NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA.410.034.01.2018

Pan Mariusz Gojny
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
w Katowicach
ul. Ks. Konstantego Damrota 25 40-951 Katowice

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice
T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30
lka@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach[1], ul. Ks. Konstantego Damrota 25 40-951 Katowice[2]
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariusz Gojny, Dyrektor Izby, od 1 grudnia 2017 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełniły: – Teresa Zejma, p.o. Dyrektora Izby, od 28 stycznia 2006 r. do 21 lutego 2008 r.; – Małgorzata Moskal, p.o. Dyrektora Izby, od 22 lutego 2008 r. do 20 marca 2013 r.; – Małgorzata Moskal, Dyrektor Izby, od 21 marca 2013 r. do 10 grudnia 2015 r.; – Teresa Zejma, p.o. Dyrektora Izby, od 11 grudnia 2015 r. do 28 lutego 2017 r.; – Teresa Zejma, Dyrektor Izby, od 1 marca 2017 r. do 12 czerwca 2017 r.; – Tatiana Pawlik, Dyrektor Izby, od 13 czerwca 2017 r. do 30 listopada 2017 r. (akta kontroli str. 7-8)
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Rozpoznawanie zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług oraz działania podejmowane w celu ich ograniczenia. 2. Realizacja zadań w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom VAT.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2007 r. do 30 września 2018 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[3]
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontroler/Kontrolerzy	– Karolina Cichy, inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/308/2018 z 3 października 2018 r.; – Tomasz Raszka, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/317/2018 z 17 października 2018 r.; – Tatiana Choroba-Niesłony, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr LKA/340/2018 z 7 listopada 2018 r. (akta kontroli str.1-6)

[1] Przed 2 grudnia 2016 r. – Izba Skarbowa w Katowicach.
[2] Zwana dalej „Izbą".
[3] Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm., zwaną dalej „ustawą o NIK".

II. Ocena ogólna[4] kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W okresie objętym kontrolą, realizując wytyczne i zalecenia MF[5], Izba (przy współudziale podległych jednostek) systematycznie monitorowała kluczowe obszary ryzyka dla gromadzenia dochodów z podatku VAT, rozpoznawała zagrożenia w tym zakresie (w szczególności oszustwa karuzelowe, z udziałem znikającego podatnika, z wykorzystaniem fikcyjnych faktur, odliczenia z faktur wystawionych przez podmioty wykreślone z rejestru VAT) i informowała o nich MF, jak również zgłaszała propozycje rozwiązań (w tym zmian przepisów prawa), mających na celu przeciwdziałanie tym zagrożeniom. Wdrożone przez Izbę kluczowe rozwiązania (narzędzia) dla poprawy ściągalności VAT, takie jak: System Cen Referencyjnych (od 2014 r.), Krajowy Telefon Interwencyjny (od 2015 r.), jednolity plik kontrolny JPK_VAT (przesyłany obowiązkowo przez podatników) oraz uprawnienie do żądania przesłania przez podatnika całości lub części ksiąg podatkowych i dowodów księgowych – JPK (od 2016 r.), przyniosły efekty w postaci wzrostu wpływów z tego podatku. Jednakże przepisy wewnętrzne, obowiązujące w Izbie i jednostkach podległych w zakresie zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych, dopiero po ośmiu miesiącach zostały dostosowane do postanowień *Rekomendacji Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych* wydanych w marcu 2018 r.

W okresie objętym kontrolą Izba na bieżąco informowała jednostki podległe o celach, zadaniach i miernikach stopnia ich realizacji, określonych przez MF/Szefa Krajowej Administracji Skarbowej[6] w zakresie poboru podatku VAT i przeciwdziałania jego uszczupleniom. Systematycznie monitorowała, analizowała i sprawozdawała do MF poziom realizacji zakładanych wartości mierników. W poszczególnych latach nie osiągnięto jednak w pełni tych wartości (z wyjątkiem 2008 r.). W szczególności, w 2007 r. nie uzyskano zakładanej wartości miernika *Wskaźnik realizacji podatku VAT* (odchylenie wyniosło 403,1 mln zł, tj. 3,1%), w latach 2014–2016 – miernika *Wskaźnik realizacji wpływów* (odchylenie wzrastało: w 2014 r. wynosiło 354,3 mln zł, tj. 2,3%, w 2015 r. – 413,0 mln zł, tj. 2,7% i w 2016 r. – 1.659,0 mln zł, tj. 9,7%), a w 2017 r. i trzech pierwszych kwartałach 2018 r. – miernika *Dodatkowe wpływy budżetowe* (odchylenia wyniosły odpowiednio: 3,8 mln zł, tj. 1,9% oraz 18,1 mln zł, tj. 11,0%). W związku z powyższym cele określone przez MF/Szefa KAS nie zostały w pełni osiągnięte, w szczególności: zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych, zwiększenie poboru kwot podatków i innych należności niepodatkowych przez urzędy skarbowe[7] i urzędy celno-skarbowe[8], wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych, zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej.

W okresie objętym kontrolą sukcesywnie wzrastała skuteczność kontroli (wynosiła 36,5% w 2007 r., 42,0% w 2012 r., 64,2% w 2017 r. i 72,4% w trzech pierwszych kwartałach 2018 r.) oraz skuteczność czynności sprawdzających rozliczeń VAT (wynosiła odpowiednio 12,1%, 25,0%, 43,1% i 51,4%). Wzrosła również kwota stwierdzonych nieprawidłowości (wynosiła odpowiednio 83,8 mln zł, 257,7 mln zł, 663,3 mln zł i 381,3 mln zł) oraz kwota wymierzona do zapłaty w postępowaniach

[4] Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.
[5] Ministerstwo Finansów lub Minister właściwy do spraw finansów.
[6] Zwanej dalej „KAS".
[7] Zwane dalej „US".
[8] Zwane dalej „UCS".

podatkowych (wynosiła odpowiednio 68,7 mln zł, 157,0 mln zł, 890,6 mln zł i 782,1 mln zł). Obniżył się jednakże odsetek wyegzekwowanych kwot wymierzonych do zapłaty w tych postępowaniach (wynosił odpowiednio 15,7%, 5,6%, 1,8% i 2,0%).

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe[9] kontrolowanej działalności

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Stosownie do załącznika nr 4 do zarządzenia nr 5 Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. i załącznika nr 1 do zarządzenia nr 15 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów[10], od marca 2014 r. do lutego 2017 r. w Izbie działały kolejno następujące komórki właściwe do spraw zarządzania ryzykiem zewnętrznym[11] – Oddział Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym (ZR) i Pierwszy Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym (ZR)[12]. Z dniem utworzenia KAS, stosownie do załącznika nr 5 do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów[13], komórką właściwą do spraw zarządzania ryzykiem[14] został Referat Zarządzania Ryzykiem (ICR)[15].

Do obowiązków ww. komórek należało m.in.:

- analizowanie stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi w obszarach zadań wykonywanych przez administrację podatkową (od marca 2017 r. – przez KAS);
- ustalanie procedur działania przy zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym oraz obiegu i trybu wymiany informacji w tym zakresie;
- pozyskiwanie i rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym, gromadzonych w Izbie i podległych urzędach oraz innych instytucjach krajowych i zagranicznych;
- zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych (od marca 2017 r. – również celnych).

(akta kontroli str. 9-10, 13,15-16)

Wcześniej, w okresie objętym kontrolą, w strukturze Izby nie wyodrębniono komórki organizacyjnej do spraw zrządzania ryzykiem zewnętrznym. Zadania w tym zakresie, dotyczące podatku VAT (m.in. opracowywanie propozycji obszarów ryzyka

---

[9] Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.
[10] Odpowiednio Dz. Urz. MF poz. 3 i Dz. Urz. MF z 2016 r. poz. 68.
[11] Zarządzenia Dyrektora Izby nr 19/14 z dnia 28 marca 2014 r. i nr 31/2015 z dnia 1 kwietnia 2015 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego Izby Skarbowej w Katowicach (ze zm.).
[12] W Wydziale Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, Spraw Kontroli Podatkowej i Czynności Sprawdzających oraz Współpracy Międzynarodowej (ZRKPWM), w Pionie Kontroli, Poboru i Egzekucji (WDKE).
[13] Dz. Urz. MRiF poz. 41, ze zm.
[14] Zarządzenie Dyrektora Izby nr 9/2017 z dnia 6 marca 2017r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (ze zm.).
[15] W Wydziale Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej oraz Zarządzania Ryzykiem (ICKR), w Pionie Kontroli, Cła i Audytu (IZPC).

w skali województwa i realizacja zadań wynikających ze strategii zwalczania oszustw w podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych), należały do Oddziału Inspekcji i Kontroli Podatków Pośrednich. Jeden z pracowników tej komórki, od 2007 r. pełnił funkcję Wojewódzkiego Koordynatora ds. Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym. Do jego zadań należały m.in.: identyfikacja i analiza obszarów ryzyka, szacowanie ryzyka, współpraca z osobami kontaktowymi ds. analizy ryzyka zewnętrznego wyznaczonymi w US oraz sprawozdawczość w powyższym zakresie. Pracownik ten pełnił również funkcję Koordynatora w zakresie strategii zwalczania oszustw w podatku VAT w handlu wewnątrzwspólnotowym, do którego zadań należało m.in. zbieranie i przekazywanie informacji o nowych zagrożeniach w handlu wewnątrzwspólnotowym, stwierdzonych w wyniku prowadzonych czynności sprawdzających lub kontroli podatkowych oraz działania w zakresie typowania podmiotów do kontroli skarbowej.

(akta kontroli str. 10, 16-17)

1.2. Od 1 marca 2017 r. w strukturze Izby działało centrum analiz o znaczeniu ponadregionalnym – Dział Strategiczne Centrum Analiz[16], a w strukturze podległej jednostki – Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach[17] – centrum kompetencyjne Dział ds. Wyrobów Energetycznych[18].

Pierwsza z ww. komórek zajmowała się m.in. przekazywaniem do MF wyników przeprowadzanych analiz obrotu towarami tekstylnymi i obuwiem, wskazując jednocześnie podmioty w największym stopniu odpowiedzialne za niski poziom deklarowanych wartości celnych towarów tekstylnych i obuwia[19].

Dział ds. Wyrobów Energetycznych zajmował się m.in. sporządzaniem analiz strategicznych, w zakresie wyrobów energetycznych i stanu zagrożenia przestępczością w tym obszarze, które przekazywał do MF oraz do Izby. Komórka ta zidentyfikowała nowe ryzyko, polegające na imporcie lekkich olejów mineralnych o parametrach zbliżonych do benzyn silnikowych (które, po zmodyfikowaniu składu chemicznego poprzez dodanie niewielkich ilości innych składników[20], są wprowadzane do obrotu jako nieobjęte podatkiem akcyzowym). Może zatem dochodzić do nieprawidłowości polegającej na błędnej klasyfikacji towaru, który następnie może być przedmiotem nielegalnego obrotu i zużycia w procesie komponowania paliw do napędu silników benzynowych.

(akta kontroli str. 34-36, 240-245)

1.3. W okresie objętym kontrolą Izba była wyposażona w następujące narzędzia analityczne wspomagające analizę ryzyka, m.in. w zakresie poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania jego uszczupleniom:

a) wprowadzone przed okresem objętym kontrolą:

- system POLTAX i jego moduły: RAPORTY DLA WYMIARU (umożliwiający uzyskanie informacji o podmiotach, których dokumenty spełniają określone kryteria, np. będące w określonym przedziale kwotowym dla jednej z pozycji szczegółowych deklaracji VAT) oraz PODSYSTEM KONTROLA z funkcjami: SELEKCJA (umożliwiająca utworzenie selekcji do automatycznego typowania wskazań podmiotów do kontroli, a także pozwalającą na zdefiniowanie opisu selekcji poprzez dobór dowolnych kryteriów jako łączne kryterium selekcji

[16] W Pionie Kontroli, Cła i Audytu (IZPC).
[17] Zwanego dalej „Śląskim UCS".
[18] W latach 2012–2017 (do lutego) komórki te działały w strukturze Izby Celnej w Katowicach.
[19] Zaniżanie wartości celnej ma bezpośredni wpływ na wysokość pobieranego podatku VAT, ponieważ zadeklarowana wartość celna powiększona o należne cło stanowi podstawę naliczenia podatku VAT.
[20] Jak np. rozcieńczalnik do bitumów i asfaltów.

podmiotów do kontroli) i ANALIZA (umożliwiająca sporządzenie indywidualnej analizy danych podatnika, np. w zakresie zasadności dokonania zwrotu VAT oraz pozwalająca na przeprowadzenie czynności analitycznych, mających na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie danych wykazanych w złożonej deklaracji, a także grupowe przeprowadzenie czynności analitycznych, którego celem jest: segmentacja ogólna podmiotów – badanym podmiotom przydzielany jest jeden z trzech poziomów ryzyka, analiza zasadności zwrotu VAT – analiza definiowana do wstępnej oceny zasadności zwrotu VAT za określony okres i dla określonej grupy podmiotów, analiza inna – definiowana do analizy działania określonej grupy podmiotów w zakresie wybranych kryteriów);

- WHTAX – podatkowa hurtownia danych, zawierająca informacje z baz danych podatników z wszystkich US w Polsce oraz programy[21] umożliwiające korzystanie z predefiniowanych raportów i tworzenie niestandardowych raportów opartych na danych zgromadzonych w hurtowni oraz eksport danych z raportów np. do plików w formacie arkusza kalkulacyjnego (XLS) lub do plików w formacie strony internetowej (HTML);
- HURTOWNIA SPR – zawierająca dane wymiarowe z dokumentów podatkowych złożonych przez podatników podatku VAT w US; obejmuje także informacje o obowiązkach podatkowych VAT; umożliwia dostęp do informacji analitycznej, tworzenie i korzystanie z zestawień/raportów dla zadanych kryteriów weryfikacji, w oparciu o dane zgromadzone w hurtowni;
- VIES – system wymiany informacji o VAT;

b) wprowadzone w okresie objętym kontrolą (do 2017 r.):

- E-ORUS – system obsługi niestandardowych raportów (umożliwiający sporządzenie np. wykazu podmiotów niezarejestrowanych, wykazu niezłożonych deklaracji według okresów opodatkowania);
- Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu KORRP – narzędzie służące do przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji podmiotu przez pracowników US, umożliwiające uzyskanie informacji na temat wyników analizy ryzyka rejestracji odnośnie określonego podmiotu lub też wybranej grupy podmiotów;

c) wprowadzone w 2018 r.

