RPW/174427/2017 P
Data:2017-12-21

PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Krzysztof Kwiatkowski

KBF.410.006.01.2017
P/17/013

BIURO MINISTRA
Wpłynęło dnia
2017 -12- 21
BMI .....

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli

P/17/013 – Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy

1. Katarzyna Smagała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/79/2017 z dnia 6 września 2017 r.
2. Daniel Knopik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/80/2017, z dnia 6 września 2017 r.
3. Piotr Michalak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/76/2017, z dnia 6 września 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-6)

Jednostka kontrolowana

Ministerstwo Finansów

Kierownik jednostki kontrolowanej

Mateusz Morawiecki – Prezes Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów.[1] W okresie od 16 listopada 2015 r. do 27 września 2016 r. Ministrem Finansów był Paweł Szałamacha.[2]

II. Ocena kontrolowanej działalności[3]

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie ocenia poprawę skuteczności działania aparatu skarbowego w zapobieganiu wyłudzeniom podatku VAT. Świadczy o tym osiągnięty w 2017 r.[4] wyraźny wzrost dochodów z podatku od towarów i usług.

W kontrolowanym okresie, od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r., wprowadzony został szeroki pakiet zmian legislacyjnych i organizacyjnych, do których należy zaliczyć:

- obowiązek comiesięcznego przesyłania ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w postaci jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT) przez podatników czynnych, prowadzących ewidencję przy użyciu programów komputerowych oraz obowiązek przesyłania na żądanie organu podatkowego całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych;
- pakiet paliwowy wprowadzający modyfikację zasad rozliczania podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych;
- pakiet przewozowy wprowadzający system monitorowania drogowego przewozu towarów wrażliwych;

---

[1] Od 11 grudnia 2017 r. (Monitor Polski z 2017 r. poz. 1150 i 1151), wcześniej od 28 września 2016 r. Wiceprezes Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów (Monitor Polski z 2016 r. poz. 942).
Ilekroć w niniejszym dokumencie jest mowa o Ministrze Finansów należy przez to rozumieć ministra właściwego do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych. Kompetencje ministra właściwego do spraw trzech wymienionych powyżej działów administracji rządowej przysługiwały do 27 września 2016 r. Ministrowi Finansów, a od 28 września 2016 r. Ministrowi Rozwoju i Finansów.

[2] Monitor Polski z 2015 r. poz. 1091.

[3] Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

[4] Dochody z podatku od towarów i usług za okres od stycznia do października 2017 r. wyniosły 134 mld zł i były o 21,7% wyższe niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

- pakiet rozwiązań uszczelniających pobór VAT, w szczególności likwidację rozliczeń kwartalnych dla określonych grup podatników, zmiany w zakresie rejestracji i wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT, modyfikację zasad dokonywania zwrotu VAT w terminie 25 dniowym, rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, przywrócenie sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku VAT oraz zaostrzenie sankcji karnych skarbowych za wystawianie fikcyjnych faktur;
- utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej w wyniku połączenia administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej.

Mimo wdrożenia szeregu nowych narzędzi w celu uszczelnienia systemu podatkowego oraz zapewnienia większej stabilności dochodów budżetowych, Polska nadal należy do grupy państw członkowskich Unii Europejskiej, w których luka podatkowa w VAT[5] utrzymuje się na wysokim poziomie, a znaczną jej część stanowią ubytki dochodów spowodowane wyłudzeniami VAT. Potrzebne jest wdrożenie kolejnych środków usprawniających pobór podatku od towarów i usług oraz zwalczanie najpoważniejszych oszustw podatkowych. Projekty takich zmian w badanym okresie zostały przygotowane lub są w fazie opracowywania założeń (koncepcji), do najważniejszych z nich należą:

- mechanizm podzielonej płatności,
- system teleinformatyczny izby rozliczeniowej[6],
- publiczny rejestr rachunków bankowych podatników do rozliczeń VAT,
- centralny rejestr faktur.

Wprowadzane oraz zaprojektowane zmiany są zbieżne z kierowanymi od kilku lat wnioskami NIK, w szczególności:

- po przeprowadzonej w II półroczu 2013 r. kontroli – wnioskiem o szybkie wprowadzanie rozwiązań ułatwiających zwalczanie oszustw w VAT, które sprawdziły się w innych krajach, w tym rozważenie przyspieszenia prac nad wprowadzeniem w Polsce modelu hurtowni danych VAT opartych na Jednolitym Pliku Audytowym[7],
- po przeprowadzonej w II półroczu 2015 r. kontroli – wnioskiem o szybkie wdrożenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne[8].

Oprócz rozwiązań prawnych istotne znaczenie miało faktyczne wykorzystanie przez administrację skarbową danych przekazywanych przez podatników w formie jednolitego pliku kontrolnego VAT. W badanym okresie stopniowo wprowadzane były narzędzia, umożliwiające organom administracji skarbowej weryfikowanie, zarówno na poziomie centralnym jak i lokalnym, danych wykazywanych w deklaracjach VAT i ewidencjach zakupu i sprzedaży VAT.

Minister Finansów, w ramach przeciwdziałania wyłudzeniom podatku VAT, prawidłowo wyznaczył naczelnikom urzędów skarbowych zadania w zakresie rejestracji podatników VAT, monitoringu ich działalności, dokonywania zwrotu podatku oraz wykreślania podatników z rejestru VAT. W ramach nadzoru nad ich realizacją, analizowana była skuteczność podejmowanych przez urzędy skarbowe czynności weryfikacyjnych oraz kontroli podatkowych.

Poprawie uległy efekty kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe. W wyniku kontroli rozliczeń VAT, kwoty podatku wymierzone decyzjami i wynikające ze złożonych przez podatników korekt deklaracji wyniosły 3.148,2 mln zł w 2016 r. i były o 18,7% wyższe niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 3.185,8 mln zł i były o 105,9% wyższe niż w I półroczu

---

[5] Luka w VAT to różnica między teoretycznymi wpływami do budżetu (tym co podatnicy powinni płacić) a rzeczywistymi wpływami do budżetu (tym co podatnicy faktycznie płacą).

[6] STIR to system, za pomocą którego będzie można analizować informacje o rachunkach i przepływy pieniędzy w systemie bankowym pod kątem wyłudzeń skarbowych, w szczególności w zakresie VAT.

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

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

2016 r. Wpłaty z decyzji i korekt w 2016 r. wyniosły 296,5 mln zł (o 7,7% mniej niż w 2015 r.), a w I półroczu 2017 r. – 232,0 mln zł (o 83,8% więcej niż w I półroczu 2016 r.).

W wyniku postępowań kontrolnych rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe, kwoty podatku wymierzone decyzjami i wynikające ze złożonych przez podatników korekt deklaracji wyniosły 20.069,7 mln zł w 2016 r., tj. o 19,7% więcej niż w 2015 r. oraz 6.266,1 mln zł w I półroczu 2017 r.[9], tj. o 30,2% mniej niż w I półroczu 2016 r. Wpłaty z decyzji i korekt wyniosły 707,9 mln zł w 2016 r. (o 9,0% więcej niż w 2015 r.) oraz 355,9 mln zł w I półroczu 2017 r. (o 29,8% więcej niż w I półroczu 2016 r.).

NIK zwraca uwagę, że po wzroście w 2016 r. o jedną piątą kwoty nieprawidłowości ujawnionych w wyniku kontroli skarbowych (w porównaniu do 2015 r.), w I półroczu 2017 r. efekty te obniżyły się prawie o jedną trzecią (w porównaniu do I półrocza 2016 r.). W I półroczu 2017 r. przeprowadzona została reforma organizacji służb administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej co mogło skutkować przejściowym obniżeniem efektów kontroli, gdyż zdaniem Ministerstwa Finansów efekty skomplikowanych kontroli oraz działań zwiększających efektywność kontroli (utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej i zmiany w procedurze kontroli) wystąpią w kolejnych okresach.

Działania kontrolne, prowadzone w badanym okresie przez urzędy skarbowe oraz urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe, miały w dużej mierze charakter następczy. Podatek wymierzany był podmiotom działającym w sposób fikcyjny, które na etapie kontroli nie prowadziły działalności, a kontakt z nimi był utrudniony lub nie było z nimi kontaktu oraz „słupom", które jedynie firmowały fikcyjną działalność. W rezultacie w niewielkiej części udawało się odzyskać wyłudzony VAT.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Rozpoznawanie zagrożeń w przeciwdziałaniu wyłudzeniom podatku VAT, w tym dokonywaniu zwrotów VAT, prowadzeniu rejestru podatników VAT oraz wypracowanie i monitorowanie skuteczności rozwiązań mających na celu uniemożliwienie firmom nierzetelnym wejście oraz funkcjonowanie w systemie podatku VAT.

Opis stanu faktycznego

Minister Finansów, rzetelnie rozpoznawał zagrożenia w przeciwdziałaniu wyłudzeniom podatku VAT, w tym dokonywaniu zwrotów VAT oraz prowadzeniu rejestru podatników VAT oraz wypracował rozwiązania mające na celu uniemożliwienie firmom nierzetelnym wejście oraz funkcjonowanie w systemie podatku VAT. Na wysokość zrealizowanych w badanym okresie dochodów z VAT wpływ miały obok czynników makroekonomicznych, wprowadzane mechanizmy uszczelniające system podatku od towarów i usług.

Ze względu na rozpoznane jeszcze przed 2016 r. zagrożenia w branży paliwowej, w której występowało najwyższe ryzyko wyłudzeń podatku od towarów i usług, wprowadzone zostały rozwiązania, które ograniczyły nadużycia. Ich skuteczność była na bieżąco monitorowana.

Stopniowo wdrażane były narzędzia informatyczne pozwalające na identyfikowanie nieprawidłowości w rozliczeniach podatku VAT, na podstawie przekazywanych przez podatników danych z ewidencji prowadzonej na potrzeby tego podatku.

Minister Finansów konsekwentnie wdrażał zmiany w zakresie podatku od towarów i usług, a także zaproponował kolejne rozwiązania takie jak: mechanizm podzielonej płatności, system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, centralny rejestr faktur, system kas fiskalnych

[9] W okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2017 r. w urzędach celno-skarbowych nie odnotowano wydania decyzji kończących postępowanie celno-skarbowe.

on-line. Prowadzone działania były spójne i zgodne z przyjętym przez Ministra Finansów celem ograniczenia wyłudzeń podatku od towarów i usług.

1.1. W celu uzyskiwania szczegółowych danych do weryfikowania poprawności składanych przez podatników deklaracji VAT i identyfikowania nieprawidłowości, ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[10] wprowadzono obowiązek przekazywania, bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci jednolitego pliku kontrolnego za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia miesiąca (ewidencja zakupu i sprzedaży VAT – JPK_VAT). Obowiązek raportowania danych z ewidencji zakupu i sprzedaży VAT, poczynając od danych za lipiec 2016 r. mają podatnicy VAT czynni posiadający status „dużego przedsiębiorcy"[11], prowadzący ewidencję przy użyciu programów komputerowych. Z obowiązku tego do końca 2016 r. zwolnieni byli mali i średni przedsiębiorcy prowadzący ewidencję przy użyciu programów komputerowych, a do końca 2017 r. mikroprzedsiębiorcy. W 2018 r. nastąpi pełne objęcie obowiązkiem raportowania JPK_VAT wszystkich podatników VAT.

W Ministerstwie Finansów – Pion Terenowy Departamentu Poboru Podatków we Wrocławiu, generowane były za pomocą narzędzia teleinformatycznego JPK_Analizator raporty niezgodności pomiędzy danymi w plikach JPK_VAT a deklaracjami podatkowymi podatnika oraz jego kontrahenta za dany okres. Analiza niezgodności wykazanych w raportach umożliwiała między innymi identyfikację faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane jako podatnicy VAT oraz przez podmioty, które nie złożyły deklaracji lub wykazały w deklaracjach „zerowe" obroty. Weryfikacja niezgodności wykazanych w raportach przeprowadzana była we właściwych urzędach skarbowych. Ministerstwo Finansów koordynowało i monitorowało na bieżąco ten proces. W rezultacie przeprowadzonych przez pracowników urzędów skarbowych czynności weryfikacyjnych, podatnicy sporządzili korekty deklaracji VAT wykazując podatek należny wyższy o kwotę 109,1 mln zł[12].

