



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.032.01.2018

Agnieszka Szymankiewicz – Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej Izba, IAS lub IS).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Agnieszka Szymankiewicz, Dyrektor Izby od dnia 1 marca 2017 r., wcześniej pełniąca obowiązki Dyrektora Izby od dnia 1 lutego 2017 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Adam Barciszewski pełniący obowiązki Dyrektora od 11 grudnia 2015 r., Przemysław Bzdok Dyrektor Izby od 1 lipca 2013 r., wcześniej pełniący obowiązki Dyrektora od 1 sierpnia 2012 r., Bernard Trzebniak pełniący obowiązki Dyrektora od 4 stycznia 2010 r., Maciej Młodzikowski pełniący obowiązki Dyrektora od 27 marca 2008 r., Ryszard Błaszyk pełniący obowiązki Dyrektora od 28 stycznia 2006 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług oraz działania podejmowane w celu ich ograniczenia.2. Realizacja zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom VAT.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2007 r. do 30 września 2018 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze.
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 Delegatura w Poznaniu
Kontroler	Paweł Siuda, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/155/2018 z 20 września 2018 r.

(akta kontroli str.3–4)

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

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Izbie, w latach 2007–2018 (trzy kwartały) systematycznie analizowane były obowiązujące i wprowadzane rozwiązania mające na celu poprawę skuteczności poboru VAT oraz przeciwdziałanie uszczupleniom, a także sygnały o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z tego podatku. Izba bezzwłocznie informowała Ministerstwo Finansów o zidentyfikowanych kluczowych zagrożeniach oraz wdrażała działania zaradcze. Najważniejszym z tych działań było narzędzie JPK_VAT³ służące do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W Izbie systematycznie wzrastał poziom wykorzystania plików JPK_VAT w czynnościach analitycznych i sprawdzających, a także w kontrolach podatkowych. Efektem wykorzystania JPK_VAT m. in. w kontrolach podatkowych przeprowadzonych w okresie 2017–2018 (trzy kwartały) był blisko pięciokrotny wzrost kwoty ujawnionych uszczupień podatku VAT.

Izba wraz z podległymi jednostkami osiągnęła w latach 2007–2018 podstawowe cele w zakresie poboru podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania uszczupleniom tego podatku, wyznaczone przez Ministra Finansów oraz Szefa KAS takie jak: poziom realizacji wpływów podatkowych, jakość orzecznictwa podatkowego, efektywność egzekucji. W okresie tym znacznie poprawiła się także skuteczność typowania podmiotów do kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT. Pomimo prawidłowej realizacji zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom nie doprowadzono w Izbie do zmniejszenia stanu zaległości z tytułu VAT. Zaległości te wzrosły na koniec trzeciego kwartału 2018 r. w porównaniu do stanu na koniec 2007 r. o 403%. Wzrost zaległości był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe fikcyjnych faktur, których liczba w okresie objętym kontrolą wzrosła prawie 45-krotnie. Faktury te w okresie trzech kwartałów wystawione zostały na kwotę bliską 8 mld zł, co w porównaniu do roku 2007 oznaczało 309-krotny wzrost. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały w decyzjach pokontrolnych wysokie kwoty podatków, sięgające w 2017 r. nawet 217,4 mln zł. Jednak należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne. W okresie trzech kwartałów 2018 r. udział kwot wyegzekwowanych w kwotach wymierzonych do zapłaty w postępowaniach podatkowych wyniósł zaledwie 1,8%. Izba rzetelnie monitorowała realizację zadań wyznaczonych podległym jednostkom.

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

³Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT. Obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego wprowadzony został ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846, ze zm.) stopniowo: od 1 lipca 2016 r. dla dużych przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych, od 1 stycznia 2017 r. dla małych i średnich przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych, a od 1 stycznia 2018 r. obowiązek raportowania JPK_VAT dotyczy wszystkich podatników VAT czynnych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług⁵ oraz działania podejmowane w celu ich ograniczenia.

Opis stanu faktycznego

1. Przyjęte w Izbie rozwiązania organizacyjne w celu systematycznego rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z tytułu podatku od towarów i usług, przedstawiały się następująco:

W latach 2007–2013 określone przez Ministerstwo Finansów zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa, zawierające m.in. zadania dotyczące strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, przekazywane były do realizacji naczelnikom urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego. Zadania te znalazły również swoje odzwierciedlenie m. in. w wydanych przez Dyrektora Izby planach działania.

Od 2007 r. zadania związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym realizowało w Izbie Wieloosobowe Stanowisko ds. Współpracy⁶, następnie Oddział ds. Organizacji⁷.

W latach 2007–2013 w Izbie funkcjonował Zespół ds. Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym⁸. Do zadań tego zespołu od 17 maja 2007 r. należało: podejmowanie działań wynikających ze Strategii Zarządzania Ryzykiem, bieżący monitoring tendencji zmian w obszarach ryzyka, opracowanie Wojewódzkiego Planu Dyscypliny Podatkowej, opiniowanie zagadnień i rozwiązywanie problemów w zakresie obszarów ryzyka, opracowanie propozycji działań prewencyjnych, sprawozdań, analiz, kierunków zarządzania ryzykiem, współpraca z wewnętrznymi komórkami organizacyjnymi Izby, podległymi urzędami skarbowymi, Urzędem Kontroli Skarbowej w Poznaniu, Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej, organami samorządu terytorialnego, organami ścigania oraz innymi organami państwowymi. Od 1 kwietnia 2014 r. zadania zespołu przejął Samodzielny Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym.

Od 1 czerwca 2010 r.⁹ w Izbie funkcjonował Samodzielny Oddział Analiz i Sprawozdawczości realizujący zadania związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym, w szczególności: opracowanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji związanych z realizacją polityki finansowej państwa poprzez między innymi, sporządzanie zbiorczych sprawozdań budżetowych oraz wszelkiego rodzaju sprawozdań podatkowych oraz analiz statystycznych, opartych między innymi na danych z tematycznych hurtowni WHTAX i SPR¹⁰, sporządzanie analizy statystycznej realizacji zobowiązań podatkowych w skali województwa w oparciu o kształtowanie się mierników w podległych urzędach skarbowych.

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

⁵ Nałożonego ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 poz. 1221 ze zm)., dalej zwana ustawą o podatku od towarów i usług lub ustawą VAT. Podatek nałożony ww. ustawą w treści wystąpienia nazywany jest podatkiem od towarów i usług, podatkiem VAT lub VAT.

⁶ Zarządzenie Nr 43/06 Dyrektora Izby z dnia 28 grudnia 2006 r.

⁷ Zarządzenie Nr 4/08 Dyrektora Izby z dnia 28 września 2008 r.

⁸ Powołany zarządzeniem nr 25/07 Dyrektora Izby z 17 maja 2007 r., zmienionym zarządzeniem nr 9/09 z 10 marca 2009 r. W 2007 r. do 16 maja 2007 r. na mocy zarządzenia nr 27/04 z dnia 12.10.2004 r. działał także Zespół ds. Analizy Ryzyka i Realizacji Strategii Zwalczania Oszustw w Podatku od Towarów i Usług.

⁹ Na mocy Zarządzenia Dyrektora nr 12/2010 z 31 maja 2010 r., wprowadzającego Regulamin organizacyjny Izby Skarbowej w Poznaniu, które weszło w życie z dniem 1 czerwca 2010 r.

¹⁰ Hurtownia danych WHTAX (WHTAX to akronim ang. nazwy „WareHouse” oznaczającej hurtownię danych oraz słowa „TAX” – podatek) jest informatycznym magazynem danych pochodzących z systemów źródłowych urzędów skarbowych całego kraju. Hurtownia danych SPR (nazwa własna) to jeden z kluczowych systemów analitycznych Ministerstwa Finansów, który zapewnia dostarczanie strategicznych informacji w podatkach PIT, VAT, PCC, SD.

Również od 1 czerwca 2010 r. Samodzielny Oddział ds. Organizacji, Skarg i Wniosków, realizował zadania związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym oraz nadzorował pracę utworzonych w urzędach skarbowych komórek organizacyjnych do spraw analiz i planowania, odpowiedzialnych za analizowanie informacji mających wpływ na powstanie zobowiązań podatkowych oraz typowanie podmiotów do kontroli.

Zadania dotyczące rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług realizował także Oddział Wdrożeń i Eksploatacji Systemów (do 2010 r.), a następnie Oddział Nadzoru–2 (od stycznia 2011 r. do marca 2014 r.), oraz Oddział Kontroli Wewnętrznej (od kwietnia 2014 r. do 31 marca 2015 r.). Komórki te sprawowały także nadzór nad prawidłowością wprowadzanych danych do systemów informatycznych. Sprawowany nadzór miał na celu śledzenie, wykrywanie nieprawidłowych zjawisk i zapobieganie im w przyszłości. Wyniki analiz i zauważonych nieprawidłowości były przekazywane w formie pisemnych zaleceń i wyjaśnień do naczelników US oraz prezentowane na cyklicznych seminariach i naradach organizowanych dla naczelników, zastępców naczelników koordynatorów systemowych w urzędach skarbowych.

Od kwietnia 2014 r. do lutego 2017 r. zadania w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, należały do Samodzielnego Referatu Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, a od marca 2017 r. do Działu Zarządzania Ryzykiem¹¹.

Analizy związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym prowadzone były w oparciu o dane pozyskiwane przy pomocy predefiniowanych skryptów oraz raportów z hurtowni SPR i WHTAX i baz danych: InfoCredit (Systemu Informacji Gospodarczej), Serce, systemu VIES (VAT Information and Exchange System), Bazy Podmiotów Szczególnych (wdrożonej w 2010 r.) oraz systemu Ewidencja Kontroli – (EWIKON wdrożonego w 2015 r.). Pozyskane dane były weryfikowane i analizowane przy pomocy programu Excel.

Dyrektor Izby wskazała ponadto na wdrożenie w 2010 r. w urzędach skarbowych, z inicjatywy Ministerstwa Finansów, modułu „Analiza grupowa”, będącego nową funkcjonalnością podsystemu KONTROLA. Powyższe narzędzie wsparło działania komórek analitycznych, umożliwiło systematyczne rozpoznawanie zagrożeń i typowanie podmiotów (w tym również w zakresie podatku VAT) do dalszych działań weryfikacyjnych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych.

Kolejnym narzędziem w tym zakresie, wprowadzonym w 2014 r. przez Ministerstwo Finansów była „segmentacja ogólna przedsiębiorców”. Jedną z głównych jej funkcji było identyfikowanie nowych obszarów zagrożeń oraz badanie populacji podatników w zakresie poziomu ryzyka i sposobu reakcji na nie.

2. W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 31 marca 2014 r. zadania dotyczące nadzoru nad pracą komórek kontroli podatkowej zostały przypisane Oddziałowi Nadzoru–1 działającemu w ramach Wydziału Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi, Analiz i Sprawozdawczości. W tym okresie odbyło się osiem spotkań z przedstawicielami komórek kontroli podatkowej urzędów skarbowych województwa wielkopolskiego¹², na których omawiano zagadnienia dotyczące rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z VAT, a także współpracy w tym zakresie pomiędzy komórkami kontroli podatkowej i komórką analiz i planowania.

Od 1 kwietnia 2014 r. nadzór nad pracą komórek kontroli podatkowej sprawował Samodzielny Referat Kontroli Podatkowej, a od 1 kwietnia 2015 r. Samodzielny Referat Kontroli Podatkowej i Czynności Sprawdzających. Nadzór ten polegał na

¹¹ Na mocy zarządzenia nr 12/2017 z dnia 6 marca 2017 r. Dyrektora IAS w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego IAS.

¹² 27 lutego –2 marca 2012 r. (1–dniowe dla 3 grup), 14 czerwca 2012 r., 30 lipca 2012 r., 25–26 października 2012 r. 25 lutego 2013 r., 3 lipca 2013 r., 30 lipca 2013 r. 25 listopada 2013 r.

bezpośrednim monitorowaniu określonych zadań wynikających z Krajowego Planu Działań oraz Wytocznych Ministerstwa Finansów oraz na kierowaniu zaleceń, pism nadzorczych w obszarze objętym kompetencjami komórki kontroli. W wyniku informatyzacji administracji podatkowej zintensyfikowano działania nadzorcze w zakresie wykorzystania i prawidłowego rejestrowania danych w dostępnych systemach informatycznych w nadzorowanym obszarze kontroli podatkowej i czynności sprawdzających.

Funkcjonujący w Izbie, w okresie objętym kontrolą Referat Współpracy Międzynarodowej¹³, odpowiadał m.in. od 2012 r. za ocenę i analizę ryzyka związaną z podmiotami rejestrującymi się, jako podatnicy VAT-UE oraz za nadzór nad analizą danych dostępnych w systemie VIES.

Od kwietnia 2016 r. wyodrębniono, w pionie orzecznictwa Izby, jako pierwszą tego typu jednostkę w kraju, Referat Nadzoru nad Orzecznictwem¹⁴. Zadaniem tego Referatu była m.in. koordynacja działań w celu zapewnienia jednolitości i prawidłowego orzecznictwa, w tym nadzór w zakresie przedawnień zobowiązań podatkowych z tytułu VAT, terminowością dokonywania zwrotów VAT oraz bieżąca analiza stopnia realizacji mierników nadzorowanych przez pion orzecznictwa.

Od marca 2017 r. wyodrębniono z pionu poboru i egzekucji, jako pierwszą tego typu jednostkę w kraju, Referat Nadzoru nad Zaległościami¹⁵, do zadań, którego należały sprawy związane z prawidłowością i efektywnością poboru należności pieniężnych oraz zmniejszania zaległości, w tym w zakresie podatku VAT, m.in. nadzór nad realizacją mierników wyznaczonych przez Ministerstwo Finansów w obszarze poboru i egzekucji.

Od września 2018 r. powołany został w IAS Zespół do spraw analizy danych w zakresie wpływów i zwrotów podatku VAT w urzędach skarbowych woj. wielkopolskiego oraz identyfikacji obszarów działalności podatników zagrożonych ryzykiem w zakresie deklarowanych zwrotów VAT¹⁶.

W latach 2006–2015 Dyrektor Izby zawarł pięć porozumień z dyrektorami służb celnych i skarbowych w sprawie współpracy organów celnych i podatkowych na terenie województwa wielkopolskiego¹⁷. W grudniu 2012 r. została powołana Wielkopolska Grupa Robocza ds. przeciwdziałania przestępstwom skarbowym przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji. Stronami tego porozumienia byli dyrektorzy: Izby Skarbowej, Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu, Izby Celnej w Poznaniu, Delegatury ABW w Poznaniu, Komendant Wojewódzkiej Policji w Poznaniu oraz Prokuratorzy: Apelacyjny i Okręgowy w Poznaniu.

(akta kontroli str. 2764, 2771–2779)

3. W latach 2007 – 2018 (trzy kwartały) w Izbie zidentyfikowano 12 kluczowych ryzyk w obszarze gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług. Były to:

¹³ Powołane Zarządzeniem nr 43/06 z dnia 28 grudnia 2006 r. – Wieloosobowe Stanowisko ds. Informacji i Współpracy Międzynarodowej; wg Zarządzenia nr 14/08 z dnia 29.09.2008 r. zmiana nazwy na Wieloosobowe Stanowisko Pracy ds. Współpracy Międzynarodowej; wg Zarządzenia nr 12/10 z dnia 31 maja 2010 r. zmiana nazwy na Samodzielne Wieloosobowe Stanowisko Pracy ds. Informacji i Współpracy Międzynarodowej; wg Zarządzenia nr 36/10 z dnia 29.12.2010 r. zmiana nazwy na Wieloosobowe Stanowisko Pracy Współpracy Międzynarodowej.

¹⁴ Zarządzenie Dyrektora Izby nr 15 z dnia 8 kwietnia 2016 r.

¹⁵ Zarządzenie Dyrektora Izby nr 12/2017 z dnia 6 marca 2017 r.

¹⁶ powołany Zarządzeniem nr 113/2018 Dyrektora z dnia 11 września 2018 r.

