PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Krzysztof Kwiatkowski

KBF-4101-07-01/2013
P/13/042

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

BIURO MINISTRA
Wpłynęło dnia
2013 -12- 23 GM
BMF 9
MF-RWPD-142.574

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/042 – Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Anna Mazanek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 85365 z dnia 22 sierpnia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Beata Ogrodowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82366 z dnia 22 sierpnia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mateusz Szczurek, Minister Finansów od 27 listopada 2013 r., poprzednio od 16 listopada 2007 r. Ministrem Finansów był Jan Vincent-Rostowski

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Minister Finansów prawidłowo ukierunkował[1] działania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej na przeciwdziałanie oszustwom podatkowym, weryfikację zasadności zwrotów VAT oraz kontrolowanie podmiotów w obszarach podwyższonego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Właściwe departamenty Ministerstwa Finansów analizowały sygnały o nieprawidłowościach napływające od podmiotów zewnętrznych oraz dyrektorów podległych organów. Prowadzona była współpraca z administracjami państw członkowskich Unii Europejskiej zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej[2]. Wyniki analiz i postępowań kontrolnych wykorzystywano do oceny skuteczności istniejących rozwiązań systemowych w zakresie zwalczania i przeciwdziałania oszustwom w VAT oraz przygotowania propozycji zmian w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej. Minister Finansów, w ramach nadzoru nad podległymi służbami, prowadził analizy wyników ich pracy z zakresu poboru podatku, kontroli podatników i zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Wnioski wynikające z analiz kierowane były w formie zaleceń do podległych jednostek oraz w corocznych zadaniach dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Wzrosły kwoty uszczupleń w VAT stwierdzonych przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe. W 2012 r. wyniosły one 4.025,5 mln zł, podczas gdy w 2011 r. 2.565,6 mln zł. W I półroczu 2013 r. wyniosły 3.167,5 mln zł. Częstotliwość stwierdzanych w toku kontroli nieprawidłowości była niższa w 2012 r. niż w 2011 r., natomiast wzrosła w I półroczu 2013 r. Dane te wskazują na znaczne rozmiary uszczuplania dochodów państwa z VAT.

---

[1] Najwyższa Izba Kontroli objęła kontrolą rok 2012 oraz I półrocze 2013 r.

[2] Dz. U. UE L 268 z 12.10.2010 r., s.1.

Służby podległe Ministrowi Finansów wykryły liczne przypadki uszczupleń VAT, ale poważne zaniepokojenie budzi niski poziom odzyskiwanych przez budżet państwa kwot wynikających z wydanych decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji podatkowych. Wyniki kontroli NIK prowadzonych w pięciu urzędach kontroli skarbowej wykazały, że w 2011 r. dla budżetu państwa odzyskano 22,7% kwoty zaniżeń VAT, 8,8% w 2012 r. oraz 4,8% w I półroczu 2013 r. Ustalenia kontroli NIK w dziewięciu urzędach skarbowych, w tym w pięciu wyspecjalizowanych wykazały, że w 2011 r. dla budżetu państwa odzyskano 22,1% kwoty zaniżeń VAT, 20,7% w 2012 r. oraz 26,5% w I półroczu 2013 r.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Działania mające na celu zapobieganie i wykrywanie oszustw w podatku VAT

Opis stanu faktycznego

1.1. Sygnały o nadużyciach wpływające od podmiotów zewnętrznych oraz od jednostek podległych Ministrowi Finansów były analizowane, przekazywane do służb kontrolnych w celu ich weryfikacji, a także rozpatrywane pod kątem konieczności dokonania zmian w przepisach. Monitoringiem objęte były obszary, w których zidentyfikowano istotne nieprawidłowości w podatku VAT, m.in. rynek obrotu złomem, stalą, paliwami, olejem technicznym.

(dowód: akta kontroli str. 7-15, 120-121, 125-135, 145-152, 263-272, 291-967, 545-568)

Podjęte przez Ministra Finansów decyzje i polecenia zaktywizowały podległe organy w zakresie kontroli obrotu towarami wrażliwymi oraz wymierzenia należnych podatków.

1.1.1. W 2012 i I półroczu 2013 r. zakończone zostały postępowania kontrolne prowadzone przez urzędy kontroli skarbowej w 399 podmiotach dokonujących obrotu paliwami płynnymi. Nieprawidłowości skutkujące wydaniem decyzji albo złożeniem przez podatników korekt deklaracji stwierdzono u 267 podmiotów. Kwota stwierdzonych uszczupleń podatku VAT wyniosła 859,7 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 165-266, 1029-1030)

1.1.2. W tym samym okresie kontrolami objęty był rynek stali. Działania kontrolne zintensyfikowano w związku z informacjami dotyczącymi nieprawidłowości, jakie wpłynęły na początku 2012 r. do Ministerstwa Finansów od podmiotów zajmujących się wytwarzaniem i sprzedażą produktów stalowych. Przeprowadzona została analiza dostaw wewnątrzwspólnotowych[3] stali na polski rynek. Do końca I półrocza 2013 r. zakończono ponad 100 kontroli podmiotów dokonujących obrotu stalą. Kwota ustaleń z zakończonych kontroli wyniosła 327 mln zł. W połowie 2013 r. nie było zakończonych jeszcze 340 postępowań kontrolnych. Większość stwierdzonych nieprawidłowości dotyczyła nabyć wewnątrzwspólnotowych i dalszej dystrybucji towaru. Ministerstwo Finansów oszacowało nieprawidłowości w niezakończonych kontrolach na 800 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 1028-1029, 1959-1963)

1.1.3. Urzędy kontroli skarbowej kontynuowały rozpoczęte w 2010 r. kontrole w podmiotach dokonujących obrotu złomem. Do końca maja 2013 r.

[3] Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów polega na wywozie towarów z terytorium kraju, w wykonaniu czynności uznanych za dostawę, na terytorium innego kraju członkowskiego.

zakończono 426 postępowań kontrolnych, w których ujawniono uszczuplenia w VAT na kwotę 617 mln zł, głównie z tytułu wystawienia faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze. W wyniku kontroli dokonano zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na kwotę 239 mln zł.

W celu oceny skuteczności wprowadzonego w 2011 r. mechanizmu odwrotnego opodatkowania w obrocie złomem[4] oraz w związku z sygnałami wpływającymi od podmiotów zewnętrznych o nieprawidłowościach w jego stosowaniu, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej polecił podległym urzędom przeprowadzenie kontroli prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług podmiotów prowadzących działalność w tej branży. Wszczęto 60 postępowań kontrolnych w 44 podmiotach. Zakończone do dnia 13 listopada 2013 r. kontrole wskazują, że wprowadzenie tego mechanizmu skutkowało zmniejszeniem wielkości fikcyjnego obrotu złomem, choć nie wyeliminowało go w całości.