Na podstawie danych z JPK_VAT w Ministerstwie Finansów prowadzono analizy, których celem była identyfikacja podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, w szczególności o udział w oszustwach karuzelowych. Analizowane były przede wszystkim podmioty, które wykazywały wysokie zwroty podatku VAT (powyżej założonej kwoty) zarówno jako kwoty do zwrotu na rachunek bankowy, jak i kwoty do przeniesienia, a jednocześnie dane z ich ewidencji wskazywały na naruszenie przepisów prawa podatkowego. Do września 2017 r., korzystając z plików JPK_VAT przeprowadzono 84 analizy, w tym 62 dotyczące podatników z wnioskowanymi zwrotami na rachunek bankowy i 22 dotyczące podatników z wykazanymi kwotami do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe. Wyniki analiz były przekazywane do właściwych urzędów skarbowych. Z objętych analizami zwrotów VAT na kwotę 160,7 mln zł, wstrzymano zwroty na kwotę 49,0 mln zł oraz w 28 sprawach wszczęto kontrole podatkowe[13].

Na podstawie danych przekazywanych przez podatników w plikach JPK_VAT identyfikowano faktury, które zostały wystawione przez podmioty posiadające zaległości wymagalne. Ministerstwo Finansów opracowywało zbiorcze zestawienia ujawnionych w plikach JPK_VAT faktur wystawionych przez największych dłużników[14] celem zajęcia wierzytelności. Urzędy skarbowe przy wykorzystaniu modułu „Wierzytelności"[15] w aplikacji WRO-System identyfikowały faktury wystawione przez pozostałych takich podatników. W wyniku zajęcia wierzytelności do 10 listopada 2017 r. wyegzekwowano kwotę 195,3 mln zł.

---

[10] Dz.U. poz. 846, ze zm.

[11] W rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168).

[12] Według stanu na 10 listopada 2017 r.

[13] Do dnia zakończenia kontroli NIK nie były znane wyniki tych kontroli.

[14] Tj. z kwotą zaległości powyżej 100 tys. zł i jednostkowym przypisem powyżej założonej kwoty.

[15] Moduł dedykowany komórkom wierzycielskim i egzekucyjnym, który poprzez przeszukanie rejestrów zakupu i sprzedaży w repozytorium JPK, pozwala określić dla zadanego NIP podmiotu (zobowiązanego), listę jego kontrahentów (odbiorców faktur), dla których podmiot ten wystawił fakturę VAT.

Ministerstwo Finansów udostępniło jednostkom administracji skarbowej narzędzia informatyczne umożliwiające pobieranie i analizę danych z plików JPK_VAT – JPK_Analizer[16], a następnie JPK_Lunetka (do września 2017 r. urzędy skarbowe pobrały prawie 70 tys. plików JPK_VAT), a także narzędzie wspomagające weryfikację zasadności zadeklarowanych zwrotów podatku VAT (Moduł Ocena Mikroprzedsiębiorcy w aplikacji WRO-System), za pomocą którego wykonywana jest ocena ryzyka podatkowego mikroprzedsiębiorcy. Zakwalifikowanie podmiotu do danego poziomu ryzyka powinno warunkować sposób dalszego postępowania urzędu skarbowego przed dokonaniem zwrotu podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 14-26, 2048, 2123, 2128-2130, 2177-2189)

1.2. Od 1 lipca 2016 r. obowiązują przepisy[17] określające obowiązek przekazywania na żądanie organu podatkowego całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych (jednolity plik kontrolny – JPK). Przy czym dla mikroprzedsiębiorców, małych i średnich podatników w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wprowadzony został dwuletni okres przejściowy, tj. będą one obowiązane do przedkładania plików na żądanie organu podatkowego od 1 lipca 2018 r. (a w okresie od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2018 r. mogą przekazywać dane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).

Struktury JPK na żądanie obejmują: faktury VAT (JPK_FA), księgi rachunkowe (JPK_KR), wyciągi bankowe (JPK_WB), dane o stanie magazynów (JPK_MAG). Planowane jest wdrożenie kolejnych struktur, tj. podatkowej księgi przychodów i rozchodów (JPK_PKPIR) i ewidencji przychodów (JPK_EWP). Ponadto opracowywana jest struktura JPK_paragony. Organy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe otrzymały od podatników (do 10 listopada 2017 r.) struktury JPK w 470 sprawach, w tym w 405 w 2017 r. W większości przypadków podatnicy z własnej inicjatywy przekazywali struktury JPK (416). W pozostałych przypadkach na żądanie organu (54).

Przygotowując katalog struktur logicznych JPK, o których mowa w art. 193a ustawy Ordynacja podatkowa, Ministerstwo Finansów wzorowało się na modelu rekomendowanym przez OECD[18], przy czym katalog struktur JPK został rozszerzony w stosunku do tego modelu i objął (bądź obejmie) także ewidencje prowadzone dla innych niż VAT podatków.

(dowód: akta kontroli str. 14-26, 1861, 1862, 2179, 2188)

1.3. W Ministerstwie Finansów utworzono wydział, którego zadaniem było identyfikowanie grup podmiotów współdziałających ze sobą w celu nieuprawnionego osiągnięcia korzyści finansowych, stosujących mechanizmy działań noszących znamiona przestępstwa. Analizy prowadzone były przy wykorzystaniu narzędzi informatycznych.

W marcu 2017 r. rozpoczęto prace nad rozwiązaniami analitycznymi umożliwiającymi centralną identyfikację i definiowanie ryzyk oraz czynników sprzyjających występowaniu przestępczości podatkowej i/lub ekonomicznej. Od kwietnia 2017 r. przyjęta formuła identyfikacji podmiotów podwyższonego ryzyka była projektowana, testowana i rozwijana, a na przełomie lipca i sierpnia 2017 r. rozpoczęto testy prototypów i przekazywanie wyników do dalszych analiz w jednostkach lokalnych Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). W procesach analitycznych istotną rolę odgrywały dane zawarte w JPK_VAT, umożliwiające analizę powiązań transakcyjnych pomiędzy podmiotami. Do urzędów celno-skarbowych przekazano wyniki analizy czterech łańcuchów transakcyjnych obejmujące 65 podmiotów, w celu oceny zasadności uruchomienia kontroli celno-skarbowej w wybranych podmiotach.

W celu wspomagania procesu analizy typowań podmiotów podejrzanych o udział w przestępstwach karuzelowych i wyboru sposobu postępowania wobec tych podmiotów Minister Finansów powołał *Zespół do spraw współpracy komórek organizacyjnych*

---

[16] Narzędzie, za pomocą którego jednostki KAS pobierają JPK_VAT. JPK_ Analizer do 25 kwietnia 2017 r. było samodzielną aplikacją a od 26 kwietnia 2017 r. moduł aplikacji WRO-SYSTEM.

[17] Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, ze zm.).

[18] Ang. Standard Audit File for Tax – SAF-T.

Ministerstwa Finansów w obszarze zwalczania przestępczości ekonomicznej[19]. W okresie od lipca do 30 września 2017 r. *Zespół* skierował do realizacji w trybie kontroli celno-skarbowych cztery zidentyfikowane łańcuchy obejmujące 45 podmiotów, w tym w jednym przypadku podjęto decyzję o równoległym prowadzeniu postępowań karnych skarbowych i kontroli celno-skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 1856, 1859-1861, 1932, 1936-1944, 1968-1971, 1973, 1974, 1983, 1984, 2187, 2188)

1.4. Do realizacji wyższych dochodów z VAT przyczynił się obowiązujący od 1 sierpnia 2016 r. pakiet paliwowy, wprowadzony ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw[20]. Podjęcie działań zapobiegających wyłudzaniu podatku od towarów i usług w obrocie paliwami, w szczególności w związku z ich wewnątrzwspólnotowym nabyciem z innych krajów Unii Europejskiej (głównie Litwy i Niemiec) było uzasadnione skalą stwierdzonych w latach poprzednich nieprawidłowości w podatku od towarów i usług. Ustalenia w tym obszarze stanowiły 39,2% w 2015 r. oraz 40,0% w 2016 r. sumy ustaleń organów kontroli skarbowej.

Według analiz Ministerstwa Finansów, w efekcie wprowadzenia pakietu paliwowego, a także obowiązującego od 2 września 2016 r. pakietu energetycznego[21] oraz od 18 kwietnia 2017 pakietu przewozowego[22], podmioty posiadające koncesję na obrót paliwami i składające pliki JPK_VAT wpłaciły w I półroczu 2017 r. podatek VAT wyższy o około 2,5 mld zł niż w I półroczu 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 1856, 1863, 1931, 1964-1975, 1980-1983, 1987-2002, 2048, 2049)

1.5. Od wejścia w życie pakietu przewozowego[23] w systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (SENT) rejestracją i monitorowaniem przewozu zostały objęte: paliwa, odmrażacze na bazie alkoholu etylowego, rozcieńczalniki i rozpuszczalniki, alkohol etylowy całkowicie skażony, susz tytoniowy, a od 22 września 2017 r.[24] oleje roślinne (przede wszystkim olej rzepakowy). Wprowadzenie pakietu przewozowego miało na celu wyeliminowanie nieewidencjonowanego obrotu towarami i wyrobami akcyzowymi. Wdrożone rozwiązanie oddziaływało przede wszystkim prewencyjnie na podmioty gospodarcze. Zdaniem Ministerstwa Finansów wprowadzenie tego systemu wpłynęło na zwiększenie wpływów z podatku od towarów i usług.

Ministerstwo Finansów projektując przepisy ustawy o systemie monitorowania drogowego analizowało między innymi funkcjonujący na Węgrzech od 1 stycznia 2015 r. Elektroniczny System Kontroli Drogowego Przewozu Towarów (EKAER) służący do rejestracji w szczególności transportu towarów zakupionych w UE oraz dostaw wewnątrzwspólnotowych. Polskie rozwiązanie, w odróżnieniu do węgierskiego, polega na monitorowaniu nie całości przewozów, a jedynie przewozu towarów tzw. wrażliwych dla dochodów budżetowych.

Przygotowano dwa projekty ustawy nowelizującej pakiet przewozowy, które przewidują w szczególności:

- wprowadzenie obowiązku przekazywania danych geolokalizacyjnych środka transportu, które stanowić będą uzupełnienie dla zgłoszenia przewozu; projekt został przedstawiony Komisji Europejskiej do notyfikacji, a 28 września 2017 r. odbyło się pierwsze czytanie projektu w Sejmie[25];

---

[19] Zespół powołany Zarządzeniem nr 49 Szefa KAS z dnia 7 lipca 2017 r.

[20] Dz. U. poz. 1052 ze zm.

[21] Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1165).

[22] Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708).

[23] Wprowadzony ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708).

[24] Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 1178).

[25] Druk sejmowy nr 1794.

– rozszerzenie systemu o monitorowanie przewozu towarów wrażliwych koleją, projekt ustawy (UD273) na dzień zakończenia kontroli był przedmiotem prac komisji prawniczej w RCL.

(dowód: akta kontroli str. 2045, 2050-2054, 2102, 2103, 2113-2115)

1.6. Wejście w życie w dniu 1 stycznia 2017 r. większości rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw[26] (tzw. pakiet uszczelniający), wpłynęło na zwiększenie dochodów budżetu państwa. Ministerstwo Finansów uwzględniając wzrost dochodów w I półroczu 2017 r. oszacowało, że zakładane (w tym okresie) skutki wprowadzonej regulacji na kwotę 1,4 mld zł zostały zrealizowane.

W ramach pakietu uszczelniającego wdrożono rozwiązania nakierowane na eliminację oszustw i nadużyć w podatku VAT oraz poprawę ściągalności tego podatku, do których należą:

a) likwidacja rozliczeń kwartalnych dla podatników innych niż mali podatnicy w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz brak możliwości rozliczeń kwartalnych dla nowych podatników w okresie pierwszych dwunastu miesięcy od rejestracji jako podatnicy VAT czynni;
b) zmiana zasad dokonywania zwrotów VAT w terminie 25-dniowym;
c) obowiązek składania przez część podatników deklaracji (i korekt deklaracji) dla podatku od towarów i usług wyłącznie drogą elektroniczną;
d) obowiązek składania informacji podsumowujących za pomocą środków komunikacji elektronicznej za okresy miesięczne;
e) objęcie mechanizmem odwróconego obciążenia[27]:
   – niektórych transakcji mających za przedmiot świadczenie usług budowlanych;
   – transakcji, których przedmiotem są procesory oraz określone towary z kategorii złota, srebra oraz platyny;
f) zmiany w zakresie rejestrowania i wyrejestrowywania podmiotów dla potrzeb VAT, niedokonywanie rejestracji podmiotów, które złożyły zgłoszenie rejestracyjne, a w wyniku weryfikacji informacji zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym okazało się, że podmiot ten nie istnieje lub mimo podjęcia udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z nim albo z jego pełnomocnikiem;
g) rozszerzenie zakresu instytucji solidarnej odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe dostawcy przez objęcie nią transakcji, których przedmiotem są takie towary jak: folia typu stretch, dyski twarde oraz olej rzepakowy;
h) wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika dokonującego rejestracji w imieniu podatnika do kwoty 500 tys. zł za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu sześciu miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego;
i) przywrócenie sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku VAT;
j) podwyższenie kary za wystawianie i posługiwanie się fałszywymi fakturami, przewidzianej w Kodeksie karnym skarbowym;
k) modyfikacja istniejących rozwiązań dotyczących odpowiedzialności solidarnej oraz kaucji gwarancyjnej.