¹⁷ Porozumienie zawarte w dniu 25 października 2006 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu i Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w sprawie współpracy organów celnych i podatkowych na terenie województwa wielkopolskiego, Porozumienie zawarte w dniu 18 maja 2010 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu i Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w sprawie współpracy organów celnych i podatkowych na terenie województwa wielkopolskiego, Porozumienie zawarte w dniu 30 lipca 2012 r. pomiędzy Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu i Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu, Porozumienie zawarte w dniu 29 listopada 2013 r. pomiędzy Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze i Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu, Porozumienie zawarte w dniu 18 maja 2015 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu i Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w sprawie współpracy organów celnych i podatkowych na terenie województwa wielkopolskiego.

- 1) ewolucja, jakiej był poddawany funkcjonujący w Polsce od wielu lat proceder działania w życiu gospodarczym kraju tzw. „słupów”, czyli fikcyjnych firm „krzaków”, powołanych dla przeprowadzenia jednej, najczęściej dużej transakcji handlowej. Dyrektor Izby¹⁸ w 2012 r. zwrócił na to ryzyko uwagę naczelnikom urzędów skarbowych woj. wielkopolskiego i zalecił objęcie szczególnym nadzorem podmiotów, które:
- wykazywały nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia lub do zwrotu na rachunek bankowy i otrzymywały dotacje z funduszy unijnych (Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości) w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka lub podobnych,
 - uczestniczyły w przetargach i zawierały umowy handlowe na wykonanie usług załączając aneksy do umów, podwyższające wartość prac (najczęściej na zleczone usługi dodatkowe),
 - dokonywały transakcji kupna – sprzedaży nieruchomości, gdzie wartość sprzedaży była znacznie wyższa od wartości zakupu nieruchomości i odbiegała od wartości rynkowych, lub przedstawiane operaty szacunkowe zawierały wartości znacznie odbiegające od cen rynkowych, a także transakcje sprzedaży nieruchomości, które faktycznie korzystały ze zwolnienia,
 - zaprzestały składania deklaracji podatkowych, a w składanych wcześniej deklaracjach wykazywały minimalne kwoty do zapłaty lub kwoty do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe,
 - posiadały siedzibę w tzw., „wirtualnych biurach” oraz deklarowały wysokie obroty, w szczególności podmioty nowopowstałe, często spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w których udziały nabyli obcokrajowcy (m.in. obywatele krajów Rosji, Ukrainy, Estonii, Litwy, Łotwy),
 - deklarowały nagły i znaczny wzrost ilości i wielkości transakcji wewnątrzspółnotowych oraz dokonywały transakcji na rzecz w.w.,
 - które posiadały siedzibę pod adresami (często kancelarii prawnych) wykazywanymi przez kilkadziesiąt lub nawet kilkaset podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (ryzyko, że niektóre z nich to tzw. firmy „słupy”¹⁹).
- 2) brak umiejętności u pracowników wyszukiwania informacji (między innymi za pomocą Internetu) o podmiotach i determinantach obszarów ryzyka (z inicjatywy Izby, za pośrednictwem centrum szkolenia Ministerstwa Finansów, przeprowadzono dwa moduły szkoleń dla pracowników komórek analiz i planowania urzędów skarbowych woj. wielkopolskiego oraz wyznaczonych pracowników komórki kontroli wewnętrznej).
- 3) brak możliwości identyfikacji branż, w których w innych państwach członkowskich UE stwierdzono stosowanie schematów oszustw podatkowych (ryzyko takie zostało zidentyfikowane w 2013 r. przez funkcjonujące w Izbie Biuro Wymiany Informacji Podatkowych (dalej BWIP))²⁰.
- 4) nieprawidłowości w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych przez podatników prowadzących działalność rolniczą (ryzyko zidentyfikowane we wrześniu 2013 r., przez Samodzielny Oddział Skarg i Wniosków²¹).
- 5) nielegalny handel samochodami (ryzyko zidentyfikowane w 2014 r. w ramach, którego zidentyfikowane zostały między innymi takie nieprawidłowości jak

¹⁸ Pismem Nr SW/015-0032/12 z dnia 24 października 2012 r.

¹⁹ Dyrektor Izby przypomniał, iż mechanizm transakcji karuzelowych został opisany w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej (dalej zwany również: KPDP) na 2012 r., gdzie zostały wskazane m.in. sposoby zwalczania oszustw karuzelowych.

²⁰ BWIP opracował „Procedury monitorowania branż, w których w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej stwierdzono stosowanie schematów oszustw podatkowych”, stosownie do „Harmonogramu prac zleconych przez Ministerstwo Finansów na warsztatach Koordynatorów ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym izb skarbowych w Krakowie w dniach 28 - 30 października 2013 r. Wytypowane za pomocą ww. procedur, branże miały być objęte monitoringiem przez urzędy skarbowe w zakresie sposobu wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych i specyfiki zachowań prawno-podatkowych, wpływających ograniczeniu występowania negatywnych i niepożądanych zjawisk związanych z uchylaniem się od opodatkowania.

²¹ Samodzielny Oddział Skarg i Wniosków w wyniku przeprowadzonej analizy wykazał, że podmioty prowadzące działalność rolniczą opodatkowane podatkiem rolnym, niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a w podatku od towarów i usług podlegające procedurze przewidzianej dla rolników ryczałtowych, mogą być praktycznie „niewidoczne” dla organów podatkowych. Wynik analizy przekazano naczelnikom urzędów skarbowych woj. wielkopolskiego.

niezgłaszanie faktu prowadzenia działalności, dokonywanie dostaw z zagranicy samochodów osobowych bezpośrednio do klientów lub „osób podstawionych”, zaniżanie podstawy opodatkowania poprzez zaniżoną wartość faktur sprzedaży samochodów, zawyżanie kosztów uzyskania przychodów oraz zawyżanie podatku naliczonego do odliczenia, niewykazywanie wszystkich transakcji zakupu samochodów w miesięcznych/kwartalnych informacjach podsumowujących VAT-UE, dokonywanie czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej).

6) możliwość nadużyć w branży sprzedaży pieców centralnego ogrzewania na terenie miejscowości Pleszew (prawdopodobieństwo niewykazywania całości przychodów oraz prowadzenia działalności gospodarczej bez zgłoszenia tej branży). Zidentyfikowane ryzyka opisane w ppkt 5 i 6, zgodnie z dyspozycją Ministerstwa Finansów²² zostały przekazane²³ do Izby Skarbowej we Wrocławiu oraz do wiadomości Departamentu Kontroli Podatkowej, Celnej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów.

7) nieprawidłowości w zakresie rejestracji i identyfikacji podatkowej (ryzyko zidentyfikowane w ramach sprawowania bieżącego nadzoru nad urzędami skarbowymi). Pomocne przy rozpoznawaniu tego ryzyka były systemy informacyjne, takie jak: Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej, Krajowy Rejestr Sądowy i System Rejestracji Centralnej Krajowej Ewidencji Podatników.

W latach 2014 – 2018, w Izbie, zidentyfikowano następujące podobszary tego ryzyka:

- zamknięcie obowiązków podatkowych w związku ze śmiercią podatnika lub ustaniem bytu prawnego podmiotu,
- podejmowanie czynności weryfikacyjnych, w tym w terenie, przed rejestracją podmiotów do VAT,
- terminowość rejestracji podatników do rejestru podatku od towarów i usług,
- wirtualne biura.

8) nieprawidłowości w orzekaniu w zakresie podatku od towarów i usług, które pośrednio, mogły wpływać na pobór podatku, polegające na:

- przedawnieniach zobowiązań podatkowych, a w konsekwencji braku możliwości prawidłowego wymiaru podatku od towarów i usług,
- wyeliminowaniu decyzji z obrotu prawnego z uwagi na uchybienia i nieprawidłowości w zakresie stosowania przepisów prawa proceduralnego i materialnego,
- nieterminowym dokonywaniu zwrotu VAT, w tym nieprawidłowym przedłużaniu terminu zwrotu,
- uchyleniu decyzji przez sądy administracyjne z powodu zmiany linii orzecniczej sądów (np. zapadłych wyroków TSUE, wyroków TK, uchwał składu 7 sędziów NSA), odmiennej od stanowiska Ministerstwa Finansów,
- rejestracji podmiotów, które zamierzają uczestniczyć w oszustwach podatkowych,
- nieterminowym wykreślaniu podatników z rejestrów VAT.

9) nieprawidłowości przy powtarzających się w stosunkowo krótkim czasie transakcjach „kupna/sprzedaży” nieruchomości lub wartości niematerialnych i prawnych pomiędzy osobami prawnymi powiązanymi kapitałowo, które skutkują żądaniami wysokich kwot zwrotów VAT, przy istniejącym podejrzeniu, że zwroty te są jedynym powodem zawierania tych transakcji²⁴.

²² Wynikająca z pisma Ministerstwa nr CP-AP4/0683/273/RAP/2014 z dnia 12 września 2014 r.

²³ Pismem nr ZR/4032-0079/15 z dnia 10 kwietnia 2015 r.

²⁴ W listopadzie 2014 r. Dyrektor Izby zobowiązał naczelników urzędów skarbowych woj. wielkopolskiego do przeanalizowania ryzyk, związanych z opisanym procederem. W zbiorczej analizie, sporządzonej przez Samodzielny Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym Izby, stwierdzono między innymi, że sposób organizowania przedmiotowych transakcji wskazuje na wykorzystywanie konstrukcji podatku od towarów i usług do nieuprawnionego domagania się zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym poprzez stworzenie iluzji przemieszczania się towarów pomiędzy poszczególnymi podmiotami zaangażowanymi w ten proceder, wskazano – w celu ochrony interesów Skarbu Państwa – na zasadność wprowadzenia zmian legislacyjnych wobec podmiotów powiązanych kapitałowo, polegających na wprowadzeniu mechanizmu obciążenia odwrotnego, zgodnie z którym obowiązek rozliczenia podatku będzie spoczywał na nabywcy oraz zmian przepisów w zakresie rozliczeń podatników podatku od towarów i usług składających deklaracje kwartalne w powiązaniu z ich kontrahentami dokonującymi rozliczeń miesięcznych (zapropozowano wprowadzenie do ustawy VAT zapisu, który w przypadku żądania

10) niezasadność zwrotów VAT. Analizy w tym zakresie przeprowadzał Samodzielny Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym poprzez porównanie liczby i efektów przeprowadzonych kontroli podatkowych w następujących po sobie latach.

11) nieprawidłowości w rozliczeniach VAT związane z handlem wewnątrzspółnotowym. Ryzyka w tym obszarze identyfikowało Samodzielne Wieloosobowe Stanowisko Pracy Współpracy Międzynarodowej Izby na podstawie danych w systemie VIES i informacji uzyskanych w drodze wymiany międzynarodowej analiz dot. podmiotów z terenu woj. wielkopolskiego, podejrzanych o udział w oszustwach w zakresie VAT. W 2016 r. zdiagnozowano w ten sposób nowy mechanizm oszustwa podatkowego w obszarze handlu wewnątrzspółnotowego²⁵,

12) wyłudzenie zwrotu podatku VAT w związku z fikcyjnym zakupem pawilonu handlowego. W 2016 r. wielkopolska administracja podatkowa na zlecenie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu przeprowadziła analizę wytypowanych spółek powiązanych osobowo, ze szczególnym uwzględnieniem istnienia podmiotów oraz ich rzetelności. W jej wyniku udaremniono próbę wyłudzenia zwrotu podatku VAT²⁶. O analizie i zidentyfikowanym zagrożeniu dla systemu podatkowego poinformowano w lipcu 2016 r.²⁷ Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu – Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej, Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie oraz Ministerstwo Finansów.

(akta kontroli str. 2764, 2779–2784)

4. W latach 2007 – 2014 w kwartalnym sprawozdaniu MF–ZRZ ujmowane były działania podejmowane przez urzędy skarbowe w zakresie poszczególnych obszarów ryzyka określonych przez Ministerstwo Finansów w KPDP lub Krajowych Planach Działania (dalej zwanych również KPD). Dotyczyły one m.in. kontroli podatkowych i czynności sprawdzających. Od 2007 r. przy pomocy raportu wspomagającego sprawozdanie MF–ZRZ, generowanego z modułu KONTROLA, zautomatyzowano sposób sporządzania tego sprawozdania, zwłaszcza w zakresie działań dotyczących czynności kontrolnych.

W 2016 r., Izba oraz jednostki podległe uczestniczyły w tworzeniu Centralnego Rejestru Ryzyk²⁸. W listopadzie 2016 r. i styczniu 2017 r. Dyrektor Izby w ramach tego działania przekazał do Ministerstwa Finansów następujące ryzyka związane z prawidłowością poboru VAT:

- narażenie budżetu państwa na straty w wyniku uczestnictwa podmiotów w transakcjach karuzelowych (ryzyko 7),
- niezrealizowanie zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewykazywaniem do opodatkowania obrotów/przychodów z wystawionych rachunków/faktur VAT przez podmioty posiadające zarejestrowaną działalność gospodarczą (ryzyko 1),

zwrotu VAT na rachunek bankowy podmiotu kupującego wymagałby wstrzymania dokonania zwrotu, do momentu uregulowania przez sprzedawcę podatku należnego związanego z tą transakcją). Dyrektor Izby przedmiotową analizę wraz z wnioskami i propozycjami rozwiązań legislacyjnych przesłał do Ministerstwa Finansów w marcu 2015 r.

²⁴ pismem nr ZR/4032–0059/2015 z dnia 10 marca 2015 r.

²⁵ W jednym z urzędów skarbowych wykryto polskich podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towaru (WNT) od tego samego podmiotu zagranicznego, którzy nie rozliczyli tych transakcji w deklaracjach podatkowych. W toku dalszej analizy rozliczeń VIES oraz obowiązków podatkowych VAT tych podmiotów ustalono, że polscy podatnicy nie złożyli deklaracji podatkowych za okresy, w których miała nastąpić opisywana WNT, gdyż wykazywane przez zagranicznego kontrahenta dostawy towarów na ich rzecz miały miejsce w miesiącu, w którym już nie żyli (z ustaleń organów podatkowych WNT faktycznie nie nastąpiły). O wykrytym procederze poinformowano zagraniczną administrację podatkową oraz wszystkie organy administracji skarbowej w kraju, jak również wdrożono procedury mające na celu zbadanie skali zjawiska na terenie województwa wielkopolskiego.

²⁶ Opis proceduru zawarto w notatce Samodzielnego Referatu Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym nr 3001–ZR.4032.32.2016 z 27 czerwca 2016 r.

²⁷ Pismem nr 3001–ZR.4032.32.2016 z 12 lipca 2016 r.

²⁸ Uruchomiony przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu wykonującego zadania Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej na podstawie załącznika nr 2 do dokumentu „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej”, opisującym m.in. zasady ewidencjonowania ryzyk. Pismem z dnia 20 czerwca 2016 r. nr CP4.8622.1.2016 Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów przesłał zaktualizowany dokument „Centralny Rejestr Ryzyk”.

- niewykazywanie do opodatkowania całości osiągniętych przychodów, poprzez nieewidencjonowanie całości lub części przychodów na kasach rejestrujących (ryzyko 2),
- niezrealizowanie zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewystawianiem faktur lub wystawianiem faktur w kwotach nieodpowiadających wielkościom faktycznym (ryzyko 3),
- nieprawidłowości rozliczenia podatku VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (tzw. ulga na „złe długi”) (ryzyko 4),
- zawyżanie kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego związanego z wykorzystaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych (ryzyko 5),
- zawyżanie kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego związanego z wykorzystaniem faktur, które dotyczą kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (ryzyko 6),
- opodatkowanie sprzedaży usług według niewłaściwych stawek, w tym również poprzez błędne kwalifikowanie transakcji, jako usługi zamiast obrót towarem (ryzyko 10),
- dokonywanie pozornych transakcji celem generowania fikcyjnych kosztów uzyskania przychodu oraz podatku naliczonego innym podmiotom, w celu wyłudzenia zwrotu podatku od towarów i usług (ryzyko 11),
- prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej (ryzyko 14).