(dowód: akta kontroli str. 265, 1028-1030, 1490-1499, 1530-1533, 1585-1586)

1.1.4. W 2012 r. urzędy kontroli skarbowej rozpoczęły kontrolę koordynowaną w podmiotach dokonujących wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów. W efekcie przeprowadzonych analiz wytypowanych zostało 189 podatników podejrzewanych o udział w oszustwach podatkowych. Z wszczętych do końca I półrocza 2013 r. 47 postępowań kontrolnych zakończono 12. Ustalenia w podatku VAT z zakończonych postępowań wyniosły 142 mln zł. W trakcie kontroli zabezpieczono na rachunkach bankowych kwotę 22 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 1028-1029)

1.1.5. W wyniku sygnałów kierowanych do Ministerstwa Finansów przez podmioty zewnętrzne o nieprawidłowościach w obrocie olejem technicznym, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zlecił podjęcie skoordynowanych działań kontrolnych w stosunku do podmiotów dokonujących obrotu tym towarem. W I półroczu 2013 r. 11 urzędów kontroli skarbowej wszczęło postępowania kontrolne w 40 podmiotach, w toku których ustalono dwa mechanizmy oszustw w podatku VAT skutkujących zaniżeniem wpływów z tego podatku do budżetu państwa. Ustalenia w podatku VAT z zakończonych postępowań kontrolnych wyniosły 64 mln zł. Urzędy kontroli skarbowej złożyły do urzędów skarbowych wnioski o dokonanie zabezpieczeń na majątku podatników na kwotę 36 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 263-264)

Znaczna część postępowań kontrolnych w wymienionych obszarach prowadzona była we współpracy z prokuraturą, Policją, w tym Centralnym Biurem Śledczym, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego, a także administracjami innych państw członkowskich Unii Europejskiej.

1.2. W celu poprawy efektywności typowania podmiotów do kontroli Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zobowiązał wybrane urzędy kontroli skarbowej do prowadzenia analiz pozwalających na identyfikację podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych w wybranych obszarach. Przy użyciu wyspecjalizowanych narzędzi informatycznych dokonywano analizy danych z dostępnych baz, prowadzono monitoring sieci Internet. Wykazy

[4] Mechanizm odwrotnego obciążenia (reverse charge) w obrocie odpadami przetwarzalnymi został wprowadzony do ustawy o podatku od towarów i usług z dniem 1 kwietnia 2011 r. Polega on na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę.

wytypowanych w wyniku tych czynności podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości w VAT były przekazywane i wykorzystane przez właściwe miejscowo urzędy kontroli skarbowej. W procesie typowania uwzględniane były:

- wyniki analizy danych z Polskiej Aplikacji VIES[5] o rozbieżnościach między deklarowanymi przez polskich podatników nabyciami towarów i usług z krajów UE a deklarowanymi przez kontrahentów unijnych dostawami do Polski,
- informacje o podmiotach podejrzewanych o udział w oszustwach podatkowych wymieniane w ramach sieci Eurofisc[6],
- informacje otrzymane z innych państw członkowskich UE na wnioski administracji polskiej, kierowane na podstawie rozporządzenia Rady UE Nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

(dowód: akta kontroli str. 9, 548, 1959-1962)

1.3. W badanym okresie Polska czynnie uczestniczyła w dwóch z czterech obszarów roboczych sieci Eurofisc, tj. pierwszym i czwartym. Istota obszaru pierwszego polega na analizie i weryfikacji otrzymywanych ostrzeżeń o podejrzanych transakcjach i podmiotach oraz wykrywaniu podmiotów, które powinny być monitorowane przez Polskę lub inne państwa. W ramach czwartego obszaru wymieniane są sygnały wczesnego ostrzegania o zaobserwowanych zagrożeniach, nowych oszustwach w VAT.
Od początku istnienia sieci Eurofisc do końca I półrocza 2013 r. strona polska otrzymała informacje o 859 podmiotach polskich oraz przekazała informacje zwrotne o 390 podmiotach, w tym w 130 przypadkach czynności kontrolne potwierdziły wystąpienie oszustwa. Ponadto administracja polska przekazała do sieci informacje o 73 podmiotach krajowych. Do lipca 2013 r. Ministerstwo Finansów skierowało do podległych jednostek dziesięć pism informujących o nowych schematach oszustw podatkowych, otrzymanych od innych krajów członkowskich UE. Przekazując podległym urzędom informacje otrzymane od innych uczestników sieci Eurofisc, polecano bieżące monitorowanie nowych obszarów ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 10-13, 31-78, 970-974, 1002-1021, 1490-1491, 1598)

W lutym 2013 r. administracja polska zgłosiła swój udział w trzecim obszarze roboczym sieci Eurofisc w charakterze obserwatora, a w październiku 2013 r. w pełnym zakresie. Współpraca państw członkowskich w tym obszarze ukierunkowana jest na wykrywanie oszustw, polegających na unikaniu płacenia VAT od importu towarów podlegających odprawie celnej, przy zastosowaniu procedury 42[7]. Zastępca Dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów wyjaśnił m.in., że Polska nie przystąpiła do współpracy w tym obszarze z chwilą utworzenia sieci Eurofisc ze względu na brak sygnałów o potrzebie przystąpienia do tego obszaru.
Ministerstwo Finansów w 2012 r. przeprowadziło analizę funkcjonowania procedury celnej 42 oraz oszustw podatkowych popełnianych przy jej

---

[5] System Wymiany Informacji o podatku VAT między krajami członkowskimi UE.

[6] Sieć powołana rozporządzeniem Rady UE Nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, służąca sprawnej wymianie informacji między państwami członkowskimi w celu ułatwienia wielostronnej współpracy w zakresie zwalczania oszustw w VAT. Rozporządzenie weszło w życie 1 listopada 2010 r.

[7] Procedura celna 42 to mechanizm, który wykorzystuje importer w celu uzyskania zwolnienia z VAT, gdy przywożone towary mają zostać przewiezione do innego państwa członkowskiego UE. Podatek VAT jest należny w państwie członkowskim przeznaczenia.

wykorzystaniu. Wyniki analizy wskazały na potrzebę intensyfikacji wymiany informacji pomiędzy organami celnymi i podatkowymi oraz pomiędzy administracjami podatkowymi państw członkowskich UE. W dniu 26 stycznia 2013 r. Minister Finansów podjął decyzję o przystąpieniu Polski do trzeciego obszaru roboczego sieci Eurofisc. W związku z przystąpieniem do tego obszaru polska administracja skarbowa i celna uzyskała dostęp do danych o odprawach w procedurze celnej 42 gromadzonych przez państwa członkowskie UE.

(dowód: akta kontroli str. 7-8, 16-19, 950-951, 970-974, 979,1498, 1884-1888)

Polska nie uczestniczy w obszarze sieci Eurofisc, w którym wymieniane są informacje o obrocie samochodami, statkami i samolotami. Uczestniczy w nim 21 państw oraz dwa państwa w charakterze obserwatora. Obszar ten w dużej części jest powieleniem funkcjonującej wcześniej wymiany informacji w ramach sieci Autocanet, w której polska administracja skarbowa uczestniczyła częściowo, tj. uzyskiwała informacje o transakcjach od pozostałych uczestników. Ministerstwo Finansów nie planuje przystąpienia do tego obszaru, ponieważ w ramach Eurofisc nie jest możliwy jedynie bierny udział, państwa uczestniczące mają obowiązek systematycznego dostarczania danych o transakcjach, a w polskim systemie VIES brak jest informacji jakiej branży dotyczą wewnątrzwspólnotowe nabycia i dostawy towarów. Ponadto Ministerstwo Finansów oceniło, że udział w sieci Autocanet nie przyniósł wymiernych efektów. Ocena taka została oparta na efektywności działań prowadzonych na podstawie informacji otrzymywanych w ramach sieci Autocanet.

