zł (w tym w 2016 r. 1.028,2 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 latach¹⁵⁶ 2013-2016 wyniosły 435,8 mln zł, co stanowiło 1,4% kwoty podatku wymierzonego na tej podstawie.

Dyrektor Departamentu Nadzoru nad Kontrolami wyjaśnił¹⁵⁷ m.in., że w wyniku kontroli podmiotów uczestniczących w karuzeli podatkowej zobowiązania podatkowe były określane wobec wszystkich zidentyfikowanych podmiotów uczestniczących w tej karuzeli, w tym słupom lub „znikającym podatnikom”, i deklarujących podatek VAT do zapłaty w niewłaściwej kwocie lub wyludzających 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 podatkowych.

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.

(akta kontroli str.1016, 1337-1342)

9. W 2017 r. przeprowadzono głębokie zmiany organizacyjne w strukturze administracji skarbowej. Od 1 marca 2017 r. zaczął funkcjonować jej nowy model – Krajowa Administracja Skarbowa¹⁵⁸, 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.

¹⁵⁶ Dane w tym zakresie były gromadzone od 2013 r.

¹⁵⁷ Pismo znak DNK7.0811.42.2018 z 7 grudnia 2018 r.

¹⁵⁸ Wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 508, ze zm.) oraz ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948, ze zm.).

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

9.1. W 2017 r. urzędy celno-skarbowe, a do końca lutego 2017 r. urzędy kontroli skarbowej, przeprowadziły 3.214 kontroli¹⁵⁹ rozliczeń podatku od towarów i usług, tj. o 1.637 mniej niż w 2016 r. oraz o 1.849 mniej niż średnio w latach 2013-2016 urzędy kontroli skarbowej. W trybie ustawy o kontroli skarbowej w 2017 r. zakończonych zostało 2.884 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 1.573 kontrole rozliczeń VAT, w tym 883 kontrole skarbowe (56,1%). W całym 2018 r. zakończono 2.082 kontrole rozliczeń VAT (1.099 kontroli skarbowych i 983 kontrole celno-skarbowe), tj. o 1.132 mniej niż w 2017 r.

Liczba kontroli rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości zmniejszyła się z 3.750 w 2016 r. do 2.549 w 2017 r., tj. o 32,0% i 1.765 w 2018 r., tj. o 30,8% w porównaniu do 2017 r. Od stycznia do września 2018 r. wyniosła 1.334. 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 6.598,0 mln zł oraz całym w 2018 r. na kwotę 9.276,4 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 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 01.07.2016 r., a ostatnia grupa od 01.01.2018 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;

¹⁵⁹ Tj. kontroli skarbowych oraz kontroli celno-skarbowych.

- 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.¹⁶⁰

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. słupek lub znikający podatnik).

(akta kontroli str.1014-1017,1436-1443, 3235-3260, 3271, 3272)

9.2. 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 6.803,0 mln zł, tj. o 1,5 tys. mniej decyzji oraz na kwotę o 5.775,5 mln zł niższą niż w roku poprzednim. W okresie styczeń-wrzesień 2018 r. urzędy celno-skarbowe wydały 0,7 tys. takich decyzji na kwotę 2.311,0 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 4.203,0 mln zł, tj. wydano o 709 mniej decyzji oraz wymierzono podatek na kwotę o 4.959,6 mln zł niższą niż w 2016 r. W okresie styczeń-wrzesień 2018 r. wymierzono 181 decyzjami podatek na kwotę 1.499,7 mln zł.

(akta kontroli str.1014-1017,1436-1443, 3235-3260, 3271, 3272)

9.3. Nieznacznie wzrosła ściągalskość 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 nieprawidłowości¹⁶¹, podczas

¹⁶⁰ Do zakończenia czynności kontrolnych w tym zakresie nie były jeszcze dostępne dane za 2018 r.

¹⁶¹ W okresie styczeń-wrzesień 2018 r. wpłaty z decyzji i korekt wyniosły 456,3 mln zł, tj. stanowiły 7,8% kwoty stwierdzonych nieprawidłowości.

gdy w 2017 r. wpłaty z decyzji i korekt podatników wyniosły 725,0 mln zł i stanowiły 5,8%¹⁶² 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.