Dyrektor Izby w ramach sprawowanego nadzoru nad realizacją w urzędach skarbowych woj. wielkopolskiego zadań dot. rejestracji podatników podatku od towarów i usług oraz VAT UE zobowiązał urzędy skarbowe do sporządzania następujących sprawozdań:

- kwartalnych (od III kw. 2014 r.) informacji o ilości podatników z datą zgonu i jednocześnie niezamkniętym obowiązkiem podatkowym²⁹,
- kwartalnych (od I kw. 2015 r. do I kw. 2018 r.) informacji³⁰, w których ujawniono wpis, gdzie „kod rodzaj rejestru” jest różny od 151,
- miesięcznych informacji³¹ o podmiotach rejestrujących się do VAT (m.in. ze wskazaniem liczby podmiotów wg. poziomów ryzyka rejestracyjnego i wskazaniem liczby podmiotów objętych działaniami weryfikacyjnymi, w tym w terenie),
- miesięcznych (od marca 2017 r.) informacji o wykreśleniach z rejestru VAT UE – deklaracjach „zerowych”,
- kwartalnych (od I kw. 2017 r.) informacji o weryfikacji podmiotów, w sytuacji braku deklaracji VAT,
- kwartalnych (od II kw. 2017 r.) informacji o weryfikacji podmiotów, które nie mają otwartych obowiązków VAT,
- kwartalnych (od I kw. 2017 r.) informacji o wirtualnych biurach,
- kwartalnych (od I kw. 2017 r.) informacji o wykreśleniach podmiotów „zawieszonych”,
- kwartalnych (od II kw. 2017 r.) informacji³² o terminowości rejestracji podatników VAT,
- kwartalnych (od III kw. 2017 r.) informacji o ewidencjonowaniu podatników i płatników,
- miesięcznych (od maja 2017 r. do stycznia 2018 r.) informacji o liczbie zdublowanych kodów PKD,

²⁹ Pismo Dyrektora Izby z dnia 22.08.2014 r., znak: PT-III/448-0056/14/IR.

³⁰ Pismo Dyrektora Izby z dnia 08.04.2015 r., znak: PT4/7004-0001/15/N/IR. Ministerstwo Finansów zwróciło uwagę na konieczność nadzorowania tego obszaru. Sprawozdanie służyło sprawdzaniu poprawności wprowadzanych do systemu danych w „rejestrze różnym od 151”. Kod 151 był oznaczeniem rodzaju rejestru (CENTRALNA EWIDENCJA I INFORMACJA O DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ) przy wprowadzaniu do SeRCe informacji o rejestracji zewnętrznej osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Kody różne od 151 obejmują min.: rolnictwo, działy specjalne produkcji rolnej, najem.

³¹ Ww. obowiązek sprawozdawania informacji oraz kolejnych – do dotyczącego wykreślenia podmiotów zawieszonych wprowadzone zostały na podstawie pisma Dyrektora Izby z dnia 23.05.2017 r., znak 3001-IOR.4002.22.2017:

³² Ww. obowiązek sprawozdawania informacji oraz kolejnych – do dotyczącego informacji o liczbie zdublowanych kodów PKD wprowadzone zostały na podstawie pisma Dyrektora Izby z dnia 31.05.2017 r., znak 3001-IOR.4001.18.2017.

- miesięcznych (od listopada 2017 r.) informacji³³ o weryfikacji „raportów o podmiotach mających otwarte obowiązki tego samego typu w różnych US”,
- miesięcznych (od listopada 2017 r.) informacji o weryfikacji aktywności VIES.

Analiza tych danych pozwalała na ocenę prawidłowości i efektywności podejmowanych działań nadzorczych przez poszczególnych naczelników urzędów skarbowych, a także na porównanie zmian w okresach miesięcznych bądź kwartalnych. W przypadku zdiagnozowania błędów, Dyrektor Izby w trybie nadzoru przekazał, w latach 2014 – 2018, naczelnikom urzędów skarbowych 47 pism z wytycznymi i zaleceniami Ministerstwa Finansów w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz rejestracji podatników podatku od towarów i usług. W okresie tym³⁴ przeprowadzono siedem porad szkoleniowych z przedstawicielami urzędów skarbowych oraz cztery instruktaże³⁵.

Dyrektor Izby we wrześniu 2015 r. zobowiązał naczelników urzędów skarbowych do objęcia szczególnym nadzorem regularności generowania raportów dotyczących podatników aktywnych w VIES bez deklaracji od sześciu miesięcy lub dwóch kwartałów oraz bezzwłoczności (max w ciągu 30 dni) dokonywania bieżących analiz skutkujących wykreśleniem podmiotów z rejestru podatników VAT UE, na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy VAT³⁶. Samodzielne Wieloosobowe Stanowisko Pracy Współpracy Międzynarodowej Izby we wrześniu 2016 r.³⁷ zobowiązało naczelników urzędów skarbowych do szczególnego nadzoru nad terminowym dokonywaniem analiz danych dostępnych w systemie VIES. W latach 2015 – 2016 Dział Zarządzania Ryzykiem we współpracy z Samodzielnym Wieloosobowym Stanowiskiem Pracy Współpracy Międzynarodowej przekazywał Dyrektorowi Izby Skarbowej w Zielonej Górze, co miesiąc sprawozdania z zakresu wykreśleń przez US podmiotów z podatku VAT, VAT-UE na terenie województwa wielkopolskiego.

(akta kontroli str. 2764, 2779–2794)

5. W latach 2007–2018 w Izbie funkcjonowało BWIP, które miało charakter centrum o znaczeniu ponadregionalnym, w ramach którego możliwe było zidentyfikowanie obszarów ryzyka dla skutecznego poboru VAT. Od lipca 2006 r.³⁸ BWIP realizowało zadania związane ze współpracą międzynarodową z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz państwami trzecimi w zakresie wymiany informacji podatkowych, a od listopada 2013 r. – zadania polegające na wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych. Od 2007 r.³⁹ w BWIP dokonywana była analiza danych uzyskanych w ramach wymiany informacji podatkowych w kontekście zwalczania oszustw podatkowych, dostępnych w systemach informatycznych (np. w systemie VIES) oraz dystrybucja danych analitycznych w ramach administracji podatkowej.

Prowadzone w BWIP analizy dotyczyły:

- ustalenia podmiotów unijnych, wobec których zagraniczne administracje podatkowe przekazały informacje o ich udziale w oszustwie podatkowym (oszustwo karuzelowe/oszustwo typu „znikający podatnik”), bądź o podejrzeniu takiego udziału,
- ustaleniu polskich podatników wchodzących w kontakty handlowe z podmiotami unijnymi oznaczonymi, jako „znikający podatnicy”.

³³ Ww. obowiązek sprawozdawania informacji oraz kolejnej dotyczącej weryfikacji aktywności VIES, wprowadzone zostały na podstawie pisma Dyrektora Izby z dnia 23.10.2017 r., znak 3001-IOR.4001.52.2017

³⁴ W dniach: 03.07.2014 r., 25.07.2014 r., 10.09.2014 r., 22.12.2014 r., 03.06.2015 r., 11.05.2016 r., 03.07.2018 r.

³⁵ W Szamotułach w dniu 26.07.2017 r., w US w Nowym Tomyślu w dniu 02.11.2017 r., w US Poznań – Grunwald w dniu 04.12.2017 r., w II Wlkp. US w Kaliszu w dniu 06.12.2017 r.

³⁶ Zalecono urzędom skarbowym, by każdorazowo, o przypadkach wyrejestrowania podatnika później niż 30 dnia od upływu terminu, po zaistnieniu którego zachodziły przesłanki wykreślenia, informować w formie elektronicznej Izbę w ciągu 7 dni po upływie miesiąca. W czerwcu 2016 r. skrócono czas na ww. wyrejestrowanie do maksymalnie 14 dni.

³⁷ pismo nr 3001-WM.4033.2.2016.1 z dnia 28 października 2016 r.

³⁸ Załącznik nr 5 do zarządzenia Dyrektora nr 28/06 z 27.07.2006r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Izbie.

³⁹ Mocą zarządzenia nr 43/06 Dyrektora Izby z dnia 28 grudnia 2006 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Izbie.

Ponadto, w Izbie od 1999 r.⁴⁰ funkcjonowało Wielkopolskie Centrum Informacji Podatkowej, a od 1 stycznia 2006 r. do lutego 2017 r. Krajowe Biuro Informacji Podatkowej. Zgodnie z zapisami *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej* z 2014 r., z uwagi na przedstawiane tej komórce do rozstrzygnięcia przez podatników zagadnienia, przypisano jej ważną rolę w procesie identyfikacji ryzyka. W wyniku analiz przeprowadzonych przez to Biuro, w okresie od maja 2014 r. do lipca 2016 r. zidentyfikowano 18 kluczowych ryzyk dotyczących m.in. opodatkowania usług restauracyjnych, sprzedaży środków trwałych, usług barterowych, skupu złomu, wynajmu lokali za rażąco niską kwotę, a także zasad odliczeń podatku naliczonego przez jednostki dokonujące sprzedaży opodatkowanej i niepodlegającej opodatkowaniu VAT, manipulowaniem marżą przy sprzedaży zestawu towarów, unikaniu opodatkowania przy zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, błędnego kwalifikowania wykonywanych przez dany podmiot odrębnych czynności, jako jednej czynności złożonej.

(akta kontroli str. 2794 – 2797)

6. W okresie objętym kontrolą Izba, uwzględniając wyniki analiz przekazanych przez jednostki podległe, przekazała do Ministerstwa Finansów informacje o następujących zagrożeniach:

- we wrześniu 2014 r. – wyniki dotyczące analiz nielegalnego handlu samochodami i możliwych nadużyć w branży sprzedaży pieców centralnego ogrzewania,
- w marcu 2015 r. – wyniki dotyczące analizy związanej z nieprawidłowością przy powtarzających się w stosunkowo krótkim czasie transakcjach „kupna/sprzedaży” nieruchomości lub wartości niematerialnych i prawnych pomiędzy osobami prawnymi powiązanymi kapitałowo, które skutkują żądaniem wysokich kwot zwrotów podatku VAT, przy podejrzeniu, że zwroty te są jedynym powodem zawierania tych transakcji,
- w marcu 2016 r. – wyniki dotyczące analizy związanej z nowym mechanizmem oszustwa podatkowego w obszarze handlu wewnątrzwspólnotowego,
- w czerwcu 2016 r. – wyniki dotyczące analizy związanej z udaremnieniem próby wyłudzenia zwrotu podatku VAT w związku z fikcyjnym zakupem pawilonu handlowego położonego w Warszawie,
- w maju 2015 r. – wyniki dotyczące analizy związanej z opodatkowaniem VAT podmiotów prowadzących działalność rolniczą opodatkowanych podatkiem rolnym, niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a w podatku od towarów i usług podlegających procedurze przewidzianej dla rolników ryczałtowych.

Poza zgłoszeniem ww. zagrożeń do Ministerstwa Finansów, Dyrektor Izby wprowadziła do Wojewódzkiego Planu Działań dla województwa wielkopolskiego na 2015 rok, podobszar ROLNICTWO, jako priorytetowy na poziomie regionalnym.

W związku ze zidentyfikowanymi zagrożeniami w zakresie uszczelnienia podatku od towarów i usług oraz wątpliwościami podległych jednostek w zakresie stosowania przepisów ustawy VAT, Dyrektor Izby skierował do Ministra Finansów pisma z dnia 25 października 2017 r. oraz 29 marca 2018 r. dotyczące odpowiednio:

- zastosowania przepisu art. 96 ust. 9h ustawy VAT w stosunku do podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT czynnych przed dniem 1 stycznia 2017 r.,
- zastosowania przepisu art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy VAT, w odniesieniu do podatników VAT, którzy pomimo braku sprzedaży lub nabycia, wykazali kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

7. Dyrektor Izby informował Ministra Finansów o zagrożeniach związanych z prawidłowością i jakością prowadzonych postępowań podatkowych w obszarze VAT w odniesieniu do m. in., stosowania art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od

⁴⁰ Załącznik nr 5 do zarządzenia Dyrektora nr 28/06 z 27.07.2006r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Izbie.

towarów i usług w zakresie „zasadności zwrotu” – (pismo z 24 sierpnia 2007 r.), ustalenia miejsca opodatkowania usług pośrednictwa wykonywanych w Polsce na rzecz firm z UE (pismo z 22 sierpnia 2008 r.), dostosowania przepisów prawa podatkowego do prawa unijnego w zakresie wystawiania faktur w formie elektronicznej (pismo z 27 lipca 2010 r.), stosowania art. 28i ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia miejsca świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych wykonywanych na pokładach statków powietrznych lub pociągów (pismo z 8 września 2010 r.), korekty podatku naliczonego w przypadku wniesienia składników majątkowych aportem do spółki prawa handlowego lub cywilnego, z uwagi na linię orzeczniczą sądów administracyjnych (pismo z 17 listopada 2010 r.), interpretacji art. 113 ust. 1 ustawy VAT (pismo z 8 marca 2013 r.), stosowania przez organy podatkowe treści art. 97 ust. 5–8 ustawy VAT, w świetle wyroku ETS w sprawie C–25/07 (pismo z 22 lipca 2013 r.), rozliczenia VAT przy inwestycjach prowadzonych przez organy samorządu terytorialnego (pismo z dnia 13 lutego 2012 r.), art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴¹ wobec wyroku Trybunału Konstytucyjnego (pismo z 20 lipca 2012 r.), dotyczącego działań organów podatkowych wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług trwałej zabudowy meblowej (pismo z 6 marca 2014 r.), zasad nadużycia prawa wspólnotowego w zakresie podatku od towarów i usług (pismo z 10 listopada 2014 r. z informacją za lata 2010–2014), problemu dotyczącego podatników podatku od towarów i usług (zwolnionych i czynnych), prowadzących działalność rolniczą w ramach gospodarstwa rolnego (pismo z 9 października 2013 r.), rozliczenia VAT przez gminy wspólnie z podległymi jednostkami budżetowymi (pismo z 30 marca 2016 r.), stosowania znowelizowanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (pismo z 9 marca 2016 r.), niejednolitego stosowania stawki 5% lub 8% podatku VAT przy sprzedaży posiłków i dań przez fast food; zastosowania art. 108 ustawy VAT w sytuacji samodzielnego dokonania korekty przez podatnika (pismo z 12 października 2017 r.).

8. Dyrektor Izby przekazał do Ministerstwa Finansów informacje o zagrożeniu związanym z prawidłowością i jakością prowadzonych postępowań podatkowych w obszarze VAT, powiązanymi ze skutkami finansowymi powstałymi na tle wyroków TK lub TSUE, m.in.: o oszacowanych skutkach finansowych na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. (dot. wniosków o stwierdzenie nadpłaty podatku VAT przez byłych wspólników rozwiązanych spółek cywilnych); o wpłynięciu dużej liczby odwołań składanych przez dealerów samochodowych od decyzji organów I instancji odmawiających nadpłaty w podatku VAT, w których podatnicy powołują się na wyrok ETS z dnia 1 czerwca 2006 r.,

Ponadto, w okresie objętym kontrolą Dyrektor Izby informował Ministerstwo Finansów o zagrożeniach związanych z zapadaniem wyroków sądów administracyjnych prezentujących odmienną linię orzeczniczą, niż przyjęta przez organy podatkowe oraz o zdiagnozowanych zjawiskach związanych z:

- wydawaniem decyzji w trybie art. 108 ustawy VAT⁴²,
- obrotem stałą prefabrykowaną/zbrojeniową⁴³,
- wprowadzeniem obowiązku stosowania nowego typu kas rejestrujących w branżach, które są najbardziej narażone na występowanie nieprawidłowości⁴⁴,
- stosowaniu sankcji w podatku VAT⁴⁵,

⁴¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.

⁴² Pismem z dnia 06.04.2017r. znak sprawy 3001-ION.070.8.2017.

⁴³ Pismem z dnia 21.04.2017r. znak sprawy 3001-ION.070.26.2017.

⁴⁴ Pismem z dnia 20.06.2017r. znak sprawy 3001-ION.4010.10.2017.

⁴⁵ Pismem z dnia 02.08.2017r. znak sprawy 3001-ION.070.57.2017.

– zwrotach VAT mikroprzedsiębiorcom objętym odwróconym VAT, zajmującym się usługami budowlanymi⁴⁶.