(dowód: akta kontroli str. 7-8, 1887-1891)

1.4. Przedstawiciele urzędów kontroli skarbowej uczestniczyli w 12 kontrolach wielostronnych (jednoczesnych) realizowanych wspólnie z administracjami podatkowymi innych krajów członkowskich UE. Kontrole wielostronne dotyczyły m.in. obrotu stalą, odpadami, branży elektronicznej oraz paliw. Trzy spośród 12 kontroli wielostronnych wszczęto z inicjatywy polskich organów kontroli skarbowej. W wyniku zakończonych do 30 czerwca 2013 r. pięciu kontroli, administracje podatkowe państw członkowskich UE wymierzyły zobowiązania w VAT w kwocie 34,8 mln euro, w tym dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej polskim podatnikom w kwocie 6,4 mln euro.

(dowód: akta kontroli str. 13, 79, 973, 1460-1488)

1.5. Wywiad skarbowy zdiagnozował 160 mechanizmów popełniania przestępstw, w tym 45 związanych z naruszeniem ustawy o podatku od towarów i usług. Działania wywiadu skarbowego oparte były na współpracy z Policją, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Strażą Graniczną, Centralnym Biurem Antykorupcyjnym. W wyniku podjętych – z wniosków wywiadu skarbowego – działań kontrolnych, ujawniono ubytki w dochodach z VAT na kwotę 829,1 mln zł w 2011 r., 1.938,9 mln zł w 2012 r. oraz 1.344,5 mln zł w I półroczu 2013 r. Na wnioski wywiadu skarbowego zabezpieczono mienie o wartości 148,9 mln zł w 2011 r., 386,0 mln zł w 2012 r. oraz 875,7 mln zł w I półroczu 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 125-135; 1213-1306)

1.6. Generalny Inspektor Informacji Finansowej prowadził analizy przepływów finansowych podmiotów podejrzanych o pranie pieniędzy pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem przestępstw karnych skarbowych, w tym pochodzących z oszustw w podatku od towarów i usług. Postępowania

analityczne dotyczyły w szczególności obrotu – niejednokrotnie fikcyjnego –, urządzeniami elektronicznymi, złotem, paliwami oraz wyrobami stalowymi.

Generalny Inspektor Informacji Finansowej w 2012 roku wszczął, na podstawie uzyskanych informacji, 1523 postępowania analityczne, a w 2011 r. 1505 postępowań[8], w wyniku których m.in.:

- przekazał do prokuratur 111 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa prania pieniędzy dotyczących prawie 600 podmiotów oraz wartości majątkowych na kwotę 4,6 mld zł (w 2011 r. 130 zawiadomień dotyczących prawie 600 podmiotów oraz wartości majątkowych na kwotę 3,9 mln zł),
- zablokował 141 rachunków, na których zgromadzono 66,5 mln zł (w 2011 r. 314 rachunków, na których znajdowało się 96,1 mln zł);
- przekazał z własnej inicjatywy do uprawnionych organów i jednostek 989 informacji o podejrzanych transakcjach, tj. o 85% więcej niż w 2011 roku.

W latach 2012-2013 nastąpiła intensyfikacja wymiany informacji między Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej i organami kontroli skarbowej w sprawach zwalczania oszustw w podatku od towarów i usług, w szczególności w obrocie stalą. Generalny Inspektor Informacji Finansowej skierował do dyrektorów urzędów kontroli skarbowej 184 powiadomienia w 2011 r., 385 w 2012 r. oraz 895 do 14 października 2013 r. Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej wystąpili do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z 281 wnioskami o przekazanie informacji w 2011 r., 546 wnioskami w 2012 r. oraz 1.050 do 14 października 2013 r. Dane te były wykorzystywane do analiz mających na celu wykrycie podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzania VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1207-1212, 1973-2066.)

1.7. Rozpoznane w wyniku kontroli oraz analiz mechanizmy oszustw skutkujące znacznym zaniżeniem wpływów z podatku od towarów i usług skłoniły Ministra Finansów do opracowania projektu zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Ordynacja podatkowa. Zmiany przepisów zostały uchwalone 26 lipca 2013 r., weszły w życie od 1 października 2013 r. i polegały przede wszystkim na:

- rozszerzeniu zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na obrót niektórymi wyrobami ze stali i miedzi oraz na dodatkowe grupy towarów stanowiących odpady i surowce wtórne (wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT),
- wprowadzeniu instytucji odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w przypadku dostaw takich towarów wrażliwych, jak niektóre wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwa i złoto nieobrobione – wymienione w załączniku nr 13 dodanym do ustawy,
- likwidacji możliwości kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych wymienionych w załączniku nr 13.

(dowód: akta kontroli str. 265, 309-315, 548-549, 562-563, 697-844, 1959-1962)

[8] Dane ogółem, Generalny Inspektor Informacji Finansowej nie prowadzi statystyk odrębnie dla problematyki VAT.

W kwietniu 2013 r. w Ministerstwie Finansów zakończono prace nad szerszymi zmianami w prawie podatkowym, uwzględniającymi wnioski departamentów merytorycznych Ministerstwa Finansów, organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Opracowane *Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* przewidują uproszczenie procedur podatkowych i zapewnienie efektywniejszego poboru podatków. Są to między innymi nowe uregulowania dotyczące wprowadzenia do polskiego prawodawstwa klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zmiany procedur weryfikacyjnych (czynności sprawdzających i kontroli podatkowej), zmiany dotyczące udostępnienia organom podatkowym informacji posiadanych przez inne organy administracyjne i instytucje finansowe. W październiku 2013 r. projekt założeń uzyskał pozytywną rekomendację Komitetu Rady Ministrów ds. Cyfryzacji.

W ramach prac prowadzonych wspólnie przez Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Sprawiedliwości przygotowany został P*rojekt założeń zmiany ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz niektórych innych ustaw*, w tym ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Przewiduje się m.in. opracowanie wspólnego formularza zgłoszeniowego, zawierającego pakiet danych dla potrzeb wszystkich ewidencji/rejestrów objętych zasadą „jednego okienka", w tym rejestru podatników prowadzonego przez organy podatkowe. Dane objęte wpisem do KRS staną się danymi podstawowymi i wiążącymi dla organów administracji publicznej i będą w sposób automatyczny zasilały ewidencje i rejestry prowadzone przez te organy, po dokonaniu wpisu lub zmiany w KRS. Założenia zostały przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 18 czerwca 2013 r.