- STIR – system teleinformatyczny Krajowej Izby Rozliczeniowej, służący do przetwarzania według określonych algorytmów danych przekazywanych przez banki, w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, zwłaszcza w zakresie VAT (dane te to informacje o rachunkach otwieranych i prowadzonych przez tzw. podmioty kwalifikowane oraz dzienne zestawienia transakcji dotyczących tych rachunków);
- WRO-SYSTEM – moduł SKORP-REJESTRACJA – System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego z zakresie rejestracji, którego celem jest zakwalifikowanie danego podatnika VAT do określonej grupy ryzyka, według jednolitych kryteriów; ocena ryzyka ma na celu zapewnienie prawidłowego zarządzania ryzykiem, w tym jak najwcześniejsze wyodrębnienie grupy podmiotów o podwyższonym i wysokim poziomie ryzyka, w celu poddania ich wzmożonemu monitoringowi od samego początku prowadzenia działalności oraz niedopuszczenie do obrotu podmiotów, w przypadku których prawdopodobieństwo popełnienia oszustw podatkowych jest wysokie, poprzez odmowę rejestracji dla celów podatkowych; ocena dokonywana jest przy użyciu dostępnych zasobów danych w oparciu o metody statystyczno-ekonometryczne,

[21] Oracle Business Intelligence Discoverer, tj. Oracle BI Discoverer Viewer, Oracle BI Discoverer Plus, Oracle BI Discoverer Desktop.

z uwzględnieniem zewnętrznej oceny ryzyka STIR (badanym podmiotom przydzielany jest jeden z trzech poziomów ryzyka: akceptowalny poziom ryzyka, podwyższony poziom ryzyka, wysoki poziom ryzyka); moduł OCENA PODATNIKA VAT, którego celem jest zakwalifikowanie danego podmiotu do określonej grupy ryzyka; moduł RAPORTY, służący do weryfikacji i obsługi rozbieżności przekazywanych z raportów automatycznych[22];

- Gen JPK – aplikacja wspierająca proces walidacji poprawności struktur, tworzenia sum kontrolnych i analizy spójności wewnętrznej danych dla plików JPK.

(akta kontroli str. 22-25)

1.4. W latach 2007–2016 kluczowe obszary ryzyka, m.in. dla gromadzenia dochodów z podatku VAT, określone zostały w Krajowych i Wojewódzkich Planach Dyscypliny Podatkowej[23] oraz w Krajowych i Wojewódzkich Planach Działań na dany rok:

- w latach 2007–2009 wskazano 10 takich obszarów dotyczących podatku VAT: w latach 2007–2008 były to obszary: 1) podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych, 2) usługi budowlane, 3) podmioty, które nie dokonały rejestracji w podatku VAT, pomimo przekroczenia wartości sprzedaży określonej w art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[24], uprawniającej do korzystania ze zwolnienia, 4) podmioty nabywające i świadczące usługi niematerialne, 5) podatnicy „uśpieni", 6) dokonywanie obrotu paliwami, 7) podatnicy nierealizujący obowiązków ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kas fiskalnych, 8) podatnicy podatku VAT deklarujący wysoki obrót i jednocześnie wykazujący w składanych deklaracjach podatkowych niewielkie kwoty podatku do wpłaty (zobowiązania podatkowe), bądź nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, niekontrolowani przez organy podatkowe przez dłuższy czas (minimum 1 rok), 9) szara strefa handlu pojazdami samochodowymi, 10) nieaktualizowanie danych, a w 2009 r. obszar, o którym mowa w pkt 7 został zastąpiony obszarem: podatnicy dokonujący transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu;
- w latach 2010–2012 wskazano cztery obszary dotyczące podatku VAT: 1) dokonywanie transakcji wewnątrzwspólnotowych, 2) wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku VAT lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, 3) podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą, 4) dokonywanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu;
- w 2013 r. wskazano trzy obszary dotyczące podatku VAT: 1) wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku VAT lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, 2) podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania

[22] Np. raport identyfikujący podmioty, które mają otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK_VAT lub nie złożyły deklaracji; raport identyfikujący podmioty wykazujące różne wartości podatku naliczonego i należnego w deklaracji i w pliku JPK_VAT; raport identyfikujący podmioty, które w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą niż kwota podatku należnego wykazanego w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach z konkretnych faktur – porównanie faktura do faktury; raport identyfikujący podmioty, które w swoim rejestrze zakupów uwzględniły faktury VAT wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury oraz podmioty, które wystawiły faktury VAT pomimo braku otwartego obowiązku VAT.

[23] Zwanych dalej odpowiednio „KPDP" i „WPDP".

[24] Dz.U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm., zwanej dalej „ustawą o VAT".

deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą, 3) dokonywanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu;

- w latach 2014–2015 wskazano po 12, a w 2016 r. – 14 obszarów dotyczących podatku VAT: 1) produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane, 2) paliwa, 3) transport i logistyka, 4) produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi, 5) nieruchomości, 6) handel elektroniką, 7) motoryzacja, 8) e-handel i usługi informatyczne; w 2014 r. dodatkowo: 9) recykling, 10) rolnictwo, 11) gastronomia i zakwaterowanie, 12) działalność agencyjna i doradztwo; w 2015 r. dodatkowo: 9) recykling, 10) doradztwo i inne usługi niematerialne, 11) działalność agentów sprzedaży towarów, 12) handel hurtowy pozostały; w 2016 r. dodatkowo: 9) usługi finansowe i ubezpieczeniowe, 10) opieka zdrowotna, 11) handel produktami spożywczymi i tytoniem, 12) doradztwo i inne usługi niematerialne, 13) handel hurtowy pozostały, 14) działalność agentów sprzedaży.

W latach 2017–2018, kluczowe obszary ryzyka, dotyczące m.in. podatku VAT, zostały wskazane w *Rekomendacjach Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych*. W 2017 r. były to: 1) przestępstwa karuzelowe, 2) zwroty o wartości przekraczającej określoną kwotę, 3) nadwyżka podatku naliczonego nad należnym o wartości przekraczającej określoną kwotę, 4) fałszowanie dokumentacji podatkowej, 5) niezgłoszona działalność gospodarcza, a w 2018 r.: 1) przestępstwa karuzelowe, 2) przestępstwa przeciwko zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami, 3) niezgłoszona działalność gospodarcza.

(akta kontroli str. 26-33, 38-152, 195-200,1605-1616)

1.5. W latach 2007–2013 jednostki podległe (US) były zobowiązane do cyklicznego informowania Izby o działaniach przeprowadzonych w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym według określonego wzoru. W informacjach (sprawozdaniach), składanych za okresy półroczne, podawano, dla każdego obszaru ryzyka wynikającego z KPDP/WPDP, po kilkadziesiąt najczęściej występujących różnego rodzaju błędów (nieprawidłowości) oraz propozycje działań w celu ich ograniczenia/eliminacji (rozwiązań mających na celu uszczelnienie poboru podatku VAT, poprawę skuteczności aparatu skarbowego), w tym propozycje zmian przepisów prawa. Informacje uzyskane z US były w Izbie systematycznie analizowane, na ich podstawie sporządzano i przekazywano do MF sprawozdania MF-ZRZ (roczne lub półroczne) o działaniach przeprowadzonych przez US w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym (zgłoszone propozycje rozwiązań podano poniżej w pkt 1.6)

W latach 2014-2017, na podstawie informacji przekazanych przez US (w tym sprawozdań z kontroli zakończonych) w Izbie sporządzano tzw. karty analiz (za okresy miesięczne, kilkumiesięczne i roczne). Łącznie sporządzono 39 takich kart, z tego: 18 w 2014 r., sześć w 2015 r., 11 w 2016 r. i cztery w 2017 r. Przekazywano je (w formie elektronicznej) do Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej[25] działającego przy Izbie Skarbowej we Wrocławiu[26]. Karty były sporządzane zbiorczo dla wszystkich lub odrębnie dla poszczególnych wojewódzkich obszarów ryzyka (np. paliwa, e-handel i usługi informatyczne, recykling). Zawierały liczbę kontroli podatkowych, wyliczenie wskaźników ich skuteczności i efektywności, kwoty uszczupleń, rodzaje stwierdzonych błędów

[25] Zwanego dalej „CAiPAP".

[26] Zgodnie z pismem MF Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier znak CP-AP4/0683/273/RAP/2014 z 12 września 2014 r.

(w liczbie do kilkuset w każdej karcie) oraz liczbę przypadków wystąpienia każdego z nich.

W 2016 r., na podstawie danych otrzymanych z US, sporządzono 11 tzw. arkuszy zgłoszenia ryzyka, dotyczących podatku VAT, które zamieszczono w Centralnym Rejestrze Ryzyk, funkcjonującym na stronach internetowych Izby Skarbowej we Wrocławiu. W każdym z nich wskazano jedno zidentyfikowane ryzyko wraz z opisem (szacowanie prawdopodobieństwa wystąpienia, skutki, ocena, schemat działania) oraz proponowanymi działaniami do podjęcia w celu wyeliminowania go. Były to następujące ryzyka:

- ryzyko związane z transakcjami z podmiotami powiązanymi;
- ryzyko zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego, związane z wykorzystaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych;
- ryzyko zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego, związane z wykorzystaniem faktur, które dotyczą kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów;
- ryzyko nierealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości, w związku z niewystawianiem faktur lub wystawianiem faktur w kwotach nieodpowiadających faktycznym wielkościom;
- ryzyko dokonywania pozornych transakcji, celem generowania fikcyjnych kosztów uzyskania przychodu oraz podatku naliczonego innym podmiotom, w tym w celu wyłudzenia zwrotu podatku VAT;
- ryzyko nieprawidłowości rozliczenia podatku VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (tzw. „ulga na złe długi");
- ryzyko opodatkowania sprzedaży usług według niewłaściwych stawek, w tym również poprzez błędne kwalifikowanie transakcji jako usługi zamiast obrotu towarem;
- ryzyko niewykazywania do opodatkowania całości osiąganych przychodów, poprzez nieewidencjonowanie całości lub części przychodów na kasach rejestrujących;
- ryzyko nierealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewykazywaniem do opodatkowania obrotu/przychodów z wystawionych rachunków/faktur VAT przez podmioty posiadające zarejestrowaną działalność gospodarczą;
- ryzyko prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej;
- ryzyko narażenia budżetu państwa na straty w wyniku uczestnictwa podmiotów w transakcjach karuzelowych.

(akta kontroli str. 38- 214)

Ponadto, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej[27] w Bielsku-Białej (jednostka organizacyjna Izby do lutego 2017 r.) sporządzało kwartalne zestawienia ryzyk i mechanizmów nieprawidłowości dotyczące podatku VAT i przekazywało je do Biura KIP w Lesznie[28]. W okresie od stycznia 2015 r. do lipca 2016 r. sporządzało ono, na podstawie zestawień przekazywanych przez biura KIP, zestawienia zbiorcze i przekazywało je do CAiPAP[29]. W zestawieniach tych wskazano łącznie 16 mechanizmów nieprawidłowości (bez podania, która jednostka dany mechanizm zidentyfikowała[30]). Polegały one m.in. na:

---

[27] Zwanej dalej „KIP".

[28] Działającego przy Izbie Skarbowej w Poznaniu.

[29] W związku z pismem z MF znak ZR/071-30/14/AB/47415 z 23 grudnia 2014 r.

[30] Dyrektor Izby wyjaśnił, że nie ma możliwości jednoznacznego stwierdzenia, które z podanych w zestawieniach zbiorczych mechanizmów zostały zidentyfikowane przez Biuro KIP w Bielsku-Białej.

- sztucznym wydzieleniu z podstawy opodatkowania części usługowej (przy opodatkowaniu usług restauracyjnych) i zastosowaniu do niej obniżonej stawki VAT (8,0%);
- odliczeniu podatku naliczonego według proporcji w przypadku działalności „mieszanej" (opodatkowanej, zwolnionej i niepodlegającej przepisom ustawy o VAT), znikomym zakresie czynności opodatkowanych w stosunku do całości wykonywanych czynności;
- najmie lokali za bardzo niską kwotę i korzystaniu z prawa do odliczenia pełnych kwot podatku naliczonego z tytułu wydatków inwestycyjnych, bieżących;
- nieewidencjonowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej (niewykazywaniu obrotów) usług przewozu pasażerskiego niebędących ani usługami przewozu osób i ich bagażu podręcznego taksówkami ani usługami przewozów regularnych;
- nieodpłatnym wzajemnym świadczeniu usług (barter) i braku ich opodatkowania.

(akta kontroli str. 262-280, 333)

W dniu 1 września 2017 r., w celu realizacji *Rekomendacji Szefa KAS w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych* z 2017 r.[31], w Izbie wprowadzono *Instrukcję w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej województwa śląskiego w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych*[32]. W instrukcji tej Dyrektor Izby zobowiązał naczelników US do prowadzenia stałego monitoringu mikroprzedsiębiorców, w tym do: zbadania zasadności zwrotu/nadpłaty oraz prawidłowości wykazanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o wartości nieprzekraczającej określonych kwot. Naczelnik Śląskiego UCS został zobowiązany do systematycznego monitorowania[33] obszarów ryzyka, przeciwdziałania nowym schematom nadużyć i wykrywania wszelkich nieprawidłowości na jak najwcześniejszym etapie, m.in. w sprawach: przestępstw karuzelowych i fałszowania dokumentacji podatkowej (ryzyko w obszarze obrotu elektroniką, paliwami płynnymi i ropopochodnymi), badania zasadności zwrotu/nadpłaty i prawidłowości wykazanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o wartości przekraczającej określone kwoty (zastrzeżone do właściwości naczelników US) oraz niezgłoszonej działalności gospodarczej.