Zastępca Dyrektora Izby stwierdził, że oprócz przekazywania do Ministerstwa Finansów ww. informacji przedstawiciele Izby uczestniczyli w 11 naradach i konferencjach poświęconych omówieniu zagadnień i problemów z obszaru orzecznictwa, w tym w podatku VAT, a także w seminariach organizowanych od 1995 r. z inicjatywy dyrektorów izb skarbowych czterech województw, zachodniopomorskiego, pomorskiego, wielkopolskiego, lubuskiego. Celem tych seminariów było wypracowanie dobrych praktyk, omówienie ryzyk występujących w podstawowych obszarach działania urzędów, omówienia sposobów i doboru narzędzi celem likwidacji lub zminimalizowania ryzyka, wymiana dobrych praktyk i rozwiązań. W związku z ryzykiem "karuzel w podatku VAT", na dwóch seminariach w 2012 r. i 2016 r. omówiono mechanizm karuzel na podstawie przygotowanej przez urzędy prezentacji.

Do Ministerstwa Finansów w okresie objętym kontrolą przekazywane były informacje o realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych woj. wielkopolskiego czynnościach sprawdzających, kontrolach bądź postępowaniach podatkowych w zakresie zwalczania nieprawidłowości występujących na rynkach towarów akcyzowych, ze szczególnym uwzględnieniem nadużyć na rynku paliw, tj. zaleceń zawartych w Zadaniach dla dyrektorów izb i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa w 2013 r., jak i innych wytycznych i zaleceń przekazywanych przez organy nadrzędne⁴⁷.

(akta kontroli str. 2797–2807)

9. Odnośnie zgłaszanych przez Izbę rozwiązań organizacyjnych w związku ze zidentyfikowanymi kluczowymi zagrożeniami w zakresie poboru podatku od towarów i usług, celem kompleksowego sprawowania merytorycznego nadzoru nad orzecznictwem podatkowym oraz konsolidacji zadań analitycznych, nadzorczych i sprawozdawczych, w kwietniu 2016 r., Dyrektor Izby wyodrębnił, za zgodą Ministerstwa Finansów, komórkę organizacyjną o nazwie Referat Nadzoru nad Orzecznictwem, a w marcu 2017 r. – Referat Nadzoru nad Zaległościami.

(akta kontroli str. 2807–2808)

10. Przedstawiciele Izby brali udział w pracach zespołów lub uczestniczyli w pilotażach mających na celu między innymi zbudowanie koncepcji, projektów, rozwiązań naprawczych w zakresie podatku VAT. W szczególności były to:

1) zespół ds. zmian legislacyjnych, pracujący w dniach 29–30 grudnia 2015 r. w Ośrodku Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów w Białobrzegach:

W zakresie podatku od towarów i usług zgłoszono do zmian legislacyjnych propozycje: likwidacji rozliczeń kwartalnych, wprowadzenie centralnego rejestru faktur, przywrócenie sankcji podatkowych w przypadku zaniżania zobowiązań podatkowych, wprowadzenie instytucji podzielonej płatności (split payment), wprowadzenie obowiązku rejestrowania obrotów przy użyciu kas rejestrujących dla wszystkich podmiotów prowadzących sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, ograniczenie stawek preferencyjnych do dostawy towarów służących wykonywaniu usług budowlanych, objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia usług budowlano–remontowych, objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia dostaw towarów i usług dokonywanych przez podatników będących w stanie upadłości, wprowadzenie jednolitej stawki VAT przy dostawach/usługach kompleksowych, wprowadzenie zasad weryfikacji podmiotów gospodarczych przed dokonaniem rejestracji VAT (propozycja legislacyjna Izby

⁴⁶ Pismem z dnia 10.08.2017r. znak sprawy 3001–ION.070.60.2017.

⁴⁷ Dyrektor Izby w załączeniu do tej informacji przekazał instrukcję I-IP.10–3 „Zwalczanie nieprawidłowości w obrocie paliwami” stanowiącą zbiór „dobrych praktyk” funkcjonujących w Urzędzie Skarbowym w Rawiczu.

Skarbowej w Poznaniu), wprowadzenie 10-letniego okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych (zrównanie z przedawnieniem zobowiązań w prawie cywilnym), wprowadzenie obowiązku dokonywania płatności za faktury VAT powyżej 5.000 zł za pośrednictwem rachunku bankowego.

Efektami pracy ww. zespołu są następujące zmiany legislacyjne:

- przywrócenie sankcji VAT (art. 112b – 112c ustawy VAT),
- objęcie odwrotnym obciążeniem usług budowlanych (załącznik nr 14 do ustawy VAT),
- nowelizacja przepisów dotyczących rejestracji VAT (art. 96–97 ustawy VAT),
- wprowadzenie instytucji „split-payment” (art. 108a–108d),
- ograniczenie rozliczeń kwartalnych do „małych podatników” (art. 99 ustawy VAT),
- wprowadzenie Jednolitego Pliku Kontrolnego;

2) pilotaż wdrożenia Krajowej Administracji Skarbowej w województwie wielkopolskim, realizowany od 1 września do 31 października 2016 r.: w pilotażu brali udział przedstawiciele trzech jednostek: Izby, Izby Celnej w Poznaniu i Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu.

Pilotaż dotyczył takich obszarów jak m. in.: proces typowania do kontroli, proces egzekucji administracyjnej, ograniczenie ryzyka rejestracji podmiotów na potrzeby VAT.

W ramach obszaru „Ograniczenie ryzyka rejestracji podmiotów na potrzeby VAT” weryfikowano m.in.: zgłoszenia do rejestracji podmiotów VAT oraz podmioty zarejestrowane do VAT (ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów z podwyższonym poziomem ryzyka).

W wyniku działań weryfikujących, którymi objęto 518 wniosków o pierwszą rejestrację nie dopuszczono do zarejestrowania 10,04% podmiotów składających zgłoszenie rejestracyjne, w okresie od 1 września 2016 r. do 31 października 2016 r. oraz wykreślono 325 podmiotów z rejestru czynnych podatników VAT, co stanowi 45,97% podmiotów zweryfikowanych.

Wnioski z pilotażu w obszarze ograniczenia ryzyka rejestracji podmiotów na potrzeby VAT dotyczyły m.in.:

- konieczności bardziej szczegółowej weryfikacji wniosków o zarejestrowanie,
- zwiększenia liczby podatników poddawanych weryfikacji,
- zwiększenia liczby wyrejestrowań podatników z rejestru VAT,
- wdrożenia narzędzi informatycznych ułatwiających ciągłą weryfikację podatników,
- konieczności wyodrębnienia odrębnych komórek organizacyjnych w urzędach skarbowych realizujących zadania z obszaru rejestracji, identyfikacji podatników i weryfikacji podatników,
- konieczności wprowadzenia uregulowań prawnych dotyczących przeprowadzania czynności weryfikujących miejsce siedziby/działalności gospodarczej (tzw. wizji lokalnych) oraz umożliwiających żądanie przedłożenia dokumentu potwierdzającego tytuł prawny do lokalu,
- konieczności wprowadzenia przepisów umożliwiających czynności weryfikacyjne na etapie nadania NIP.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśnił, że raporty z prowadzonego pilotażu były przekazywane systematycznie do Ministerstwa Finansów oraz że w raporcie końcowym wskazano działania, których wdrożenie powinno przyczynić się do uszczelnienia podatku VAT, a w konsekwencji zwiększenia jego poboru.

3) Zespół do Spraw Zwalczania Oszustw Podatkowych (dalej: AFU): w prace AFU zaangażowani byli pracownicy Biura Wymiany Informacji Podatkowej w Koninie. Do głównych zadań realizowanych przez Biuro w ramach AFU należało:

- sporządzenie informacji przekazywanych przez polską administrację podatkową w ramach sieci Eurocent, która przekształcona została następnie w sieć Eurofisc⁴⁸. Koordynatorem udziału Polski w sieci Eurofisc był Departament Nadzoru nad Kontrolami w Ministerstwie Finansów, który nadzorował całość zagadnienia po stronie polskiej;
- typowanie polskich podatników, których należałoby objąć monitoringiem w ramach sieci Eurocent/Eurofisc;
- analiza danych otrzymanych w ramach sieci Eurofisc;
- przesyłanie do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa–Śródmieście informacji otrzymanych w ramach sieci Eurofisc nt. zidentyfikowanych oszustw z zakresie zwrotów podatku VAT;
- pośredniczenie w przekazywaniu informacji w zakresie kontroli wielostronnych pomiędzy zagranicznymi administracjami podatkowymi, a Ministerstwem Finansów i urzędami kontroli skarbowej;
- analiza danych z wymiany informacji podatkowych w kontekście zwalczania oszustw podatkowych skutkująca przekazaniem informacji sygnałnych innym jednostkom administracji skarbowej;
- typowanie podatników do objęcia monitoringiem na podstawie ilości zapytań o aktywność numerów VAT kontrahentów unijnych.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśnił, że nie zna efektów prac Zespołu do Spraw Zwalczania Oszustw Podatkowych, a większość prac prowadzonych na poziomie BWIP w ramach uczestnictwa w AFU nie miała charakteru prac koncepcyjnych, czy projektowych. Zgodnie z Decyzją nr 7/2008 Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 6 maja 2008 r. w sprawie utworzenia Zespołu do Spraw Zwalczania Oszustw Podatkowych – AFU, zespół ten funkcjonował w ramach struktury organizacyjnej Ministerstwa Finansów, a nadzór nad jego działalnością sprawował Dyrektor Departamentu Kontroli Skarbowej;

4) grupa robocza, utworzona w lipcu 2014 r. przy Ministerstwie Finansów, której celem było opracowanie metodologii kontroli podatkowych ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień dotyczących oszustw karuzelowych i prób wyłudzenia podatku VAT: efektem prac tej grupy było powstanie podręcznika Metodologii kontroli podatkowych w wybranych branżach podwyższonego ryzyka, który został rekomendowany przez Ministerstwo Finansów, jako narzędzie wspierające prowadzenie kontroli podatkowych⁴⁹;

5) pilotaż pod nazwą VAT Parasol, do którego Izba przystąpiła w grudniu 2015 r. wraz z Izbą Celną w Poznaniu: pilotaż ten miał na celu wypracowanie efektywnego modelu współpracy pomiędzy służbami podatkowymi i celnymi pozwalającego na zwiększenie skuteczności podejmowanych działań celem przeciwdziałania wyłudzeniu zwrotu VAT w związku z wywozem towarów poza obszar Unii Europejskiej. Na podstawie opracowanych ryzyk, wytypowano listy podmiotów, które należało objąć monitoringiem, wnioskować o modyfikację zastrzeżeń systemowych i ewentualnie podjąć działania kontrolne w procedurze wywozu. W celu skutecznej realizacji zadania Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu wydał w dniu 16 marca 2016 r. decyzję nr 20/16 w sprawie trybu postępowania w przypadkach uaktywnienia się w systemie ECS regionalnych zastrzeżeń systemowych w związku z przeciwdziałaniem nienależnym zwrotom VAT. Program VAT Parasol z dniem 1 kwietnia 2016 r. został przekształcony w zadanie stałe dla służb podatkowych i celnych⁵⁰;

⁴⁸ O której mowa w rozdziale X Rozporządzenia nr 904/2010 (UE) z dnia 07 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

⁴⁹ pismo nr CP2.8522.18.2015 z dnia 21.04.2015 r.

⁵⁰ Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów nr CP2.8622.14.2016 z 11.03.2016 r.

6) zespół organizacyjno-legislacyjny Projektu e-Rejestracja (przy Ministerstwie Finansów), w którym uczestniczył przedstawiciel Izby Skarbowej w Poznaniu oraz Urzędu Skarbowego Poznań-Wilda⁵¹: do zadań zespołu między innymi należało ustalenie zakresu zagadnień wymagających regulacji prawnych na poziomie wstępnych założeń do projektu ustawy do zmiany ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz innych ustaw oraz koordynowanie podejmowanych działań w zakresie ewidencji podatników z Zespołem organizacyjno-legislacyjnym Programu e-Podatki⁵². Kierownictwo Izby poinformowało, że nie zna wyników prac tego Zespołu z uwagi na konsolidację działań na poziomie centralnym;

7) zespół opracowujący, w okresie od lipca 2013 r. do lutego 2014 r. KPDP na 2014 r. i PDP na rok 2014, w skład którego wchodził przedstawiciel Izby oraz pracownik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu: celem zespołu było m.in. poddanie weryfikacji katalogu priorytetowych obszarów ryzyka oraz opracowanie zasad współpracy pionowej i poziomej pomiędzy jednostkami administracji podatkowej w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Efektem prac zespołu było m.in. opracowanie dokumentu stanowiącego nową „Strategię Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym”;

8) tymczasowy Zespół Zadaniowy do spraw opracowania KPDP na 2009 r., w którym uczestniczyli przedstawiciele Izby – pracownicy BWIP: zespół powołany przez Ministra Finansów działał w 2008 r. Celem prac zespołu było omówienie występujących nadużyć podatkowych, na podstawie analizy danych za I półrocze 2008 r. wynikających ze sprawozdań z realizacji Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym oraz zapoznanie się z propozycjami zmian w katalogu obszarów ryzyka. Prace Zespołu miały przyczynić się do właściwego rozpoznania rzeczywistych zagrożeń, które zostaną ujęte w KPDP na 2009 rok. Zastępca Dyrektora Izby wyjaśnił, że Zespół koncentrował się na typowaniu podmiotów do kontroli podatkowych, a także na podniesieniu poziomu efektywności działań w zakresie kontroli podmiotów m.in. poprzez szersze wykorzystanie narzędzi elektronicznych. Dla realizacji tego przedsięwzięcia powołano grupę specjalistów – ds. wykorzystania narzędzi elektronicznych w kontroli podatkowej (podsystem KONTROLA);

9) Zespół ds. wymagań biznesowych systemu VIES2 projektu e-Deklaracje 2 powołany został w marcu 2010 r.⁵³: w jego pracach uczestniczyli pracownicy Izby, w tym BWIP. Do zadań tego zespołu należało m.in.: opracowanie wymagań biznesowych modyfikacji systemu VIES2, mające na celu usprawnienie pracy osobom realizującym czynności związane ze zwalczaniem oszustw w podatku VAT oraz usprawnienie pracy na wszystkich szczeblach polskiej administracji podatkowej. W toku prac zespołu opracowano „Specyfikację wymagań biznesowych systemu VIES2”, w której postulowano m.in. o: wprowadzenie nowych raportów, możliwość ich edytowania oraz ich generowania za kilka okresów rozliczeniowych;

10) zespół do opracowania koncepcji optymalizacji procedur wymiany informacji podatkowych z innymi administracjami podatkowymi, powołany został w sierpniu 2012 r.⁵⁴ W jego pracach uczestniczyło czterech pracowników Izby – BWIP. Zadaniem zespołu było m.in.: opracowanie zagrożeń/ryzyk związanych z dokonywaniem przez podatników transakcji transgranicznych oraz propozycji odpowiednich reguł postępowania/automatycznej reakcji systemu na brak lub zaistnienie określonego zdarzenia.

⁵¹Powołany decyzją nr 17/2011 Przewodniczącego Rady Projektu e-Rejestracja z dnia 2 listopada 2011 r.

⁵² Brak danych na temat wyniku prac Zespołu z uwagi na konsolidację działań na poziomie centralnym.

⁵³ Decyzją nr 10/2010 Przewodniczącego Rady Projektu e-Deklaracje 2 z dnia 23.03.2010r. w sprawie powołania zespołu ds. wymagań biznesowych systemu VIES2 Projektu e-Deklaracje 2, zadanie VIES2.

⁵⁴ Na mocy decyzji nr 3/2012 Przewodniczącego Rady Projektu e-Podatki z dnia 6 sierpnia 2012 r.

Pracownicy Izby uczestniczyli ponadto w seminariach dotyczących nieprawidłowości w VAT, w tym między innymi w dniach 5–7 października 2009 r. w seminarium polsko–niemieckim, którego tematem przewodnim było „Zwalczanie oszustw podatkowych w VAT”.

(akta kontroli str. 2808–2816)

11. Izba, w latach 2007–2018, zgłaszała uwagi do projektowanych przez Ministerstwo Finansów rozwiązań mających na celu uszczelnienie poboru podatku VAT, poprawę skuteczności aparatu skarbowego, w tym na etapie opiniowania projektów aktów prawnych. W tym okresie Izba otrzymała z Ministerstwa Finansów do zaopiniowania 111 propozycji/projektów rozwiązań w tym zakresie⁵⁵. Według Zastępcy Dyrektora Izby kluczowe uwagi (w czasie ich przekazania) dotyczyły:

– zmian we wzorze deklaracji VAT–7D w zakresie możliwości przypisania zaliczek należnych za poszczególne miesiące kwartału (poz. 58–62 deklaracji) zgłoszone 12 listopada 2009 r.