(Dowód: akta kontroli str. 1537-1543, 1603-1777, 1851-1853)

1.8. Komisja Europejska w komunikacie z 6 grudnia 2011 r.[9] w sprawie przyszłości podatku VAT wskazała na potrzebę stworzenia systemu, który cechowałby się odpornością na nadużycia. Jako możliwe rozwiązania służące skuteczniejszej weryfikacji sposobu poboru i kontroli podatku VAT Komisja wskazała dwa modele: model hurtowni danych VAT[10] opartych na tzw. Jednolitym Pliku Audytowym oraz model dzielonych płatności[11]. Model hurtowni danych znajduje zastosowanie w niektórych państwach członkowskich[12].

Koncepcja Jednolitego Pliku Audytowego została pozytywnie zaopiniowana przez departamenty merytoryczne Ministerstwa Finansów w grudniu 2011 r., a w czerwcu 2012 r. powołano zespół do opracowania założeń i harmonogramu jej wdrożenia. Prace nad założeniami i harmonogramem wdrożenia Jednolitego Pliku Audytowego zostały zakończone w listopadzie 2012 r. Ustalono, że niezależnie od rodzaju systemu informatycznego, dostępny będzie zbiór danych pozwalający na uzyskanie zagregowanych danych ujmowanych

---

[9] Komunikat Komisji Europejskiej dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego sytemu podatku VAT. KOM (2011) 851.

[10] Standard Audit File for TAX (SAF-T), rozwiązanie opracowane przez OECD jako standard w relacjach podmiot gospodarczy – organy podatkowe. Model, w ramach którego podatnik przekazuje w uzgodnionym formacie z góry określone dane na temat transakcji do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp miałyby organy podatkowe.

[11] Model, w którym klient zleca w swoim banku dokonanie płatności za towary lub usługi, a bank dzieli płatność na kwotę stanowiącą podstawę opodatkowania, wypłacaną dostawcy lub usługodawcy oraz kwotę podatku VAT odprowadzaną bezpośrednio do organu podatkowego. Komisja Europejska w związku z krytyką metody dzielonych płatności uznała, że potrzebna jest dalsza analiza możliwości jego zastosowania.

[12] Jednolity Plik Audytowy lub rozwiązania alternatywne zostały wprowadzone do systemów prawnych Portugalii, Luksemburga, Austrii, Holandii, Belgii, Słowenii, Szwecji, Danii, Niemiec i Wielkiej Brytanii.

w deklaracjach podatkowych i sprawozdaniach finansowych. Dostępność tych danych pozwoli kontrolującym w sposób automatyczny określić obszary ryzyka, ustalić wewnętrzne sprzeczności w ewidencji, luki czy duplikaty zapisów. Od grudnia 2012 r. prace nad wdrożeniem Jednolitego Pliku Audytowego prowadzone są w ramach Projektu e-Podatki. Harmonogram wdrożenia modelu zakłada przygotowanie prototypu aplikacji i przeprowadzenie testów w 2014 r. Wprowadzenie Jednolitego Pliku Audytowego będzie wymagało uchwalenia zmian w obowiązujących przepisach podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1791-1793, 1931-1949, 1967)

1.9. W badanym okresie rosła kwota ujawnionych w wyniku kontroli uszczupleń podatkowych, jednak wymierzone w decyzjach pokontrolnych zobowiązania były trudne do odzyskania.

Urzędy kontroli skarbowej ujawniły uszczuplenia w VAT w 2012 r. na kwotę 2.745,5 mln zł, tj. o 88,7% wyższą niż w 2011 r. W I półroczu 2013 r. stwierdzono uszczuplenia na kwotę 2.074,9 mln zł, tj. o 103,8% wyższą niż w I półroczu 2012 r. Na ogólną kwotę uszczupleń składały się:

- ustalenia z decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, w których wymierzono zobowiązania podatkowe w VAT w kwocie 1.345,1 mln zł w 2011 r., 2.640,5 mln zł w 2012 r. oraz 2.029,1 mln zł w I półroczu 2013 r.,
- ustalenia z korekt deklaracji podatkowych złożonych przez podatników w następstwie kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej na kwotę 109,7 mln zł w 2011 r., 105,0 mln zł w 2012 r. oraz 45,9 mln zł w I półroczu 2013 r.

Wzrosła liczba wykrytych przez inspektorów kontroli skarbowej faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze oraz wartość transakcji z nich wynikająca. Wykryto:

- 119,9 tys. faktur na kwotę 5.822,5 mln zł w 2011 r.,
- 153,7 tys. faktur na kwotę 15.486,9 mln zł w 2012 r. ,
- 74,0 tys. faktur na kwotę 9.115,2 mln zł w I półroczu 2013 r.

Urzędy skarbowe ujawniły w 2012 r. w trakcie kontroli[13] podatkowych uszczuplenia w VAT na kwotę 1.279,8 mln zł, tj. o 15,2% wyższą niż w 2011 r. W I półroczu 2013 r. nieprawidłowości ustalono na kwotę 1.092,6 mln zł, tj. o 60,3% wyższą niż w I półroczu 2012 r. Rosła także kwota ujawnionych przez urzędy skarbowe uszczupleń w trakcie czynności sprawdzających i wyniosła: 243,4 mln zł w 2011 r., 264,2 mln zł w 2012 r. oraz 137,0 mln zł w I półroczu 2013 r.

Problemem pozostawał niski poziom odzyskiwanych przez budżet państwa kwot wynikających z wydanych decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji podatkowych w podatku od towarów i usług. Wyniki kontroli NIK prowadzonych w pięciu urzędach kontroli skarbowej wykazały, że do budżetu państwa wpłynęło 22,7% kwoty ustaleń z decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji w 2011 r., 8,8% w 2012 r. oraz 4,8% w I półroczu 2013 r.[14] Ustalenia kontroli NIK w dziewięciu urzędach skarbowych, w tym w pięciu wyspecjalizowanych

---

[13] Kontrole obejmujące pełny okres podatkowy (miesiąc lub kwartał), tzw. kontrole właściwe.

[14] NIK w ramach kontroli „Zwalczanie oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług" przeprowadziła kontrole m.in. w 5 z 16 urzędów kontroli skarbowej, tj. UKS w Warszawie, UKS we Wrocławiu, UKS w Poznaniu, UKS w Lublinie oraz UKS w Bydgoszczy. Ujawnione w wyniku kontroli przeprowadzonych w wymienionych pięciu urzędach kontroli skarbowej uszczuplenia w dochodach z VAT stanowiły 67% ustaleń wszystkich urzędów kontroli skarbowej w kraju. Ministerstwo Finansów nie gromadziło danych sprawozdawczych dotyczących odzyskanych przez Skarb Państwa należności podatkowych wynikających z decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji.

wykazały, że do budżetu państwa wpłynęło 22,1% kwoty wymierzonej w decyzjach oraz wynikającej z deklaracji skorygowanych przez podatników w 2011 r., 20,7% w 2012 r. oraz 26,5% w I półroczu 2013 r.