W powyższej Instrukcji zobowiązano Naczelnika Śląskiego UCS do sporządzania i przekazywania do Zastępcy Dyrektora Izby kwartalnych sprawozdań w zakresie monitorowania obszarów ryzyka i przeciwdziałania nowym schematom nadużyć oraz do przekazywania do MF (za pośrednictwem Dyrektora Izby) informacji o stwierdzonych lub uprawdopodobnionych nowych mechanizmach oszustw podatkowych. Naczelnik Śląskiego USC zrealizował te obowiązki za okres od września 2017 r. do marca 2018 r., w oparciu o pismo Zastępcy Szefa KAS (wskazujące za jaki okres należy złożyć pierwsze i kolejne sprawozdanie), podając, że nie stwierdzono nowych obszarów ryzyka, ani nowych schematów nadużyć. Na

[31] Zwanych dalej „Rekomendacjami Szefa KAS z 2017 r."

[32] Zarządzenie Dyrektora Izby nr 134/2017 z dnia 1 września 2017 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej województwa śląskiego w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych.

[33] Monitoring miał polegać na: analizie i weryfikacji wszelkich dostępnych informacji i dokumentów pod kątem ukierunkowania działań do wyodrębnionej grupy podmiotów, których historia podatkowa wskazuje na podwyższone ryzyko udziału w oszustwach podatkowych, zastosowaniu adekwatnej do obszaru ryzyka metodologii stanowiącej podstawę do oceny podmiotu pod kątem wytypowania do pogłębionej analizy, doborze skutecznych działań zapewniających szybką reakcję na zidentyfikowane ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

tej podstawie Dyrektor Izby poinformował MF o wynikach monitoringu odpowiednio w grudniu 2017 r. i w kwietniu 2018 r.[34]

(akta kontroli str. 218-220, 223-238, 1608-1609)

W marcu 2018 r. Szef KAS wydał nowe *Rekomendacje w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*[35], w których nałożono na naczelników UCS obowiązek monitorowania prawidłowości wykazanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o wartości przekraczającej określoną kwotę (pkt II ppkt 3) oraz obowiązek prowadzenia działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka, m.in. w sprawach: przestępstw karuzelowych, przestępstw przeciwko zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami oraz niezgłoszonej działalności gospodarczej (pkt II ppkt 4). Dyrektorzy izb administracji skarbowej zostali zobowiązani do sprawowania nadzoru nad realizacją przez naczelników UCS powyższych obowiązków (pkt II ppkt 10).

W ramach nadzoru, pismem z 11 kwietnia 2018 r. zwrócono się do Naczelnika Śląskiego UCS o bieżące przekazywanie do wiadomości Izby *Informacji zwrotnych STIR* wysyłanych do MF[36]. Powyższe informacje (dane o podmiotach kwalifikowanych, dla których wskaźnik ryzyka został określony na poziomie „wysoki") przesyłane były co miesiąc (od maja do listopada 2018 r.) przez Śląski UCS do wyznaczonych przez Dyrektora Izby koordynatorów STIR.

(akta kontroli str.1614-1626)

Dopiero w dniu 26 listopada 2018 r. uchylono zarządzenie wprowadzające Instrukcję przyjętą w celu realizacji Rekomendacji Szefa KAS z 2017 r. i wprowadzono *Instrukcję w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS województwa śląskiego w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych*[37], w celu realizacji Rekomendacji Szefa KAS z 2018 r., co opisano poniżej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*. W instrukcji tej nałożono na Naczelnika Śląskiego UCS m.in. obowiązek sporządzania i przekazywania do Zastępcy Dyrektora Izby półrocznych sprawozdań z realizacji zadań określonych w pkt II ppkt 3 i 4 Rekomendacji Szefa KAS z 2018 r. oraz obowiązek przekazywania do MF (za pośrednictwem Zastępcy Dyrektora Izby) informacji o stwierdzonych lub uprawdopodobnionych nowych mechanizmach oszustw podatkowych.

(akta kontroli str. 237-238, 1687-1692)

1.6. W latach 2007–2013 Izba zgłaszała (w sprawozdaniach MF-ZRZ), w poszczególnych obszarach ryzyka, m.in. następujące propozycje zmian przepisów prawa, mające na celu uszczelnienie poboru podatku VAT i poprawę skuteczności aparatu skarbowego (jedynie część z nich została uwzględniona w zmienionych przepisach, co przedstawiono poniżej):

- w obszarze podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych – zmiana przepisów dotyczących sposobu dokumentowania zarówno nabyć jak

[34] Pisma do Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych MF: znak 2401-ICR.4022.109.2017.43 z 15 grudnia 2017 r. oraz znak 2401-ICR.4022.133.2018.2 z 19 kwietnia 2018 r.

[35] Zwane dalej „Rekomendacjami Szefa KAS z 2018 r."

[36] W związku z pismem MF z 5 kwietnia 2018 r., nakładającym na naczelników UCS obowiązek raportowania z wykorzystania przekazywanych przez MF danych o podmiotach kwalifikowanych, dla których wskaźnik ryzyka został określony na poziomie „wysoki".

[37] Zarządzenie Dyrektora Izby nr 159/2018 z dnia 26 listopada 2018 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej województwa śląskiego w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych.

i usług wewnątrzwspólnotowych (2007 r.)[38] - pierwsze zmiany w tym zakresie pojawiły się w ustawie o VAT w grudniu 2008 r.[39]; nałożenie na podatnika obowiązku posiadania wszystkich dokumentów w języku polskim, w związku z często stwierdzanym w toku kontroli brakiem dokumentacji potwierdzającej dokonanie tych transakcji (2007 r.) – nie wprowadzono takiego obowiązku, jednakże od stycznia 2016 r. w art. 189 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[40] przyznano organom podatkowym uprawnienie do żądania od strony przedstawienia na jej koszt tłumaczenia na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym[41]; wydłużenie terminu składania informacji podsumowującej, w celu ograniczenia błędów i zmniejszenia liczby korekt składanych przez podatników w związku z niezgodnościami, jakie występują pomiędzy deklaracjami VAT a informacjami podsumowującymi VAT-UE (2010 r.) – od stycznia 2017 r. zmieniono art. 100 ust. 3 ustawy VAT w zakresie terminu składania informacji podsumowującej[42]; zmiana w przepisach odnośnie szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego, polegająca na możliwości wyboru przez podatnika sposobu rozliczania podatku należnego, tj. na zasadach ogólnych lub szczególnego momentu (2010 r.) – od stycznia 2014 r. do ustawy o VAT wprowadzono[43] art. 19a określający zasady ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego;

- w obszarze podmiotów nabywających i świadczących usługi niematerialne – nałożenie na podatników obowiązku posiadania dokumentów potwierdzających wykonanie usług (opracowania, plany, dowody zapłat w postaci przelewów bankowych) oraz szczegółowego określenia wykonanej usługi w treści faktury, w sytuacji gdy często widniał tam wyłącznie zapis „usługi marketingowe" bądź „usługa" (2007 r.) – obecnie brak jest jednoznacznych wskazań typu dokumentów potwierdzających wykonanie usług niematerialnych, w ustawach pojawiają się jedynie zapisy o konieczności prawidłowego, właściwego, rzetelnego udokumentowania usługi; nałożenie na podatników obowiązku odtworzenia dokumentów w razie ich utraty oraz określenie procedur tego procesu i wprowadzenie dolegliwych sankcji za niedopełnienie powyższego obowiązku (2007 r.) – obecnie przepisy podatkowe nie regulują sytuacji utraty dokumentacji podatkowej, w szczególności nie wskazują trybu postępowania w sprawie jej odtworzenia;

- w obszarze dokonywania obrotu paliwami – wprowadzenie obowiązku dokonywania zapłaty należności wynikających z faktur za pośrednictwem rachunku bankowego (2007 r.) – propozycja nie została uwzględniona, jednakże od stycznia 2017 r. obniżono w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej[44] wartość transakcji pomiędzy przedsiębiorcami, w ramach której płatności winny być dokonywane za pośrednictwem rachunku płatniczego (z 15,0 tys. euro do 15,0 tys. zł); wyodrębnienie w formularzach zgłoszeniowych NIP-1 i NIP-2 pozycji informującej o prowadzeniu działalności objętej handlem paliwami (2007 r.) –

---

[38] W nawiasach podano rok, w którym po raz pierwszy (w okresie objętym kontrolą) zgłoszono daną propozycję.
[39] Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 209 poz.1320).
[40] Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm., zwanej dalej „ustawą Ordynacja podatkowa".
[41] Ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).
[42] Ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024).
[43] Ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35).
[44] Dz.U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm., zwanej dalej „ustawą o swobodzie działalności gospodarczej".

nie uwzględniono propozycji (obecnie istnieje tylko pozycja do wprowadzenia rodzaju prowadzenia przeważającej działalności wraz z jej kodem PKD);

- w obszarze podatników nierealizujących obowiązków ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kas fiskalnych – umożliwienie kontrolującym dokonywania zakupu kontrolnego, w związku z małą efektywnością kontroli u podatników tego typu (2007 r.) – nie uwzględniono propozycji (kontrole te można prowadzić jedynie metodą obserwacyjną);
- w obszarze wykazywania, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku VAT lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia – wprowadzenie obowiązków w zakresie sposobu i zasad ewidencjonowania korekt sprzedaży dokonanych na kasie rejestrującej (2010 r.) i uproszczenie przepisów w zakresie obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas fiskalnych, odnośnie kwot granicznych i terminów instalacji kas fiskalnych (2011 r.) – wydano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących[45]; doprecyzowanie przepisów art. 14 ustawy o VAT w zakresie opodatkowania środków trwałych i wyposażenia pozostałych na dzień likwidacji (2010 r.) – propozycja nie została uwzględniona; zmiana art. 87 ust. 6 ustawy o VAT poprzez nałożenie dodatkowego warunku, od którego uzależnione jest dokonanie zwrotu różnicy podatku w terminie 25 dni: „kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji dotyczą faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone" (2012 r.) – od stycznia 2017 r. zmieniono powyższy przepis ustawy o VAT[46]; zamieszczenie w ustawie o VAT definicji sprzedaży przedsiębiorstwa w brzmieniu występującym w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny[47] (2012 r.) – propozycja nie została uwzględniona; wyłączenie z podatników VAT, określonych w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, spółek kapitałowych w organizacji (2013 r.) – propozycja nie została uwzględniona;
- w obszarze podmiotów niezgłaszających działalności gospodarczej, znikających, zaprzestających składania deklaracji lub zawieszających działalność gospodarczą – wprowadzenie zasady nieuwzględniania podatku naliczonego w przypadku nieuzasadnionego niezłożenia deklaracji w terminie (2010 r.) – propozycja nie została uwzględniona; zaostrzenie przepisów karnych skarbowych w zakresie terminowości składania deklaracji (2011 r.) – propozycja nie została uwzględniona; zwiększenie sankcji karnych za prowadzenie niezgłoszonej działalności gospodarczej (2011 r.) – propozycja nie została uwzględniona; wprowadzenie do przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wyłączenia z obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia czynności kontrolnych w przypadku podatników, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej (2011 r.) – propozycja nie została uwzględniona; zmiana art. 96 ust. 9 ustawy o VAT poprzez dodanie kolejnej przesłanki wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT „jeśli minęły dwa lata od momentu zawieszenia działalności" (2012 r.) – od stycznia 2017 r. w ustawie o VAT dodano[48] art. 96 ust. 9a – przesłanki wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru VAT (m.in. jeśli podatnik zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy); skrócenie terminu wskazanego

[45] Dz.U. poz. 363.
[46] Ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024).
[47] Dz.U z 2018 r. poz. 1025, ze zm.
[48] Ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024).

w art. 97 ust. 15 ustawy o VAT (po którym następuje wykreślenie z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT w przypadku nieskładania przez niego deklaracji podatkowych) do trzech kolejnych miesięcy lub jednego kwartału (2012 r.) – propozycja nie została uwzględniona.

Izba wniosła też m.in. następujące propozycje mające na celu uszczelnienie poboru podatku VAT i poprawę skuteczności aparatu skarbowego (część z nich została uwzględniona, co przedstawiono poniżej):

- w obszarze podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych – umożliwienie sprawdzenia w systemie VIES zgodności deklaracji VAT z informacjami VAT-UE już na etapie deklaracji wprowadzonych, a nie tylko zatwierdzonych (2007 r.) – zmiany w systemie VIES dokonywane były cyklicznie w wyniku aktualizacji aplikacji dokonywanych przez autorów programu;
- w obszarze usług budowlanych – zwrócenie szczególnej uwagi na: prawidłowość wystawiania faktur i czy dokumentują one czynności dokonane, gospodarkę materiałami (rozliczenia podatnika z zakupionego materiału pod kątem jego wykorzystania w wykonanych pracach budowlano-montażowych, zarówno jeżeli chodzi o rodzaj jak i o ilość, a także źródło pochodzenia), podatników deklarujących obniżone stawki podatku od towarów i usług (2007 r.); ściślejsza współpraca z innymi instytucjami (Państwowa Inspekcja Pracy, Policja) w zakresie przeciwdziałania nielegalnemu zatrudnianiu pracowników (2007 r.);
- w obszarze podmiotów, które nie dokonały rejestracji w podatku VAT, pomimo przekroczenia wartości progowej sprzedaży uprawniającej do korzystania ze zwolnienia – prowadzenie szeroko zakrojonej akcji informacyjnej, przypominającej o wysokości kwoty uprawniającej do korzystania ze zwolnienia, w sytuacji gdy została ona podana w ustawie w euro (2007 r.) – wraz z wytycznymi dotyczącymi obszarów ryzyk na kolejny rok, MF dostarczało w formie elektronicznej informacje przeznaczone dla podatników z poleceniem udostępnienia ich, co realizowano w US w formie plakatów/komunikatów;
- w obszarze dokonywania obrotu paliwami – zapewnienie aby w zakresie rodzaju prowadzonej działalności podatnicy wykazywali wyłącznie ten, który jest rzeczywiście wykonywany, z uwagi na fakt, że podczas rejestracji zgłaszają szeroki zakres rodzajów działalności, nie wskazujący na obszar ryzyka (2007 r.) – propozycja nie została uwzględniona, przepisy pozwalają w trakcie rejestracji działalności wpisać szeroki zakres wykonywanej działalności, również tej planowanej w przyszłości;
- w obszarze szarej strefy handlu pojazdami samochodowymi – rozważenie możliwości dodania do aplikacji ogólnokrajowej BPS tablicy gromadzącej informacje o przypadkach uzasadnionej odmowy wydawania zaświadczeń VAT-25 (2010 r.) – w listopadzie 2011 r. do BPS została dodana tablica T17 „Odmowa wydania zaświadczenia VAT-25";
- w obszarze dokonywania transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu – wyposażenie US w odpowiednie narzędzia do wykrywania podmiotów, które dokonują transakcji za pośrednictwem internetu (2010 r.) – w latach 2010–2013 US same kierowały zapotrzebowania na zakup narzędzi informatycznych, pomoc techniczną w zakresie udokumentowania przejawów aktywności podatników w internecie świadczył Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (od 2009 r.) oraz Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu (od II półrocza 2011 r); wyodrębnienie w strukturze US stanowisk do kontroli podatników dokonujących transakcji przez internet (2011 r.) – propozycja nie została uwzględniona.