– regulacji przepisów: § 1 ust. 5 pkt 1 Wytycznych w zakresie definicji podmiotu nowo zarejestrowanego, § 2 ust. 5 postulowano rozszerzenie zakresu informacji wymienianych przez US, § 2 ust. 6 doprecyzowanie treści przepisu, § 5 ust. 10 pkt 1 lit.a – zmiana porządkowa. – zgłoszone 29 marca 2013 r.

– doprecyzowania: art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, określającego przedłużenia terminu zwrotu, art. 96 ust. 9a pkt 4 i art. 96 ust. 9a pkt 5, art. 96 ust. 3b pkt 3 ww. ustawy – w zakresie braku precyzyjności sformułowań użytych w przepisach i potencjalnych problemów z ich interpretacją – zgłoszone 3 października 2016 r.

– projektu objaśnień podatkowych w sprawie przesłanek dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych – zgłoszone 9 lutego 2018 r.

– przyjęcia regulacji, dających prawo właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego odmowy rejestracji na potrzeby podatku VAT na podstawie wskazania, w zgłoszeniu rejestracyjnym, jako siedziby tzw. „wirtualnego biura” lub precyzujących warunki, które muszą zaistnieć dla uznania danej lokalizacji za siedzibę⁵⁶.

– mechanizmu odwróconego obciążenia w VAT z uwagi na powiązania kapitałowe⁵⁷;

– zmiany przepisów w zakresie rozliczeń podatników podatku od towarów i usług składających deklaracje kwartalne w powiązaniu z ich kontrahentami dokonującymi rozliczeń miesięcznych⁵⁸;

– unormowania w ustawie Ordynacja Podatkowa, kierowania zapytań i udzielania informacji o korzystanie przez rolników z dopłat ze środków Unii Europejskiej – bez uprzedniego wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego⁵⁹.

Tylko jedna ze zgłoszonych przez Izbę uwag została uwzględniona w przyjętych rozwiązaniach. Dotyczyło to uwagi do projektu objaśnień podatkowych w sprawie przesłanek dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, uwzględnionej przy tworzeniu „Metodyki ...”.

Zastępca Dyrektora stwierdził, że w obowiązującym stanie prawnym dotyczącym poboru podatku VAT, wobec planowanych lub wprowadzonych rozwiązań

⁵⁵ W przypadku 94 propozycji/projektów Ministerstwo Finansów na przedstawienie uwag wyznaczyło Izbie do pięciu dni roboczych, a w przypadku 17 propozycji/projektów – od sześciu do 20 dni roboczych.

⁵⁶ pismo do Ministerstwa Finansów z dnia 19 września 2017 r., znak 3001–IOR.4002.44.2017.

⁵⁷ Pismo nr ZR/4032–0059/15 w tym zakresie Dyrektor Izby wysłał do MF 10 marca 2015 r. W praktyce, w opinii Izby, byłoby to skuteczne i sprawdzone rozwiązanie, zapobiegające kredytowaniu się podatników środkami budżetu państwa oraz wykorzystywaniu konstrukcji podatku VAT do nieuprawnionego domagania się zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zgodnie z proponowanym rozwiązaniem obowiązek rozliczenia podatku będzie spoczywał na nabywcy.

⁵⁸ Pismo nr ZR/4032–0059/15 w tym zakresie Dyrektor Izby wysłał do MF 10 marca 2015 r. Dla transakcji przeprowadzonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, zasadne, zdaniem Izby, było wprowadzenie do ustawy VAT zapisu, który w przypadku żądania zwrotu podatku VAT na rachunek bankowy podmiotu kupującego, wymagałby wstrzymania dokonania zwrotu, do momentu uregulowania przez sprzedawcę podatku należnego związanego z tą transakcją.

⁵⁹ Pismo Dyrektora Izby ZR/4032–0098/15 z 11 maja 2015 r. przekazane do MF. Jeden z wniosków wynikający z przeprowadzonej analizy wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez podatników prowadzących działalność rolniczą.

np. mechanizmu podzielonej płatności plików JPK, obowiązku składania deklaracji dla podatku VAT drogą elektroniczną, poszerzenia katalogu towarów objętych odwrotnym obciążeniem, planowanego wprowadzenia kas rejestrujących w systemie on-line, zgłaszane w poprzednich latach uwagi do aktów prawnych stały się nieaktualne, bądź ich znaczenie dla poboru podatku VAT jest znikome.

Zastępca Dyrektora Izby wyjaśnił, że w latach 2007–2018 nie było przypadków odstąpienia od analizy przesłanych przez Ministerstwo Finansów projektów aktów prawnych z uwagi na zbyt krótki termin wyznaczony do przekazania uwag (pomijając przypadki niezłożenia uwag ze względu na fakt przesłania projektów po upływie terminu do jego zaopiniowania). Dodała, że w przypadkach wyznaczenia krótkiego terminu na wniesienie uwag analiza była prowadzona na poziomie Izby (z reguły przez kierujących komórkami organizacyjnymi) z pominięciem konsultacji z organami I instancji, których przeprowadzenie, z uwagi na wyznaczony termin ustosunkowania się do projektu, nie byłoby możliwe.

(akta kontroli str. 2766–2770, 2817–2819)

12. W okresie od 15 listopada 2016 r. do 1 czerwca 2018 r. IAS otrzymała z Ministerstwa Finansów 17 pism zawierających wytyczne dotyczące narzędzia JPK i JPK_VAT.

Struktury JPK_VAT oraz JPK na żądanie wykorzystywane były w czynnościach analitycznych, sprawdzających, kontrolach podatkowych i celno-skarbowych, postępowaniach podatkowych, w egzekucji administracyjnej, oraz przy weryfikacji 15-dniowych zwrotów VAT dla mikroprzedsiębiorców z branży budowlanej.

Najczęściej wykorzystywanymi strukturami JPK na żądanie były struktury JPK_FA oraz JPK_PKPiR, które stosowano w kontrolach podatkowych.

Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów⁶⁰, przy identyfikowaniu nieprawidłowości w VAT wykorzystywane były pliki JPK_VAT dostępne w aplikacji WRO-System.

Udział liczby podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie VAT, z wykorzystaniem struktur JPK, w ogólnej liczbie podmiotów wytypowanych do kontroli w VAT⁶¹ wzrósł w I półroczu 2018 w porównaniu do 2017 r. o 25,9 punktów procentowych.

W okresie tym wzrosła (z 99 do 220, tj. o 122%) liczba kontroli w VAT przeprowadzonych w wyniku czynności analitycznych z wykorzystaniem JPK lub JPK_VAT oraz liczba czynności sprawdzających wykorzystujących JPK lub JPK_VAT (z 7.606 do 10.474, tj. o 38%).

Suma uszczupień ustalonych w wyniku czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK_VAT wyniosła w tym okresie odpowiednio: 5,7 mln zł i 4,2 mln zł, a kwoty wynikające z korekt złożonych po takich czynnościach wyniosły odpowiednio: wynosiły 3,8 mln zł i 3,9 mln zł.

Suma uszczupień wynikająca z kontroli z wykorzystaniem JPK_VAT oraz kwoty wynikające z korekt złożonych po takich kontrolach wzrosły odpowiednio: z 2,8 mln zł i 2,0 mln zł w 2017 r. do 13,8 mln zł i 5,1 mln zł w I półroczu 2018. W okresie tym wzrosła także (z 0 do 12) liczba postępowań podatkowych zakończonych wydaniem decyzji wymiarowej, w toku których wykorzystano JPK_VAT.

W wyniku zakończonych w I półroczu 2018 r. 12 postępowań podatkowych z wykorzystaniem JPK_VAT, wydano decyzje na kwotę 118 tys. zł, z czego na dzień 1 października 2018 r. wyegzekwowano 12 tys. zł.

⁶⁰ Pismo Departamentu Administracji Poboru Podatków z 14 marca 2017 r.

⁶¹ Wzrosła w tym okresie także liczba podmiotów do kontroli VAT, wytypowanych w toku czynności analitycznych, z wykorzystaniem struktur VAT do (z 93 do 246, tj. o 165%).

W 2017 r. i w I połowie 2018 r. przeprowadzono odpowiednio 39 i 31 kontroli VAT z wykorzystaniem JPK na żądanie, a wynikające z nich uszczuplenia wynosiły odpowiednio: 1,0 mln zł i 0,9 mln zł.

(akta kontroli str. 2419– 2429, 2537–2582)

W okresie objętym kontrolą monitorowanie podejmowanych przez urzędy skarbowe województwa wielkopolskiego działań w związku z przekazywanymi przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej we Wrocławiu (CAiPAS) raportami dotyczącymi niezgodności stwierdzonych w plikach JPK odbywało się przy pomocy mierników ustalanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Zgodnie z Zarządzeniem Nr 59 Szefa KAS z dnia 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej, miernik ten w 2017 r. odnosił się do procentowej relacji liczby podjętych czynności sprawdzających z udziałem podatnika w zakresie rozbieżności w plikach JPK do liczby podmiotów wskazanych w przekazywanych przez CAiPAS raportach. Oczekiwana wartość tego miernika została ustalona na 80%, a realizacja na dzień 31 grudnia 2017 r. dla wszystkich urzędów w Wielkopolsce wyniosła 90,74%.

Wszystkie urzędy skarbowe uzyskały oczekiwaną wartość miernika, a osiem uzyskało jego wartość na poziomie 100%.

Zarządzeniem Nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej, Szef KAS określił na rok 2018 dwa mierniki w zakresie obsługi plików JPK. Pierwszy z nich, wyrażony kwotowo, dotyczył finansowych efektów ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników. Oczekiwana wartość tego miernika dla IAS w Poznaniu została ustalona na koniec 2018 r. na poziomie 52,9 mln zł, a jego realizacja na koniec drugiego kwartału wynosiła 105 mln zł (199%). Drugi z ustalonych przez Szefa KAS mierników wykorzystania w 2018 r. plików JPK odnosił się do poziomu wypełnienia obowiązku przekazywania JPK przez podatników, a jego oczekiwany poziom ustalono, jako nie mniejszy niż 50% w I półroczu i nie mniejszy niż 60% w II półroczu. Miernik ten stanowił podsumowanie realizacji czynności sprawdzających wynikających z raportu R.O. wskazującego te podmioty, które nie złożyły pliku JPK oraz podjętych przez urząd skarbowy działań w związku z niedopełnieniem tego obowiązku przez podatnika. Z informacji przekazanych do IAS przez Ministerstwo Finansów wynikało, że wartość tego miernika w pierwszym półroczu 2018 r. w przypadku IAS przekroczyła 95%.

Ponadto, IAS monitorowała wykorzystanie JPK_VAT i pozostałych struktur JPK, poprzez:

- analizę sprawozdań (składanych w cyklach miesięcznych, kwartalnych i rocznych)
- analizę raportów JPK_VAT, przekazywanych przez Ministerstwo Finansów, dotyczących weryfikacji centralnie identyfikowanych niezgodności w rozliczeniach podatników i ich kontrahentów,
- raportowanie (począwszy od deklaracji za kwiecień 2017 r.) w okresie od czerwca 2017 r. dwa razy w miesiącu (na 15 i na koniec miesiąca) Ministerstwu Finansów stanu realizacji 15-dniowych zwrotów VAT dla mikro przedsiębiorców z branży budowlanej,
- przekazanie do jednostek podległych, w styczniu i lutym 2018 r. – następnie (aktualizowanych), zestawień zobowiązanych wraz z wykazem ich kontrahentów (nabywców usług i towarów),
- pobieranie od lipca 2018 r. informacji o sposobie i efektach samodzielnych pobrań, z modułu Wierzytelności w aplikacji WRO–System, przez urzędy skarbowe, zestawień kontrahentów podatnika na potrzeby egzekucji administracyjnej lub postępowania zabezpieczającego.

Monitoring w zakresie wykorzystania JPK i JPK VAT realizowany był także poprzez kontrole wewnętrzne przeprowadzone w latach 2017–2018 oraz audyt wewnętrzny przeprowadzony w 2018 r.

(akta kontroli str. 2423–2429, 2441–2495)

Poza strukturami JPK i JPK VAT, najistotniejszymi narzędziami, wdrożonymi w latach 2007–2018, mającymi na celu poprawę ścigalności VAT i ograniczenie kluczowych ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT były:

- pakiet paliwowy wprowadzony od 1 sierpnia 2016 r., na podstawie którego zmodyfikowano zasady rozliczania VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych;
- pakiet przewozowy, obowiązujący od 18 kwietnia 2017 r.⁶², w ramach którego funkcjonuje system monitorowania drogowego przewozu towarów wrażliwych (SENT);
- pakiet uszczelniający, na podstawie którego dokonano zmian w zakresie rejestracji i wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT mających na celu szybszą i sprawniejszą reakcję organów podatkowych na nieprawidłowości w zakresie rejestracji dla celów VAT. Organ podatkowy na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy VAT po zaistnieniu określonych przesłanek może – nie dokonać rejestracji podmiotu do rejestru podatników VAT lub na podstawie art. 96 ust. 9 wyrejestrować podmiot z rejestru VAT – bez konieczności zawiadomienia podatnika. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów urzędy skarbowe zintensyfikowały weryfikację podmiotów przy pierwszej rejestracji na potrzeby podatku VAT – Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu — Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu (KORRP/SKORP). Ponadto, w urzędach skarbowych wprowadzono procedurę prowadzenia rejestru podatników VAT, której celem jest zapewnienie prawidłowej realizacji zadań związanych z prowadzeniem rejestru podatników od towarów i usług. W wyniku wejścia w życie 13 stycznia 2018 r. ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych⁶³, Ministerstwo Finansów udostępniło wykazy podmiotów niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT, co stanowiło wsparcie przedsiębiorców w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych m.in. poprzez możliwość weryfikacji rzetelności działania swoich kontrahentów oraz przyczyniało się do zwiększenia bezpieczeństwa obrotu;
- ograniczenia płatności gotówkowych, wprowadzone od 1 stycznia 2017 r. – obniżono wartość transakcji, za które płatność może być regulowana gotówką;
- pakiet zmian uszczelniających VAT obowiązujący od 2017 r., na mocy którego wdrożono rozwiązania nakierowane na eliminację oszustw oraz poprawę ścigalności tego podatku – zlikwidowano rozliczenia kwartalne dla podatników innych niż mali podatnicy oraz możliwość rozliczeń kwartalnych w okresie pierwszego roku od rejestracji; zmodyfikowano także zasady dokonywania zwrotów VAT w terminie 25 dniowym; przywrócono również sankcje podatkowe za nierzetelne rozliczanie podatku VAT oraz podwyższono kary za wystawianie i posługiwanie się fałszywymi fakturami, a także rozszerzono zakres stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia, (świadczenie usług budowlanych);
- zintensyfikowane po 1 kwietnia 2016 r. działania zmierzające do stosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w trakcie kontroli podatkowej (art. 33 Ordynacji Podatkowej);
- podjęcie w kwietniu 2016 r. współpracy przez Dyrektora IS z Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu w celu wzajemnego przekazywania przez organy informacji o posiadanych zaległościach i nadpłatach podatników, w celu zapobieżenia zwrotom

⁶² Wprowadzony na podstawie ustawy w dniu 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. poz. 708 ze zm.).

⁶³ Dz. U. z 2017 r. poz. 2491.

i dokonywaniu nadpłat (w tym w VAT). Informacje w tym zakresie były przekazywane z częstotliwością tygodniową. Na bazie tych informacji utworzono w Izbie stałą bazę nadpłat i zwrotów istniejących w organach celnych, pochodzących z systemu ZEFIR 2. Porównanie tych informacji z danymi w bazie POLTAX było realizowane przez specjalny moduł aplikacji e-ORUS o nazwie ICIS;

– wdrożenie, przez Ministerstwo Finansów⁶⁴, od sierpnia 2016 r. procedury możliwości zajęcia ruchomości w terenie oraz w składach celnych przez pracowników organów egzekucyjnych i organów celnych w celu poprawy ściągłości podatków (w tym VAT). Procedura polegała na wymianie informacji pomiędzy organami celnymi dokonującymi odpraw celnych, centrum kompetencyjnym oraz organem egzekucyjnym, co stwarza możliwość zajęcia ruchomości zgłoszonych do odprawy celnej.