W 2012 r. skuteczność kontroli prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogółem przeprowadzonych kontroli pogorszyła się w porównaniu do 2011 r. Poprawa nastąpiła w I półroczu 2013 r. Częstotliwość stwierdzonych nieprawidłowości w toku kontroli prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej[15] z 83,3% w 2011 r. obniżyła się do 80,2% w 2012 r. oraz wzrosła do 91,2% w I półroczu 2013 r. Skuteczność kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe zmniejszyła się z 60,4% w 2011 r. do 58,1% w 2012 r., natomiast w I półroczu 2013 r. wyniosła 63,4%, podczas gdy w I półroczu 2012 r. 57,7%.

W analizowanym okresie wzrosła liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej. W 2012 r. inspektorzy kontroli skarbowej przeprowadzili 3.120 kontroli VAT, tj. o 4,8% więcej niż w 2011 r. W I półroczu 2013 r. przeprowadzono 1.496 kontroli, tj. o 4,4% więcej niż w I półroczu 2012 r.

Zmniejszyła się liczba kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe. W 2012 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 238,9 tys. kontroli podatkowych, tj. o 8,8% mniej niż w 2011 r. Zjawisko to pogłębiło się w I półroczu 2013 r., w którym przeprowadzono 108,8 tys. kontroli, tj. o 17,8% mniej niż w I półroczu 2012 r. Wzrosła natomiast liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających z udziałem podatnika z 811,3 tys. w 2011 r. do 857,6 tys. w 2012 r., a w I półroczu 2013 r. wyniosła 437,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 140 -143, 262-277, 408-486, 1026 -1031, 1066-1074, 1123 -1170, 1354 -1366)

1.10. W okresie objętym kontrolą nastąpił spadek dochodów z podatku od towarów i usług. W 2012 r. dochody były niższe niż w 2011 r. o 0,7%, tj. o 0,8 mld zł[16], a w I półroczu 2013 r. niższe niż w I półroczu 2012 r. o 10,2%, tj. o 6,2 mld zł[17]. Zdaniem NIK wpływ na to miał m.in. wzrost ubytków w dochodach spowodowany nasileniem się oszukańczych praktyk w okresie spowolnienia gospodarczego. Świadczy o tym wzrost kwot uszczupleń podatkowych ujawnionych w wyniku działań służb podległych Ministrowi Finansów, bez istotnej poprawy częstotliwości wykrywania nieprawidłowości.

Ministerstwo Finansów oszacowało, że luka podatkowa w podatku VAT ogółem w gospodarce polskiej w latach 2009-2011 kształtowała się na podobnym poziomie i wyniosła 13,9% w 2009 r., 14,2% w 2010 r. oraz 14% w 2011 r. Dla oszacowania luki podatkowej w podatku VAT zastosowano porównanie wartości podatku VAT pobranego w danym roku budżetowym (skorygowanego o pozycje niezwiązane bezpośrednio z podstawą opodatkowania) z wartością teoretyczną podatku VAT, która równa się podatkowi VAT, jaki powinien

---

[15] Dane dla kontroli ogółem, bez kontroli i audytów środków unijnych. Ministerstwo Finansów nie monitorowało w takim ujęciu danych dla kontroli VAT.

[16] Dochody z VAT byłyby niższe o około 3,8 mld zł, gdyby nie został zmieniony sposób rozliczenia zwrotów VAT wynikających z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) dokonywanych w okresie przejściowym, w wyniku uchylenia z dniem 31 grudnia 2012 r. § 16 ust. 6 pkt 3 rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2010 r. Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. Nr 245, poz. 1637 ze zm.).

[17] Gdyby nie został zmieniony sposób rozliczenia zwrotów VAT wynikających z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług dokonywanych w okresie przejściowym, w wyniku uchylenia z dniem 31 grudnia 2012 r. § 16 ust. 6 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa, dochody z VAT w I półroczu 2013 r. byłyby wyższe o około 3 mld zł. Dochody wyniosłyby około 57,3 mld zł i byłyby niższe niż w I półroczu 2012 r. o 3,2 mld zł, tj. o 5,2%.

wpłynąć do budżetu państwa na podstawie danych statystycznych o podstawie opodatkowania podatkiem VAT. Analiza dla roku 2012, z uwagi na opóźnienie czasowe danych statystycznych (2,5 roku), do dnia 14 listopada 2013 r. nie została zakończona. W Ministerstwie Finansów prowadzone były prace nad udoskonaleniem metodologii liczenia luki podatkowej w podatku VAT.

Według przygotowanego na zlecenie Komisji Europejskiej raportu, opublikowanego w sierpniu 2013 r. i poświęconego szacowaniu oraz analizie luki w podatku VAT w państwach członkowskich UE[18], luka podatkowa w VAT dla Polski w 2011 r., wyrażona jako udział w teoretycznych zobowiązaniach w podatku VAT, wyniosła 15%. Natomiast jej średni poziom w latach 2000-2011 wyniósł 13% i był niższy od średniego poziomu wyliczonego dla wszystkich państw członkowskich UE o 5 punktów procentowych w 2011 r. i 4 punkty procentowe od średniego poziomu w latach 2000-2011. Luka podatkowa w podatku VAT, wyrażona jako udział w PKB, wyniosła w 2011 r. 1,5%, a jej średni poziom w latach 2000-2011 wyniósł 1,1%, tj. mniej o 0,6 i 0,5 punktu procentowego w stosunku do średnich wielkości wyliczonych dla wszystkich państw UE.

(dowód: akta kontroli str. 273, 403-407, 552, 1066-1122, 1791, 1962-1963)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności Ministerstwa Finansów w badanym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagi dotyczące badanej działalności

1. Znacznie wzrosły kwoty stwierdzonych uszczupleń w VAT, wynikające z ustaleń kontroli urzędów kontroli skarbowej oraz urzędów skarbowych, jednak były trudne do odzyskania. Poziom odzyskiwanych przez budżet państwa kwot z wydanych decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji podatkowych był niski.

2. Rozpoznane mechanizmy oszustw wskazują na wysoką zmienność obszarów, w których są dokonywane oszustwa podatkowe, krótki czas generowania nieprawidłowości, ukrywanie korzyści osiąganych z oszustw oraz trudności w wykryciu faktycznych organizatorów. Zdaniem NIK skuteczność zwalczania oszustw w VAT zależy od sprawnego wykrywania podmiotów mogących uczestniczyć w dokonywaniu oszustw oraz szybkości reakcji na występujące zagrożenia.
   Stosowanie procedury celnej 42 to obszar o zwiększonym ryzyku wystąpienia oszustw podatkowych. Trybunał Obrachunkowy ustalił[19], że straty wszystkich państw członkowskich mogą wynosić 29% teoretycznie należnego podatku VAT od podstawy opodatkowania dla wszystkich przywozów dokonanych w ramach procedury celnej 42. Szybka i pełna wymiana informacji między państwami członkowskimi, w której uczestniczą organy podatkowe i celne, wydaje się być niezbędnym elementem działań mających na celu zwalczanie oszustw w tym obszarze. NIK zwraca uwagę, że administracja polska zakończyła przygotowania do współpracy w ramach trzeciego obszaru roboczego sieci Eurofisc po 2,5 roku od jego utworzenia.
   Minister Finansów w 2012 r., w związku z sygnałami zewnętrznymi o istotnych nieprawidłowościach na rynku stali budowlanej, polecił przeprowadzenie szczegółowych analiz w celu zidentyfikowania łańcucha transakcji wewnątrzwspólnotowych między podmiotami polskimi i z innych krajów UE, w tym analizy transakcji podmiotów podejrzewanych o udział w tzw. oszustwie

[18] „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States", TAXUD/2012/DE/316.