(akta kontroli str. 38-114, 328-333, 516-539)

1.7. Dział ds. Wyrobów Energetycznych przesyłał co kwartał do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze – Referatu Kontroli Koordynowanych i Koordynacji Działań w Obszarze Paliw (i do wiadomości MF) opracowanie dotyczące ryzyk fiskalnych związanych z nabyciem wewnątrzwspólnotowym olejów mineralnych za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców. W opracowaniach tych wykazywano zarejestrowane podmioty zajmujące się handlem olejami mineralnymi oraz nabywane i sprzedawane przez nie wielkości tego towaru, analizowano ceny i deklarowane podstawy opodatkowania oraz powiązania osobowo-kapitałowe, zamieszczano informacje o tych podmiotach uzyskane w różnych systemach (np. VIES), wykazywano potencjalne nieprawidłowości (np. kompensowanie nabyć dostawami towarów) oraz wskazówki co do dalszej oceny i szczegółowej analizy.

Ponadto, w okresie od lipca 2017 r. do października 2018 r., Dział ds. Wyrobów Energetycznych informował MF (bezpośrednio lub pośrednio[49]) o zagrożeniach dla gromadzenia dochodów i skutecznego poboru podatku VAT poprzez przekazywanie różnego rodzaju analiz, takich jak:

- przegląd zapisów systemu SENT[50] pod kątem wystąpienia nieprawidłowości w wewnątrzwspólnotowym obrocie olejem deklarowanym jako olej opałowy;
- ocena ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w obrocie gazem płynnym (LPG);
- analiza danych z bazy SENT w obszarze wyrobów energetycznych dla rejestracji zgłoszenia wykonanej przez przewoźnika;
- analiza przypadków rejestracji wyrobów energetycznych w SENT przez odbiorców, opracowanie w sprawie podmiotów zarejestrowanych w SENT związanych z miejscem dostarczenia towaru;
- opracowanie w sprawie podmiotów obracających olejami roślinnymi, które nie składały plików JPK_VAT;
- analiza importu i nabyć wewnątrzwspólnotowych benzyn, benzyn specjalnych, benzyn lakierniczych, oleju napędowego w okresie od stycznia 2015 r. do sierpnia 2017 r.;
- analiza przemieszczania wyrobów energetycznych nabywanych wewnątrzwspólnotowo w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – przesyłki o statusie „anulowane";
- opracowanie w sprawie podmiotów obracających olejem roślinnym, które nie składały plików JPK_VAT;
- opracowanie w sprawie podmiotów obracających glikolem, które nie składały plików JPK_VAT;
- opracowanie w sprawie podmiotów obracających olejem rzepakowym, które nie składały plików JPK_VAT;
- opracowanie w sprawie podmiotów obracających olejem smarowym, które nie figurowały w systemie VIES;
- opracowanie w sprawie podmiotów mogących dokonywać komponowania benzyn.

W analizach tych wskazywano zarówno obszary nieprawidłowości o charakterze strategicznym (stwierdzając, które z nich należy poddać monitorowaniu) i kierunki przemieszczeń towarów, jak również konkretne podmioty, osoby i miejsca, podejrzane o udział w oszustwach VAT (które należy objąć kontrolą).

(akta kontroli str. 281-282, 404-514)

---

[49] Adresując pisma do innych jednostek w strukturze KAS i do wiadomości MF.

[50] System monitorowania drogowego przewozu towarów, określony w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708, ze zm.).

W związku ze zidentyfikowanymi przez Dział ds. Wyrobów Energetycznych zagrożeniami w obszarze monitorowania przewozu towarów, w kwietniu 2018 r. Dyrektor Izby zgłosił[51] do MF propozycję utworzenia Centrum Koordynacyjnego SENT w Śląskim UCS, którego rolą byłoby całościowe koordynowanie działań w tym obszarze. Działanie takie miało zapewnić dostarczanie na poziomie centralnym bieżącej i kompleksowej informacji na temat zwalczania przestępczości związanej z obrotem towarami wrażliwymi wymienionymi w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów, co pozwoliłoby na wykrywanie mechanizmów polegających na unikaniu opodatkowania, uzyskaniu nienależnych zwrotów VAT i nieuiszczaniu innych opłat. Do dnia zakończenia niniejszej kontroli nie otrzymano odpowiedzi na tę propozycję.

(akta kontroli str. 283-300)

Dział Strategiczne Centrum Analiz przekazywał do MF wyniki przeprowadzanych analiz obrotu towarami tekstylnymi i obuwiem w zakresie funkcjonowania tzw. Systemu Cen Referencyjnych[52] (opisanego szczegółowo w pkt 1.10. wystąpienia). SCR był odpowiedzialny za wskazanie poziomu tzw. cen referencyjnych, które stanowią punkt odniesienia dla badanej wartości celnej. W sporządzanych analizach wykazywano podmioty dokonujące importu powyższych towarów o znacznie zaniżonej wartości w odniesieniu do cen referencyjnych. W odniesieniu do tych podmiotów mających siedzibę w Polsce, do dyrektorów właściwych izb administracji skarbowych kierowane były wnioski o przeprowadzenie kontroli po zwolnieniu towarów. W przypadku podmiotów zagranicznych wnioski takie kierowane były do administracji celnej państwa, w którym taki podmiot miał siedzibę. Dział Strategiczne Centrum Analiz przekazał też do Departamentu Ceł MF propozycję rozszerzenia funkcjonowania SCR o dodatkowe kraje (o Bangladesz i Turcję)[53] oraz o dodatkowe kody towarów, dotychczas nieobjęte systemem, która została zaakceptowana.[54] (rozszerzenie funkcjonowania SCR nastąpiło w listopadzie 2017 r.).

(akta kontroli str. 324-326, 402-403, 540-644)

1.8. Przedstawiciele Izby brali udział w pracach następujących zespołów utworzonych przez MF, mających na celu zbudowanie koncepcji, projektów rozwiązań naprawczych w zakresie podatku VAT:

- Zespół trenerów[55] – przygotował szkolenie (warsztaty) dla pracowników administracji skarbowej, mające na celu opracowanie modelowego schematu działania US podczas rejestracji/aktualizacji danych podatnika VAT. Jak wyjaśniła Naczelnik Wydziału Centrum Kompetencyjnego Optymalizacji Procesów Biznesowych, zidentyfikowany przez Zespół katalog problemów oraz zaproponowany sposób rozwiązania ograniczył proceder rejestracji podmiotów, których zasadniczym celem było fikcyjne prowadzenie działalności, a szkolenie przyczyniło się do zmiany przepisów dotyczących czynności sprawdzających uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, poprzez dodanie art. 272 pkt 5, nakładającego na organy podatkowe obowiązek dokonywania czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację danych i dokumentów

[51] Pismem znak 2401-IZZ.0112.4.2018 z 23 kwietnia 2018 r.
[52] Zwanego dalej również „SCR".
[53] Pismem znak 2401-ICZ.070.7.2017.4 z 21 lipca 2017 r., skierowanym do MF i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze, która administrowała bazą danych porównawczych (RejTex). Propozycję uzasadniono faktem, że od 2015 r. systematycznie spadał udział w imporcie do Polski towarów tekstylnych i obuwia chińskiego pochodzenia, przy jednoczesnym zauważalnym wzroście udziału ww. towarów pochodzących z Bangladeszu i Turcji.
[54] Pismem znak DC2.886.32.2017.SXZ z 1 sierpnia 2017 r.
[55] W skład Zespołu wszedł (od 2013 r.) m.in. jeden z pracowników Izby.

przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej (obowiązującego od 1 stycznia 2016 r.);

- Zespół roboczy w ramach projektu *Zwiększenie potencjału analitycznego i efektywności typowania do kontroli KAS* (bazując na rozbudowie oraz wykorzystaniu Systemu Analitycznego Administracji Skarbowej)[56] – jego celem było opracowanie listy cech i wskaźników charakterystycznych dla schematów oszustw podatkowych, które następnie wykorzystane będą do stworzenia reguł, które znajdą zastosowanie w procesie budowy modeli statystycznych (ekonometrycznych). Od czerwca 2018 r., jak wyjaśnił Dyrektor Izby, efektem pracy Zespołu było podjęcie próby określenia parametru do typowania podmiotów do kontroli;
- Zespół roboczy ds. opracowania polityki zarządzania procesem analitycznym w KAS (z uwzględnieniem zarządzania ryzykiem zewnętrznym)[57] – pierwsze spotkanie zespołu odbyło się w lipcu 2018 r. Według wyjaśnień Dyrektora Izby, brak było kluczowych efektów pracy tego Zespołu;
- Zespół do spraw wprowadzenia mikroprzedsiębiorców i US do JPK w 2018 r.[58] – w trakcie cyklicznych spotkań z wojewódzkimi koordynatorami JPK, w okresie od 15 listopada 2017 r. do 30 września 2018 r., ustalano zasady obsługi przez US plików JPK oraz zgłaszano i omawiano pojawiające się problemy związane z funkcjonowaniem programu do wysyłki plików. Jak wyjaśniła członek Zespołu, efektem jego pracy był wysoki poziom wywiązywania się podatników z nałożonego obowiązku.

(akta kontroli str. 36, 246-261, 301-321)

1.9. W okresie objętym kontrolą Izba otrzymała od MF do zaopiniowania 111 propozycji/projektów rozwiązań mających na celu uszczelnienie poboru podatku VAT, poprawę skuteczności aparatu skarbowego (z tego w przypadku 94 na przedstawienie uwag wyznaczono do pięciu dni roboczych, a w przypadku 17 – od sześciu do 20 dni roboczych). Izba zgłosiła propozycje/uwagi w dziewięciu przypadkach:

1) w lutym 2014 r., do projektu rozporządzenia w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej zaproponowano dodanie kolumny, w której wpisywany byłby numer VIN samochodu[59];
2) w lipcu 2014 r. zgłoszono propozycje do projektu ustawy o zmianie ustawy o VAT: zaproponowano opracowanie scentralizowanej procedury uzgadniania proporcji (proporcjonalnego odliczania podatku od zakupów służących działalności opodatkowanej oraz niepodlegającej opodatkowaniu); w zakresie ulgi za złe długi zaproponowano rozszerzenie art. 89b o ust. 4a – przyznanie byłym wspólnikom spółki cywilnej prawa do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty; zauważono potrzebę jednoznacznego określenia czy spór co do uregulowania wierzytelności uprawdopodabnia jego nieściągalność i ewentualne zawieszenie biegu terminu na dokonanie korekty; w zakresie dotyczącym towarów wrażliwych i mechanizmu odwrotnego obciążenia zaproponowano wprowadzenie limitu

[56] W skład Zespołu weszło m.in. dwóch pracowników Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu (zatrudnionych na stanowiskach starszych ekspertów skarbowych) i dwóch pracowników Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej (zatrudnionych na stanowiskach głównego eksperta skarbowego i kontrolera skarbowego).

[57] W skład Zespołu wszedł m.in. jeden pracownik Izby, zatrudniony na stanowisku głównego eksperta skarbowego.

[58] W skład Zespołu weszli m.in. pracownicy Urzędu Skarbowego w Dąbrowie Górniczej.

[59] Pismo MF z 17 lutego 2014 r., wpłynęło do Izby 18 lutego 2014 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 26 lutego 2014 r. (sześć dni roboczych), Izba zgłosiła uwagi pismem z 26 lutego 2014 r.

kwotowego podobnego do limitu stosowanego przy określaniu zwolnienia z VAT)[60];

3) w styczniu 2016 r. wniesiono uwagi do projektu ustawy o zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków europejskich przez jednostki samorządu terytorialnego oraz o zmianie ustawy o finansach publicznych, w zakresie sposobu dokonywania zwrotu środków pochodzących z funduszy unijnych przez jednostki samorządowe[61],
4) w październiku 2016 r. zgłoszono uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw, w zakresie kaucji rejestracyjnej oraz rejestracji podatkowej[62],
5) w październiku 2016 r. zgłoszono uwagi do projektu rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – wskazano na konieczność doprecyzowania kwestii utraty przez podatnika możliwości korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania czynności wymienionych w załączniku do projektu rozporządzenia[63],
6) w październiku 2017 r., w związku z projektowaną treścią art. 106b ustawy o VAT (wyłączającego możliwość wystawienia faktury dla nabywcy towarów i usług, jeżeli paragon dokumentujący tę sprzedaż nie zawiera numeru, pod którym dany nabywca jest identyfikowany na potrzeby podatku) zaproponowano dodanie przepisu (art. 88 ust. 3a), w myśl którego faktura wystawiona z naruszeniem art. 106b ustawy o VAT nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego oraz zaproponowano doprecyzowanie art. 111 ust. 4 ustawy (umożliwiającego odliczenie od podatku kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących)[64];
7) w lutym 2018 r. zgłoszono uwagi do projektu objaśnień podatkowych w sprawie przesłanek dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, wskazano na aktualną, ugruntowaną linię orzecznictwa sądów administracyjnych oraz na ryzyko uznania tych objaśnień jako dokumentu „prawotwórczego"[65];
8) w czerwcu 2018 r. zgłoszono 10 propozycji do projektu ustawy o zmianie ustawy o KAS oraz niektórych innych ustawy, dotyczące m.in. rozszerzenia uprawnień w zakresie pozyskiwania danych w celu realizacji zadań KAS oraz zwalczania szarej strefy, w tym utworzenia rejestru domen internetowych służących do oferowania towarów i usług[66];

---

[60] Pismo MF z 27 czerwca 2014 r., wpłynęło do Izby 30 czerwca 2014 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 4 lipca 2014 r. (cztery dni robocze), Izba zgłosiła uwagi pismem z 4 lipca 2014 r.