(akta kontroli str.1014-1027, 3271, 3272)

9.4. 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% 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%)¹⁶³. 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, 6.803,0 mln zł, 3.460,6 mln zł (w okresie I-III kw. 2018 r. na kwotę 2.311,0 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. znak DPP3.0811.26.2018), 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,

¹⁶² 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.

¹⁶³ 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.

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.

W kontekście wyjaśnień przedstawionych przez Szefa KAS, NIK zwróciła uwagę¹⁶⁴, 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 podatkowych¹⁶⁵, 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. Wzmocnia to znaczenie uwagi przedstawionej przez NIK w informacji o wynikach kontroli¹⁶⁶ 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 wyjaśnił¹⁶⁷ 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 rozważanie (dla każdego przypadku) przeprowadzania 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, umożliwiając przesłuchanie świadków bez konieczności zawiadomienia strony, dając 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 nieprawidłowości podatkowych* nie wydano „zaleceń” 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 mogłyby 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*

¹⁶⁴ 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.).

¹⁶⁵ Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, Nr ewid. 17/2014/P/13/042/KBF, Warszawa 2014.

Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, Warszawa 2016.

¹⁶⁶ Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, Nr ewid. 23/2018/P/17/013/KBF, Warszawa 2018.

¹⁶⁷ Pismo z dnia 6 lutego 2019 r. znak: DNK7.0811.2.

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 uszczupień 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 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.

(akta kontroli str.1014-1027, 3235-3260, 3271-3272, 4159-4200)

10. 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 wymierzone 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.

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 wzrosły o 60.095,1 mln zł¹⁶⁸, a zaległości o 54.203,2 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 43.403,5 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2013 r. był wyższe o 38.583,7 mln zł, tj. o 800,5%. Należności te stanowiły 23,0% należności z VAT na koniec 2013 r. i 53,5% na koniec 2017 r. Ściągalność należności pozostałych do zapłaty z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (ogółem) była niska. Wpłaty na poczet tych należności w okresie od stycznia 2010 do września 2018 r. wyniosły 838,4 mln zł.

Naczelnicy urzędów skarbowych w okresie od stycznia 2017 r. do września 2018 r. wydali 7.172 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 8.593,0 mln zł, w tym zaległości na kwotę 1.613,7 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. wyniosły 6.083,7 mln zł (co stanowiło 8,2% stanu zaległości w podatku od towarów i usług na koniec 2017 r.), a na koniec 2007 r. 5.566,7 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 1.406,2 mln zł. Do 2011 r. kwota ta stopniowo, z roku na rok, zwiększała się i wyniosła 2.118,0 mln zł. W kolejnym okresie, w latach 2012-2015, wyegzekwowano średnio 2.081,5 mln zł rocznie. Wzrost nastąpił w latach 2016-2017, w których wyegzekwowano odpowiednio 2.256,5 mln zł oraz 2.583,0 mln zł.

Po III kwartałach 2018 r. wskaźnik skuteczności egzekucji wyniósł 33,8% i był wyższy o 4,0 punktów procentowych w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. W tym okresie wyegzekwowano zaległości na kwotę 2.076,0 mln zł, tj. o 206,3 mln zł więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego, a kwota zaległości objęta tytułami wykonawczymi (6.150,4 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 wyjaśniła¹⁶⁹ m.in., że zaległości co do których umorzono postępowanie egzekucyjne z powodu bezskuteczności egzekucji,

¹⁶⁸ Na koniec 2013 r. należności wyniosły 20.972,0 mln zł, w tym zaległości 19.824,2 mln zł.

¹⁶⁹ Pismo z 20 grudnia 2018 r. znak: DPP3.0811.101.2018.

w szczególności powstałe na podstawie decyzji organów kontroli skarbowej/organów celno-skarbowych wydanych na podstawie art. 108 ustawy 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.

(akta kontroli str. 452-459, 668-970, 3029-3031)

11. 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). 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.).