(dowód: akta kontroli str. 1217, 1221, 1391, 1392, 1395, 1396)

1.7. Rozszerzeniu o kolejne towary uległ mechanizm odwróconego obciążenia, wprowadzony do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 kwietnia 2011 r.[28]

Od 1 lipca 2015 r.[29] zakres stosowania tego mechanizmu obejmuje telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne, takie jak tablety, notebooki, laptopy oraz konsole

---

[26] Dz. U. poz. 2024.

[27] Odstępstwo od generalnej zasady obowiązującej na gruncie podatku od towarów i usług, iż podatnikiem z tytułu podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów jest dostawca.

[28] Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).

[29] Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605).

do gier wideo, towary z kategorii złota, nieobrobione plastycznie metale nieżelazne (takie jak aluminium, ołów, cynk, cyna i nikiel) oraz kolejne towary z kategorii stali. W dniu 1 stycznia 2017 r., w związku z wejściem w życie tzw. pakietu uszczelniającego, mechanizmem odwróconego obciążenia objęto między innymi procesory oraz niektóre transakcje mające za przedmiot świadczenie usług budowlanych.

Mechanizm odwróconego obciążenia spowodował ograniczenie skali oszustw w obrocie towarami, które zostały nim objęte, jednak wyniki analiz prowadzonych przez organy kontroli skarbowej i wywiad skarbowy wskazały, że odwrotne obciążenie nie rozwiązuje problemu oszustw w sposób systemowy, a jedynie doraźnie, ponieważ objęcie tym mechanizmem danej grupy towarów powoduje przeniesienie procederu oszustw na inne towary, pozostające poza tym mechanizmem. Wyniki kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej po objęciu mechanizmem odwróconego obciążenia towarów z branży elektronicznej wykazały, że kontrolowane podmioty znacząco zmniejszyły obrót tymi towarami, jednocześnie rozpoczynając bądź znacząco zwiększając obrót nową kategorią produktów, np. dyskami twardymi. W 2017 r. Polska uzyskała zgodę na objęcie odwróconym obowiązkiem podatkowym dostaw dysków twardych[30].

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Paweł Gruza wyjaśnił[31], że odwrócone obciążenie nie jest rozwiązaniem systemowym, a narzędziem tymczasowym do czasu wprowadzenia rozwiązań systemowych takich jak pakiet paliwowy, pakiet przewozowy, mechanizm podzielonej płatności, STIR[32] i Centralny Rejestr Faktur.

(dowód: akta kontroli str. 1217, 1219-1221, 1229, 1232-1256, 1391-1393, 1397, 1398, 2310-2315, 2321-2326)

1.8. W rezultacie rozszerzenia, od 1 stycznia 2015 r.[33] rozporządzeniem z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących[34], katalogu czynności podlegających obowiązkowi prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dochody budżetu państwa, według szacunków Ministerstwa Finansów, wzrosły w 2016 r. o 120 mln zł. Podatnicy zobowiązani do ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy fiskalnej wykazywali wyższe obroty, a tym samym wyższy podatek należny.

(dowód: akta kontroli str. 1217, 1223, 1369-1375)

1.9. W celu ograniczenia nadużyć podatkowych ustawą z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej[35] obniżono z 15 tys. euro do 15 tys. zł limit wartości transakcji gotówkowych pomiędzy przedsiębiorcami, powyżej którego istnieje obowiązek dokonania (przyjęcia) płatności poprzez rachunek płatniczy.

(dowód: akta kontroli str. 1393, 1397)

1.10. Po wejściu w życie z dniem 15 lipca 2016 r. dodanego do art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług ust. 4 i ust. 5 przepisu dotyczącego klauzuli nadużycia prawa[36], minister do spraw finansów publicznych, a po 1 marca 2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydał do 30 września 2017 r. 14 opinii, w których stwierdzono, że elementy stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa

---

[30] Decyzja Rady (UE)2017/1856 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie upoważnienia Rzeczypospolitej Polskiej do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. L 265 z 14.10.2017 r. s. 21).

[31] Pismo z 8 listopada 2017 r. znak: PT5.0723.11.2017.

[32] STIR to system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, za pomocą którego będzie można analizować przepływy pieniędzy w systemie bankowym pod kątem przestępczości skarbowej.

[33] Rozszerzenia katalogu czynności wyłączonych ze zwolnienia do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

[34] Dz. U. z 2016 r. poz. 1215.

[35] Dz. U. poz. 780.

[36] Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846, ze zm.).

w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. W sprawach tych upoważnieni dyrektorzy izb skarbowych, a po 1 marca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odmówili wydania interpretacji indywidualnej, ponieważ stosownie do art. 14b § 5b ustawy Ordynacja podatkowa nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. W tych sprawach wydane zostały postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

(dowód: akta kontroli str. 2168-2176, 2223-2227)

1.11. Od 1 marca 2017 r. zaczął funkcjonować nowy model administracji skarbowej – Krajowa Administracja Skarbowa (KAS)[37], który powstał z połączenia administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej. Celem wprowadzenia tej zmiany było między innymi zwiększenie efektywności współpracy wszystkich organów administracji skarbowej, usprawnienie przepływu informacji i w rezultacie zwiększenie skuteczności tych służb w zwalczaniu oszustw podatkowych i odzyskiwaniu zaległości podatkowych i celnych. Funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej wykonujący czynności operacyjno-rozpoznawcze uzyskali, oprócz dotychczasowych uprawnień pracowników wywiadu skarbowego, dodatkowe uprawnienia, między innymi do niejawnego nabycia, zbycia lub przejęcia przedmiotów pochodzących z przestępstwa, ulegających przepadkowi albo których wytwarzanie, posiadanie, przewożenie lub obrót jest zabroniony, a także przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej.

Funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej, przy współpracy z Policją, w szczególności z Centralnym Biurem Śledczym Policji oraz ze Strażą Graniczną, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Centralnym Biurem Antykorupcyjnym przeprowadzili działania, w rezultacie których:

- rozpracowano zorganizowaną grupę przestępczą trudniącą się wyłudzeniami zwrotu podatku VAT; przestępczy mechanizm polegał na wielokrotnym obrocie tymi samymi towarami na podstawie faktur, które nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a miały na celu stworzenie pozorów legalnego obrotu towarami pomiędzy podmiotami; grupa działała na terenie kilku województw, a w przestępczą działalność zaangażowane były także podmioty z Czech i Niemiec; fikcyjne faktury dokumentujące rzekome dostawy wewnątrzwspólnotowe miały posłużyć do wyłudzenia nienależnych zwrotów podatku VAT w kwocie ponad 140 mln zł; przedmiotem obrotu były głównie artykuły spożywcze oraz dobra szybko zbywalne;
- wykryto karuzele podatkowe, w których brało udział co najmniej 170 podmiotów polskich oraz 55 firm zagranicznych, między innymi z Cypru, Słowenii, Łotwy, Wielkiej Brytanii, Węgier, Belgii, Słowacji, Bułgarii, Czech, Estonii oraz Niemiec; wyłudzony z budżetu państwa podatek VAT według wstępnych wyliczeń to ponad 108 mln zł, a wartość wystawionych faktur, którymi posłużono się w oszustwie, wyniosła 570 mln zł;
- zatrzymano 13 członków grupy przestępczej, która wyłudziła ponad 124 mln zł podatku VAT; zostały zajęte środki pieniężne w wysokości 26 tys. zł i 2,2 tys. euro oraz zabezpieczone mienie o wartości około 8 mln zł; grupa przestępcza kreowała fikcyjne zdarzenia gospodarcze mające na celu wyłudzanie podatku VAT; jej członkowie założyli na tzw. słupy dziesiątki firm, między którymi krążyły setki pustych faktur za sprzedaż fikcyjnych towarów;
- udaremniono wyłudzenie zwrotu podatku VAT w kwocie 160 mln zł; dowody popełnienia oszustwa podatkowego zostały zabezpieczone w wyniku przeszukania lokali należących do stron transakcji sprzedaży 20 obrazów.

(dowód: akta kontroli str. 2045-2073, 2113-2117)

---

[37] Wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947, ze zm.) oraz ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948, ze zm.).

Urzędy celno-skarbowe (a przed 1 marca 2017 r. urzędy kontroli skarbowej) w przeciwieństwie do urzędów skarbowych w większym stopniu były objęte reorganizacją w związku z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej, co miało wpływ na osiągnięte w I półroczu 2017 r. efekty działań kontrolnych.

Urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe, przeprowadziły w 2016 r. 4,9 tys. postępowań kontrolnych rozliczeń VAT (mniej o 4,1% niż w 2015 r.), a w I półroczu 2017 r. 1,7 tys. postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych (mniej o 24,0% niż w I półroczu 2016 r.). Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wynosił w 2016 r. – 77,3% (w 2015 r. – 74,2%), a w I półroczu 2017 r. – 73,0% (I półrocze 2016 r. – 76,9%).

W 2016 r. 3,2 tys. postępowań kontrolnych rozliczeń VAT zakończono decyzją. Ustalenia z wydanych decyzji wyniosły 19.741,0 mln zł i były wyższe niż w 2015 r. o 18,4%. W I półroczu 2017 r. decyzją zakończono 1,1 tys. postępowań, a ustalenia z tych decyzji wyniosły 5.974,7 mln zł (o 31,3% mniej niż w I półroczu 2016 r.).

W 2016 r. ujawniono w wyniku kontroli 421,3 tys. fikcyjnych faktur (o 16,8% więcej niż w 2015 r.) na kwotę 103.850,0 mln zł (o 26,9% wyższą niż w 2015 r.). W I półroczu 2017 r. ujawniono 98,4 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 20.645,6 mln zł (odpowiednio o 52,0% i o 47,0% mniej niż w I półroczu 2016 r.).

Kwota ustaleń na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosła w 2016 r. 12.578,5 mln zł i była o 4,6% wyższa niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 3.652,7 mln zł[38] i była niższa o 41,6% niż w I półroczu 2016 r.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych wynika, że I półrocze 2017 r. był to okres, w którym przeprowadzona została reforma organizacji służb administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej i konieczne było między innymi sprawne i terminowe zakończenie postępowań wszczętych przez zlikwidowane organy kontroli skarbowej, co mogło skutkować przejściowym obniżeniem efektów kontroli. Pogorszenie efektów kontroli w I półroczu 2017 r. może wynikać także z przesunięcia efektów skomplikowanych kontroli na kolejne okresy, pojawienia się najwcześniej w II półroczu 2017 r. efektów działań zwiększających efektywność kontroli podejmowanych na początku roku (utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej i zmiany w procedurze kontroli), podejmowania skutecznych działań ograniczających oszustwa podatkowe w VAT (w tym również efektu prewencyjnego tych działań), zmiany podejścia do wykrywania oszustw w podatku VAT poprzez ograniczenie ustaleń na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług (kontrole „słupów") i podejmowanie w to miejsce innych działań (np. prowadzenie postępowań przygotowawczych w trybie ustawy Kodeks karny skarbowy), dających większą możliwość zabezpieczania i egzekwowania uszczupleń podatkowych.

Wpływy z kwot wymierzonych decyzjami organów kontroli skarbowej i organów celno-skarbowych wyniosły 611,2 mln zł w 2016 r. (o 7,1% więcej niż w 2015 r.) oraz 289,0 mln zł w I półroczu 2017 r. (o 23,3% więcej niż w I półroczu 2016 r.). W latach 2015-2016 udział wpłat należności w stosunku do kwot ustaleń z wydanych decyzji wyniósł odpowiednio 3,4% i 3,1%, a w I półroczu 2017 – 4,8%. Wpłaty z kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy wyniosły 214,6 mln zł w 2016 r. i były wyższe o 97,9% niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. wpłaty te były niższe o 60,5% niż w I półroczu 2016 r. i wyniosły 31,8 mln zł. W latach 2015-2016 udział wpłat w stosunku do kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy wyniósł odpowiednio 0,9% i 1,7%, a w I półroczu 2017 – 0,9%.