[61] Pismo MF ze stycznia 2016 r., wpłynęło do Izby 18 stycznia 2016 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 27 stycznia 2016 r. (siedem dni roboczych), Izba zgłosiła uwagi pismem z 27 stycznia 2016 r.

[62] Pismo MF z 26 września 2016 r., wpłynęło do Izby 27 września 2016 r, wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 3 października 2016 r. {cztery dni robocze), Izba zgłosiła uwagi pismem z 3 października 2016 r.

[63] Pismo MF z 29 września 2016 r., wpłynęło do Izby 29 września 2016 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 6 października 2016 r. (pięć dni roboczych), Izba zgłosiła uwagi pismem z 6 października 2016 r.

[64] Pismo MF z 6 października 2017 r., wpłynęło do Izby 9 października 2017 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 13 października 2017 r. (cztery dni robocze), Izba zgłosiła uwagi pismem z 12 października 2017 r.

[65] Pismo MF z 6 lutego 2018 r., wpłynęło do Izby 6 lutego 2018 r, wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 9 lutego 2018 r. (trzy dni robocze), Izba zgłosiła uwagi pismem z dnia 9 lutego 2018 r.

[66] Pismo MF z 28 maja 2018 r., wpłynęło do Izby 29 maja 2018 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 8 czerwca 2018 r. (siedem dni roboczych), Izba zgłosiła uwagi pismem z dnia 7 czerwca 2018 r.

9) w lipcu 2018 r. zgłoszono propozycje do projektu ustawy o zmianie ustawy o VAT oraz ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczące m.in. zastąpienia deklaracji VAT-7 i VAT-7K plikami JPK_VDEK[67].

W Izbie nie dokonywano analizy aktów prawnych pod kątem oceny czy uwzględnione zostały zaproponowane uwagi. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, taka analiza nie była wymagana ani zlecana.

Izba nie zgłosiła propozycji/uwag do projektów aktów prawnych, głównie z powodu zbyt krótkiego terminu wyznaczonego na ich przedstawienie, w 55 przypadkach (w tym: w 43 przypadkach – termin ten wynosił od jednego do pięciu dni roboczych, w pięciu przypadkach termin upływał w dniu otrzymania pisma z MF, a w trzech przypadkach termin upłynął przed datą otrzymania pisma z MF). W poszczególnych latach objętych kontrolą dotyczyło to np.:

1) projektu rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie kas rejestrujących – pismo z datą 30 listopada 2007 r. wpłynęło do Izby w dniu 4 grudnia 2007 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 10 grudnia 2007 r. (cztery dni robocze);

2) projektu rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – pismo z datą 14 listopada 2008 r. wpłynęło do Izby w dniu 17 listopada 2008 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 19 listopada 2008 r. (dwa dni robocze);

3) projektu rozporządzenia w sprawie składania wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Wspólnoty Europejskiej przez podatników podatku od towarów i usług – pismo z datą 25 listopada 2009 r. wpłynęło do Izby w tym samym dniu, wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 27 listopada 2009 r. (dwa dni robocze);

4) projektu rozporządzenia w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie – pismo z datą 9 marca 2011 r. wpłynęło do Izby w dniu 15 marca 2011 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 11 marca 2011 r.;

5) projektu rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie – pismo z datą 19 grudnia 2013 r. wpłynęło do Izby w tym samym dniu, wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 20 grudnia 2013 r. (jeden dzień roboczy);

6) projektu rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej – pismo z datą 29 września 2014 r. wpłynęło do Izby 30 września 2014 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 6 października 2014 r. (cztery dni robocze);

7) projektu rozporządzenia w sprawie wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej – pismo z datą 20 kwietnia 2015 r. wpłynęło do Izby 21 kwietnia 2015 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 27 kwietnia 2015 r. (cztery dni robocze);

8) projektu rozporządzenia zmieniającego ww. rozporządzenie – pismo z datą 14 grudnia 2016 r. wpłynęło do Izby 14 grudnia 2016 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 15 grudnia 2016 r. (jeden dzień roboczy);

---

[67] Pismo MF z 16 lipca 2018 r., wpłynęło do izby 17 lipca 2018 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag 30 lipca 2018 r. (dziewięć dni roboczych), Izba zgłosiła uwagi pismem z dnia 27 lipca 2018 r.

9) projektu rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – pismo z datą 26 kwietnia 2017 r. wpłynęło do Izby 27 kwietnia 2017 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 5 maja 2017 r. (cztery dni robocze);

10) projektu rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących – pismo z datą 8 stycznia 2018 r. wpłynęło 8 stycznia 2018 r., wyznaczono w nim termin zgłoszenia uwag na 10 stycznia 2018 r. (dwa dni robocze);

W 47 przypadkach (pisma z MF z lat 2007–2015, w tym wszystkie pisma z 2010 r. i 2012 r.) w Izbie nie odnaleziono dokumentów stwierdzających czy wniesiono propozycje/uwagi.

(akta kontroli str. 326-327, 340-370, 1631-1638, 1700-1720)

1.10. Poniżej przedstawiono wykorzystanie i efekty czterech wybranych rozwiązań (narzędzi), mających na celu poprawę ściągalności VAT i ograniczenie kluczowych ryzyk dla gromadzenia dochodów z tytułu tego podatku:

1) dane z przesyłanych przez podatników obowiązkowo (co miesiąc) ewidencji zakupu i sprzedaży VAT w postaci jednolitego pliku kontrolnego (JPK_VAT);
2) uprawnienie do żądania przysłania przez podatników całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w ustalonym formacie i jednolitej strukturze (JPK na żądanie);
3) System Cen Referencyjnych (SCR);
4) Krajowy Telefon Interwencyjny Administracji Podatkowej.

We wrześniu 2017 r. Szef KAS zobowiązał[68] dyrektorów izb administracji skarbowej do dokonywania pomiarów poziomu osiągniętych wartości określonych mierników w 2017 r., w tym miernika oceny efektywności czynności sprawdzających w zakresie jednolitego pliku kontrolnego[69] oraz do przekazywania raportów uwzględniających te wartości[70]. Osiągnięte wartości tego miernika na koniec III kwartału 2017 r. przekroczyły wartość planowaną, tj. 75,0%[71], w przypadku 36 spośród 38 podległych jednostek, a w przypadku dwóch jednostek wyniosły 70,0% i 71,0%. Na koniec 2017 r. osiągnięta wartość miernika przekroczyła wartość planowaną, tj. 80,0% i wyniosła 96,0% (w raporcie rocznym nie podano wartości osiągniętych w poszczególnych jednostkach podległych).

W grudniu 2017 r. Szef KAS zobowiązał[72] dyrektorów izb administracji skarbowej do dokonywania pomiarów poziomu osiągniętych wartości określonych mierników w 2018 r., w tym miernika poziomu wypełniania obowiązku przekazywania JPK_VAT[73] oraz do przekazywania raportów uwzględniających te wartości[74]. Osiągnięte wartości tego miernika na koniec I, II i III kwartału 2018 r. przekroczyły wartości planowane, tj. odpowiednio 50,0%, 50,0%, 60,0% i wyniosły odpowiednio 98,1%, 96,1% i 97,4%

---

[68] Zarządzeniem nr 59 z 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2017.

[69] Miernik służył do oceny czynności podejmowanych przez US celem wyjaśnienia niezgodności w plikach JPK_VAT wskazanych w raportach przesyłanych przez Departament Poboru Podatków MF. Wartość miernika stanowił wyrażony w procentach stosunek liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających wobec podmiotów wskazanych w raportach w zakresie rozbieżności w plikach JPK_VAT do liczby wskazanych podmiotów, z wyłączeniem tych, do których wysłano powiadomienie z poziomu centralnego.

[70] Za trzy kwartały 2017 r. do 15 października 2017 r., za cztery kwartały 2017 r. do 15 lutego 2018 r.

[71] W Planie działalności Izby na 2017 r. (po korekcie dokonanej w październiku 2017 r.).

[72] Zarządzeniem nr 72 z 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2018.

[73] Wartość miernika stanowił wyrażony w procentach stosunek liczby podatników, którzy przekazali JPK_VAT do liczby podatników zobowiązanych do ich przekazania (z wyłączeniem podatników, którzy posiadają decyzję o odroczeniu terminu złożenia JPK_VAT).

[74] Kwartalnych (narastająco), w terminach odpowiednio: 30 kwietnia 2018 r., 31 lipca 2018 r., 31 października 2018 r., 15 lutego 2019 r.

(akta kontroli str. 371-372)

W Izbie zrealizowano polecenie MF[75], dotyczące udzielenia informacji o czynnościach sprawdzających JPK_VAT, które skutkowały złożeniem przez podatników korekty w podatku VAT, w okresach odpowiednio: od stycznia do marca i od stycznia do sierpnia 2018 r.[76] Liczba tych korekt w 2018 r. wyniosła: w I kwartale – 1 033, w II kwartale – 1 675 i w pierwszych dwóch miesiącach III kwartału – 1 630. Łączna wartość korekt skutkujących zwiększeniem podatku VAT wyniosła 8,1 mln zł (odpowiednio 4,9 mln zł, 1,3 mln. zł i 1,9 mln. zł).

(akta kontroli str. 334-335, 389-395, 401)

Ponadto, z pisma MF[77] zawierającego zestawienia i analizy opracowane w oparciu o dane za I półrocze 2018 r., przedstawiające wykonanie przez dyrektorów izb administracji skarbowej działań związanych z wykorzystaniem plików JPK_VAT, wynikało, iż na skutek tych działań największy wzrost podatku VAT wystąpił w przypadku dwóch izb administracji skarbowej: w Katowicach i w Olsztynie.

(akta kontroli str. 334-335, 396-398)

W Izbie realizowano obowiązek sprawozdawczy, nałożony w lutym 2018 r. przez MF[78] w zakresie przekazywania informacji o zakończonych kontrolach, w których wykorzystano dane pobrane w formie JPK na żądanie[79]. W 2018 r. (do 30 września) zakończono 62 takie kontrole (w I, II i III kwartale 2018 r. odpowiednio 12, 28 i 22), z tego 60 przeprowadzonych przez US i dwie – przez Śląski UCS. W toku kontroli wykorzystywano następujące struktury JPK:

- JPK_KR (zapisy w księgach rachunkowych) w przypadku 41 kontroli;
- JPK_FA (ewidencja faktur VAT – sprzedaż), w przypadku 21 kontroli;
- JPK_WB (wykaz transakcji na rachunku bankowym) w przypadku 22 kontroli;
- JPK_MAG (ewidencja magazynowa) w przypadku 11 kontroli;
- JPK_PKPiR (zapisy w podatkowej księdze przychodów i rozchodów) w przypadku sześciu kontroli.

Łączna kwota ustaleń z tych kontroli wyniosła 5,2 mln zł (w I, II i III kwartale 2018 r. odpowiednio 2,2 mln zł, 2,3 mln zł i 0,7 mln zł).

(akta kontroli str. 373-388)

Ponadto, jednostki podległe Izbie wykorzystywały struktury JPK na żądanie w przypadku 27 czynności sprawdzających (z tego: JPK_KR – 23 razy, JPK_WB – dwa razy oraz JPK_MAG i JPK_FA – po jednym razie) oraz dwóch postępowań podatkowych (JPK_FA). Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, podległe US wskazywały, że *„...prowadzone czynności sprawdzające nie wymagały poszerzonej analizy z użyciem struktur JPK „na żądanie". Należy również zauważyć, że dokumenty przekazywane na wezwanie były wystarczające do dokonania koniecznych ustaleń, a dodatkowo zawierają one wiele informacji wykorzystywanych w czynnościach sprawdzających, których brak w plikach JPK. Ponadto do analizy i czynności sprawdzających, poza dotychczas wykorzystywanymi systemami informatycznymi, wystarczające okazywały się analizy i funkcje udostępnione we WRO-Systemie i Lunetce".*

---

[75] Pisma MF nr DPPT4.8622.41.2018 z 11 kwietnia 2018 r. i nr DPAT4.8622.40.2018 z 3 września 2018 r.

[76] Dane te miały posłużyć do wyliczenia miernika *Efektywność czynności sprawdzających JPK* w Planie działalności MF na 2018 r.

[77] Nr DPA1.034.1.2018 z 15 października 2018 r.

[78] Pismem nr DKA3.8722.6.2017 z 9 lutego 2018 r.

[79] Do 10 dnia miesiąca po upływie każdego kwartału, według określonego wzoru.