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 7.475,1 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, 1.429,7 mln zł, 1.665,3 mln zł oraz 2.426,1 mld zł. Natomiast w 2017 r. kwota ujawnionych w wyniku kontroli nieprawidłowości obniżyła się w porównaniu do roku poprzedniego o 2.433,9 mln zł (o 32,6%) i wyniosła 5.041,2 mln zł (podobnie jak w 2015 r.). W 2018 r. kwota stwierdzonych nieprawidłowości w wyniku kontroli podatkowych wyniosła 5.483,1 mln zł i w porównaniu do 2017 r. była wyższa o 8,8% (w I półroczu 2018 r. nieprawidłowości stwierdzono na kwotę 3.552,1 mln zł, podczas gdy w I półroczu 2017 r. na kwotę 2.758,0 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.¹⁷⁰

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.

(akta kontroli str. 1425-1435, 3273-3276)

¹⁷⁰ 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.

12. W badanym okresie rosła średnia kwota ustaleń dokonanych w toku **czynności sprawdzających**. W latach 2015-2017 kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzenia 1.000 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 1.000 takich czynności ujawniono nieprawidłowości średnio na kwotę dwuipółkrotnie większą niż w latach 2015-2017.

W wyniku przeprowadzenia 1.000 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. zł¹⁷¹. W 2018 r. w wyniku 1.000 czynności sprawdzających ujawniono nieprawidłowości średnio na kwotę 1.703,7 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 1.359,6 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 trudnych, o wyższym stopniu złożoności (np. w przypadku podejrzenia uczestnictwa podmiotu w karuzeli podatkowej, występowania fikcyjnych transakcji), w których potencjalna kwota uszczupleń 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.

¹⁷¹ 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.

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.

(akta kontroli str. 1425-1435, 3273-3276)

13. Finansowe organy postępowania przygotowawczego¹⁷² 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.

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 zmniejszała 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.

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.¹⁷³ 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 wniosek 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 wniosek 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.,

¹⁷² 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.

¹⁷³ Ministerstwo Finansów nie dysponowało danymi za lata 2007-2014.

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 odpowiedzialności¹⁷⁴ średnio wobec 5,9 tys. osób rocznie, najwięcej w 2013 r. 6,9 tys. osób. 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 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).

(akta kontroli str. 1001-1008, 2558-2625)

14. 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 dodanej¹⁷⁵ 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 218/92¹⁷⁶.

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 2007-2016¹⁷⁷ stopniowo rosły. W 2007 r. wyniosły 3,7 mln zł, w 2012 r. 135,9 mln zł, a w 2016 r. 4.381,3 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 2.147,8 mln zł. W okresie styczeń–wrzesień 2018 r. była to kwota 1.741,1 mln zł, tj. o 5,7% niższa w porównaniu do analogicznego

¹⁷⁴ 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 wniosek o udzielenie takiego zezwolenia (zamiast aktu oskarżenia) m.in. pod warunkiem wpłaty w całości uszczuplonej należności publicznoprawnej.

¹⁷⁵ Dz.U. UE L 268 z 12.10.2010 r., s. 1, ze zm.

¹⁷⁶ Dz.U. UE L 264 z 15.10.2013 r., s. 1, ze zm.

¹⁷⁷ 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.

okresu 2017 r. Nieprawidłowości stwierdzone były głównie w podatku od towarów i usług. Efekty współpracy były monitorowane co kwartał¹⁷⁸.

(akta kontroli str. 495-498)

14.1. 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 1.315 wniosków oraz o 171,3% wyższa niż w 2012 r. (wówczas skierowano 4.045 wniosków).

W okresie 2017-2018(I-III kw.) liczba wniosków kierowanych do administracji podatkowych państw członkowskich UE obniżyła się. W 2017 r. skierowano 9.146 wniosków, czyli o 16,7% mniej niż w rekordowym 2016 r., ale więcej niż w latach 2014-2015, w których skierowano odpowiednio 8.153 oraz 8.881. W okresie od stycznia do września 2018 r. administracja skarbową skierowała 4.195 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 8.727 odpowiedzi).