Utrzymywanie się niskiego poziomu wpłat należności w porównaniu do kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych zarówno urzędów skarbowych jak i urzędów celno-skarbowych, a przed 1 marca 2017 r. urzędów kontroli skarbowej, wynikało z faktu, że:

- decyzje wydawane były w związku z wykryciem oszustw podatkowych w dużej części firmom działającym w sposób fikcyjny, wynajmującym wirtualne biuro na bardzo krótki

[38] Kwota ta nie obejmuje kwot z kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2017 r., z uwagi na trwającą rozbudowę systemu ewidencji kontroli celno-skarbowych.

okres, w którym dokonywano fikcyjnych transakcji; następnie podmioty rozwiązywały umowy najmu i „znikały",

- podmioty w momencie przeprowadzania kontroli często nie prowadziły już działalności, a kontakt z nimi był utrudniony lub nie było z nimi kontaktu (adresem siedziby tych podatników były adresy wirtualnych biur),
- decyzje wydawane były w dużej mierze podmiotom, które jako „słupy" jedynie firmowały fikcyjną działalność, prezesami spółek były często osoby „przypadkowe" nieposiadające majątku lub obcokrajowcy zwłaszcza z państw azjatyckich, co utrudniało kontakt i przeniesienie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na osoby trzecie.

(dowód: akta kontroli str. 436-437, 491-562, 571-579, 1047-1057, 1083, 1089, 1181-1185, 1194-1196)

Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Szef Krajowej Administracji Skarbowej stwierdził między innymi, że relacja kwot wyegzekwowanych do kwoty ustaleń nie może być uznana za właściwy miernik skuteczności kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Celem prowadzonych kontroli lub postępowań jest ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego poprzez weryfikację dokumentów źródłowych stanowiących podstawę do sporządzania deklaracji lub zeznań podatkowych przez podatników. Należy pamiętać, że główną przyczyną dokonywania oszustw podatkowych lub unikania podatku jest osiągnięcie nienależnych korzyści finansowych, a rolą administracji skarbowej jest egzekwowanie od takich podmiotów podatku w należnej wysokości oraz ich karanie w trybie ustawy Kodeks karny skarbowy za świadome naruszenie prawa podatkowego oraz w trybie Kodeksu karnego za czyny karalne (np. fałszowanie dokumentów, poświadczanie nieprawdy itp.) umożliwiające dokonywanie oszustw podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 2396, 2397, 2401-2401)

W 2016 r. podatnicy złożyli korekty po 527 postępowaniach kontrolnych w zakresie podatku VAT na kwotę 328,7 mln zł, tj. o 228,3% wyższą niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. wartość ustaleń ze złożonych korekt deklaracji wyniosła 291,4 mln zł, w tym 160,1 mln zł w wyniku kontroli celno-skarbowych prowadzonych po 1 marca 2017 r. Wpłaty z korekt deklaracji wyniosły 96,7 mln zł w 2016 r. i były wyższe o 22,2% w porównaniu do 2015 r., a w I półroczu 2017 r. wyniosły 67,0 mln zł[39] i były wyższe w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego o 68,0%. Wpłaty w stosunku do ustaleń ze złożonych korekt deklaracji w latach 2015-2016 stanowiły odpowiednio 79,0% i 29,4%, a w I półroczu 2017 – 23,0%.

(dowód: akta kontroli str. 1194-1196)

1.12. W Ministerstwie Finansów zostały przygotowane kolejne projekty ustaw przewidujących wprowadzenie rozwiązań uszczelniających system podatku od towarów i usług, takich jak:

- mechanizm podzielonej płatności[40], projekt [41] zakłada, że płatność za nabyty towar lub usługę jest dokonywana w taki sposób, że zapłata odpowiadająca wartości sprzedaży netto jest płacona przez nabywcę na rachunek rozliczeniowy dostawcy lub jest rozliczana w inny sposób, natomiast pozostała zapłata odpowiadająca kwocie podatku od towarów i usług jest płacona na specjalny rachunek bankowych dostawcy – rachunek VAT; w dniu zakończenia czynności kontrolnych projekt był przedmiotem postępowania ustawodawczego;
- system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR)[42], projekt zakłada dokonywanie przez Szefa KAS analiz ryzyka wykorzystywania banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do popełniania wyłudzeń skarbowych, w szczególności

---

[39] Kwota ta nie obejmuje wpłat z kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych w okresie od 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2017 r., z uwagi na trwającą rozbudowę systemu ewidencji kontroli celno-skarbowych.

[40] Ang. split payment.

[41] Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1864).

[42] Projekt ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (druk nr 1880).

w zakresie VAT; zaproponowano także dodanie art. 96b do ustawy o podatku od towarów i usług dotyczącego wykazu podmiotów, który będzie prowadzony przez Szefa KAS w postaci elektronicznej i podawany do publicznej wiadomości, tj. wykazu podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji, którzy zostali wykreśleni przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru, albo których rejestracja jako podatnika VAT została przywrócona; w dniu zakończenia czynności kontrolnych projekt był przedmiotem postępowania ustawodawczego;

- system kas fiskalnych on-line[43], który przewiduje sukcesywne wprowadzanie kas rejestrujących przesyłających informacje do centralnego systemu informatycznego do ewidencji obrotu i kwot podatku należnego ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Dane o sprzedaży będą umożliwiały prowadzenie szczegółowych analiz zmierzających do ustalenia prawdopodobieństwa, że dany podatnik nie ewidencjonuje swojej sprzedaży na kasie rejestrującej lub ewidencjonuje tylko część sprzedaży. Projekt przewiduje ponadto zmianę zasad wystawiania faktur przy sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej, polegającej na tym, że w przypadku sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, fakturę wystawia się na rzecz nabywcy towarów i usług będącego podatnikiem wyłącznie, jeżeli paragon dokumentujący tę sprzedaż zawiera numer NIP nabywcy. Takie rozwiązanie pozwoli na eliminację procederu wystawiania faktur na podstawie zebranych paragonów pozostawionych przez innych klientów. Zaproponowane w projekcie rozwiązania wykorzystujące kasy on-line są stosowane między innymi na Węgrzech, w Turcji i Bułgarii. Analizy skutków obowiązywania tych rozwiązań wskazują na istotny wzrost wpływów z VAT po ich wprowadzeniu. Projekt skierowano do uzgodnień zewnętrznych 18 września 2017 r.

- white lista[44], projekt zakłada publikowanie przez Szefa KAS na stronie BIP Ministerstwa Finansów aktualizowanego na bieżąco wykazu podatników VAT czynnych; w wykazie podane będą między innymi numery rachunków rozliczeniowych wskazane w zgłoszeniach rejestracyjnych związanych z prowadzoną działalnością, daty rejestracji, wykreślenia oraz przywrócenia w rejestrze podatników VAT czynnych (oraz podstawa prawna wykreślania oraz przywrócenia zarejestrowania); rozwiązanie to ma na celu ograniczenie ryzyka przedsiębiorcy zawarcia transakcji z nierzetelnym podmiotem, poprzez zwiększenie dostępu do informacji o kontrahentach. Projekt zakłada także wprowadzenie w Ordynacji podatkowej odpowiedzialności solidarnej nabywcy wraz ze sprzedawcą lub usługodawcą za zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na zawartą pomiędzy nimi transakcję, w przypadku gdy zapłata należności zostanie przekazana na rachunek inny niż ujawniony w projektowanym wykazie podatników VAT czynnych. Podatnik będzie odpowiadał solidarnie za zaległości podatkowe kontrahenta tylko do kwoty podatku, związanego z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług, za które płatność nie została dokonana na rachunek bankowy podatnika zawarty w wykazie podatników VAT czynnych i transakcji, których wartość przekracza 15 tys. zł. Instytucja solidarnej odpowiedzialności podatkowej została wprowadzona do systemów podatkowych VAT wielu państw członkowskich UE m.in. w Niemczech, Słowacji, Hiszpanii, Portugalii, Rumunii, Francji, Holandii, Irlandii, Słowenii. W niektórych państwach rozwiązanie to ujęto w formie normy generalnej, podczas gdy w innych państwach stosowanie takiej regulacji zostało ograniczone do określonych kategorii towarów. Projekt został przekazany do uzgodnień zewnętrznych 26 września 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1215, 1225, 1229, 1328-1341, 1431-1434, 1441, 1444-1447, 1454-1542, 1852, 1853)

---

[43] Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (UA 35) z 18 września 2017 r.

[44] Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (UA34) z 20 września 2017 r.

W Ministerstwie Finansów prowadzone były ponadto prace nad:

- umożliwieniem upoważnionym pracownikom lub funkcjonariuszom nabycia towarów i usług oraz nabycia faktury dokumentującej czynności, które nie zostały wykonane[45];
- objaśnieniami podatkowymi w sprawie listy przesłanek należytej staranności po stronie nabywcy w transakcjach krajowych w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego; Ministerstwo Finansów planowało wydanie objaśnień podatkowych do końca listopada 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1426, 1429, 1852, 1855)

1.13. Nie został osiągnięty cel zawarty w Planie działalności Ministra Rozwoju i Finansów na 2017 r. *Uszczelnienie systemu VAT i wyeliminowanie karuzel VAT-owskich poprzez przygotowanie Centralnego Rejestru Faktur.* W badanym okresie priorytet uzyskały inne rozwiązania, w tym mechanizm podzielonej płatności.

Podsekretarz Stanu P. Gruza wyjaśnił, że planowane jest utworzenie Centralnego Rejestru Faktur na bazie rozbudowanego JPK_VAT, po objęciu obowiązkiem raportowania wszystkich podatników, tj. po 1 stycznia 2018 r., kiedy obowiązek ten obejmie również mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W planie działalności Ministerstwa Finansów na okres od 1 lipca do 31 grudnia 2017 r. w ramach realizacji celu *Uszczelnienie systemu VAT i wyeliminowanie karuzel VAT-owskich* przyjęto prace nad projektem ustawy zawierającej przepisy dotyczące mechanizmu podzielonej płatności.

(dowód: akta kontroli str. 1426-1429, 2122-2125, 2391-2394)

1.14. W okresie objętym kontrolą wzrosły kwoty zrealizowanych dochodów z VAT:

- w 2016 r. dochody wyniosły 126.584,1 mln zł i były wyższe w porównaniu do 2015 r. o 3.463,3 mln zł, tj. o 2,8%;
- w I półroczu 2017 r. dochody z VAT wyniosły 80.015,0 mln zł i w porównaniu do analogicznego okresu 2016 r. były wyższe o 17.573,4 mln zł, tj. o 28,1%.

Po trzech kwartałach 2017 r. dochody z VAT wyniosły 118.485,4 mln zł i były wyższe w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego o 22.412,7 mln zł, tj. o 23,3%.

Kwota zrealizowanych w 2017 r. dochodów z VAT była rezultatem:

- wyższych wpływów z VAT, tj. w porównaniu do analogicznych okresów roku 2016, wpływy w I półroczu 2017 r. były wyższe o 9.647,6 mln zł, tj. o 8,9%, a po trzech kwartałach 2017 r. o 15.161,2 mln zł, tj. o 9,3%;
- niższych zwrotów VAT, tj. w porównaniu do analogicznych okresów roku 2016, zwroty VAT w I półroczu 2017 były niższe o 7.913,3 mln zł, tj. o 17,3%, a po trzech kwartałach 2017 r. o 7.235,1 mln zł. tj. o 10,7%.

Relacja zwrotów systemowych[46] w podatku VAT do wpływów z tytułu tego podatku wyniosła 41,5% w 2015 r., 42,5% w 2016 r. oraz 33,6% po trzech kwartałach 2017 r. Relacja ta wyraźnie obniżyła się w 2017 r. (w pierwszych trzech kwartałach). Na kształtowanie się tej wielkości miały częściowo wpływ wysokie zwroty VAT zrealizowane w grudniu 2016 r. (których dopuszczalny termin realizacji w znacznej części przypadał na 2017 r.). Urzędy skarbowe w ostatnim miesiącu 2016 r. zwróciły podatnikom VAT w kwocie 13.280,9 mln zł, tj. wyższej o 4.887,8 mln zł w porównaniu do analogicznego okresu 2015 r. Gdyby zwroty VAT w grudniu 2016 r. były na poziomie grudnia 2015 r., dochody z VAT byłyby w 2016 r. wyższe o około 4,9 mld zł i odpowiednio o taką kwotę niższe w pierwszych miesiącach 2017 r., a relacja zwrotów systemowych do wpływów wyniosłaby 40,3% w 2016 r. oraz 36,4% po trzech kwartałach 2017 r.