(akta kontroli str. 239, 1698)

W sprawie monitorowania efektów wykorzystania JPK Dyrektor Izby wyjaśnił: *„Przekazywanie plików JPK było monitorowane poprzez przesyłanie z różną częstotliwością raportów z MF liczących od kilkuset do kilku tysięcy pozycji (w 2017 roku – 60 raportów; w 2018 roku do teraz – 80 raportów), celem weryfikacji przez urzędy skarbowe (zgodnie z wytycznymi wynikającymi z pism MF). Izba dystrybuowała te raporty na urzędy skarbowe, a następnie weryfikowała, jakie działania zostały podjęte przez urzędy skarbowe, scalała odpowiedzi z urzędów skarbowych i przekazywała do MF, dodatkowo przeprowadzała weryfikację raportów, opracowywanych przez urzędy skarbowe woj. śląskiego we WRO-systemie".*

(akta kontroli str. 334-335)

Ponadto, Izba otrzymała od MF szereg instrukcji/wytycznych dotyczących prowadzenia czynności analitycznych oraz czynności sprawdzających i kontroli, jak również opracowań wspomagających kompleksową obsługę plików JPK oraz pozwalających na identyfikację nieprawidłowości w rozliczeniach podatku (np. *Instrukcja obsługi aplikacji WRO-JPK_Analizer, Zasady kontroli z wykorzystaniem jednolitego Pliku Kontrolnego, Wytyczne określające zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających).* Dokumentacja ta była na bieżąco przesyłana przez Izbę, celem wykorzystania służbowego, naczelnikom podległych jednostek.

(akta kontroli str. 334, 399-400)

Kolejne z rozwiązań mających na celu poprawę ściągalności VAT i ograniczenie kluczowych ryzyk dla gromadzenia dochodów z tytułu tego podatku – System Cen Referencyjnych (SCR) - było narzędziem ogólnokrajowym (wprowadzonym w styczniu 2014 r.), służącym kontroli zadeklarowanej wartości celnej dla towarów tekstylnych i obuwia, w związku ze zdiagnozowanym w 2013 r. przez Strategiczne Centrum Analiz Służby Celnej (obecnie Dział Strategiczne Centrum Analiz w strukturze Izby) ryzykiem zaniżania tej wartości.

Analizy dotyczące działania SCR oraz danych otrzymanych z poszczególnych izb administracji skarbowej przekazywano do MF co kwartał. W analizach tych wykazywano (w podziale na poszczególne izby):

- poziomy zaniżeń cen towarów w stosunku do cen referencyjnych;
- liczbę aktywacji dyrektyw wynikających z SCR (tj. przypadków, gdy cena towarów była niższa od ceny referencyjnej);
- hipotetyczne straty spowodowane niskimi wartościami towarów;
- liczbę dokumentów, dla których błędnie wskazano pozycje towarowe;
- podjęte działania w reakcji na sformułowane zastrzeżenia systemowe (w tym liczbę dokumentów przekazanych celem wydania decyzji);
- podmioty odpowiedzialne za import towarów po obniżonych cenach, w tym tych, w których zasadne będzie podjęcie kontroli w pierwszej kolejności.

Z przeprowadzanych analiz wynikało, że odprawy celne towarów objętych SCR nie były rozłożone równomiernie na obszarze kraju, tym samym zjawisko zaniżania wartości celnej nie stanowiło takiego samego zagrożenia we właściwości poszczególnych dyrektorów izb celnych/izb administracji skarbowej (ze względu na fakt, że systemem były objęte, w jego początkowej fazie, wyłącznie towary pochodzące z Chin, przywożone do Polski transportem morskim, zdecydowana większość odpraw celnych dokonywana była w Izbie Celnej w Gdańsku).

W sprawie efektów działania SCR Dyrektor Izby wyjaśnił, że już w pierwszym roku po wprowadzeniu SCR „...*został osiągnięty znaczny wzrost poziomu deklarowanych cen, który był częściowo rezultatem podejmowanych w sposób skuteczny działań kontrolnych i przeprowadzonych postępowań administracyjnych. Jednak największy efekt finansowy został osiągnięty dzięki funkcji prewencyjnej jaką spełniał system SCR. System ten wymuszał przeprowadzenie kontroli w każdym przypadku, kiedy zadeklarowana cena znajdzie się na poziomie poniżej wyznaczonego progu. W ten sposób został osiągnięty efekt pośredni polegający na deklarowaniu przez importerów stopniowo coraz wyższych cen, a w konsekwencji czego osiągnięto efekt synergii polegający na wzroście poboru należności celnych i podatkowych, w tym podatku VAT...*".

Jak dalej wyjaśnił Dyrektor Izby, bezpośrednim efektem funkcjonowania SCR było zwiększenie wpływu należności celnych i podatkowych, będące wynikiem przeprowadzonych postępowań. Wzrosły one w skali kraju z 254,0 mln euro w bazowym 2013 r. do ok. 301 mln euro w 2014 r. i do ok. 445 mln EUR w 2017 r. W obszarze działalności Izby wyniosły 5,3 mln euro w 2013 r., 5,5 mln euro w 2014 r., 5,1 mln euro w 2015 r., 4,9 mln euro w 2016 r. i 7,6 mln euro w 2017 r.

Z treści ww. analiz wynikało m.in., że wzrosła liczba, stwierdzonych w dokumentach SAD i PWD składanych we właściwości Izby, zaniżeń cen w stosunku do cen referencyjnych (z 921 w III kwartale 2017 r. do 1187 w IV kwartale 2017 r. i 1518 w I kwartale 2018 r.). W II kwartale 2018 r. znacznie wzrosła również (o 186,7%) liczba spraw przekazanych przez Izbę celem wydania decyzji.

(akta kontroli str. 337, 612-628, 631-643, 1629-1630, 1674-1684, 1698-1699)

Funkcjonujący od 1 września 2015 r. Krajowy Telefon Interwencyjny Administracji Podatkowej[80] (obsługiwany w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze), a od 1 maja 2018 r. jako Krajowy Telefon Interwencyjny KAS[81] (obsługiwany przez dyżurnego koordynatora w MF)[82] obejmował specjalny numer telefonu[83], wsparty aplikacją informatyczną umożliwiającą przepływ informacji między użytkownikami systemu, pozwalającą na ewidencjonowanie informacji sygnalnych wpływających do izb i US, ich przesyłanie oraz generowanie informacji zwrotnych do tych zgłoszeń.

Informacje uzyskane od ludności za pośrednictwem KTI przekazywane były pocztą elektroniczną do właściwych miejscowo i rzeczowo jednostek organizacyjnych administracji podatkowej/KAS, celem wykorzystania i podjęcia stosownych działań (oraz do wiadomości Izby), a spoza zakresu kompetencji tych jednostek – właściwym rzeczowo organom. Po zakończeniu sprawy, jednostki przekazywały informacje zwrotne na adres dyżurnego w formie elektronicznej na specjalnym formularzu informacyjnym oraz do wiadomości Izby. W Izbie dokonywano na bieżąco analizy terminowości i sposobu załatwiania spraw związanych z informacjami sygnalnymi od ludności, dotyczącymi ewentualnych nieprawidłowości w działalności podmiotów (m.in. w zakresie VAT).

W latach 2015–2018 prowadzono łącznie 609 spraw dotyczących otrzymanych formularzy KTI (z tego: 107 w 2015 r., 129 w 2016 r. , 172 w 2017 r. i 201 w 2018 r.) oraz 1201 spraw dotyczących doniesień wpływających bezpośrednio do Izby, które przekazano do realizacji podległym US (z tego: 191 w 2015 r., 217 w 2016 r., 394 w 2017 r. i 399 w 2018 r.). Wpłynęło ponad 10 tys. kopii informacji zwrotnych

[80] Wprowadzony do stosowania pismem MF Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier znak CP9.053.1.2015/9 z 2 września 2015 r.

[81] Wprowadzony zarządzeniem Szefa KAS nr 20 z dnia 19 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS.

[82] Zwany dalej „KTI".

[83] Dostępny był również adres e-mail.

dotyczących donosów bezpośrednio wpływających do US. Łączny wynik finansowy, według przeprowadzonych analiz informacji zwrotnych, wyniósł 23,9 mln zł, z tego: 4,5 mln zł w 2015 r., 7,5 mln zł w 2016 r., 9,9 mln zł w 2017 r. i 2,0 mln zł w 2018 r. (do 23 listopada 2018 r.)[84].

(akta kontroli str. 1627-1629, 1639-1669)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Do 25 listopada 2018 r. nie dostosowano *Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej województwa śląskiego w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych* (wprowadzonej zarządzeniem Dyrektora Izby nr 134/2017 z dnia 1 września 2017 r. w celu realizacji Rekomendacji Szefa KAS z 2017 r.) do postanowień Rekomendacji Szefa KAS z marca 2018 r.

Dyrektor Izby wyjaśnił: *„W marcu 2018 r. Szef KAS zatwierdził Rekomendacje [...], które nie przewidują [...] sprawozdawczości w zakresie monitorowania obszarów ryzyka, dlatego też Naczelnik ŚUCS w Katowicach nie sporządził sprawozdania za II oraz III kw. 2018 r. Jednocześnie, z uwagi na powyższe, podjęto prace nad zmianą zarządzenia nr 134/2017. Prace pozostają w toku".*

W dniu 26 listopada 2018 r. Dyrektor Izby dostosował przepisy wewnętrzne do postanowień Rekomendacji Szefa KAS z 2018 r., wydając zarządzenie nr 159/2018 w sprawie wprowadzenia do stosowania Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej województwa śląskiego w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych.

(akta kontroli str. 218-220, 237-238, 1687-1692)

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Izba, przy współudziale podległych jednostek, systematycznie monitorowała kluczowe obszary ryzyka dla gromadzenia dochodów z podatku VAT, rozpoznawała zagrożenia w tym zakresie i informowała o nich MF, jak również zgłaszała propozycje rozwiązań (w tym zmian przepisów prawa), mających na celu przeciwdziałanie tym zagrożeniom. Wdrożone przez Izbę kluczowe rozwiązania (narzędzia) dla poprawy ściągalności VAT (JPK_VAT, JPK na żądanie, SCR, KTI) przyniosły efekty w postaci wzrostu wpływów z tego podatku. Jednakże przepisy wewnętrzne, obowiązujące w Izbie i jednostkach podległych w zakresie zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych, zostały dostosowane do postanowień Rekomendacji Szefa KAS z 2018 r. dopiero po ośmiu miesiącach od ich wydania.

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

Opis stanu faktycznego

2.1 Na lata 2007–2016 MF wyznaczył[85] Izbie następujące cele dotyczące poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania jego uszczupleniom:

[84] Przy czym za lata 2017–2018 część spraw pozostawała w toku i była przedmiotem bieżącego monitorowania.
[85] W następujących dokumentach:

- osiągnięcie założonych w budżecie państwa dochodów (na lata 2007–2008);
- zapewnienie wpływu dochodów do budżetu państwa na poziomie określonym w ustawie budżetowej (na lata 2009-2010);
- realizacja poboru podatków wyznaczona dla województwa śląskiego (na 2011 r.);
- pobór podatków na poziomie założonym w ustawie budżetowej (na 2011 r.);
- zapewnienie wpływów budżetowych na poziomie określonym w ustawie budżetowej (na lata 2012–2013);
- zapewnienie wpływu dochodów do budżetu państwa na poziomie określonym w ustawie budżetowej, w zakresie poszczególnych tytułów podatkowych (na lata 2012–2013);
- zmniejszenie zaległości podatkowych (na 2014 r.);
- zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków i należności niepodatkowych (na lata 2014–2016);
- obniżenie kwot zaległości objętych egzekucją administracyjną (na lata 2015–2016);
- skuteczny i efektywny pobór należności podatkowych i niepodatkowych należności budżetu państwa przez organy skarbowe (na 2016 r.).

(akta kontroli, str. 652-654)

MF wskazał również zadania służące realizacji wyznaczonych celów, w szczególności:

- poprawa trafności typowania podmiotów do kontroli (na lata 2007–2008);
- pobór podatków na poziomie założonym w ustawie budżetowej (na lata 2007–2010);
- poprawa skuteczności egzekucji (na lata 2007–2011);
- ograniczenie zaległości w stosunku do wpływów (na lata 2007–2012);
- wzrost efektywności kontroli (na lata 2010–2012);
- poprawa skuteczności poboru oraz egzekucji administracyjnej (na 2012 r.);
- realizacja działań w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym (na 2012 r.);
- realizacja poboru podatku od towarów i usług w kwocie prognozowanej dla województwa śląskiego (na lata 2011–2013);
- zapewnienie najwyższej jakości danych gromadzonych w CRP KEP[86] (na 2013 r.);
- ułatwienie dobrowolnego regulowania należności podatkowych (na 2013 r.);
- zmniejszenie uszczupleń wpływów do budżetu państwa w wyniku nielegalnych działań (na 2013 r.);
- usprawnienie procesu wymiaru zobowiązań podatkowych (na 2013 r.);
- usprawnienie procesu poboru i egzekucji należnych zobowiązań podatkowych przy równoczesnym zmniejszeniu kosztów poboru tych należności (na 2013 r.);
- sprawna obsługa deklaracji podatkowych (na 2013 r.);
- pobór podatków i nieopodatkowanych należności budżetu państwa (na lata 2014–2016);
- postępowania egzekucyjne w zakresie zaległości podatkowych i niepodatkowych (na lata 2014–2016).

- „Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa" (zwany dalej „Zadaniami dla DIS i NUS") i „Wytyczne do realizacji zadań w zakresie wybranych zagadnień związanych z działaniem Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych" (roczne, sporządzone na lata 2007– 2013);
- „Plan działalności Ministra Finansów dla działów administracji rządowej: budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe" (roczny, sporządzony na lata 2011–2016), zwany dalej „Planem działalności MF".

[86] Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników.

(akta kontroli, str. 652-654)

Na lata 2017–2018 Szef KAS wyznaczył[87] Izbie następujące cele dotyczące poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania jego uszczupleniom:

- efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego JPK (na 2017 r.);
- zwiększenie poboru kwot podatków i innych należności niepodatkowych przez US i UCS (na 2017 r.);
- zwiększenie efektywności egzekucji (na lata 2017–2018);
- zwiększenie efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej (na lata 2017–2018);
- wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych (publicznoprawnych) (na 2018 r.);
- efektywny proces czynności sprawdzających (na 2018 r.);
- osiągnięcie zakładanego poziomu wypełniania obowiązku przekazywania jednolitego pliku kontrolnego JPK (na 2018 r.).