(akta kontroli str. 460-466, 468-473)

14.2. 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 zapytań do ponad półtora tysiąca¹⁷⁹. 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 3.860, 3.508 oraz 3.812 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 2.996 wniosków, tj. o 21,4% mniej niż w 2016 r., a w okresie styczeń-wrzesień 2018 r. wpłynęło 2.078 wniosków, tj. o 7,2% mniej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

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 5.229 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

¹⁷⁸ Dane o efektach obejmują kwoty wynikające z decyzji ostatecznych.

¹⁷⁹ W 2007 r. wpłynęło 1.031 wniosków o informacje, a w latach 2010-2011 odpowiednio 1.540 i 1.517 wniosków.

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 2.814 takich zawiadomień, 3.213 w 2016 r., 2.088 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 2014-2016¹⁸⁰ 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%.

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.

(akta kontroli str. 460-466, 468-473, 493, 2473-2476, 2630-2633, 3039-3043, 3457)

14.3. W drodze wymiany spontanicznej¹⁸¹ w latach 2007-2018(I-III kw.) administracja polska przekazała 6.613 wniosków do krajów członkowskich, najwięcej do Niemiec, Wielkiej Brytanii, Holandii i Francji. Wnioski przekazane do tych 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.

¹⁸⁰ Ministerstwo Finansów nie dysponowało do zakończenia czynności kontrolnych danymi za lata 2017-2018.

¹⁸¹ Wnioski te nie wymagają odpowiedzi, ponieważ przekazuje się je w celu wykorzystania przez administrację państwa, do którego są kierowane.

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).

(akta kontroli str. 460-465, 467, 474-482)

14.4. W okresie 2007-III kw. 2018 strona polska w drodze tzw. wymiany spontanicznej otrzymała w celu wykorzystania 6.006 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 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.

(akta kontroli str. 460-465, 467, 474-482)

14.5. 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 1.115,3 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:

- 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 wewnątrzwspólnotowych złomem została zaproponowana przez polską i hiszpańską administrację podatkową. Inicjatorem ze strony Polski był Urząd Kontroli Skarbowej 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 wewnątrzwspólnotowych 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 wewnątrzwspólnotowych 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.

(akta kontroli str. 1338, 1340, 1341, 1343-1424)

14.6. Administracja polska od 2011 r. czynnie uczestniczy w dwóch obszarach roboczych sieci Eurofisc¹⁸², tj.:

- obszarze, w którym wymieniane są sygnały wczesnego ostrzegania o zaobserwowanych zagrożeniach, nowych oszustwach w VAT (obserwatorium VAT – monitorowanie trendów w oszustwach VAT)¹⁸³,
- 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 informacje 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.).¹⁸⁴ Ministerstwo Finansów kierowało do podległych jednostek informacje o schematach oszustw podatkowych, otrzymane od innych krajów członkowskich UE polecając bieżące monitorowanie nowych obszarów ryzyka.

¹⁸² 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.

¹⁸³ 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 najlepsze praktyki w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych.

¹⁸⁴ Wyraźny spadek ilości przekazywanych sygnałów nastąpił w 2018 r., który zasadniczo wynika z wprowadzonej od września 2017r. zasady jednokrotnego przesyłania danych o parze dostawca-odbiorca, zamiast dotychczasowej praktyki sygnalizowania każdej transakcji.

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. Czynniki 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.

15. W latach 2014-2015¹⁸⁵ 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 wewnątrzwspólnotowy, 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 wewnątrzwspólnotowym, elektroniką, paliwami, przestało funkcjonować centrum monitorujące obrót stalą. Celem powierzenia funkcji centrum kompetencyjnego było zapewnienie zarządzania ryzykiem oraz koordynacji działań kontrolnych w obszarach uznanych za szczególnie narażone na negatywne 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 1.435,1 mln zł,
- w 2015 r. 529 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 5.145,9 mln zł,
- w 2016 r. 519 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 5.393,0 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:

¹⁸⁵ 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.