Na wzrost dochodów z VAT w 2017 r. wpływ miała nie tylko korzystna sytuacja makroekonomiczna i dokonane podatnikom VAT w grudniu 2016 r. zwroty VAT, których

---

[45] W celu sprawdzenia wywiązywania się przez podatników z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży, wydruku i wydawania paragonu fiskalnego lub faktury lub zbadania rzetelności i prawidłowości wystawiania faktur.

[46] Kwoty zwracane podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

termin realizacji częściowo przypadał na 2017 r., ale także wprowadzone rozwiązania uszczelniające.

Ministerstwo Finansów monitorowało dane dotyczące kwot i czasu dokonywania zwrotów podatku VAT. Średni czas dokonania zwrotu, obliczony od dnia wpływu deklaracji do dnia dokonania zwrotu, uległ skróceniu z 48 dni w 2015 r. do 46 dni w 2016 r. oraz do 43 dni w I półroczu 2017 r. (w I półroczu 2016 r. wyniósł 48 dni).

(dowód: akta kontroli str. 7-12, 143-168, 237, 964-966, 973-977, 1009, 1059-1061, 1067-1069, 1075, 1079-1080, 1093-1094, 1099, 1116, 1119, 1192, 2406-2407)

W deklaracjach podatkowych składanych do urzędów skarbowych za okres od stycznia do grudnia 2016 r., podatnicy wykazali:

- o 3,0% wyższy podatek VAT podlegający wpłacie do urzędu skarbowego (209.978 mln zł, tj. o 6.047 mln zł więcej) niż w 2015 r.,
- o 4,7% niższy podatek VAT do zwrotu (86.538 mln zł, tj. o 4.263 mln zł mniej) niż w 2015 r.

W deklaracjach podatkowych składanych do urzędów skarbowych za okres od stycznia do czerwca 2017 r., podatnicy wykazali:

- o 7,0% wyższy podatek VAT podlegający wpłacie do urzędu skarbowego (105.852 mln zł, tj. o 6.892 mln więcej) niż w analogicznym okresie roku poprzedniego,
- o 1,5% niższy podatek VAT do zwrotu (42.360 mln zł, tj. o 630 mln zł mniej) niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

(dowód: akta kontroli str. 1389, 1390, 1436-1440)

Polska należy do grupy państw członkowskich UE, w których luka w VAT utrzymuje się na wysokim poziomie. Według raportu[47] Komisji Europejskiej w 2015 r. luka w VAT osiągnęła poziom 24,51% i pomimo obniżenia się w stosunku do 2014 r. (24,89%) i 2013 r. (26,36%) sytuowała Polskę w grupie państw członkowskich Unii Europejskiej z najwyższymi wartościami tego wskaźnika.[48]

Zastosowane różnorodne rozwiązania legislacyjne i organizacyjne doprowadziły do stopniowego obniżenia się poziomu luki podatkowej w VAT. Według wstępnych szacunków Ministerstwa Finansów[49] w 2016 r. wyniosła 21,9%, podczas gdy w 2015 r. 23,5%, a w latach 2012-2013 ponad 25%.

Zgodnie z przyjętymi przez Ministra Rozwoju i Finansów w lipcu 2017 r. założeniami, do 2020 r. Polska, w wyniku poprawy ściągalności należności podatkowych, powinna zredukować lukę VAT do przeciętnego poziomu, jaki osiągają kraje Unii Europejskiej, tj. do 10,4%.[50]

Ustalone nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące badanej działalności

W I półroczu 2017 r. obniżyły się ujawnione przez urzędy kontroli skarbowej, a od 1 marca 2017 r. urzędy celno-skarbowe kwoty nieprawidłowości w rozliczeniach VAT.

Z wyjaśnień Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że w efekcie transformacji administracji skarbowej, organy celno-skarbowe koncentrują się obecnie na zwalczaniu znaczących oszustw i przestępstw podatkowych. Z uwagi na skomplikowany charakter prowadzonych spraw, mogło to skutkować przejściowym obniżeniem wyników kontroli w II kwartale 2017 r. Przy ocenie tej służby, oprócz bezpośrednich efektów działań, w tym kwoty ustaleń, należy również mieć na uwadze efekt prewencyjny, skutkujący zwiększeniem

---

[47] Study and Reports on the Vat Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. TAXUD/2015/CC/131, wrzesień 2017 r.

[48] Procentowy udział luki VAT we wpływach teoretycznych VTTL (VAT Total Tax Liability).

[49] Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2017-2020 przyjęty 25 kwietnia 2017 r. przez Radę Ministrów. Część I. Program konwergencji. Aktualizacja 2017: luka VAT stanowiła 19,4% w 2011 r., 25,2% w 2012 r., 25,3% w 2013 r., 23,8% w 2014 r., 23,5% w 2015 r. oraz 21,9% w 2016 r. – teoretycznych wpływów z VAT.

[50] Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz. Urz. MRiF z 2017 r. poz. 144).

wpływów podatkowych w porównaniu z latami poprzednimi. W związku z przejęciem na poziomie centralnym procesów analitycznych kluczowych dla wykrywania oszustw i nieprawidłowości podatkowych, od marca 2017 r. rozpoczęto opracowywanie i wdrażanie prototypów rozwiązań mających służyć zwiększeniu skuteczności typowania podmiotów do kontroli oraz monitorowania obszarów wysokiego ryzyka. Skutkuje to sukcesywnym przekazywaniem zleceń kontroli celno-skarbowych lub zaleceń wszczęcia postępowań karnych-skarbowych do organów administracji skarbowej. Kontrole te zakończą się prawdopodobnie w 2018 r., umożliwiając ocenę efektywności podejmowanych działań.

(dowód: akta kontroli str. 571-579, 1047-1057, 1181-1185, 1194-1195, 2396, 2397, 2401-2403)

Ocena cząstkowa

Minister Finansów konsekwentnie prowadził działania mające na celu ograniczenie i przeciwdziałanie wyłudzeniom w podatku VAT. Rzetelnie monitorowana była skuteczność obowiązujących rozwiązań prawnych i organizacyjnych, w tym stosowanych w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej, a wyniki prowadzonych analiz posłużyły do opracowania różnorodnych narzędzi mających na celu ograniczenie rozmiarów oszustw w VAT oraz zakłóceń warunków konkurencji.

Oprócz rozwiązań prawnych stopniowo wprowadzane były narzędzia, umożliwiające organom administracji skarbowej weryfikowanie, zarówno na poziomie centralnym jak i lokalnym, danych wykazywanych przez podatników w deklaracjach VAT i ewidencjach zakupu i sprzedaży VAT.
Obserwowany ponad dwudziestoprocentowy wzrost dochodów z VAT w pierwszych trzech kwartałach 2017 r., w porównaniu do analogicznego okresu 2016 r., jest efektem obok korzystnej sytuacji makroekonomicznej oraz dużych zwrotów VAT wypłaconych pod koniec 2016 r., także wprowadzonych rozwiązań uszczelniających system podatku od towarów i usług. Jednak Polska nadal należy do grupy państw członkowskich UE, w których luka w VAT utrzymuje się na wysokim poziomie i potrzebne są dalsze intensywne działania usprawniające pobór podatku od towarów i usług oraz zwalczanie najpoważniejszych oszustw, w tym poprzez przyspieszenie reakcji służb podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na rozpoznawane ryzyka.

2. Zadania wyznaczone urzędom skarbowym w zakresie przeciwdziałania wyłudzeniom podatku VAT oraz nadzór nad ich realizacją.

Minister Finansów prawidłowo ukierunkował działania urzędów skarbowych, w zakresie przeciwdziałania wyłudzeniom VAT, na identyfikowanie nierzetelnych podatników w celu niedopuszczenia ich do rejestracji jako podatników VAT oraz wykreślanie takich podmiotów z prowadzonych rejestrów, a także weryfikowanie zasadności deklarowanej przez podatników VAT nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Rzetelnie prowadzony był także monitoring wyznaczonych urzędom skarbowym zadań. Nie wyeliminowało to jednak niejednorodnej praktyki stosowania przez urzędy skarbowe niektórych przepisów dotyczących wykreślania przedsiębiorców z rejestru podatników VAT.

Efekty kontroli rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy skarbowe uległy wyraźnej poprawie w 2016 r. w porównaniu do 2015 r., a w I półroczu 2017 r. utrzymywały się na podobnym poziomie jak w I półroczu 2016 r.

2.1. Podstawowym zadaniem urzędów skarbowych w zakresie przeciwdziałania oszustwom podatkowym było uniemożliwienie firmom nierzetelnym wejście oraz funkcjonowanie w systemie podatku VAT.

Wytyczne dla urzędów skarbowych określone zostały w takich dokumentach jak: *Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym*, w tym *Segmentacja ogólna przedsiębiorców*

ze względu na ich wiarygodność[51], *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*[52], *Procedury oceny ryzyka rejestracji podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych*[53], *Krajowy Plan Działań Administracji Podatkowej* oraz innych pismach kierowanych do urzędów skarbowych. W 2017 r. przekazane zostały także zalecenia w zakresie:

- czynności sprawdzających, w których określono między innymi schemat postępowania z raportami wygenerowanymi w oparciu o pliki JPK_VAT,
- analizy ryzyka rejestracji oraz prowadzenia rejestrów podatników VAT.

2.2. Urzędy zobowiązane były do prowadzenia analizy ryzyka rejestracji podatników VAT, bieżącego monitorowania ich działalności (głównie poprzez analizę deklaracji podatkowych) oraz szybkiego wyrejestrowywania podmiotów nierzetelnych.

Zgodnie z *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* z marca 2016 r., które stanowiły aktualizację i uzupełnienie wytycznych z października 2014 r., Ministerstwo Finansów zaleciło identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru podatników VAT i niezwłoczne ich wykreślanie w przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 8 i 9 ustawy o podatku od towarów i usług.

Do sierpnia 2016 r., zgodnie z wytycznymi z października 2014 r. oraz marca 2016 r., działania weryfikacyjne urzędów skarbowych przed zarejestrowaniem nowych podmiotów polegały na sprawdzeniu formalnym i merytorycznym dokumentów złożonych przez podatników. Dodatkowe czynności, w tym wizja lokalna, przeprowadzane miały być w przypadkach budzących wątpliwości (na przykład w celu ustalenia czy miejsca prowadzenia działalności były adekwatne do rodzaju tej działalności).

W sierpniu 2016 r. przekazane zostały do izb i urzędów skarbowych nowe zalecenia.[54] Naczelnicy urzędów skarbowych zostali obowiązani do każdorazowego sprawdzania, przy pierwszej rejestracji na potrzeby podatku VAT, czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym, jak również sprawdzenia miejsc prowadzenia działalności gospodarczej.

Od 1 stycznia 2017 r. weszły w życie zmiany w zakresie rejestracji i wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT wprowadzone pakietem uszczelniającym VAT. W ślad za zmianą przepisów, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazał we wrześniu 2017 r. naczelnikom urzędów skarbowych procedury postępowania z zakresu rejestracji obejmujące prowadzenie rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych, a także procedurę postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji.

(dowód: akta kontroli str. 7-128, 169-193, 238-334, 633-756, 960, 967-996, 1059, 1066, 1070, 1072-1073, 1077-1079, 1186-1188, 1425-1428)

2.3. Ministerstwo Finansów przeprowadziło w 2016 i I półroczu 2017 r. analizy skuteczności czynności weryfikacyjnych podejmowanych przez urzędy skarbowe wobec podmiotów rejestrujących się i nowo powstałych za rok 2015 i 2016. Wyniki wskazywały na brak wystarczającego zaangażowania podległych urzędów skarbowych w realizację działań podejmowanych jako reakcja na ryzyko rejestracyjne oraz niezadowalającą ich skuteczność. Ministerstwo każdorazowo zalecało zintensyfikowanie tych działań, i objęcie działaniami weryfikacyjnymi wszystkich podmiotów, u których poziom ryzyka został określony jako wysoki.

W okresie objętym kontrolą urzędy skarbowe obejmowały działaniami weryfikacyjnymi coraz większą liczbę podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka rejestracyjnego. W 2015 r. urzędy skarbowe przeprowadziły działania weryfikacyjne wobec 35% podmiotów,

---

[51] *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność* stanowiąca załącznik nr 3 do *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym*, przekazana przez Ministerstwo Finansów do stosowania w 2014 r., zmieniona w 2015 r.

[52] Wytyczne Ministerstwa Finansów z października 2014 r. oraz kolejne z marca 2016 r.