Efektom wdrożenia tych narzędzi było:

– w przypadku pakietu paliwowego – Wydział podatku od towarów i usług Izby podał, że szacowane wpłaty podatku VAT od paliw silnikowych wzrosły w 2018 r. w porównaniu do 2017 r. o 30%, a po trzech kwartałach 2017 r. (II, III, IV kwartał) nastąpiło zwiększenie krajowej produkcji paliw o ponad 1 mld litrów, co przełożyło się na ok. 20% wzrost legalnej konsumpcji oleju napędowego i 6% wzrost legalnej sprzedaży benzyn i gazu LPG oraz utrzymujący się 12% trend wzrostowy paliw. Odnotowano również redukcję produkcji oleju smarowego o ponad 50% oraz redukcję wywozu oleju rzepakowego (wewnątrzspółnotowa dostawa towarów/wywóz) o ponad 75%;

– w przypadku SENT – ograniczenie poziomu uszczupień w kluczowych dla budżetu Państwa podatkach oraz ochrona legalnego handlu towarami „wrażliwymi”.

W okresie od 18 kwietnia do 31 grudnia 2017 r.⁶⁵ dochody budżetu Państwa z tytułu podatku VAT wpłacone przez dwa wiodące koncerny paliwowe — LOTOS i PKN ORLEN wzrosły w stosunku do 2016 r. o 8 mld zł. W ww. okresie zostało zarejestrowanych w systemie 2.303.481 zgłoszeń przewozu i jednocześnie przeprowadzono 262.080 kontroli, co stanowi 11,4 % dokonanych zgłoszeń. IAS w Poznaniu przeprowadziła w tym okresie 34.981 kontroli, co stanowiło 13,4% wszystkich kontroli SENT w całej Polsce.

– w latach 2015–2017, w wyniku wzmożenia stosowania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych⁶⁶ wzrosła z 14% do 32% relacja sumy kwot wynikających z decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, wydanych w związku z ustaleniami kontroli podatkowej do sumy kwot uszczupień ujawnionych w wyniku kontroli podatkowej⁶⁷ oraz z 35 do 156 liczba tych decyzji⁶⁸;

Efektom wdrożenia rozwiązań w zakresie rejestracji i wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT było wykreślenie 11.653 podmiotów w 2017 r. oraz 3.545 podmiotów w I i II kwartale 2018 r., a także odmowa rejestracji na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy od towarów i usług odpowiednio: 239 i 175 podmiotów.

(akta kontroli str. 2429–2435)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

⁶⁴ Przy współudziale Centrum Kompetencyjnego Egzekucji Administracyjnej w Szczecinie.

⁶⁵ Dane wynikające z analizy Departamentu Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów nr DZP10.K077.15.2Q18 ze stycznia 2018 r.

⁶⁶ Dane na podstawie sprawozdania MF 9–PS o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

⁶⁷ W 2015 r. wynosiła ona 14%, w 2016 r. –28%, a w 2017 r. 32%.

⁶⁸ W 2015 r. wydano 35 decyzji, w 2016 r. – 162 decyzje, w 2017 r. – 156 decyzji.

W Izbie w latach 2007–2018 (trzy kwartały) systematycznie analizowane były obowiązujące i wprowadzane rozwiązania mające na celu poprawę skuteczności poboru VAT oraz przeciwdziałanie uszczupleniom, a także sygnały o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów z tego podatku. Izba bezzwłocznie informowała Ministerstwo Finansów o zidentyfikowanych kluczowych zagrożeniach oraz wdrażała działania zaradcze. Najważniejszym z tych działań było narzędzie JPK_VAT⁶⁹ służące do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W Izbie systematycznie wzrastał poziom wykorzystania plików JPK_VAT w czynnościach analitycznych i sprawdzających, a także w kontrolach podatkowych. Efektem wykorzystania JPK_VAT m.in. w kontrolach podatkowych przeprowadzonych w okresie 2017–2018 (trzy kwartały) był blisko pięciokrotny wzrost kwoty ujawnionych uszczupień podatku VAT.

2. Realizacja zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom VAT.

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 KAS w strategicznych dokumentach takich jak: zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów w zakresie realizacji polityki finansowej państwa na dany rok oraz wytyczne do ich realizacji, czy kierunki działania i rozwoju służb podatkowych w danym roku⁷⁰.

Podstawowymi celami, które dotyczyły poboru VAT były: osiągnięcie założonego w budżecie państwa poziomu dochodów (w latach 2007–2010)⁷¹, osiągnięcie wysokiego poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych (w latach 2007–2010), zmniejszenie zaległości podatkowych (w latach 2007–2018).

Minister Finansów w ramach nadzoru nad poborem VAT przekazywał w 2018 r. m.in.:

- procedurę postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu, zastępującą analogiczną procedurę opartą na KORRP⁷²,
- zobowiązanie dyrektorów IAS do przekazywania cyklicznych informacji o sposobie wykorzystania „Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców w transakcjach krajowych”⁷³,
- wytyczne dotyczące mechanizmu podzielonej płatności⁷⁴,
- rekomendacje w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych⁷⁵,
- zobowiązanie do przeprowadzenia analiz m.in. w zakresie decyzji wydawanych na podstawie art. 105 a ustawy o podatku od towarów i usług (dotyczących solidamej odpowiedzialności), kaucji gwarancyjnych oraz jednorazowych zwrotów VAT powyżej

⁶⁹ Jednolity Plik Kontrolny dla ewidencji zakupu i sprzedaży VAT. Obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego wprowadzony został ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846, ze zm.) stopniowo: od 1 lipca 2016 r. dla dużych przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych, od 1 stycznia 2017 r. dla małych i średnich przedsiębiorców prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych, a od 1 stycznia 2018 r. obowiązek raportowania JPK_VAT dotyczy wszystkich podatników VAT czynnych.

⁷⁰ Np. w 2018 r. projekt kierunków działania i rozwoju KAS na 2018 r. wstępnie zaakceptowany przez Szefa KAS, przekazany pismem z 19 grudnia 2017 r., zarządzenie nr 72 Szefa KAS z 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunku działania i rozwoju KAS na 2018 r., wyjaśnienia dotyczące miernika – kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających z udziałem podatnika).

⁷¹ Od 2011 r. do 2018 r. podstawowym celem było osiągnięcie założonego w budżecie państwa poziomu dochodów, z tym że dotyczyło to podatków, w tym podatku od towarów i usług, którego poziom nie był wyodrębniony.

⁷² Przesłana w ślad za pismem Szefa KAS z 4 czerwca 2018 r.

⁷³ Przesłane w piśmie Ministerstwa z 10 października 2018 r. w nawiązaniu do komunikatu opublikowanego na stronie internetowej Ministerstwa.

⁷⁴ Przesłane pismem Ministerstwa z 29 czerwca 2018 r.

⁷⁵ Przekazane pismem Ministerstwa z dnia 10 sierpnia 2018 r.

10 mln zł i dla podmiotów, u których suma zwrotów w okresie sprawozdawczym przekroczyła 50 mln zł⁷⁶,

– kierunki działań kontrolnych KAS na 2018 r.⁷⁷ – wskazano w nich, że priorytetem działań kontroli celno-skarbowych w obszarze VAT jest weryfikacja bieżących okresów rozliczeniowych (udział takich kontroli powinien być, co najmniej na poziomie z 2017 r.),

– rekomendacje Szefa KAS⁷⁸ w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych.

Przekazane przez Izbę jednostkom podległym cele, zadania były tożsame z celami, zadaniami określonymi przez Ministra Finansów, Szefa KAS i odpowiadały na rozpoznane zagrożenia.

(akta kontroli str. 4–6, 11–72, 150–166, 212–244, 248–265, 1429–1536, 1562–1669, 1697–1933, 1944–2151, 2163–2357, 2843–2854, 3152–3198)

Dyrektor IAS nie wyznaczał jednostkom podległym dodatkowych, poza przekazanymi przez Ministra Finansów oraz Szefa KAS, celów do osiągnięcia w zakresie poboru VAT i przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku.

(akta kontroli str. 9–10, 2838, 2847, 2848–2856, 3157–3202)

2. Określone w dokumentach planistycznych Izby⁷⁹ w latach 2007–2018 kluczowe mierniki w zakresie poboru VAT, w szczególności w zakresie przeciwdziałania uszczupleniom w tym podatku odnosiły się do:

- poziomu realizacji wpływów podatkowych (we wszystkich ww. latach)⁸⁰,
- jakości orzecznictwa podatkowego (we wszystkich ww. latach)⁸¹,
- efektywności egzekucji (od 2007 r.)⁸²,
- szybkości podejmowania działań windykacyjnych (w 2013 r.),
- poziomu bieżących zaległości wymagalnych w stosunku, do których nie podjęto czynności (w 2013 r.),
- efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej (w 2017 r. i 2018 r. – miernik o nazwie: dodatkowe wpływy budżetowe⁸³),
- zmniejszenia skali oszustw podatkowych⁸⁴ (w 2015 r.),
- efektywności finansowej kontroli w ujęciu dynamicznym (kwota ustaleń ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych w 2014 r. do kwoty ustaleń ujawnionych w wyniku kontroli w 2013 r.),

⁷⁶ Przekazane pismem Ministerstwa z dnia 8 października 2018 r.

⁷⁷ Przekazane pismem Ministerstwa z dnia 1 lutego 2018 r.

⁷⁸ Przekazane pismem Ministerstwa z dnia 26 marca 2018 r.

⁷⁹ W latach 2007–2010 były to zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytyczne do ich realizacji. W latach 2011–2013 były to plany działalności Dyrektora Izby, w 2014 r. – plan pracy Izby, w 2015 r. i 2016 r. – plany celów i zadań Izby, a w latach 2017 i 2018 – plany działalności IAS.

⁸⁰ W 2011 r. oraz w latach 2013–2014 miernik dotyczący: zapewnienia dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych, w 2012 r. miernik o nazwie: zapewnienie wpływów budżetowych na poziomie określonym w ustawie budżetowej na 2012 r., w 2015 r. i 2016 r. miernik o nazwie: zapewnienie wpływów budżetowych, w 2017 r. i 2018 r. miernik o nazwie: realizacja należności publicznoprawnych.

⁸¹ W latach 2011–2013 miernik o nazwie: merytoryczna prawidłowość orzecznictwa izby skarbowej jako organu odwoławczego, w 2014 r. miernik w celu: zapewnienie wywiązywania się z obowiązków podatkowych podatników, a także ułatwienie podatnikom wypełniania ich obowiązków (wskaźnik ilości spraw uchylonych), w 2015 r. i 2016 r. miernik w celu: poprawa jakości działania i innowacyjności AP (wskaźnik ilości spraw uchylonych), w 2017 r. i 2018 r. miernik w celu: poprawa/podniesienie jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych (wskaźnik ilości/liczby spraw uchylonych w IAS).

⁸² W latach 2007 – 2011 w zadaniach dla dyrektorów izb..., ujęte było zadanie poprawy skuteczności egzekucji, w zadaniach dla dyrektorów izb na 2012 r., w 2013 r. w zadaniach dla dyrektorów izb... wskazano wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych czynnych. W 2014 r. miernik w obszarze zmniejszenie zaległości podatkowych, w celu – zwiększenie efektywności egzekucji należności bieżących. W 2015 r. miernik w celu: zmniejszenie zaległości podatkowych (wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych tytułów wykonawczych, które wpłynęły w okresie 6 m–cy od końca okresu sprawozdawczego), w 2016 r. miernik o nazwie: postępowanie egzekucyjne w zakresie zaległości podatkowych i niepodatkowych (wskaźnik efektywności egzekucji), w 2017 r. i 2018 r. miernik o nazwie: zwiększenie efektywności egzekucji.

⁸³ Studium wykonalności tego miernika odnosiło się do wpłat wynikających z decyzji wydanych w związku z zakończonymi kontrolami wraz z kwotą wpłat wynikającą z korekt deklaracji złożonych w związku z zamiarem przeprowadzenia lub przeprowadzeniem kontroli oraz kwotą odmową lub zmniejszeniem zwrotu VAT, wynikającą z decyzji w związku z zakończonymi kontrolami..

⁸⁴ Określono w tym zakresie cztery wskaźniki, wszystkie zostały zrealizowane. Jeden ze wskaźników (OP.RKD) odnosił się do różnic pomiędzy ustaleniami kontroli, a decyzją/korektą i wpłatą.

- efektywności wykorzystania JPK w czynnościach sprawdzających (w 2017 r. miernik o nazwie: efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie JPK),
- przyrostu wartości ogólnej efektywności finansowej kontroli podatkowej (KP.EFO) liczonej dla całego województwa – (w 2012 r. i 2013 r.),
- efektywności czynności sprawdzających – w 2018 r., miernik o nazwie: kwota ustaleń dokonywanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika.

(akta kontroli str. 2838, 2845–2847, 3152–3203, 3211)

O wyznaczonych przez Ministra Finansów, Szefa KAS do osiągnięcia celach oraz miernikach stopnia ich realizacji były na bieżąco informowane jednostki podległe Izbie. Odpowiednie komórki Izby monitorowały stopień osiągnięcia przez IAS oraz podległe jednostki wyznaczonych celów. O stopniu realizacji tych celów informowano, (co kwartał) Ministerstwo Finansów oraz prezentowano je na cyklicznych spotkaniach kadry kierowniczej Izby oraz naradach tematycznych. Od września 2015 r. powołany został Zespół ds. wsparcia wicedyrektorów Izby w ramach wyznaczania celów i mierników w AP⁸⁵. Zespołowi przypisano zadania analityczne i monitorujące w zakresie celów i mierników.

(akta kontroli str. 2845–2855, 3155–3198)

Izba zrealizowała lub przekroczyła zaplanowane wartości ww. mierników. Niezrealizowane wartości mierników dotyczyły:

- dynamiki wpływów w zakresie VAT w 2010 r. Miernik ten został zrealizowany na poziomie 97,23%. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Izby wynikało, że niezrealizowanie zakładanej wartości tego miernika było spowodowane m. in. znacznym wzrostem kwot dokonanych zwrotów (o 18,14%), na co wpływ miały m.in.: zwiększająca się grupa rolników ryczałtowych, którzy rezygnowali ze zwolnienia w zakresie VAT, powiększając tym samym grupę podmiotów ubiegających się o zwrot podatku, wzrost liczby podatników wykazujących dostawę towarów oraz świadczenie usług poza terytorium Polski, a także wzrost liczby podatników dokonujących znaczących zakupów zaliczanych do środków trwałych oraz ponoszących inne nakłady inwestycyjne.
- relacji wpływów podatkowych z tytułów stanowiących dochód budżetu państwa do należności budżetowych w 2011 r. Miernik ten został zrealizowany na poziomie 89,6%, przy zaplanowanej wartości wynoszącej ponad 91%. Powodem różnicy były przyjęte podstawy prognozowania tej wartości w 2011 r., oparte na tendencjach wzrostowych, wynikających z założenia kontynuacji dynamiki wzrostu z roku poprzedniego oraz z pierwszego kwartału 2011 r. Z dostępnej w Izbie dokumentacji wynikało, że wzrost zaległości w 2011 r. był konsekwencją tendencji rosnącej głównej jej składowej – zaległości wymagalnych bieżących (o 52,72%) oraz związanego z tym sygnalizowanego przez US faktu, zaprzestania płacenia zadeklarowanego podatku przez podatników, borykających się z terminowym regulowaniem należności, w tym danin publicznych. Zaległości z lat ubiegłych w tym okresie wzrosły w mniejszym stopniu (o 6,91%) i należały do tzw. trudno ściągalnych, najczęściej przypisanych decyzjami UKS. Głównymi przyczynami utrzymywania się zaległości z lat ubiegłych w tym okresie były m.in.: wysokie kwoty zaległości, wynikające z pojedynczych decyzji pokontrolnych np. dotyczących podmiotów zajmujących się obrotem paliwami; toczące się postępowania odwoławcze od decyzji; brak składników majątkowych u zobowiązanych, przedłużające się postępowanie upadłościowe, likwidacja firm.