[19] Sprawozdanie specjalne Trybunału Obrachunkowego nr 13/2011 „Czy mechanizmy kontrolne stosowane w procedurze celnej 42 zapobiegają uchylaniu się od podatku VAT i umożliwiają wykrycie takich przypadków?". W raporcie przedstawiono wyniki kontroli przeprowadzonej w siedmiu państwach członkowskich Unii Europejskiej. Kontrolą objęto transakcje dokonane w 2009 r.

karuzelowym. Ustalono rozbieżności między dostawami zadeklarowanymi przez podmioty z innych krajów UE a nabyciami zgłoszonymi przez polskich przedsiębiorców. Sprawdzono czy polskie podmioty dokonywały transakcji z podmiotami wymienionymi w sieci Eurofisc podejrzewanymi o udział w oszustwach podatkowych. NIK zwraca uwagę, że intensywne działania analityczne oraz kontrolne zostały podjęte dopiero po sygnałach przedsiębiorców doświadczających nieuczciwej konkurencji ze strony podmiotów uczestniczących w procederze wyłudzeń podatkowych na znaczną skalę.

Ocena cząstkowa

Wyniki kontroli organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej ujawniły znaczne rozmiary uszczuplania dochodów państwa z VAT. Rozpoznane mechanizmy wyłudzeń VAT oraz skala nieprawidłowości doprowadziły do przygotowania propozycji zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej, mających na celu ograniczenie oszustw w VAT. Niski był poziom odzyskiwanych przez budżet państwa kwot wynikających z wydanych decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji podatkowych.

2. Nadzór Ministra Finansów w sprawach podatku od towarów i usług

Opis stanu faktycznego

2.1. Główne cele, priorytety i sposoby postępowania w zakresie realizacji polityki finansowej, a także mierniki oceny wykonania zadań, Minister Finansów określał w corocznych „Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych" oraz „Zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej". Kierunki działań urzędów skarbowych w zakresie kontroli podatkowej dotyczące głównych obszarów ryzyka zostały określone w Krajowych Planach Dyscypliny Podatkowej. W powyższych dokumentach opisano zagrożenia, źródła nadużyć, a także przedstawiono kryteria pomocne w typowaniu podatników do kontroli i czynności sprawdzających oraz wskazano zakres działań, które powinna podjąć administracja podatkowa, zmierzając do zminimalizowania błędów podatkowych popełnianych przez podatników. Ponadto Minister Finansów w marcu 2011 r. określił szczegółowe ramy postępowania urzędów skarbowych w zakresie realizacji zadań w podatku od towarów i usług i przekazał do stosowania „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług". Minister Finansów polecił urzędom skarbowym zwrócić szczególną uwagę na podmioty wykonujące działalność w obszarach o zwiększonym ryzyku wystąpienia wyłudzeń podatku VAT, opisanych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej.

Priorytety kontroli skarbowej na 2012 r. i 2013 r., przyjęte przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, obejmowały problemy i zagrożenia sygnalizowane przez organy i instytucje państwowe, a także organizacje branżowe. Działania kontroli skarbowej ukierunkowane zostały na obszary narażone na ryzyko występowania nieprawidłowości podatkowych takie jak: przestępstwa paliwowe, oszustwa w podatku VAT w obrocie wewnątrzwspólnotowym, szara strefa, wyłudzenia podatku VAT poprzez faktury dokumentujące fikcyjne transakcje gospodarcze, nadużycia w podatku VAT w obrocie krajowym. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej polecił szersze stosowanie analizy ryzyka w poszczególnych obszarach zainteresowania kontroli skarbowej, optymalne wykorzystanie dostępnych technik i metod kontroli zapewniających wykonywanie zadań kontrolnych w najbardziej efektywny sposób, intensyfikację współpracy i wymiany informacji pomiędzy służbami powołanymi do zwalczania przestępczości gospodarczej oraz zacieśnienie współpracy z odpowiednimi służbami zagranicznymi, pozwalające na kompleksowe zwalczanie przestępczości podatkowej, efektywne i terminowe prowadzenie postępowań kontrolnych i przygotowawczych.

(dowód: akta kontroli str. 263-267, 546-552, 1072)

2.2. Ministerstwo Finansów monitorowało wyniki kontroli skarbowej na podstawie kwartalnych sprawozdań przekazywanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, a także informacji z przebiegu kontroli koordynowanych prowadzonych na polecenie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Były to kontrole prowadzone w obszarach zidentyfikowanych największych zagrożeń. W 2012 r. urzędy kontroli skarbowej ze wskazań Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej przeprowadziły 360 postępowań kontrolnych, tj. o 141 więcej niż w 2011 r., a w I półroczu 2013 r. 368.

Realizację nałożonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej zadań monitorowano poprzez analizę osiąganych wartości mierników ich realizacji. W 2012 r. liczba zakończonych postępowań kontrolnych na jednego kontrolera stanowiła 104,3% wielkości planowanej i wyniosła 2,88. Ustalenia w zakresie należności budżetowych ogółem na jednego kontrolera stanowiły 179,4% wielkości planowanej i wyniosły 1,07 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 1029, 1123, 1072, 1123 – 1170, 1211-1212, 1354-1366, 1490-1500, 1530-1533)

Realizacja przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych w obszarach podwyższonego ryzyka była analizowana na podstawie półrocznych sprawozdań urzędów i izb skarbowych z wykonania strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Liczba kontroli przeprowadzonych w obszarze ryzyka – dokonywanie znacznych zwrotów VAT oraz obrót wewnątrzwspólnotowy[20] – wyniosła 26.352 w 2012 r. i była o 29,5% niższa niż w 2011 r., a w I półroczu 2013 r. wyniosła 11.446 i była o 17,5% niższa niż w I półroczu 2012 r. Kwota ujawnionych uszczupleń w 2012 r. stanowiła 551,4 mln zł, podczas gdy w 2011 r. 597,5 mln zł. Natomiast w I półroczu 2013 r. kwota ujawnionych uszczupleń wyniosła 357,2 mln zł i była wyższa niż w I półroczu 2012 r. o 23,8%. Na podstawie okresowych raportów podległych jednostek monitorowano najczęściej występujące błędy stwierdzane w wyniku kontroli podatkowych i czynności sprawdzających. Należały do nich:

- błędne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego,
- ewidencjonowanie faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze,
- dokonywanie czynności sprzedaży bez wystawiania faktur,
- dokonywanie czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej,
- niewykazywanie do opodatkowania przychodów wynikających z wystawionych faktur,
- opodatkowanie sprzedaży według niewłaściwej stawki,
- niewykazywanie wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.