[53] Procedury przekazane przez Ministerstwo Finansów do stosowania w 2012 r. oraz kolejne w marcu 2017 r.

[54] Wytyczne Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r., pismo znak AP5.8622.2.2016.

u których poziom ryzyka został określony jako wysoki. W I półroczu 2016 r. działania przeprowadzono wobec 59,7% takich podmiotów, w całym 2016 r. wobec 75,3%, a w I półroczu 2017 r. – 89,6% podatników z grupy wysokiego ryzyka. Wzrosła skuteczność powyższych działań. W I półroczu 2016 r. nie zarejestrowano lub wykreślono z rejestru podatników 9,7% wszystkich podmiotów z grupy wysokiego ryzyka, dla całego 2016 roku udział ten wyniósł 13,0%, a dla I półrocza 2017 r. – 22,5%.

(dowód: akta kontroli str. 580-623, 1073-1074, 1079, 1081-1082, 1085-1086, 1111-1115, 1189-1190)

W wyniku weryfikacji przez urzędy skarbowe danych zawartych w zgłoszeniach rejestracyjnych VAT-R, nie zostało zarejestrowanych, ze względu na okoliczności wymienione w obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług, 1.657 podmiotów w I półroczu 2017 r. oraz 815 podmiotów w III kwartale 2017 r., w szczególności:

- 436 podmiotów w I półroczu 2017 r. i 201 podmiotów w III kwartale 2017 r. z powodu podania w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych z prawdą (art. 96 ust. 4a pkt 1),
- 411 podatników w I półroczu 2017 r. i 219 podmiotów w III kwartale 2017 r. z powodu niestawiania się podatnika lub jego pełnomocnika na wezwanie naczelnika urzędu skarbowego (art. 96 ust. 4a pkt 4),
- 283 podmioty w I półroczu 2017 r. i 180 w III kwartale 2017 r. z powodu braku kontaktu z podatnikiem (art. 96 ust. 4a pkt 3),
- 488 podmiotów w I półroczu 2017 r. i 206 podmiotów w III kwartale 2017 r. z więcej niż jednego powodu określonego w art. 96 ust. 4a ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 580-591, 624, 629, 963, 971-972, 1091, 1095, 1120-1121, 1190-1191)

2.4. W celu prawidłowego funkcjonowania systemu podatku VAT urzędy były zobowiązane do identyfikowania i szybkiego wyrejestrowywania podmiotów nierzetelnych, w tym firm, które nie prowadzą faktycznej działalności gospodarczej, a jedynie posługują się fakturami niedokumentującymi rzeczywistych transakcji w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług. Rzetelność i aktualność danych w rejestrach podatników VAT ma duże znaczenie nie tylko w przeciwdziałaniu wyłudzeniom podatku VAT, jest także istotna dla kontrahentów podatnika, którzy mają prawo do potwierdzenia jego statusu.

W październiku 2015 r. przekazane zostały do urzędów skarbowych dodatkowe skrypty wspomagające identyfikowanie podmiotów, które powinny zostać zweryfikowane pod względem występowania przesłanek do ich wykreślenia z rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników VAT-UE. W ramach nadzoru nad wykreślaniem podatników z rejestrów VAT Ministerstwo Finansów wprowadziło obowiązek przekazywania co miesiąc przez izby skarbowe zestawień obejmujących wyniki podjętych przez urzędy skarbowe działań, w tym danych o liczbie wykreśleń.

(dowód: akta kontroli str. 7, 11, 126-142, 169-171, 960-961, 968-969, 997-1003, 1109, 1112, 1188-1189)

W 2016 r. z rejestru podatników VAT w urzędach skarbowych wykreślono 194,4 tys. podatników VAT czynnych (o 10,7% mniej niż w 2015 r.), z tego 175,7 tys. (o 13,7% mniej niż w 2015 r.) z powodu zaprzestania wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu[55] (art. 96 ust. 6-8 ustawy o VAT). W pozostałych przypadkach (18,8 tys., tj. o 32,3% więcej niż w 2015 r.) wykreślenie podatnika nastąpiło z urzędu, w sytuacji gdy w wyniku podjętych czynności sprawdzających okazało się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z nim (art. 96 ust 9 ustawy). Z powyższego wynika, że w 2016 r., zgodnie z *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* z marca 2016 r., zintensyfikowano działania mające na celu wykreślenie z rejestru podatników na podstawie 96 ust 9 ustawy.

---

[55] W tym w przypadku niezgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

W I półroczu 2017 r., tj. po wejściu w życie zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, z rejestru podatników wykreślono 154,3 tys. podatników, co stanowi 79,3% podatników wykreślonych w całym 2016 r. W III kwartale 2017 r. wykreślono 61,7 tys. podatników. Na podstawie art. 96 ust. 6-8 ustawy o podatku od towarów i usług wykreślono 89,0 tys. podmiotów w I półroczu 2017 r. (co stanowi 50,7% wykreśleń na tej podstawie w całym 2016 r.) oraz 34,5 tys. w III kwartale 2017 r.

W I półroczu 2017 r. na podstawie art. 96 ust. 9 i 9a ustawy wykreślono łącznie 65,2 tys. podatników, a w III kwartale 2017 r. – 27,2 tys. podatników. W przypadku 45,3 tys. (I półrocze 2017 r.) oraz 18,9 tys. (III kwartał 2017 r.) podatników, przyczyną wykreślenia było zawieszenie działalności gospodarczej na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy (art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług). W I półroczu 2017 r. w 10,2 tys. przypadków wykreślenie nastąpiło na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. na skutek składania przez podatnika przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracji, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia (4,2 tys. w III kwartale 2017 r.), a w 5,6 tys. przypadków na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy, tj. na skutek nieskładania deklaracji przez podatnika (2,4 tys. w III kwartale 2017 r.). Na podstawie art. 96 ust 9 ustawy w I półroczu 2017 r. wykreślono 4,0 tys. podmiotów, a 1,6 tys. w III kwartale 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 580-582, 586-588, 592, 625-628, 962-963, 971, 1110-1113, 1190-1191, 1393, 1397-1399, 1431-1434)

Naczelnicy urzędów skarbowych byli obowiązani także do bieżącej weryfikacji przesłanek do wykreślania podatników zarejestrowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, określonych w art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług. W wytycznych z czerwca 2010 r., jak i z czerwca 2016 r. Ministerstwo Finansów zalecało wykreślanie podatników jeżeli podatnik nie złożył za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracji podatkowej oraz informowanie podatnika o czynności wykreślenia. Po zmianie od 1 stycznia 2017 r. ustawy o podatku od towarów i usług w związku z pojawiającymi się wątpliwościami:

- czy wykreślenie z rejestru podatników VAT następuje w wyniku złożenia tzw. deklaracji „zerowych", czy też wystarczy, że w składanych deklaracjach odpowiednio za sześć miesięcy lub dwa kwartały podatnik nie wykaże np. nabycia towarów mimo wykazania sprzedaży (art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy),
- analogicznie czy wykreślenie z rejestru podatników VAT UE następuje gdy podatnik złoży za trzy kolejne miesiące lub kwartał „zerowe deklaracje", czy wystarczy, że w składanych deklaracjach odpowiednio za trzy miesiące lub kwartał podatnik nie wykaże np. nabycia towarów mimo wykazania sprzedaży (art. 97 ust. 15 ustawy),

Ministerstwo Finansów opracowało projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, w którym proponuje się doprecyzowanie przepisów, wskazujące jednoznacznie, że wykreślenie powinno dotyczyć podatników VAT składających przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały i podatników VAT UE składających za trzy kolejne miesiące lub kwartał „zerowe" deklaracje, a nie podatników, którzy w składanych deklaracjach wykażą wyłącznie sprzedaż towarów i usług (bez nabycia) albo nabycie towarów (bez sprzedaży). Projekt był przedmiotem uzgodnień wewnętrznych. Na dzień zakończenia kontroli NIK prace legislacyjne były w toku.

(dowód: akta kontroli str. 13, 174-176, 1110-1113, 1190-1191, 1393, 1397-1399, 1431-1434)

W 2016 r. wyrejestrowano 65,0 tys. podatników VAT UE (o 10,4% więcej niż w 2015 r.), w tym z urzędu 16,3 tys. (o 5,3% więcej niż w 2015 r.). W I półroczu 2017 r. wyrejestrowano 57,0 tys. podatników, w tym 31,6 tys. z urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 1123, 1128-1129, 1196)

Wykreślenie podatników z rejestru jako podatnika VAT dokonywane było przez naczelników urzędów skarbowych poprzez czynność materialno-techniczną, bez wydawania decyzji. NSA w wyroku z 8 czerwca 2016 r. (IFSK 293/15) stwierdził, że rozstrzygnięcie w zakresie

wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników VAT czynnych na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług jako okoliczność kształtująca jego prawa i obowiązki winno nastąpić w formie decyzji aby doszło do uzewnętrznienia działania organu w formie gwarantującej mu należytą ochronę. Podobnie wyrok WSA w Krakowie z 19 sierpnia 2009 r. (I SA/Kr 610/09), WSA w Warszawie z 1 lutego 2017 r. (VIII SA/Wa 587/16, VIII SA/Wa 588/16) oraz z 22 marca 2017 r. (VIII SA/Wa 638/16), a także WSA w Lublinie z 18 listopada 2016 r. (I SA/LU 844/16). W świetle orzeczeń sądów administracyjnych, rozstrzygnięcie w zakresie wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników VAT czynnych jako okoliczność kształtująca jego prawa i obowiązki winno nastąpić w formie decyzji.

Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła, że w wytycznych dla urzędów skarbowych nie odniesiono się do formy wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT, ponieważ mają one charakter dokumentu wewnętrznego, w którym wskazano akty prawne obowiązujące w danym zakresie, nie odnosząc się do ich interpretacji ani orzeczeń. Zobligowane do ich stosowania urzędy skarbowe działają na podstawie przepisów prawa podatkowego. Dyrektor zwróciła uwagę, że przedstawione wyroki odnoszą się do indywidualnych spraw i są wiążące dla rozpatrywanych przez dany sąd przypadków. Wskazała ponadto, że wykreślenie podatnika na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, dotyczy przypadków takich jak np. zaprzestanie wykonywania czynności opodatkowanych i niezgłoszenie tego faktu lub gdy przyczyną zakończenia działalności jest śmierć podatnika, również niezgłoszona naczelnikowi urzędu skarbowego przez jego następcę prawnego. Z wyjaśnień wynika, że według Departamentu Poboru Podatków, przypadki takie nie powinny generować dodatkowego obowiązku zawiadamiania o wyrejestrowaniu z rejestru podatników VAT.

Podobnie, Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług wyjaśnił, że każde orzeczenie prawomocne sądu administracyjnego podlega wykonaniu w konkretnej sprawie. Natomiast wyroki te nie stanowią powszechnie obowiązującej wykładni prawa. Z wyjaśnień wynika, że samo wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT w sytuacjach, gdy np. podmiot zakończył prowadzenie działalności gospodarczej (nawet jeżeli tego nie zgłosił do urzędu skarbowego) jest czynnością materialno-techniczną. Organ podatkowy musi mieć w przypadku wykreślenia podatnika na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług niezbite dowody, że podatnik zakończył działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Z punktu widzenia walki z oszustwami w VAT, szczególnie w sytuacji groźnych oszustw z wykorzystaniem tzw. „znikającego podatnika", niezmiernie ważne jest utrzymywanie rejestru podatników w jak najbardziej aktualnym stanie. Utrzymywanie w rejestrze podatników VAT, firm niewykonujących działalności gospodarczej lub firm, z którymi nie ma możliwości kontaktu, nie leży też w interesie uczciwych podatników. Zgodnie z art. 96 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług, na wniosek zainteresowanego, naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony, co ma dla uczciwych podatników fundamentalne znaczenie dla właściwego odliczenia podatku. Aby naczelnik urzędu skarbowego mógł udzielić prawdziwej informacji, istotne jest aby prowadzony rejestr był aktualny. Z uwagi na powyższe, ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, m.in. doprecyzowano regulacje określające przesłanki warunkujące wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT oraz wprowadzono regulacje umożliwiające w niektórych sytuacjach przywrócenie zarejestrowania. Dyrektor Departamentu PT stwierdził również, że podatnicy nie są pozbawieni ochrony sądowej, o czym świadczą wyżej wymienione pojedyncze prawomocne wyroki.