(akta kontroli str. 2159–2161, 2362–2364, 2963–2974)

⁸⁵ Powołany na podstawie zarządzenia Dyrektora IS nr 73/2015 z 1 września 2015 r., obowiązującego do 28 marca 2018 r., zastąpiony, na podstawie regulacji zarządzenia nr 45/2018 Dyrektora IAS obowiązującej od 29 marca 2018 r., zespołem ds. wsparcia Dyrektora IAS w zakresie planowania, raportowania wyników i sprawozdawania z działalności IAS w oparciu o cele i mierniki KAS.

Znaczące (o ponad 1/3) odchylenia w realizacji wartości wskaźników dotyczyły:

- efektywności finansowej kontroli w ujęciu dynamicznym w 2014 r.⁸⁶. Osiągnięta wartość tego miernika przewyższała zaplanowaną o 26 punktów procentowych,
- dodatkowych wpływów budżetowych w IAS w 2017 r. (miernik dotyczący zwiększenia efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej). Osiągnięta wartość tego miernika była wyższa od planowanej o 221,93 mln zł, tj. o 164,8%,
- jakości orzecznictwa w 2012 r., 2015 r., 2016 r., 2017 r. oraz w I półroczu 2018 (miernik obrazujący relację liczby decyzji uchylonych do ogółu decyzji). Osiągnięte wartości tych mierników były niższe od zakładanych o odpowiednio: 11 punktów procentowych, 6,78 punktów procentowych, 7,1 punktów procentowych i 5,09 punktów procentowych,
- efektywności czynności sprawdzających za I półrocze 2018 r. Osiągnięta wartość tego miernika była wyższa od zaplanowanej o 78,6 mln zł., tj. o 197,7%.

Zastępca Dyrektora Izby stwierdził, że wpływ na przekroczenie w 2017 r. miernika dotyczącego zwiększenia efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej miała konstrukcja tego miernika, określona w jego studium wykonalności oraz dokonanie dużych wpłat⁸⁷ przez trzy różne firmy na podstawie trzech decyzji urzędu kontroli skarbowej.

Działania, które w opinii Zastępcy Dyrektora Izby przyczyniły się do realizacji wyznaczonych celów w zakresie jakości orzecznictwa w tym okresie to m.in.: bieżące analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w poszczególnych komórkach organizacyjnych, poszerzanie wiedzy poprzez udział w szkoleniach i samokształcenie, wewnętrzne narady z przedstawicielami urzędów, omawianie orzeczeń sądów administracyjnych podczas narad z przedstawicielami urzędów skarbowych, analiza i omawianie wybranych postępowań ze względu na ich szczególne prawidłowe prowadzenie albo z uwagi na zaistniałe w nich błędy, wyznaczanie opiekunów nadzorujących i wspomagających niedoświadczonych pracowników, omawianie postępowań z kierownictwem.

(akta kontroli str. 2857, 2858, 3156, 3162)

3. Za wyjątkiem 2010 r. dochody z VAT w latach 2007–2018 systematycznie rosły⁸⁸, przy czym największy wzrost nastąpił w 2017 r. w porównaniu do 2016 r. oraz w 2015 r. w porównaniu do 2014 r. o odpowiednio 3.083 mln zł i 1.422 mln zł. W 2010 r. w porównaniu do 2009 r. nastąpił spadek dochodów z VAT o 241 mln zł, który był wynikiem znacznego wzrostu kwoty dokonanych zwrotów (rozdział 75653) o 18,14%. W 2010 r., zwroty te we wpływach bieżących z podatku VAT stanowiły 42,15%. W 2009 r. kwoty dokonanych zwrotów we wpływach bieżących z podatku VAT stanowiły 37,46%.

Zastępca Dyrektora IAS, wskazał, że sytuacja taka często była konsekwencją systematycznego zwiększania się grupy rolników ryczałtowych, którzy rezygnowali z przysługującego im zwolnienia w zakresie podatku VAT, powiększając jednocześnie grupę podmiotów cyklicznie ubiegających się o zwrot tego podatku. Wykorzystując unijne dopłaty, rolnicy ci dokonywali w 2010 r. znaczących inwestycji, co z kolei dawało im możliwość ubiegania się o zwroty bezpośrednie. Zwiększenie się kwoty zwrotów w tym podatku było również związane ze wzrostem liczby podatników korzystających z preferencyjnej 3% stawki podatku VAT przy równoczesnym dokonywaniu przez nich znaczących zakupów zaliczanych do

⁸⁶ Miernik stanowi stosunek kwoty ustaleń ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych w 2014 r. do kwoty ustaleń ujawnionych w wyniku kontroli w roku poprzednim.

⁸⁷ 104.889.683 zł, 77.357.488 zł i 39.546.091 zł – łącznie 221.793.262 zł.

⁸⁸ W 2007 r. wynosiły 7029 mln zł, w 2008 r. 7459 mln zł, w 2009 r. 8677 mln zł, w 2010 r. 8436 mln zł, w 2011 r. 8712 mln zł, w 2012 r. 9585 mln zł, w 2013 r. 9596 mln zł, w 2014 r. 10968 mln zł, w 2015 r. 12390 mln zł, w 2016 r. 12791 mln zł, w 2017 r. 15874 mln zł, w 2018 r. (III kwartały) 12598 mln zł przy 12265 mln zł za analogiczny okres 2017 r. (III kwartały 2017 r.).

środków trwałych. Kolejną przyczyną obserwowanego zwiększenia się kwoty zwrotów był wzrost liczby podatników wykazujących dostawę towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju, a także zwiększenie się grupy podatników dokonujących znaczących zakupów zaliczanych do środków trwałych oraz ponoszących inne nakłady inwestycyjne. Zaobserwowano też w ciągu 2010 r. duży udział zwrotów na rzecz spółek komunalnych.⁸⁹

W okresie objętym kontrolą wzrosły należności i zaległości pozostałe do zapłaty z tytułu podatku VAT⁹⁰. Stan należności i zaległości na 30 września 2018 r. wyniósł odpowiednio: 9.009 mln zł i 9.005 mln zł i był wyższy o odpowiednio 726 % i 403% od stanu należności i zaległości na koniec 2007 r. oraz o odpowiednio 732% i 405% od stanu należności i zaległości na koniec 2012 r.

Odnosnie powyższego Zastępca Dyrektora Izby m.in. wskazał, że wzrost kwoty zaległości może być spowodowany przypisem należności na firmy tzw. „słupy”. Podsumował, że negatywnym skutkiem wzrostu należności jest wzrost zaległości, z kolei pozytywnym skutkiem jest wzrost wpływów do budżetu państwa w stosunku do roku 2012 o 3.013 mln zł, a w stosunku do 2007 r. o 5.569 mln zł.

(akta kontroli str. 2864, 2865, 2954–2957)

4. Należności pozostałe do zapłaty z kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wzrosły z 0,3 mln zł na koniec 2007 r. do 179,7 mln zł na koniec 2012 r. oraz do 5.164,8 mln zł na koniec III kwartału 2018 r. Izba wyegzekwowała z tego tytułu kwotę 0,1 mln zł na koniec 2012 r. (0,05% ogółu należności) oraz kwotę 1,19 mln zł na koniec III kwartału 2018 r. (0,02% ogółu należności).

5. Liczba kontroli podatkowych rozliczeń VAT (zakończonych i zatwierdzonych) przeprowadzonych w Izbie w 2007 r., 2012 r., 2017 r. oraz w okresie od stycznia do września 2018 r. wyniosła odpowiednio: 8.381, 6.317, 1.582 oraz 948. Liczba kontroli przeprowadzonych w 2017 r. była niższa od liczby kontroli przeprowadzonych w 2012 r. i 2007 r. o odpowiednio: 75% i 81%.

Skuteczność tych kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli wzrosła z 35,1% w roku 2007 do 49,9% w roku 2012 oraz do 80,7% w roku 2017, a także do 86,5% w okresie trzech kwartałów 2018 r. Skuteczność kontroli rosła także w pozostałych latach objętych kontrolą, za wyjątkiem 2008 r., w którym wystąpiło nieznaczne jej pogorszenie.

(akta kontroli str. 2866, 2867)

Według Zastępcy Dyrektora Izby spadek liczby przeprowadzanych kontroli był spowodowany:

- zastępowaniem kontroli podatkowych realizowanych przez US w drobnych sprawach czynnościami sprawdzającymi, które w mniejszym stopniu absorbują kontrolowanych i nie wymagają stosowania rozbudowanej procedury kontrolnej, a wywołują taki sam skutek podatkowy;
- zmianą podejścia do obowiązku kontroli zwrotu VAT⁹¹;

⁸⁹ Informacja o przyczynach spadku wpływów, między innymi w podatku VAT, została przekazana Ministerstwu Finansów w wyjaśnieniach Dyrektora Izby, dotyczących oceny przyczyn pogorszenia się realizacji zobowiązań podatkowych, wg stanu na dzień 31.12.2010 r., w piśmie nr AS/070-0039/11 z dnia 7 marca 2011 r.

⁹⁰ W 2007 r. wynosiły odpowiednio 1091 i 1083 mln zł, w 2008 r. odpowiednio 1124 i 1121 mln zł, w 2009 r. odpowiednio 1294 i 1291 mln zł, w 2010 r. odpowiednio 1312 i 1307 mln zł, w 2011 r. odpowiednio 1567 i 1556 mln zł, w 2012 r. odpowiednio 1790 i 1785 mln zł, w 2013 r. odpowiednio 2202 i 2196 mln zł, w 2014 r. odpowiednio 2980 i 2965 mln zł, w 2015 r. odpowiednio 4216 i 4209 mln zł, w 2016 r. odpowiednio 6864 i 6859 mln zł, w 2017 r. odpowiednio 8028 i 8020 mln zł, w 2018 r. (III kwartały) odpowiednio 9009 i 9005 mln zł przy 7760 i 7755 mln zł za analogiczny okres 2017 r. (III kwartały 2017 r.)

⁹¹ W 2007 r. prowadzone kontrole podatkowe w większości dotyczyły miesięcznych okresów rozliczeniowych w zakresie zwrotów podatku VAT – bez względu na wynik kontroli; jednocześnie sprawdzano (kontrolowano) każdy pierwszy zwrot podatku VAT u nowego podatnika, co bezpośrednio miało wpływ na dużą liczbę kontroli. Od przeprowadzania kontroli obejmujących swoim zakresem jeden okres rozliczeniowy (miesiąc, kwartał) dot. zasadności zwrotu podatku VAT przed dokonaniem zwrotu, które na ogół kończyły się wynikiem negatywnym. W 2018 r. ww. temat realizowany jest w ramach czynności sprawdzających. Kontrole w późniejszym okresie były kontrolami bardziej złożonymi, wymagającymi zgromadzenia

- wzrostem efektywności kontroli w wyniku poprawy skuteczności typowania podmiotów do kontroli oraz koncentracją działań na zwalczaniu oszustw podatkowych stanowiących istotne zagrożenie dla bezpieczeństwa finansowego państwa;
- wprowadzeniem rozwiązań legislacyjnych i organizacyjnych znacznie ograniczających możliwość funkcjonowania przestępców podatkowych;
- powszechnym i konsekwentnym stosowaniem działań prewencyjnych w celu systematycznego monitorowania obszarów ryzyka i przeciwdziałania nowym schematom nadużyć;
- ograniczeniem działań kontrolnych – dzięki określeniu poziomu ryzyka podmiotów i dalszemu procesowi monitorowania – i ingerencji administracji podatkowej w działalność podmiotów prawidłowo dokonujących swoich rozliczeń podatkowych;
- podniesieniem bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i ograniczeniem ryzyka nieświadomego uczestnictwa uczciwych podatników w oszustwach podatkowych poprzez odmowę nadania numeru NIP podmiotom ewidentnie nastawionym na pozorowanie prowadzenia działalności gospodarczej i uniemożliwienie im wystawiania faktur fikcyjnych VAT.

(akta kontroli str. 2957–2960)

Liczba czynności sprawdzających rozliczeń VAT (z udziałem podatnika) wynosząca w 2007 r. – 892 wzrosła do 7.235 w 2012 r., (tj. ośmiokrotnie) oraz do 35.141 w 2017 r. (tj. 39-krotnie), a także do 37.768 w okresie trzech kwartałów 2018 r. (tj. 42 –krotnie).

(akta kontroli str. 2866, 2867)

6. Kwoty nieprawidłowości ujawnione w wyniku kontroli podatkowych rozliczeń VAT wzrosły z 30,8 mln zł w roku 2007 do 76,9 mln zł w roku 2012 (tj. o 149,7%), oraz do 345,9 mln zł w 2017 r. (tj. o 1.023%), a także do 1.573,24 mln zł w okresie trzech kwartałów 2018 r. W okresach tych nieprawidłowości polegające na naruszeniu art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług stanowiły w kwotach ujawnionych nieprawidłowości odpowiednio: 6,6%, 3%, 42,6% oraz 92,6%.

Kwoty ujawnionych nieprawidłowości, w tym wynikające z naruszenia art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług najbardziej wzrosły w 2015 r. w porównaniu do 2014 r.⁹² oraz w okresie trzech kwartałów 2018 r. w porównaniu do trzech kwartałów 2017 r.⁹³. Kwoty te najbardziej obniżyły się w 2017 r. w porównaniu do 2016 r.⁹⁴

Kwoty nieprawidłowości stwierdzone w wyniku czynności sprawdzających rozliczeń VAT wzrosły z 2,5 mln zł w 2007 r. do 8,2 mln zł w 2012 r., (tj. o 228%), oraz do 8,2 mln zł w 2017 r. (tj. o 1.012%), a także do 101,2 mln zł w okresie trzech kwartałów 2018 r. (tj. o 3.932,7%). W latach 2007–2016 w lzbie nie stwierdzono w wyniku tych czynności nieprawidłowości polegających na naruszeniu art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. W 2017 r. nieprawidłowości te w kwocie 0,01 mln zł stanowiły 0,04% ogólnej kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających rozliczeń VAT i wzrosły do 0,03 mln zł w okresie trzech kwartałów 2018 r.

(akta kontroli str. 2868–2906)

7. Liczba faktur fikcyjnych ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych wzrosła z 269 w 2007 r. do 12.031 w okresie trzech kwartałów 2018 r. Poza tym okresem najwięcej faktur fikcyjnych ujawniono w 2016 r. (11.686) oraz w 2017 r. (9.989). Kwoty, na które wystawione zostały faktury fikcyjne wahały się od 13,9 mln zł w 2008 r. do 7,937,1 mln zł w okresie trzech kwartałów 2018 r. W wyniku

dużej ilości materiału dowodowego, co przekładało się na długość trwania czynności kontrolnych i w konsekwencji na zmniejszenie ilości prowadzonych kontroli oraz wzrost kontroli zakończonych wynikiem pozytywnym.

⁹² Kwoty ujawnionych nieprawidłowości wzrosły ze 161,19 mln zł w 2014 r. do 540,62 mln zł w 2015 r., tj. o 235,4%, w tym wynikające z naruszenia art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług z 35,82 mln zł do 271,51 mln zł, tj. o 657,9%.

⁹³ Kwoty ujawnionych nieprawidłowości wzrosły z 263,1 mln zł w okresie trzech kwartałów 2017 r. do 1.573,24 mln zł w okresie trzech kwartałów 2018 r., tj. o 497,9%, w tym wynikające z naruszenia art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług ze 110,6 mln zł do 1456,21 mln zł, tj. o 1.216,6%.

⁹⁴ Kwoty ujawnionych nieprawidłowości spadły z 590,71 mln zł w 2016 r. do 345,9 mln zł w 2017 r., tj. o 41,4%, w tym wynikające z naruszenia art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług z 418,5 mln zł do 147,28 mln zł, tj. o 64,8%.

przeprowadzonych przez Izbę czynności sprawdzających ujawnionych zostało osiem faktur fikcyjnych na kwotę 0,4 mln zł w 2013 r., dwie faktury fikcyjne na kwotę 0,1 mln zł w 2015 r., jedna faktura fikcyjna na kwotę 4,7 mln zł w 2016 r., 22 faktury fikcyjne na kwotę 0,8 mln zł w 2017 r. oraz 27 faktur fikcyjnych na kwotę 0,3 mln zł w okresie trzech kwartałów 2018 r.