- w 2015 r. zakończyły 679 postępowań kontrolnych w tej branży, a ustalenia w podatku od towarów i usług wyniosły 5.874,1 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 3.178,0 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 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 struktury 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.

(akta kontroli str. 2784-2891, 3116-3139, 3210, 3211, 3216, 3217)

16. W organach kontroli skarbowej wdrożona została w 2014 r. platforma informacyjna o podmiotach podejrzanych o udział w oszustwach w podatku od towarów i usług w handlu wewnątrzwspólnotowym – POLFISC. Narzędzie to służyło tworzeniu bazy podmiotów podejrzanych 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, znosiło 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 wykorzystywane do połowy 2017 roku i zastąpione zostało modulem *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.

(akta kontroli str. 221-225, 1444-1447, 1456,1457, 3209-3214)

17. 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”. Akcją 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.

(akta kontroli str. 3140, 3142-3146)

18. 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 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.

(akta kontroli str. 193, 1034, 1246-1255)

19. 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 Compact¹⁸⁶ *Przeciwdziałanie szarej strefie*, opublikowanym w grudniu 2016 r.

(akta kontroli str. 420-426)

20. 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 kontroli w izbach i urzędach kontroli¹⁸⁷ 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 rządowej¹⁸⁸ 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 wewnątrzwspólnotowych 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

¹⁸⁶ 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*).

¹⁸⁷ Dz. U. Nr 261, poz. 1559.

¹⁸⁸ Dz. U., poz. 1092.

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 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 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 kontrolowanych 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 wyegzekwowania 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 bezczynności 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.

(akta kontroli str. 1972-2023, 3014-3023, 3027, 3028, 3032, 3038)

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.

(akta kontroli str. 971, 972, 3176-3178)

Stwierdzone
nieprawidłowości

1. Minister Finansów systematycznie podejmował działania nadzorcze i ukierunkowywał podległe jednostki na identyfikowanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług. Nie wyeliminowało to jednak:

- opóźnień w podejmowaniu działań mających na celu wykreślanie przez naczelników urzędów skarbowych z rejestru podatników VAT podmiotów nierzetelnych; na nieprawidłowości w tym zakresie NIK zwracała uwagę po kontroli przeprowadzonej w 2009 r. (za okres od 1 stycznia 2008 r. do 30 czerwca 2009 r.), przeprowadzonej w 2015 r. (za okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.) jak i przeprowadzonej w 2017 r. (za okres od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r.)¹⁸⁹;
- 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. (za okres od 1 stycznia 2008 r. do 30

¹⁸⁹ Tj. po kontroli Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT, Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne oraz Przeciwdziałanie wyludzeniom podatku VAT.

czerwca 2009 r.), jak i przeprowadzonej w 2017 r. (za okres od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r.)¹⁹⁰;

- 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.¹⁹¹;
- 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.¹⁹²

2. Minister Finansów przekazywał do jednostek podległych wytyczne i zalecenia ukierunkowane na realizację podstawowego celu, jakim było zapewnienie dochodów budżetu państw. Cel ten nie został jednak osiągnięty w latach 2012-2014. Było to spowodowane między innymi osłabieniem dyscypliny podatkowej. Zaległości w podatku VAT wzrosły z 12 352,8 mld 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 wyludzenia zwrotów VAT.

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.

Ściągalność należności wynikających z ustaleń kontroli skarbowej i celno-skarbowej była niska. Był to także rezultatem wykrywania w latach 2010-2016 rozbudowanych karuzel 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. Wpłaty z decyzji i korekt deklaracji 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%, a w latach 2014-2016 średnio 3-4%. Wpłaty z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w latach 2013-2016¹⁹³ stanowiły 1,4% kwoty podatku wymierzonego na tej podstawie. Udział kwot nieprawidłowości, wynikających z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w kwotach nieprawidłowości ogółem ujawnionych w kontrolach VAT obniżył się do 54,0% w 2017 r. oraz 41,3% w 2018 r. Wpłaty z decyzji i korekt po kontrolach skarbowych i celno-skarbowych rozliczeń VAT w latach 2017-2018 stanowiły odpowiednio 5,8% oraz 7,3% kwoty ustaleń, a wpłaty z samych decyzji wydanych po kontrolach skarbowych na podstawie art. 108 ustawy odpowiednio 1,5% oraz 2,2% kwoty wymierzonego w tych latach podatku.