(dowód: akta kontroli str. 1072-1073, 1077-1078, 1425-1428)

2.5. Urzędy zobowiązane były do identyfikowania i monitorowania podmiotów podejrzanych o działania zmierzające do wyłudzenia VAT oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowym. W szczególności przed dokonaniem zwrotu podatku VAT powinna zostać przeprowadzona kontrola podatkowa, gdy na jej konieczność wskazują informacje zebrane w toku czynności analitycznych lub sprawdzających.

Urzędy skarbowe przeprowadziły w 2016 r. 23,0 tys. kontroli podatkowych rozliczeń VAT,

tj. o 21,4% mniej niż rok wcześniej (29,3 tys.), a w I półroczu 2017 r. – 9,3 tys., tj. o 19,5% mniej niż w I półroczu 2016 r. (11,5 tys.). Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrósł z 76,5% w 2015 r. do 78,9% w 2016 r. i 81,9% w I półroczu 2017 r.

Poprawie uległy efekty kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości, w tym ustalenia na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, wzrosła w 2016 r. w porównaniu do roku poprzedniego o 53,1% i wyniosła 7.580,9 mln zł. W I półroczu 2017 r. wyniosła ona 2.742,9 mln zł i była nieznacznie niższa (o 3,6%) niż w I półroczu 2016 r. Ustalenia na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosły w 2016 r. 3.613,2 mln zł i były o 80,6% wyższe niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. wyniosły 1.172,9 mln zł i były niższe o 4,5% niż w I półroczu 2016 r.

W 2016 r. urzędy skarbowe ujawniły 160,8 tys. fikcyjnych faktur, tj. o 29,8% więcej niż w 2015 r., na kwotę 24.104,3 mln zł (w porównaniu do 2015 r. wzrost o 102,4%). W I półroczu 2017 r. liczba ujawnionych fikcyjnych faktur była ponad trzykrotnie wyższa niż w I półroczu 2016 r. Ujawniono 239,9 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 9.417,7 mln zł, tj. o 5,8% wyższą niż w I półroczu 2016 r. Wzrost liczby ujawnionych fikcyjnych faktur wynikał głównie z ustaleń kontroli przeprowadzonych przez Lubelski Urząd Skarbowy, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości polegające na wystawianiu dużej liczby fikcyjnych faktur VAT dokumentujących sprzedaż paliwa.

Decyzją wymiarową zakończono w 2016 r. 13,6 tys. postępowań podatkowych, a w I półroczu 2017 r. – 6,8 tys., tj. więcej o 3,5% i o 16,9% w stosunku do analogicznych okresów roku poprzedniego. Kwoty ustaleń wyniosły w 2016 r. 2.763,0 mln zł (wzrost o 21,5%), a w I półroczu 2017 r. 2.948,5 mln zł (wzrost o 124,0%), w tym na podstawie art. 108 ustawy w 2016 r. wymierzono podatek na kwotę 1.372,5 mln zł (wzrost o 19,3%) oraz w I półroczu 2017 r. - 1.558,4 mln zł (wzrost o 145,0%).

Z kwot wymierzonych w postępowaniach podatkowych wyegzekwowano w 2016 r. 147,4 mln zł, tj. o 7,4% więcej niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 159,6 mln zł, tj. ponad trzykrotnie więcej niż w I półroczu 2016 r. Wpłaty z kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy wyniosły w 2016 r. – 12,2 mln zł i były niższe o 6,0% niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 7,4 mln zł i były wyższe o 147,6% niż w I półroczu 2016 r. W latach 2015-2016 udział wpłat należności w stosunku do kwoty ustaleń z wydanych decyzji wyniósł odpowiednio 6,0% i 5,3%, a w I półroczu 2017 – 5,4%.

W 2016 r. w wyniku 9,3 tys. kontroli podatkowych, podatnicy złożyli korekty deklaracji na kwotę 385,2 mln zł, tj. wyższą o 1,6% niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. podatnicy złożyli korekty deklaracji na kwotę 237,3 mln zł (po 3,6 tys. kontroli), tj. o 2,7% wyższą niż w I półroczu 2016 r.

Wpłaty wynikające z korekt wyniosły w 2016 r. 149,1 mln zł i były niższe o 19,0% niż 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 72,4 mln zł i były niższe o 4,4% niż w I półroczu 2016 r. Udział wpłat w stosunku do ustaleń ze złożonych korekt deklaracji w latach 2015-2016 wyniósł odpowiednio 48,6% i 38,7%, a w I półroczu 2017 – 30,5%.

(dowód: akta kontroli str. 335-490, 579, 630-632, 1010-1047, 1049, 1053-1055, 1058-1059, 1062-1066, 1116-1119, 1182, 1185, 1193-1194)

2.6. W celu ujawnienia nieprawidłowości w rozliczeniach VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych korzystano z różnych form współpracy z zagranicą.

Sposób realizacji i nadzoru nad wymianą informacji o VAT z państwami członkowskimi Unii Europejskiej uregulowany został zarządzeniem nr 37 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 6 marca 2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT[56]. Określone zostały zadania poszczególnych jednostek i osób uczestniczących w procesie wymiany informacji o VAT, sposób prowadzenia korespondencji między nimi oraz zasady postępowania w zakresie obsługi wniosków dotyczących wymiany informacji o VAT.

[56] Wcześniej w tym zakresie obowiązywało zarządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT.

W ramach wymiany informacji o VAT, strona polska skierowała do administracji podatkowych państw członkowskich UE w 2016 r. 11,0 tys. własnych wniosków o informacje (o 23,6% więcej niż w 2015 r.), najwięcej do Niemiec, Czech oraz Słowacji. W I półroczu 2017 r. przekazano 4,7 tys. wniosków, głównie do Niemiec i Czech. Do 30 września 2017 r. otrzymano 10,5 tys. odpowiedzi (95,3%) na wnioski skierowane w 2016 r. oraz 4,0 tys. odpowiedzi (85,2%) na wnioski z I półrocza 2017 r.

W 2016 r. strona polska, w drodze tzw. wymiany spontanicznej[57], przekazała 607 wniosków (o 5,3% mniej niż w 2015 r.), głównie na Litwę, do Belgii i Wielkiej Brytanii. W I półroczu 2017 r. przekazano 267 wniosków, głównie do Niemiec i Francji. Dotyczyły one najczęściej przypadków, w których podmioty z krajów UE deklarowały dostawy wewnątrzwspólnotowe, natomiast odpowiednie podmioty z Polski nie zadeklarowały lub zaprzeczały nabyciu towarów lub usług, a także przypadków gdy polscy podatnicy wykazywali nabycie towarów lub usług od podmiotów z państw UE, a nie zostało to odnotowane w systemie wymiany informacji o VAT.

Kwoty zwiększenia zobowiązania podatkowego bądź zmniejszenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z tytułu wydania decyzji podatkowej lub złożonej przez podatnika deklaracji korygującej, do którego całkowicie lub częściowo przyczyniły się informacje uzyskane w drodze współpracy międzynarodowej w zakresie podatku VAT, wyniosły w 2016 r. i w I półroczu 2017 r. odpowiednio 4.382,8 mln zł (o 28,1% więcej niż w 2015 r.) i 1.259,8 mln zł. Kwoty kar i sankcji dodatkowych nałożonych na podatników w wyniku otrzymania informacji z innych państw członkowskich wyniosły w 2016 r. 299,2 mln zł (o 8,2% mniej niż w 2015 r.) oraz 102,2 mln zł w I półroczu 2017 r.

W ramach wymiany informacji o VAT w 2016 r. z innych państw wpłynęło do Polski 3.812 wniosków o informacje (o 8,6% więcej niż w 2015 r.), a w I półroczu 2017 r. wpłynęły 1.654 wnioski. Wnioski wpływały głównie z Niemiec, Słowacji, Czech, Łotwy i Litwy. Według stanu na 30 września 2017 r., na powyższe wnioski z 2016 oraz I półrocza 2017 r. udzielono odpowiednio 3.525 (92,5%) oraz 1.275 (77,1%) odpowiedzi, z tego w terminie skróconym (tj. do 1 miesiąca) odpowiednio 462 i 199 odpowiedzi, a w terminie podstawowym odpowiednio 1.760 i 787 odpowiedzi. Po upływie terminu podstawowego (tj. 3 miesięcy) udzielono odpowiednio 1.303 i 289 odpowiedzi. Polska poinformowała państwa występujące z wnioskiem o konieczności przedłużenia terminu odpowiedzi. Informacje przekazano w sprawie 1403 wniosków z 2016 r. i 573 z I półrocza 2017 r. Głównymi przyczynami przedłużenia terminu odpowiedzi na wnioski zagranicznych administracji podatkowych była konieczność przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych w sprawach, które często dotyczą oszustw podatkowych i w których nie było kontaktu z podatnikiem, a także dążenia do przekazania wnioskowanych informacji i dokumentów w sposób jak najbardziej kompletny.

W roku 2016 strona polska w drodze tzw. wymiany spontanicznej otrzymała w celu wykorzystania 747 wniosków (najwięcej z Niemiec, Czech i Litwy), a w I półroczu 2017 r. – 343 wnioski (najwięcej z Niemiec i Czech). Dotyczyły one analogicznych kwestii jak omówione wyżej wnioski przekazywane przez Polskę innym państwom UE w drodze wymiany spontanicznej.

(dowód: akta kontroli str. 8, 13-14, 174-236, 1082-1083, 1086-1093, 1095-1104, 1122-1128, 1133, 1196-1198)

2.7. Ministerstwo Finansów uczestniczyło w planowaniu, tworzeniu i doborze tematów szkoleń dla pracowników podległych jednostek na temat wyłudzeń w VAT, które obejmowały między innymi zagadnienia rejestracji, wykreślania z rejestru, zwrotów VAT oraz analizy ryzyka w tych procesach. Ich organizatorem było głównie Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów, które od marca 2017 r. zostało przekształcone w Krajową Szkołę Skarbowości. Jednostka ta przeprowadziła w 2016 r. 39 szkoleń (o 11,4% więcej niż w 2015 r.) dla 961 pracowników administracji skarbowej (o 10,2% więcej niż w 2015 r.), a w I półroczu 2017 r. 43 szkolenia dla 1.016 osób. W 2016 r. Ministerstwo Finansów

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

zorganizowało także 6 spotkań konsultacyjnych z zakresu podatku od towarów i usług oraz Jednolitego Pliku Kontrolnego, w których uczestniczyło 176 pracowników. Szkolenia dla 1.340 osób z narzędzi wspomagających pracę z Jednolitym Plikiem Kontrolnym przeprowadziło w I półroczu 2017 roku Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu[58].

W 2016 r. przeszkolonych zostało 1.137 pracowników, tj. o 30,4% więcej niż w 2015 r. (872 osoby). W I półroczu 2017 r. w szkoleniach uczestniczyło 2.356 osób, tj. ponad czterokrotnie więcej niż w I półroczu 2016 r. (512 osób). Wzrost liczby osób przeszkolonych wynikał z nadania tematyce podatku VAT priorytetu, a także z wprowadzenia szkoleń z narzędzi związanych z JPK.

Pracownicy resortu finansów mieli także możliwość uczestniczenia w szkoleniach e-learningowych w zakresie podatku VAT. W roku 2015 i 2016 z tej formy szkolenia skorzystało odpowiednio 1.928 i 776 pracowników, a w I półroczu 2017 r. – 245 osób. System szkoleń e-learningowych był uzupełnieniem szkoleń stacjonarnych, a decyzje o skierowaniu pracowników na tego typu szkolenie podejmowali przełożeni na poziomie poszczególnych jednostek organizacyjnych resortu finansów. Ponadto, ponieważ większość szkoleń z zakresu VAT została udostępniona przed 2015 r., jednym z powodów spadku liczby osób przeszkolonych w tym systemie w kolejnych latach mogło być ich ukończenie przez większość osób, dla których były dedykowane. W 2017 r. trwały we współpracy z Komisją Europejską (Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej) prace nad przygotowaniem nowych kursów dotyczących VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1059, 10661067, 1071, 1165-1180, 1198-1199, 2045-2059)

2.8. W 2016 r. na zlecenie Ministerstwa Finansów dyrektorzy izb skarbowych przeprowadzili w urzędach skarbowych 66 kontroli wewnętrznych dotyczących prawidłowości prowadzenia analizy ryzyka rejestracji podatników. Kontrolę w jednym urzędzie skarbowym przeprowadziło również samodzielnie Ministerstwo Finansów. W związku z ujawnionymi w toku kontroli uchybieniami i nieprawidłowościami oraz w celu zapewnienia prawidłowego wykonywania zadań w zakresie objętym kontrolą, wystosowano zalecenia dotyczące między innymi dokonywania analizy ryzyka wszystkich podmiotów, eliminowania przypadków nieuzasadnionego braku działania urzędu w stosunku do podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, zwiększenia ilości prowadzonych czynności sprawdzających/kontroli podatkowych podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka; obsługi elektronicznego formularza Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu (KORRP) wspomagającego prowadzenie analizy ryzyka przez pracowników urzędów skarbowych, w tym dokonywania analizy ryzyka rejestracji zasadniczo przed nadaniem NIP lub przed zarejestrowaniem nowej działalności gospodarczej. Ponadto wystosowano zalecenia dotyczące organizacji pracy, w tym wzmocnienia nadzoru w zakresie dokonywania analizy ryzyka rejestracji podmiotów, określenia zasad i dokumentowania czynności monitoringu i sprawdzenia podmiotów, a także zalecenia dotyczące zadań ewidencyjnych, w tym bieżącego i starannego weryfikowania prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniach ewidencyjnych, otwierania i zamykania obowiązków podatkowych w systemie POLTAX bez zbędnej zwłoki, a także niezwłocznego wyrejestrowywania podmiotów, dla których uległa zmianie właściwość miejscowa organów podatkowych. W ramach monitorowania wdrażania zaleceń pokontrolnych, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, na polecenie Ministerstwa Finansów, zebrał i przedstawił (w październiku 2017 r.) szczegółowe informacje na temat podjętych działań zaradczych i nadzorczych w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień.