(akta kontroli, str. 652-654)

W okresie objętym kontrolą Dyrektor Izby na bieżąco informował jednostki podległe o celach, zadaniach i miernikach ich realizacji, określonych przez MF/Szefa KAS. Informacje o kluczowych celach i zadaniach, przekazane przez Izbę jednostkom podległym, były spójne z ww. celami i zadaniami określonymi przez MF/Szefa KAS. Od 2011 r. uwzględniano je w rocznych planach pracy/celów/działalności Izby[88], które przekazywano jednostkom podległym celem uzgodnienia. Dyrektor Izby nie wyznaczył tym jednostkom innych (niż przekazane przez MF/Szefa KAS) celów dotyczących poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania jego uszczupleniom.

Dyrektor Izby zidentyfikował zagrożenia osiągnięcia celów na lata 2014 i 2016–2018 oraz uwzględnił je w Planach działalności Izby[89]. Natomiast zagrożenia realizacji celów na lata 2007–2013 i 2015 były w Izbie analizowane w ramach sporządzania sprawozdań z wykonania celów/zadań (*ex-post*).

(akta kontroli, str. 652-654)

Za lata 2007–2013 w Izbie monitorowano, analizowano oraz (z wyjątkiem 2013 r.) sprawozdawano do MF poziom wykonania wyznaczonych w Zadaniach dla DIS i NUS mierników z częstotliwością kwartalną. Poziom realizacji mierników wskazanych w Planach działalności MF i w Planach działalności Izby był monitorowany, analizowany i sprawozdawany z częstotliwością od półrocznej w 2011 r. do miesięcznej w 2018 r. W wyniku analiz identyfikowano przyczyny

---

[87] Zarządzenia Szefa KAS:
- nr 59 z dnia 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2017;
- nr 72 z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018.

[88] Zwanych dalej „Planami działalności Izby".

[89] Jako zagrożenia wskazywano np.:
- w 2014 r.: przyrost zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych, zwłaszcza wynikających z decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej (w tym wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT); stosowanie instytucji odwróconego obciążenia VAT; wzrost sprzedaży eksportowej hutnictwa (przyrost zwrotów), wzrost sprzedaży z zastosowaniem instytucji odwróconego obciążenia VAT;
- w 2016 r.: utrzymywanie się spadku wpływów związane ze specyfiką regionu, w tym spadek wpłat z tytułu podatku VAT w związku z realizacją inwestycji w energetyce; nadwyżki zwrotów nad wpłatami w hutnictwie; rosnąca kwota reverse charge (VAT odwrócony); systematyczny przyrost zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych, głównie w związku z art. 108 ustawy o VAT;
- w latach 2017-2018: rosnąca kwota reverse charge (VAT odwrócony); znaczny przyrost zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych (głównie w związku z art. 108 ustawy o VAT); wysokie kwoty przypisów z decyzji wydawanych przez Naczelnika Śląskiego UCS i Naczelników US, w tym na podstawie art. 108 ustawy o VAT).

osiągnięcia lub nieosiągnięcia planowanej wartości mierników (poziomu realizacji celów) oraz określano działania naprawcze. Informacje o przyczynach nieosiągnięcia planowanych wartości mierników w latach 2007–2012 były przekazywane MF wraz ze sprawozdaniami z realizacji zadań, a od 2011 r. – ze sprawozdaniami z wykonania Planów działalności Izby. W wyniku prowadzonego monitoringu i analiz poziomu realizacji wartości mierników, Izba przekazywała jednostkom podległym informacje o wystąpieniu ryzyka nieosiągnięcia celów oraz propozycje działań mających na celu ich wykonanie. Jednocześnie Izba zalecała m.in. zapewnienie bieżącego monitoringu realizacji celów oraz intensyfikację działań zmierzających do uzyskania oczekiwanego poziomu wartości mierników.

(akta kontroli, str. 338-339, 644-651, 655-674, 676, 679-687, 699-706, 741-761,771-791,803-804, 821-841, 871-872, 881-893, 920-923, 1016-1021,1189-1196, 1240-1252, 1350-1408, 1461-1516)

Poniżej przedstawiono mierniki, przyjęte na lata objęte kontrolą do pomiaru stopnia realizacji celów dotyczących poboru podatku VAT oraz przeciwdziałania jego uszczupleniom, jak również wartości tych mierników.

2007 r. – *Wskaźnik realizacji podatku VAT* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 12.885,9 mln zł; wartość osiągnięta: 12.482,8 mln zł), *Wskaźnik realizacji podatkowych tytułów wykonawczych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 36,6%; wartość osiągnięta: 38,7%), *Wskaźnik efektywności egzekucji podatków* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 14,7%; wartość osiągnięta: 16,7%) oraz *Wskaźnik zaległości podatkowych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≤ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 13,2%; wartość osiągnięta: 13,2%) – na koniec roku osiągnięto oczekiwaną wartość trzech z czterech mierników; wartości jednego miernika (*Wskaźnik realizacji* podatku) nie osiągnięto (odchylenie: 403,1 mln zł, tj. 3,1%), a jako przyczyny wskazano: wzrost o 26,0% zaległości wymagalnych bieżących (m.in. w związku z decyzjami wydanymi przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej[90] na kwotę 92,9 mln zł oraz naczelników US na kwotę 22,0 mln zł) oraz wzrost o 10,0% kwoty zwrotu VAT.

2008 r. – *Wskaźnik realizacji podatku VAT* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 96,9%; wartość osiągnięta: 97,5%), *Wskaźnik realizacji podatkowych tytułów wykonawczych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 38,7%; wartość osiągnięta: 40,5%), *Wskaźnik efektywności egzekucji podatków* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 16,7%; wartość osiągnięta: 19,2%) oraz *Wskaźnik zaległości podatkowych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≤ 100,0% wartości wskaźnika osiągniętej w roku poprzednim, tj. 13,2%; wartość osiągnięta: 11,8%) – na koniec roku osiągnięto oczekiwaną wartość wszystkich czterech mierników.

Lata 2009–2013 – poziom mierników przyjętych dla Izby[91] był ustalany poprzez obliczenie odchyleń od średniej ważonej uzyskanej przez podległe US

---

[90] Zwanego dalej „UKS".

[91] 1) *Wskaźnik bieżących zaległości* (w latach 2009–2010); 2) *Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych* (w latach 2009–2013); 3) *Wskaźnik nadpłat* (w latach 2009–2013); 4) *Wskaźnik odpisanych zaległości przedawnionych* (w 2009 r.); 5) *Wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych* (w latach 2009-2013); 6) *Wskaźnik efektywności egzekucji zaległości podatkowych* (w latach 2009–2010); 7) *Wskaźnik zaległości przedawnionych* (w 2010 r.); 8) *Wskaźnik skuteczności egzekucji podatkowych* (w latach 2010-2012); 9) *Wskaźnik zaległości wymagalnych* (w latach 2011–2013); 10) *Wskaźnik zaległości wymagalnych przedawnionych* (w 2011 r. i 2013 r.); 11) *Wskaźnik realizacji podatków* (w latach 2011–2013); 12) *Wskaźnik zaległości podatkowych* (w latach

i przyporządkowanie tym odchyleniom[92] punktów z przedziału odchyleń przyjętego przez MF. Ponadto, w latach 2011–2013 obowiązywały następujące mierniki odnoszące się do celów/zadań głównych, priorytetowych: w 2011 r. miernik *Kwota wpływów z tytułu PIT, CIT, VAT* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% kwoty wyznaczonej w Zadaniach dla DIS i NUS, tj. 7.873,2 mln zł z tytułu podatku VAT), w 2012 r. miernik *Kwota wpływów w woj. śląskim uwzględniająca 108% dynamiki wzrostu w stosunku do planu dochodów budżetowych na 2011 r.* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% kwoty wyznaczonej w Zadaniach dla DIS i NUS, tj. 9.332,0 mln zł z tytułu podatku VAT), a w 2013 r. miernik *Kwota wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości kwoty należności budżetowych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 94,7%).

- w 2009 r. poziom realizacji mierników był ustalany oddzielnie dla trzech grup US: wyspecjalizowanych, średnich[93] i dużych[94], w których zrealizowano na poziomie pożądanym[95] wartości odpowiednio czterech, jednego i czterech z sześciu mierników[96];
- w 2010 r. poziom realizacji mierników był ustalany oddzielnie dla czterech grup US: wyspecjalizowanych, małych[97], średnich[98] i dużych[99], w których zrealizowano na poziomie pożądanym[100] wartości odpowiednio sześciu, pięciu, czterech i czterech z siedmiu mierników[101];
- w 2011 r. poziom realizacji 10 mierników (z tego siedmiu oceniających, z określonym poziomem pożądanym i trzech monitorujących, bez określenia tego poziomu) był ustalany oddzielnie dla czterech grup US: wyspecjalizowanych, małych, średnich i dużych, w których zrealizowano na poziomie pożądanym[102] wartości wszystkich mierników oceniających, z wyjątkiem dwóch w grupie średnich US[103]; osiągnięto ponadto wartość planowaną miernika *Kwota wpływów z tytułu PIT, CIT, VAT* w zakresie podatku VAT (137,0%);
- w 2012 r. poziom realizacji dziewięciu mierników (z tego pięciu oceniających i czterech monitorujących) był ustalany oddzielnie dla czterech grup US: wyspecjalizowanych, małych, średnich i dużych, w których zrealizowano na poziomie pożądanym[104] wartości wszystkich mierników oceniających,

---

2011–2013); 13. *Wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych* (w latach 2011–2013); 14) *Wskaźnik sprawności wszczynania egzekucji tytułów wykonawczych* (w 2011 r.); 15) *Zaległości odpisane w stosunku do przedawnionych* (w 2012 r.); 16) *Wskaźnik sprawności wszczynania egzekucji podatkowych* (w 2013 r.); 17) *Wskaźnik skuteczności egzekucji podatkowych* (w 2013 r.).

[92] Z wyjątkiem mierników dotyczących 2013 r.

[93] Liczba pracowników 51-150.

[94] Liczba pracowników > 150.

[95] Punkty z przedziału odchyleń ≥ 0.

[96] Nie osiągnięto pożądanego poziomu mierników: *Wskaźnik nadpłat* (w grupie US: wyspecjalizowanych i średnich), *Wskaźnik odpisanych zaległości przedawnionych* (w grupie US wyspecjalizowanych), *Wskaźnik odpisanych zaległości przedawnionych* (w grupach US: dużych i średnich), *Wskaźnik efektywności egzekucji zaległości podatkowych* (w grupach US: dużych i średnich), *Wskaźnik bieżących zaległości ogółem* (w grupie US średnich), *Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych* (w grupie US średnich).

[97] Liczba pracowników < 60.

[98] Liczba pracowników 60 -130.

[99] Liczba pracowników > 130.

[100] Punkty z przedziału odchyleń > -3.

[101] Nie osiągnięto pożądanego poziomu mierników: *Wskaźnik nadpłat* (w grupach US: wyspecjalizowanych, małych, średnich i dużych); *Wskaźnik zaległości wymagalnych przedawnionych* (w grupach US; dużych i małych); *Wskaźnik efektywności egzekucji zaległości podatkowych TW czynnych, które wpłynęły w okresie ostatnich 2 lat od końca okresu sprawozdawczego* (w grupie US średnich), Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych (w grupach US: dużych i średnich).

[102] Punkty z przedziału odchyleń > -3.

[103] Nie osiągnięto pożądanego poziomu mierników: *Wskaźnik szybkości podejmowania działań windykacyjnych* oraz *Wskaźnik nadpłat*.

[104] Punkty z przedziału odchyleń > -5.

z wyjątkiem jednego w grupie średnich US[105]; osiągnięto ponadto wartość planowaną miernika *Kwota wpływów w woj. śląskim uwzględniająca 108% dynamiki wzrostu w stosunku do planu dochodów budżetowych na 2011 r.* w zakresie podatku VAT (128,0%);

- w 2013 r. poziom realizacji dziesięciu mierników (z tego jednego oceniającego i dziewięciu monitorujących) był ustalany poprzez obliczenie odchyleń od średniej ważonej uzyskanej przez podległe US, jednakże nie przyporządkowywano tym odchyleniom punktów z przedziału odchyleń (brak określenia poziomu pożądanego); ponadto, nie osiągnięto wartości planowanej (≥ 94,7%) miernika *Kwota wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości kwoty należności budżetowych* (osiągnięto: 89,7%; odchylenie: 5,0 punktów procentowych);

2014 r. – *Kwota wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości kwoty należności budżetowych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 92,5%; wartość osiągnięta: 84,8%); *Wskaźnik realizacji wpływów* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości osiągniętej w roku poprzednim, tj. 15.236,2 mln zł; wartość osiągnięta: 14.881,9 mln zł); *Kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≤ 100,0% wartości osiągniętej w roku poprzednim, tj. 941,4 mln zł; wartość osiągnięta: 946,3 mln zł) – na koniec roku nie osiągnięto oczekiwanych wartości wszystkich trzech mierników (odchylenia odpowiednio: 7,7 punktu procentowego, 354,3 mln zł, tj. 2,3% oraz 4,9 mln zł), a jako przyczyny wskazano: pogorszenie sytuacji finansowej części podatników, niekorzystną sytuację ekonomiczną branż dominujących w regionie (górnictwa, hutnictwa, energetyki), wzrost zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych (zwłaszcza wynikających z decyzji Dyrektora UKS, w tym na podstawie art. 108 ustawy o VAT), niestabilność przepisów prawa, niedoskonałość przepisów prawa dotyczących egzekucji administracyjnej, wzrost liczby zobowiązanych nieposiadających składników majątkowych podlegających egzekucji, stosowanie instytucji odwróconego obciążenia VAT;