(akta kontroli str. 2907)

Wyjaśniając zmniejszenie w 2017 r. (w porównaniu do roku poprzedniego), udziału nieprawidłowości polegających na naruszeniu art. 108 ustawy VAT, zastępca Dyrektora Izby podał, że kontrole VAT coraz rzadziej dotyczą ustaleń związanych z art. 108 ustawy VAT. Aktualnie w przypadkach uzasadnionego podejrzenia o udział podatnika w grupie przestępczej uczestniczącej w karuzeli podatkowej wszczynane są równolegle z kontrolą lub samodzielnie postępowania przygotowawcze w trybie kodeksu karnego skarbowego. Wskazał też, że w 2016 r. zakończono znaczną ilość kontroli wszczętych w latach poprzednich, w których udowodniono fikcyjność działania w kontrolowanych firmach. Powyższe skutkowało wydaniem decyzji z art. 108 ustawy VAT podważających rzetelność ich działania.

Podkreślił, że spadek tego typu kontroli jest związany z ogólną tendencją mniejszej ilości przeprowadzonych w 2017 r. kontroli podatkowych.

Zastępca Dyrektora Izby, spadek zarówno liczby jak i wartości, ujawnionych fikcyjnych faktur VAT w 2017 r. w porównaniu do 2016 r., wyjaśnił ujawnieniem fikcyjnych faktur VAT, które jednostkowo zostały wystawione na mniejsze kwoty niż w 2016 r. oraz ograniczeniem realizacji kontroli skutkujących brakiem wymiernego efektu finansowego wobec podmiotów wykazujących cechy „znikającego podatnika” charakterystyczne dla modelowej koncepcji wyłudzeń podatku VAT w oszustwach karuzelowych, przy jednoczesnym prowadzeniu głównie kontroli czasochłonnych i wielowątkowych⁹⁵.

Wyjaśniając natomiast, okoliczności wzrostu liczby faktur fikcyjnych w 2018 r. Zastępca Dyrektora Izby wskazał: zakończenie długotrwałych kontroli podatkowych (zainicjowanych w latach wcześniejszych), gdzie zgromadzony materiał dowodowy wskazywał na wprowadzenie do obrotu fikcyjnych faktur; wykorzystywanie do analizy, czynności sprawdzających i kontroli plików JPK_VAT; trafne typowanie podmiotów do kontroli przy wykorzystaniu informacji z aplikacji WRO–System, informacji zewnętrznych, materiałów zgromadzonych w toku kontroli podatkowych; wzrost liczby kontroli pozytywnych, (które ujawniły nieprawidłowości skutkujące uszczupleniem należności budżetowych) przy spadku liczby wszystkich przeprowadzonych kontroli oraz wzrost kwoty ujawnionych nieprawidłowości w rozliczeniach podatku VAT polegających na naruszeniu art. 108 ustawy VAT w zatwierdzanych kontrolach podatkowych.

(akta kontroli str. 2960, 2961)

8. W postępowaniach podatkowych dotyczących VAT największe kwoty do wpłaty wymierzone zostały w 2017 r. (217,4 mln zł), w 2016 r. (162,8 mln zł) oraz w okresie trzech kwartałów 2018 r. (161,7 mln zł). Największe kwoty do wpłaty w wyniku ujawnienia naruszenia art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wymierzone zostały w 2017 r. (147,4 mln zł), w okresie trzech kwartałów 2018 r. (120,7 mln zł) oraz w 2016 r. (48,5 mln zł). Największe kwoty wynikające ze złożonych przez podatników po kontrolach korekt deklaracji w zakresie rozliczenia VAT wystąpiły w 2016 r. (36,95 mln zł) i 2014 r. (34,9 mln zł). W latach 2007–2011 kwoty te wzrosły z 0,57 mln zł do 22,81 mln zł., a w latach 2012–2017 naprzemiennie rosły i malały⁹⁶. W okresie trzech kwartałów 2018 r. kwota wynikająca ze złożonych przez podatników po

⁹⁵ Głównie wobec podmiotów pełniących funkcję „buforów” oraz „brokerów” w oszustwach karuzelowych. i wartości zidentyfikowanych fikcyjnych faktur VAT.

⁹⁶ Według danych zebranych przez IAS z urzędów skarbowych w latach 2012–2017 wartość korekt deklaracji VAT związanych z kontrolami VAT wynosiła odpowiednio (w mln zł): 18,34, 24,52, 34,90, 29,38, 36,95, 25,57.

kontrolach korekt deklaracji VAT wyniosła 15,66 mln zł i była niższa o 16% od kwoty uzyskanej w tym samym okresie 2017 r.

(akta kontroli str. 2908)

9. Największe kwoty wyegzekwowane z kwot wymierzonych przez urzędy skarbowe w decyzjach ostatecznych w zakresie VAT miały miejsce w 2013 r. (10,7 mln zł), w 2016 r. (9,09 mln zł) oraz w 2014 r. (7,24 mln zł). Największe kwoty wyegzekwowane z kwot do zapłaty wynikających ze złożonych poprzez podatników korekt rozliczeń VAT miały miejsce w 2016 r. (19,8 mln zł), w 2015 r. (16,21 mln zł) oraz w 2011 r. (15,19 mln zł).

W okresie trzech kwartałów 2018 r. udział kwot wyegzekwowanych w kwotach wymierzonych do zapłaty w postępowaniach podatkowych wyniósł 1,8%. Wskaźnik ten zmalał w porównaniu do trzech kwartałów 2017 r. o 5,3 punktu procentowego, a w porównaniu do 2007 r. o 95,9 punktu procentowego⁹⁷.

Udział kwot wyegzekwowanych z kwot do zapłaty wynikających ze złożonych przez podatników korekt rozliczeń VAT w kwotach wynikających ze złożonych przez podatników po kontrolach korekt w zakresie rozliczenia VAT wahał się od 68,4% w roku 2007 do 60% w roku 2012 oraz do 47,7% w roku 2017, a także do 76,8% w okresie trzech kwartałów 2018 r.⁹⁸

(akta kontroli str. 2909)

Zastępca Dyrektora Izby odnośnie obniżenia w 2017 r. w porównaniu do 2016 r. kwot wyegzekwowanych z kwot wymierzonych przez urzędy skarbowe w decyzjach dotyczących naruszenia art. 108 ustawy VAT wskazał, że bardzo często podmioty, których dotyczą ww. decyzje, są niewypłacalne lub nie posiadają majątku, z którego można prowadzić skuteczną egzekucję. Skutkuje to umarzaniem postępowań egzekucyjnych lub ich długotrwałym procesem. Dodał, że urzędy skarbowe na bieżąco podejmowały działania zmierzające do wyegzekwowania należnych zobowiązań.

(akta kontroli str. 2961, 2962)

10. Realizacja zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie, była w latach 2007–2009 przedmiotem 41 kontroli wewnętrznych przeprowadzonych przez IS w urzędach skarbowych⁹⁹, a w latach 2010–2018 (do 30 września) 72 takich kontroli¹⁰⁰. Spośród 72 kontroli wewnętrznych dotyczących poboru VAT oraz przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie, przeprowadzonych przez IS/IAS w latach 2010 – 2018 (do końca III kwartału), 35 (48,6%) zakończyło się oceną pozytywną, bądź pozytywną z uchybieniami, 26 (34,7%) oceną pozytywną z nieprawidłowościami, trzy (4,1%) oceną opisową, a osiem (11,1%) oceną negatywną.

Stwierdzone w tych kontrolach nieprawidłowości i uchybienia najczęściej dotyczyły następujących zagadnień:

- zwrotów podatku VAT, w tym: terminów ich dokonywania, prawidłowości sporządzania „Kart oceny zasadności zwrotu VAT”, akceptacji zwrotów przez nieuprawnioną osobę, niepełnego ustalenia stanu faktycznego w kontrolach podatkowych weryfikujących zwrotów VAT;
- rejestracji dla celów podatku VAT, w tym: niewykreślenia podatników z rejestru podatników czynnych VAT i/lub podatników VAT UE, mimo istniejących przesłanek ku temu lub wykreślenie ich z opóźnieniem, nieprawidłowego sporządzenia KORRP,

⁹⁷ Udział kwot wyegzekwowanych w kwotach wymierzonych do zapłaty w postępowaniach podatkowych wynosił w 2007 r. – 43,6%, w 2008 – 30,6%, w 2009 r. – 23,7%, w 2010 r. – 15,2%, w 2011 r. – 34,1%, w 2012 r. – 18,6%, w 2013 r. – 23,9%, w 2014 r. – 31,9%, w 2015 – 2,9%, w 2016 r. – 5,6%, w 2017 r. – 1,9%, w okresie trzech kwartałów 2017 r. – 1,9%, w okresie trzech kwartałów 2018 – 1,8%.

⁹⁸ W pozostałych latach i okresach objętych kontrolą wskaźnik ten wynosił: w 2008 r. – 50%, w 2009 r. – 60,8%, w 2010 r. – 58,5%, w 2011 r. – 66,6%, w 2013 r. – 45,3%, w 2014 r. – 41,5%, w 2015 r. – 55,2%, w 2016 r. – 53,6%, w okresie trzech kwartałów 2017 r. – 53,5%.

⁹⁹ W latach 2007–2009 IS przeprowadziła w urzędach skarbowych ogółem 165 kontroli wewnętrznych.

¹⁰⁰ W latach 2010–2018 (do 30 września) IS/IAS przeprowadziła w urzędach skarbowych ogółem 343 kontrole wewnętrzne.

nieprowadzenia analiz ryzyka podmiotów o podwyższonym poziomie ryzyka rejestracji, niepodejmowania czynności sprawdzających związanych z rejestracją podatnika VAT;

– obsługi i weryfikacji deklaracji VAT, w tym: wprowadzania deklaracji VAT do systemu, opóźnień w anulowaniu deklaracji, niewłaściwej weryfikacji deklaracji i niepodejmowania działań w celu wyegzekwowania obowiązku złożenia przez podatników deklaracji VAT, a także nieprowadzenia monitoringu ciągłości składania deklaracji VAT lub prowadzenia terminowo takiego monitoringu;

– prowadzenia kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w zakresie VAT, w tym: bezczynności organu w toku prowadzonych czynności sprawdzających, niewykorzystywania pliku JPK_VAT w kontroli podatkowej, pomimo takiej możliwości, niewyjaśniania w jej toku różnic pomiędzy JPK_VAT, a deklaracją VAT, niewłaściwym prowadzeniu e-kontroli, w tym w zakresie proceduralnego dokumentowania żądania i pobierania plików od kontrolowanego, niewłaściwym dokumentowaniu przeprowadzonych czynności sprawdzających;

– obsługi kaucji gwarancyjnej niezgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy VAT oraz zaleceń i wytycznych przekazywanych urzędom skarbowym.

Dyrektor Izby weryfikował realizację zaleceń pokontrolnych wydanych w związku z opisanymi powyżej nieprawidłowościami i uchybieniami.

(akta kontroli str. 2910–2952)

11. W latach 2007–2017 tematyka audytów wewnętrznych przeprowadzanych przez audytorów z IS/IAS w jednostkach podległych nie obejmowała (wprost) poboru podatku VAT. W 2018 r. (I półrocze) Referat Audytu Wewnętrznego IAS zrealizował zaplanowaną na ten rok czynność doradczą pn. „Wykorzystanie JPK w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych jednostkach”, która objęła cztery urzędy skarbowe, Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu oraz Dział Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej IAS. Zakres przedmiotowy zadania obejmował:

– wykorzystanie aplikacji WRO-System na potrzeby działań analitycznych, kontrolnych i czynności sprawdzających,

– ocenę stanu przygotowań urzędów skarbowych do obsługi zwiększonej ilości JPK od dnia 1 stycznia 2018 r.,

– wykorzystanie informacji zawartych w JPK dla zwiększenia skuteczności egzekucji,

– wykorzystanie informacji zawartych w JPK dla zwiększenia efektywności czynności sprawdzających i prowadzonych kontroli,

– nadzór nad wykorzystaniem informacji zawartych w JPK,

– wsparcie techniczne i merytoryczne urzędów skarbowych w zakresie JPK,

– inne możliwości wykorzystania danych zawartych w JPK.

W sprawozdaniu z tej czynności zawarto zalecenia dotyczące:

1) zapewnienia bezpieczeństwa danych udostępnianych w plikach JPK:

– przypominanie pracownikom o objęciu danych z zakresu JPK tajemnicą kontrolerską oraz przepisami o ochronie danych osobowych i związanym z tym zakazem udostępniania swoich uprawnień innym osobom oraz koniecznością zabezpieczenia komputerów przed dostępem osób nieuprawnionych,

– dokonywanie przeglądów uprawnień pracowników do poszczególnych modułów WRO-Systemu w kontekście wykonywanych zadań ze szczególnym uwzględnieniem dostępu osób przenoszonych do innych zadań lub kończących pracę w IAS i jednostkach podległych,

2) nadawania uprawnień do WRO-Systemu: wystąpienie o nadanie uprawnień wszystkim pracownikom z komórek kontroli celno-skarbowej i czynności analityczno-sprawdzających oraz z innych komórek, wykorzystującym JPK z jednoczesnym bezwzględny zakazem udostępniania danych z JPK innym osobom,

3) koordynacji merytorycznej zagadnień związanych z wykorzystaniem plików JPK: powołanie koordynatorów merytorycznych dla poszczególnych zagadnień (IAS/WUCS),

- 4) procedur: rozważenie zasadności wprowadzenia procedur wykorzystania plików JPK w IAS i podległych jednostkach, rozważenie wprowadzenia procedur współpracy i podziału zadań pomiędzy organami KAS województwa,
 - 5) konieczności organizacji szkoleń niezbędnych do prawidłowego wykorzystania plików JPK m.in. w zakresie: podstaw funkcjonowania WRO–Systemu dla pracowników, którzy takiego szkolenia nie odbyli, a realizowane zadania wskazują na możliwość wykorzystania danych zawartych w JPK, zasad funkcjonowania nowych lub modyfikowanych modułów WRO–Systemu, zaawansowanego wykorzystania arkuszy kalkulacyjnych oraz programów analitycznych,
 - 6) dostosowania zasobów kadrowych do realizowanych czynności m.in. poprzez wzmocnienie kadrowe komórek analitycznych kosztem komórek kontrolnych w związku z przeniesieniem ciężaru poszukiwania nieprawidłowości na komórki analityczne.
- (akta kontroli str. 2988–3151)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

Izba wraz z podległymi jednostkami osiągnęła w latach 2007–2018 podstawowe cele w zakresie poboru podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania uszczupleniom tego podatku, wyznaczone przez Ministra Finansów oraz Szefa KAS takie jak: poziom realizacji wpływów podatkowych, jakość orzecznictwa podatkowego, efektywność egzekucji. W okresie tym znacznie poprawiła się także skuteczność typowania podmiotów do kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT. Pomimo prawidłowej realizacji zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom nie doprowadzono w Izbie do zmniejszenia stanu zaległości z tytułu VAT. Zaległości te wzrosły na koniec trzeciego kwartału 2018 r. w porównaniu do stanu na koniec 2007 r. o 403%. Wzrost zaległości był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe fikcyjnych faktur, których liczba w okresie objętym kontrolą wzrosła prawie 45-krotnie. Faktury te w okresie trzech kwartałów wystawione zostały na kwotę bliską 8 mld zł, co w porównaniu do roku 2007 oznaczało 309-krotny wzrost. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały w decyzjach pokontrolnych wysokie kwoty podatków, sięgające w 2017 r. nawet 217,4 mln zł. Jednak należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne. W okresie trzech kwartałów 2018 r. udział kwot wyegzekwowanych w kwotach wymierzonych do zapłaty w postępowaniach podatkowych wyniósł zaledwie 1,8%.

Izba rzetelnie monitorowała realizację zadań wyznaczonych podległym jednostkom.

IV. Uwagi i wnioski

Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK nie formułuje wniosków pokontrolnych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego,

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Poznaniu. 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.

Poznań, 17 grudnia 2018 r.

Kontroler
Paweł Siuda
główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu
Dyrektor
z up. Grzegorz Malesiński
Wicedyrektor

.....
podpis