¹⁹⁰ Tj. po kontroli Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowanie zaległości w VAT oraz Przeciwdziałanie wyludzeniom podatku VAT.

¹⁹¹ 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 oraz Przeciwdziałanie wyludzeniom podatku VAT.

¹⁹² 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.

¹⁹³ Dane w tym zakresie były gromadzone od 2013 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.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia, że Minister Finansów systematycznie podejmował działania nadzorcze mające na celu prawidłowy pobór oraz przeciwdziałanie uszczupleniom w podatku od towarów i usług. 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, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, 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. 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.

Pozytywnie należy ocenić także 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 dopiero ważną zmianą jakościową było 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 STIR.

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* 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 1.448,2 mln zł rocznie do 5.302,6 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 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 wewnątrzspółnotowych 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 w ramach systemu Karta2. Podejmowane działania 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 2.921,8 mln zł średniorocznie do 15.317,9 mln zł. Rozmiary ujawnianych naruszeń obowiązków podatkowych świadczą o występowaniu groźnych dla gromadzenia dochodów z VAT zjawisk.

Działania kontrolne, prowadzone w badanym okresie miały w dużej mierze charakter następczy. Podatek wymierzany był podmiotom działającym w sposób fikcyjny, a kontakt z nimi był utrudniony lub nie było z nimi kontaktu oraz „słupom”, które jedynie firmowały fikcyjną działalność. Należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.

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 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). Ściągalność należności pozostałych do zapłaty z tytułu podatku wymierzonego na podstawie tego artykułu była niska. Wpłaty na poczet tych należności w okresie od stycznia 2010 do września 2018 r. wyniosły 838,4 mln zł.

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.

Najwyższe tempo wzrostu kwoty nieprawidłowości wykrytych w wyniku kontroli wystąpiło w latach 2012-2015¹⁹⁴, a w ujęciu kwotowym największe wzrosty wystąpiły w latach 2013-2016¹⁹⁵. Kontrola skarbową oraz celno-skarbową koncentrowała się na wykrywaniu podmiotów działające w ramach zorganizowanych grup dokonujących oszustw karuzelowych i wyłudzających nienależny zwrot VAT. 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 w kontroli VAT zakończonych w tych latach.

Zwiększenie zaangażowania organów kontroli skarbowej w zwalczanie karuzeli podatkowych wpłynęło na wydłużeniu 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% rozliczenia 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. Oszustwa wykrywane były przeważnie z opóźnieniem, kiedy oszuści zniknęli, czasem pozostały osoby podstawione działające jako „slupy”. Występowały trudności z ustaleniem sprawców oszustw jak i odzyskaniem uszczuplonych kwot podatku VAT.

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 towarów i usług 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. Rozwijała się współpraca w ramach sieci Eurofisc, a administracja polska uczestniczyła w 80 kontrolach wielostronnych.

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

¹⁹⁴ 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%.

¹⁹⁵ Kwota nieprawidłowości w kontrolach zakończonych w 2013 r. był o 1.819,6 mln zł wyższa niż w roku poprzednim, w 2014 r. o 4.545,7 mln zł, w 2015 r. o 7.662,4 mln zł oraz w 2016 r. o 3.296,5 mln zł.

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 osiąganych 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 uspojnienie 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.

IV. Uwagi i wnioski

Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

Wnioski

- kontynuowanie 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,
- monitorowanie 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.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń
Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa NIK. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

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

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

Warszawa, 14 marca 2019 r.

Za zgodność z treścią Uchwały
Kolegium Najwyższej Izby Kontroli
Nr 21/2019 z dnia 24 kwietnia 2019 r. oraz
sprostowaniem oczywistych omyłek pisarskich
i rachunkowych z dnia 15 kwietnia 2019 r.
Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów

Stanisław Jarosz
Warszawa, dnia maja 2019 r.