(dowód: akta kontroli str. 263, 273-275; 281-282, 408-513; 1032-1037)

Nie zostały w pełni zrealizowane przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe zadania założone w planie działalności Ministra Finansów na rok 2012. Zdaniem NIK świadczy o tym pogorszenie w porównaniu do 2011 r. trafności typowania podmiotów do kontroli, mierzone relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli. Nie osiągnięto dochodów z VAT określonych w ustawie budżetowej na 2012 rok.

2.3. Ministerstwo Finansów monitorowało przyczyny uchylania decyzji wymiarowych wydawanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej.

W badanym okresie wzrósł udział decyzji, od których podatnicy wnieśli odwołanie do izby skarbowej w ogólnej liczbie wydanych decyzji pokontrolnych obejmujących rozliczenia w podatku od towarów i usług. W urzędach kontroli skarbowej wskaźnik

[20] W latach 2011-2012 był to obszar ryzyka nr 1 oraz nr 3, w 2013 r. obszary te zostały połączone w jeden.

decyzji zaskarżonych wyniósł 33,7% w 2011 r., 45% w 2012 r. oraz 45,2% w I półroczu 2013 r. W urzędach skarbowych decyzje, od których podatnicy wnieśli odwołanie stanowiły 21,3% w 2011 r., 24,2% w 2012 r. oraz 26,5% w I półroczu 2013 r.

Poprawiła się jakość decyzji mierzona relacją liczby decyzji, które izba skarbowa utrzymała w mocy do liczby wydanych rozstrzygnięć. Jednak zdaniem NIK pozostawała ona na niskim poziomie, gdyż co trzecia decyzja pokontrolna była uchylana przez organ II instancji. Wskaźnik decyzji utrzymanych w toku postępowania odwoławczego dla decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wyniósł 60,2% w 2011 r., 66,4% w 2012 r. oraz 65,1% w I półroczu 2013 r. Wskaźnik ten dla decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych wyniósł 59,3% w 2011 r., 60,8% w 2012 r. oraz 65,0% w I półroczu 2013 r.[21]

Przyczyny uchylania decyzji oraz wyniki analizy występujących błędów stwierdzanych w trakcie prowadzonych czynności kontrolnych były omawiane z dyrektorami urzędów kontroli skarbowej oraz dyrektorami izb skarbowych na organizowanych cyklicznie spotkaniach. W celu poprawy jakości prowadzonych postępowań kontrolnych oraz rozstrzygnięć pokontrolnych organizowane były dla pracowników podległych jednostek szkolenia oraz spotkania z udziałem sędziów sądów administracyjnych, na których omawiane były błędy i uchybienia popełniane na etapie wydawania decyzji przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 1038-1065, 1894-1897, 1921-1924, 1951-1952)

2.4. Na polecenie Ministra Finansów dyrektorzy izb skarbowych w 2012 r. przeprowadzili 63 kontrole prawidłowości i terminowości działań urzędów skarbowych, m.in. w zakresie rejestracji podatników VAT, weryfikacji przyczyn nieskładania przez podatników deklaracji podatkowych, wykreślania podatników z rejestru VAT, weryfikacji deklaracji VAT i informacji podsumowujących VAT UE, weryfikacji prawa podatnika do podmiotowego i przedmiotowego zwolnienia z podatku VAT. Ministerstwo Finansów w 2012 r. przeprowadziło kompleksową kontrolę w jednym urzędzie skarbowym. W 2013 r. prowadzone były trzy kontrole doraźne w zakresie prawidłowości obsługi zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych wybranych podmiotów. Kontrole przeprowadzone przez dyrektorów izb skarbowych oraz pracowników Ministerstwa Finansów ujawniły nieprawidłowości polegające m.in. na opieszałym wprowadzaniu do rejestrów danych o zawieszeniu, wznowieniu, rozpoczęciu i zakończeniu działalności gospodarczej, niewykreślaniu podmiotów z rejestru podatników VAT/VAT-UE, pomimo nieskładania deklaracji podatkowych, niekierowaniu lub kierowaniu z opóźnieniem wezwań do podatników o złożenie brakujących dokumentów, niekontrolowaniu kompletności i poprawności danych ze zgłoszeń rejestracyjnych i aktualizacyjnych.

W wyniku ustaleń kontroli resortowych oraz kontroli przeprowadzonych przez dyrektorów izb skarbowych, Minister Finansów w kwietniu 2013 r. wystosował zalecenia do naczelników urzędów skarbowych o zachowanie należytej dyscypliny w obszarze rejestracji podatników, a także o rzetelne i bieżące zasilanie danymi rejestrów, które obsługują organy podatkowe. Zalecono podjęcie skutecznych działań, w celu wyeliminowania stwierdzonych

[21] Dane sprawozdawcze umożliwiały monitorowanie jakości decyzji pokontrolnych ewidencjonowanych w urzędach skarbowych w ujęciu ilościowym.

nieprawidłowości, w szczególności w zakresie jakości danych zawartych w rejestrach administracji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 1549-1578)

2.5. Polska administracja podatkowa, w ramach współpracy z administracjami innych państw członkowskich UE, prowadziła wymianę informacji o podatku VAT na podstawie rozporządzenia o współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, w tym udzielała informacji na wnioski innych państw członkowskich. Ministerstwo Finansów monitorowało terminy udzielania odpowiedzi na wnioski państw członkowskich UE na podstawie kwartalnych informacji izb skarbowych.

Na przestrzeni ostatnich kilku lat obserwowany był stały wzrost liczby wysyłanych i otrzymywanych przez polską administrację wniosków, co świadczy o wzroście znaczenia tej formy współpracy w zwalczaniu oszustw w VAT. W 2012 r. polska administracja wysłała 4.035 wniosków o udzielenie informacji, tj. o 38,0% więcej niż w 2011 r. W I półroczu 2013 r. takich wniosków było już o 65% więcej niż w I półroczu 2012 r.

W 2012 r. polska administracja otrzymała 2.276 wniosków skierowanych przez administracje innych państw członkowskich UE, tj. o 50,1% więcej niż w 2011 r. W pierwszym półroczu 2013 r. wpłynęło 1.514 wniosków, tj. więcej o 38,8% niż w I półroczu 2012 r. Zgodnie z art. 10 rozporządzenia Rady Nr 904/2010 odpowiedź na wniosek państwa członkowskiego powinna być udzielona nie później niż w ciągu trzech miesięcy od daty jego otrzymania. O braku możliwości dotrzymania terminu, przyczynach i możliwym terminie udzielenia odpowiedzi organ wezwany powinien poinformować organ występujący z wnioskiem[22]. W 2012 r. polska administracja po terminie zrealizowała 45,5% wniosków oraz 54,3% wniosków w I półroczu 2013 r. Zawiadomienia o niedotrzymaniu terminu skierowano w 91,9% spraw w 2012 r. oraz w 98,8% w I półroczu 2013 r. Niższy niż Polska wskaźnik opóźnień przy realizacji wniosków, według danych przesyłanych przez państwa członkowskie do Komisji Europejskiej, w 2011 r. miało osiem państw, a w 2012 r. sześć państw.