W kwietniu i maju 2017 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło kontrolę w trzech urzędach skarbowych w zakresie prawidłowości stosowania kaucji gwarancyjnej stanowiącej zabezpieczenie zapłaty podatku w związku z dokonaniem dostaw towarów. W dwóch urzędach stwierdzono uchybienia oraz nieprawidłowości i zalecono między innymi rzetelne

[58] Od 1 sierpnia 2017 r. CAiPAS zostało włączone w struktury Ministerstwa Finansów jako Pion Terenowy Departamentu Poboru Podatków.

dokonywanie oceny dokumentów stanowiących podstawę wydania postanowień dotyczących kaucji gwarancyjnych, wzmocnienie nadzoru nad przekazywaniem kaucji w przypadku zmiany naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach kaucji, terminowe przekazywanie sprawozdań w zakresie kaucji gwarancyjnych oraz okresowe przeprowadzanie kontroli w podmiotach, które złożyły kaucję. Wystąpienie do trzeciego urzędu skarbowego było do zakończenia kontroli NIK w trakcie opracowywania.

(dowód: akta kontroli str. 947-951, 954-959, 1196)

2.9. W 2016 oraz w I-III kwartale 2017 r. do Ministerstwa Finansów wpłynęło 58 skarg lub sygnałów od przedsiębiorców lub ich związków dotyczących długotrwałego lub nieuzasadnionego wstrzymywania zwrotów VAT. Skargi podatników były przekazywane do właściwych dyrektorów izb administracji skarbowej, podatnicy byli informowani o stanowisku Ministerstwa Finansów oraz dalszych możliwych działaniach w swoich sprawach.

W II półroczu 2017 r. na zlecenie Ministerstwa Finansów przeprowadzono w sześciu urzędach skarbowych kontrolę zasadności przedłużania terminu zwrotu podatku VAT, której wyniki do zakończenia kontroli NIK były w trakcie opracowywania.

(dowód: akta kontroli str. 947-948, 1192-1193, 1196)

Ustalone nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące badanej działalności

1) Ministerstwo Finansów nie prowadziło szczegółowej analizy czasu trwania procesu rejestracji podatników VAT.

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Departamentu Poboru Podatków wynika, że nie prowadzono szczegółowej analizy czasu trwania rejestracji ponieważ czynności weryfikacyjne przeprowadzane po 1 stycznia 2017 r. w większości obowiązywały również wcześniej, a obecnie pojawiający się wydłużony termin rejestracji wniosku może wynikać z braków formalnych, w szczególności gdy podatnik nie przedłożył wymaganych dokumentów, a także z ustaleń dokonanych w trakcie oględzin, wskazujących że pod wskazanym adresem nie jest prowadzona działalność gospodarcza. Po wejściu w życie od 1 stycznia 2017 r. zmian w zakresie rejestracji podatników VAT nie zmienił się zasadniczo zakres czynności weryfikacyjnych obowiązujących w procesie rejestracji podatników. Weryfikacja adresu rejestracyjnego i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, zgodnie z wytycznymi, powinna być przeprowadzana przy okazji innych zadań w danym rejonie.

Ustalenia kontroli prowadzonych przez NIK, w ramach kontroli koordynowanej P/17/013 *Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT*, w wybranych 10 urzędach skarbowych, w tym pięciu wyspecjalizowanych, na terenie pięciu województw, wskazują, że w okresie objętym kontrolą wydłużył się proces rejestracji podatników podatku od towarów i usług. Wydłużenie czasu rejestracji wynikało między innymi ze zwiększenia liczby przeprowadzanych czynności weryfikacyjnych przed dokonaniem rejestracji w związku z wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r. W ramach czynności weryfikacyjnych w stosunku do podmiotów prowadzących działalność i zgłaszających się z tego tytułu do rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług, w przypadku pierwszej rejestracji urząd skarbowy był zobowiązany przed zarejestrowaniem podatnika dokonać sprawdzenia czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym jak również miejsc prowadzenia działalności gospodarczej.

Ministerstwo Finansów w związku z sygnałami dotyczącymi długiego czasu oczekiwania na weryfikację danych zgłaszanych w VAT-R we wrześniu 2017 r. zwróciło się do dyrektorów izb administracji skarbowej o zintensyfikowanie działań w procesach rejestracyjnych.

Zdaniem NIK rozważenia wymaga także czy skala weryfikacji, przyjęta w wytycznych Ministerstwa z 2 sierpnia 2016 r. do każdorazowego sprawdzania, przy pierwszej rejestracji na potrzeby podatku VAT, czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym jak również sprawdzenia miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, jest, poza obszarami podwyższonego ryzyka, uzasadniona i nie narusza prawa do prowadzenia działalności

gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 580-589, 947, 951-954, 964, 972-973, 1004-1008, 1074, 1079, 1191-1192)

2) Ustalenia kontroli prowadzonych przez NIK w wybranych 10 urzędach skarbowych wskazują, że wykreślanie podatników z rejestru jako podatnika VAT dokonywane było przez naczelników urzędów skarbowych poprzez czynność materialno-techniczną, bez wydawania decyzji oraz na niejednorodną praktykę w zakresie powiadamiania podmiotów o wykreśleniu z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług.

W wytycznych dla urzędów skarbowych z sierpnia 2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej polecił zawiadamiać podatników w przypadku wykreślenia podmiotu z rejestru na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1-5. Natomiast ani wytyczne z marca 2016 r. ani wytyczne z sierpnia 2017 r. nie odnoszą się do takiego zawiadomienia w przypadku wykreślenia podmiotu na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustalono ponadto, że nie we wszystkich urzędach skarbowych kierowane do podatników powiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT zawierały pouczenia o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[59].

Biorąc pod uwagę orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, które Ministerstwo Finansów uznaje za wywołujące skutek prawny wyłącznie pomiędzy stronami postępowania, a także wstępującą w pewnym zakresie niejednolitą praktykę stosowania prawa przez poszczególne urzędy skarbowe, minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien zdaniem NIK podjąć działania na rzecz zapewnienia jednolitej praktyki urzędów skarbowych co do przesłanek jak i formy wykreślenia oraz trybu komunikacji z podatnikami.

3) Ustalenia kontroli prowadzonych przez NIK w wybranych 10 urzędach skarbowych wskazują na przypadki opóźnień w podejmowaniu czynności sprawdzających i wykreślaniu podatników z rejestru podatników VAT i VAT UE. W rezultacie rejestry nie zawsze były dostatecznie szybko aktualizowane, gdyż nie były na bieżąco weryfikowane podmioty pod kątem spełnienia kryteriów do wykreślenia.

Aktualny pozostaje wniosek z poprzednich kontroli NIK[60] o skuteczne egzekwowanie od naczelników urzędów skarbowych rzetelnego aktualizowania danych rejestracyjnych podatników, w tym wykreślania podmiotów z rejestru podatników VAT oraz VAT UE na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Rzetelne prowadzenie rejestru podatników VAT jest także istotne dla powodzenia opracowanego przez Ministerstwo Finansów projektu zakładającego publikowanie przez Szefa KAS wykazu podatników VAT czynnych. Wykaz ten ma stanowić ważne narzędzie dla uczciwych podatników, którzy będą mieli możliwość weryfikacji informacji o swoich kontrahentach.

Ocena cząstkowa

Minister Finansów prawidłowo wyznaczył jednostkom podległym zadania w zakresie przeciwdziałania wyłudzeniom podatku VAT, w tym dotyczące rejestracji nowych podatników VAT, monitoringu działalności podatników, dokonywania zwrotu podatku VAT oraz wykreślania z rejestru VAT. W ramach nadzoru nad realizacją powyższych zadań, Ministerstwo rzetelnie prowadziło analizy skuteczności czynności weryfikacyjnych podejmowanych przez urzędy skarbowe wobec podmiotów rejestrujących się i nowo powstałych, monitorowało wykreślanie podatników z rejestru VAT, analizowało dane w zakresie: zwrotów podatku VAT, efektów kontroli prowadzonych przez jednostki podległe oraz dane dotyczące wymiany informacji o VAT. Organizowano również liczne szkolenia dla pracowników podległych jednostek na temat wyłudzeń w VAT, a tematyce tego podatku

---

[59] Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.

[60] Informacja o wynikach kontroli *Przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, Warszawa 2016 r., Informacja o wynikach kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, Warszawa 2014 r.

nadany został priorytet. Prowadzone były kontrole prawidłowości realizacji zadań w jednostkach podległych.

Efekty kontroli rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy skarbowe uległy wyraźnej poprawie w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 7.580,9 mln zł i była o 53,1% wyższa niż w 2015 r. Ujawniono 160,8 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 24.104,3 mln zł, tj. o 102,4% wyższą niż w 2015 r.

Efekty kontroli rozliczeń VAT przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w I półroczu 2017 r. utrzymywały się na podobnym poziomie jak w I półroczu 2016 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 2.742,9 mln zł i była nieznacznie niższa (o 3,6%) niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Ujawniono 239,9 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 9.417,7 mln zł, tj. o 5,8% wyższą niż w I półroczu 2016 r.

NIK zwraca uwagę na potrzebę wzmocnienia nadzoru nad realizacją zadań urzędów skarbowych w zakresie rejestracji podatników, w tym na rzecz jednolitego sposobu postępowania.

IV. Uwagi

Uwagi pokontrolne

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje wniosków pokontrolnych. Zwraca jednak uwagę na potrzebę:

1) intensyfikowania prac w zakresie przygotowania oraz wdrożenia nowoczesnych narzędzi informatycznych do analizy obszarów wysokiego ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli, poprzez wykorzystanie danych, do raportowania których w ostatnim czasie zostali zobowiązani przedsiębiorcy (w szczególności w postaci JPK_VAT) oraz danych, które będą udostępniane przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w ramach projektu STIR,
2) monitorowania skuteczności wprowadzanych rozwiązań mających uszczelnić system podatku od towarów i usług i poprawić efektywność jego poboru,
3) szybkiego wdrażania kolejnych rozwiązań mających na celu ograniczenie procederu wyłudzania VAT jeżeli wprowadzone dotychczas rozwiązania będą niewystarczające,
4) zwiększenia nadzoru nad realizacją zadań urzędów skarbowych w zakresie rejestracji podatników VAT, w szczególności w zakresie przeciwdziałania nieuzasadnionym opóźnieniom w wykreślaniu z rejestrów VAT podmiotów nierzetelnych oraz nad procedurami dotyczącymi wykreślania podatników VAT,
5) przeprowadzenia analizy skuteczności obowiązującego od sierpnia 2016 r. zalecenia – każdorazowego sprawdzania w przypadku pierwszej rejestracji VAT czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym, jak również miejsc prowadzenia działalności gospodarczej – pod kątem możliwości wprowadzenia usprawnień w procesie rejestracji podatników, także w celu zapobiegania przypadkom przedłużania się rejestracji.

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 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag.

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 21 grudnia 2017 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Krzysztof Kwiatkowski



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

KBF.410.006.01.2017

MINISTERSTWO FINANSÓW
KANCELARIA GŁÓWNA
Wpł. 2017 -12- 21
Dep. .....

Pan
Mateusz Morawiecki
Prezes Rady Ministrów
Minister Rozwoju i Finansów

Ministerstwo Finansów

Za zwrotnym
potwierdzeniem odbioru