(dowód: akta kontroli str. 1390-1393, 1454-1459, 1544-1548, 1551-1554, 1920-1923)

2.6. Minister Finansów opracował i przekazał dyrektorom izb skarbowych procedury weryfikacji danych, o których mowa w art. 22 w związku z art. 17 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Podległe jednostki otrzymały elektroniczną aplikację AR-VATUE, „Arkusz – ocena ryzyka" oraz „Procedury oceny ryzyka" jako narzędzia do przeprowadzania oceny ryzyka w urzędach skarbowych. Procedury weryfikacji danych zostały wdrożone z dniem 1 stycznia 2012 r. W ramach modyfikacji systemu VIES wprowadzono funkcjonalność oceny ryzyka mającą umożliwić weryfikację podmiotów zainteresowanych rejestracją jako podatników VAT–UE. Obecnie wykorzystywany przez urzędy skarbowe arkusz oceny ryzyka, z punktu widzenia wiarygodności podatników w zakresie posiadanych zaległości i prowadzonych postępowań egzekucyjnych, dotyczy tylko osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz właścicieli/współwłaścicieli spółki lub osób upoważnionych do ich reprezentacji. Zdaniem NIK katalog pytań zawartych w arkuszu oceny ryzyka powinien umożliwiać również ocenę

[22] Artykuł 12 ww. rozporządzenia.

wiarygodności podatników będących osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej.

(dowód: akta kontroli str. 271, 280, 1534-1547, 1851-1855)

2.7. W analizowanym okresie Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów zorganizowało cykl szkoleń dotyczących wykrywania i zwalczania oszustw w VAT dla pracowników Ministerstwa Finansów, izb i urzędów skarbowych, m.in. na temat:

- metod zwalczania oszustw w zakresie podatku VAT,
- oszustw w transakcjach wewnątrzwspólnotowych,
- wykorzystania systemu VIES i wymiany informacji podatkowych do wykrywania oszustw,
- współpracy w zwalczaniu oszustw w zakresie podatku VAT (e-szkolenie),
- podatek od towarów i usług – transakcje wewnątrzwspólnotowe, ze szczególnym uwzględnieniem oszustw karuzelowych,
- podatek od towarów i usług – wprowadzanie do obrotu „pustych faktur".

W okresie objętym kontrolą szkoleniami objęto dwóch pracowników Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów, 69 pracowników izb skarbowych oraz 267 pracowników urzędów skarbowych.

Dla pracowników urzędów kontroli skarbowej organizowane były szkolenia m.in. na temat:

- kontroli wielostronnych jako formy współpracy z administracjami podatkowymi innych krajów,
- zwalczania oszustw karuzelowych, w tym współpracy w ramach Eurofisc,
- podatek VAT – opodatkowanie aportów oraz transakcji związanych z nieruchomościami,
- podatek od towarów i usług – wprowadzanie do obrotu „pustych faktur".

W organizowanych szkoleniach uczestniczyło 35 pracowników Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów i 105 pracowników urzędów kontroli skarbowej.

Zdaniem NIK celowym jest kontynuowanie szkoleń w zakresie zwalczania oszustw w VAT.

(dowód: akta kontroli str. 528, 540, 975, 1387-1389)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności Ministerstwa Finansów w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagi dotyczące badanej działalności

1. Wysoki był odsetek realizowanych po terminie wniosków państw członkowskich UE o udzielenie informacji na podstawie rozporządzenia o współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Liczba spraw zrealizowanych po terminie rosła szybciej niż liczba spraw wpływających do załatwienia. Liczba wniosków, które wpłynęły w 2012 r. była wyższa niż w 2011 r. o 50,1%, a w I półroczu 2013 r. o 38,8% niż w I półroczu 2012 r. Liczba wniosków zrealizowanych po terminie zwiększyła się odpowiednio o 88,7% i o 61,8%. Najwyższa Izba Kontroli wskazywała na potrzebę ograniczenia opóźnień w realizacji wniosków innych państw członkowskich UE po kontroli „Opodatkowanie transakcji wewnątrzwspólnotowych podatkiem od towarów i usług" przeprowadzonej w 2009 r.

(dowód: akta kontroli str. 1367-1385, 1390-1393, 1454-1459, 1544-1548, 1551-1554, 1920-1923)

2. Do dnia zakończenia kontroli nie zostało wypracowane stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie sprzedaży zestawów promocyjnych, w których łączone są produkty o różnych stawkach podatku VAT, w celu obniżenia zobowiązań podatkowych. Zagadnienie to wskazuje na możliwy mechanizm uzyskiwania nieuprawnionej korzyści w rozliczaniu podatku od towarów i usług. W grudniu 2012 r. na problem ten uwagę zwrócił Departament Wywiadu Skarbowego MF, a Departament Polityki Podatkowej MF w lutym 2013 r. zasygnalizował potrzebę weryfikacji wydanych wcześniej interpretacji indywidualnych w tym zakresie. Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług MF stwierdził, że brak ostatecznego stanowiska w sprawie spowodowany był m.in. wysokim stopniem skomplikowania zagadnienia.

(dowód: akta kontroli str. 1214-1217, 1786-1788)

Ocena cząstkowa

Minister Finansów prawidłowo ukierunkował pracę podległych organów na przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Nie zostały jednak zrealizowane dochody budżetowe z VAT na poziomie założonym w ustawie budżetowej na rok 2012. Były one nawet niższe niż uzyskane w 2011 r. W 2012 r. również nie osiągnięto poprawy trafności typowania podmiotów do kontroli mierzonej relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli. Poprawa w tym zakresie nastąpiła w I półroczu 2013 r.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[23], wnosi o:

- kontynuowanie intensywnych działań w zakresie zwalczania oszustw w VAT, w tym szybkiego reagowania na nieprawidłowości,
- przeprowadzenie analizy przyczyn niskiej skuteczności podległych służb w odzyskiwaniu kwot stwierdzonych uszczupleń podatku VAT,
- poprawę skuteczności w odzyskiwaniu należnych kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych,
- rozważenie opracowania analizy korzyści jakie mógłby przynieść udział administracji polskiej w obszarze roboczym sieci Eurofisc, w ramach którego wymieniane są informacje o obrocie samochodami, statkami i samolotami,
- kontynuowanie szkolenia inspektorów kontroli skarbowej i pracowników urzędów skarbowych w zakresie wiedzy i umiejętności w zwalczaniu oszustw podatkowych,
- wypracowanie stanowiska w sprawie sprzedaży zestawów promocyjnych, w których łączone są produkty o różnych stawkach podatku VAT, w tym prawidłowości wydanych w tej sprawie interpretacji indywidualnych,
- egzekwowanie od podległych jednostek aktualizowania danych rejestracyjnych podatników VAT, w tym wykreślania z rejestru podatników VAT czynnych oraz VAT UE na podstawie art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług.

[23] Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

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, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Warszawa, dnia 20 grudnia 2013 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Krzysztof Kwiatkowski

.....
Podpis