2015 r. – *Wskaźnik realizacji wpływów* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 100,0% wartości osiągniętej w roku poprzednim, tj. 15.463,4 mln zł; wartość osiągnięta: 15.050,4 mln zł); *Kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi* (wartość oczekiwana na koniec roku: < 930,0 mln zł; wartość osiągnięta: 821,0 mln zł) – na koniec roku osiągnięto oczekiwaną wartość jednego z dwóch mierników; wartości jednego miernika (*Wskaźnik realizacji wpływów*) nie osiągnięto (odchylenie: 413,0 mln zł, tj. 2,7%), a jako przyczyny wskazano: wzrost zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych (zwłaszcza wynikających z decyzji Dyrektora UKS, w tym na podstawie art. 108 ustawy o VAT), uzależnienie kondycji finansowej branż dominujących w regionie (górnictwa, hutnictwa, energetyki) od sytuacji na rynku globalnym, wzrost sprzedaży z zastosowaniem instytucji odwróconego obciążenia VAT, wzrost nakładów inwestycyjnych w energetyce, wzrost liczby zobowiązanych nieposiadających składników majątkowych podlegających egzekucji, wzrost kwoty zwrotów podatków;

2016 r. – *Kwota wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości kwoty należności budżetowych* (wartość oczekiwana na koniec I, II, III i IV kwartału: ≥ odpowiednio 77,4%, 91,3%, 93,0% i 92,4%; wartość osiągnięta: odpowiednio 88,5%, 91,2%, 90,9%, 90,9%); *Wskaźnik realizacji wpływów* (wartość oczekiwana na koniec roku: 17.123,8 mln zł; wartość osiągnięta

[105] Nie osiągnięto pożądanego poziomu miernika *Wskaźnik efektywności egzekucji podatkowych.*

15.464,9 mln zł); *Kwota zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi czynnymi* (wartość oczekiwana na koniec I, II, III i IV kwartału: ≤ odpowiednio 1.265,6 mln zł, 1.301,3 mln zł, 1.176,7 mln zł, 861,3 mln zł; wartość osiągnięta: odpowiednio 786,1 mln zł, 748,5 mln zł, 824,5 mln zł, 903,5 mln zł) – na koniec roku nie osiągnięto oczekiwanych wartości wszystkich trzech mierników (odchylenia odpowiednio: 1,5 punktu procentowego, 1.659,0 mln zł, tj. 9,7% i 42,2 mln zł), a jako przyczyny wskazano okoliczności podobne do tych, które wskazano odnośnie nieosiągnięcia oczekiwanych wartości mierników w 2014 r. i 2015 r., a ponadto – wysokie kwoty przypisów z decyzji wydanych przez Dyrektora UKS i naczelników US, w tym na podstawie art. 108 ustawy o VAT oraz wzrost zaległości bieżących, w tym zaległości rozkładanych na raty (odnośnie pierwszego z ww. mierników) oraz duży wpływ tytułów wykonawczych w IV kwartale 2016 r., w tym dotyczących decyzji Dyrektora UKS oraz wzrost liczby zbiegów egzekucji administracyjnej z sądową (odnośnie trzeciego z ww. mierników).

2017 r. – *Kwota wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości kwoty należności budżetowych* (wartość oczekiwana na koniec III i IV kwartału: ≥ 92,8%; wartość osiągnięta: odpowiednio 91,6% i 94,0%); *Realizacja należności publicznoprawnych* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 21.863,2 mln zł; wartość osiągnięta: 21.772,9 mln zł); *Dodatkowe wpływy budżetowe w mln zł* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 204,1 mln zł; wartość osiągnięta: 200,3 mln zł); *Podjęte czynności sprawdzające JPK* (wartość oczekiwana na koniec III i IV kwartału: > odpowiednio 75,0% i 80,0%; wartość osiągnięta: 96,0%); *Wskaźnik efektywności egzekucji* (wartość oczekiwana na koniec III i IV kwartału: ≥ 25,5% i 37,6%; wartość osiągnięta: 26,6% i 38,0%) – na koniec roku osiągnięto oczekiwaną wartość trzech z pięciu mierników; wartości dwóch mierników (*Realizacja należności publicznoprawnych, Dodatkowe wpływy budżetowe w mln zł)* nie osiągnięto (odchylenia: odpowiednio 90,3 mln zł, tj. 0,4% i 3,8 mln zł, tj. 1,9%), a jako przyczyny wskazano: rozpoczęcie dużej inwestycji w województwie śląskim (budowa bloku energetycznego) i związane z tym zwroty VAT na kwotę około 144 mln zł oraz zwroty VAT wykazane w grudniu 2017 r. na kwotę 560,0 mln zł, których termin przypadał na styczeń i luty 2018 r. (odnośnie pierwszego z ww. mierników), jak również długotrwałe i skomplikowane postępowania podatkowe w toku, konieczność prowadzenia kontroli dotyczących przestępstw karuzelowych na wniosek innych organów podatkowych[106], brak majątku mogącego być przedmiotem zabezpieczenia (dotyczy głównie podatników, dla których ustalono uszczuplenie w trybie art. 108 ustawy o VAT), niezakończenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w podmiotach, w których przedłużono termin dokonania zwrotu VAT (odnośnie drugiego z ww. mierników);

2018 r. – *Realizacja należności publicznoprawnych* (wartość oczekiwana na koniec III kwartału: ≥ 17.692,1 mln zł; wartość osiągnięta: 18.065,6 mln zł); *Dodatkowe wpływy budżetowe w mln zł* (wartość oczekiwana na koniec III kwartału: ≥ 165,0 mln zł; wartość osiągnięta: 146,9 mln zł); *Wskaźnik efektywności egzekucji* (wartość oczekiwana na koniec I, II i III kwartału: ≥ 9,5%, 18,9% i 28,4%; wartość osiągnięta: odpowiednio 6,9%, 20,3% i 24,7%); *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników* (wartość oczekiwana na koniec roku: ≥ 61,2 mln zł; wartość osiągnięta: 167,6 mln zł); *Składanie plików JPK_VAT* (wartość oczekiwana na koniec I, II i III kwartału: ≥ 50,0%, 50,0% i 60,0%; wartość osiągnięta: odpowiednio 98,1%, 96,1% i 97,4%) – na koniec III kwartału osiągnięto oczekiwaną wartość trzech z pięciu mierników; wartości dwóch mierników

[106] W wyniku których ujawniono wysokie kwoty uszczupleń, które dotyczyły przeniesień kwot podatku, a wynik finansowy wystąpił w innych organach podatkowych, w których podmioty uczestniczące w łańcuchu powiązań wykazywały zwroty podatku (kontrolowany nie posiadał majątku, który mógł być przedmiotem zabezpieczenia).

(*Dodatkowe wpływy budżetowe w mln zł*, *Wskaźnik efektywności egzekucji*) nie osiągnięto (odchylenia: odpowiednio 18,1 mln zł, tj. 11,0% i 3,7 punktu procentowego), a jako przyczyny wskazano m.in.: niewywiązywanie się podatników z obowiązku wpłat podatków po wydanych decyzjach pokontrolnych lub złożonych korektach, prowadzenie znacznej liczby długotrwałych kontroli podatników biorących udział w oszustwach karuzelowych i posługujących się fikcyjnymi fakturami przy minimalnych efektach finansowych (występowanie tzw. „słupów", podatników, którzy nie posiadają majątku), długotrwały proces związany ze ściąganiem zaległości podatkowych, brak majątku stanowiącego podstawę zabezpieczenia zobowiązań, wyzbywanie się majątku przez osoby prowadzące działalność gospodarczą, nieskuteczne (mając na uwadze efekt finansowy) działania zabezpieczające, długi okres uprawomocnienia się decyzji wymiarowej określającej/ustalającej zobowiązanie podatkowe po kontroli w związku ze stosowanymi przez podatników środkami odwoławczymi (odnośnie pierwszego z ww. mierników), jak również wysokie kwoty trudno ściągalnych przypisów z decyzji podatkowych oraz wzrost liczby zobowiązanych nieposiadających składników majątkowych podlegających egzekucji (odnośnie drugiego z ww. mierników).

(akta kontroli, str. 655-674)

2.2. W 2007 r., 2012 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) zrealizowano dochody z tytułu podatku VAT w kwocie odpowiednio 6.283,9 mln zł, 8.836,3 mln zł, 9.243,6 mln zł i 7.155,7 mln zł. Zmiany kwoty zrealizowanych w danym roku dochodów, w porównaniu do roku poprzedniego, przedstawiały się następująco:

- wzrost wystąpił w 2017 r. (o 23,9%, tj. 1.781,0 mln zł), 2009 r. (o 17,0%, tj. 1.024,6 mln zł), 2011 r. (o 16,9%, tj. 1.258,5 mln zł), 2010 r. (5,5%, tj. 389,2 mln zł), 2018 r.[107] (1,8%, tj. 125,1 mln zł), 2012 r. (o 1,7%, tj. 143,3 mln zł) i 2015 r. (o 1,0%, tj. 76,4 mln zł);
- spadek wystąpił w 2014 r. (o 9,1%, tj. 763,9 mln zł), 2013 r. (o 5,1%, tj. 447,7 mln zł), 2008 r. (o 4,2%, tj. 263,2 mln zł) i 2016 r. (o 3,1%, tj. 238,5 mln zł).

(akta kontroli, str. 1517, 1595-1604)

Dyrektor Izby wyjaśnił m.in., że przyczynami obniżenia dochodów z tytułu podatku VAT w ww. latach były:

- znaczny spadek obrotów, a przede wszystkim wartości sprzedaży krajowej opodatkowanej stawką podstawową;
- przejście części podatników z podstawowej stawki podatku VAT na obniżoną[108];
- spadek deklarowanego zobowiązania podatkowego;
- zmiana przepisów w VAT (odwrotne obciążenie), a co za tym idzie niższe kwoty wpłat u podatników którzy zaczęli rozliczać transakcje na zasadzie odwrotnego obciążenia (obrót stalą);
- dokonywanie w ciężar 2016 r. zwrotów VAT z terminami przewidzianymi na styczeń i luty 2017r., co miało przełożenie na spadek wpływów tamtego roku;
- pogorszenie się sytuacji gospodarczej i brak płynności finansowej podatników;
- słaba kondycja finansowa przemysłu górniczego;
- wzrastająca liczba jednostek w upadłości lub likwidacja podmiotów gospodarczych.

---

[107] Porównano trzy kwartały 2018 r. do analogicznego okresu roku poprzedniego.

[108] W styczniu 2011 r., w art. 41 ust. 2a ustawy o VAT wprowadzono stawkę podatku dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 do tej ustawy, wynoszącą 5%. Na podstawie art. 146d ust. 1 ustawy o VAT, MF wydawał rozporządzenia, w których obniżał stawki podatku do wysokości 0%, 5%, 7% lub 8% dla określonych towarów i usług.

(akta kontroli, str. 1578)

Należności pozostałe do zapłaty z tytułu podatku VAT na dzień 30 września 2018 r. wynosiły 10.530,0 mln zł (w tym zaległości wynosiły 9.399,8 mln zł). W porównaniu do stanu na koniec 2007 r. i 2012 r., należności pozostałe do zapłaty były wyższe odpowiednio o 511,4%, tj. 8.807,8 mln zł (zaległości o 461,5%, tj. o 7.725,6 mln zł) oraz o 328,6%, tj. 8.072,9 mln zł (zaległości o 307,2%, tj. 7.091,4 mln zł).

(akta kontroli, str. 1517, 1595-1604)

Dyrektor Izby wyjaśnił, że głównymi przyczynami wzrostu należności (w tym zaległości) z tytułu podatku VAT były:

- zwiększenie ilości postępowań podatkowych związanych z próbami wyłudzenia podatku VAT;
- skuteczniejsze typowanie podmiotów do kontroli;
- wzrost kwoty ustaleń w toku czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, często w zakresie obrotu fikcyjnymi fakturami;
- nieuregulowane zobowiązania podatkowe wynikające z decyzji pokontrolnych, w tym wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT, zwłaszcza w obszarach obrotu paliwami, handlu złomem, handlu sprzętem elektronicznym, sprzedaży za pośrednictwem Internetu;
- nieuregulowane zobowiązania podatkowe wynikające ze złożonych deklaracji VAT i korekt deklaracji pokontrolnych;
- zaległości podmiotów w upadłości lub likwidacji w stosunku, do których utrudnione lub niemożliwe było prowadzenie działań windykacyjnych;
- niemożność zastosowania skutecznego środka egzekucyjnego u dłużników, z uwagi na brak źródeł dochodów, składników majątkowych, środków na rachunkach bankowych, ruchomości, nieruchomości, bądź innych praw majątkowych.

(akta kontroli, str. 1578-1579)

Należności pozostałe do zapłaty, wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT, na dzień 30 września 2018 r. wynosiły 4.447,4 mln zł (w tym zaległości wynosiły 4.223,9 mln zł). W porównaniu do stanu na koniec 2007 r. i 2012 r., należności te były odpowiednio 7 689 i 19 razy wyższe (zaległości – 7 303 i 19 razy wyższe), odpowiednio o 4.446,8 mln zł i 4.209,9 mln zł (zaległości o 4.223,3 mln zł i 3.999,4 mln zł). Kwoty wyegzekwowane z ww. tytułu wyniosły w latach 2007–2011 łącznie 0,8 mln zł, a w latach 2012–2018 (do 30 września) 37,4 mln zł. Największy odsetek wyegzekwowanych kwot w danym roku (w odniesieniu do należności pozostałych do zapłaty i w odniesieniu do zaległości według stanu na koniec roku poprzedniego) wystąpił w 2009 r. (10,8%), 2008 r. (4,7%), 2013 r. (odpowiednio 1,4% i 1,5%) i 2014 r. (odpowiednio 1,3% i 1,7%). W pozostałych latach nie przekraczał 1,0%.

(akta kontroli, str. 1518, 1595-1604)

W 2007 r., 2012 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) zakończono odpowiednio 22 322, 12 723, 2 746 i 1 331 kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, a ich skuteczność[109] wyniosła odpowiednio 36,5%, 42,0%, 64,2% i 72,4%. Spadek skuteczności kontroli, w porównaniu do roku poprzedniego, wystąpił w dwóch kolejnych latach w 2008 r. (o 3,0%) i 2009 r. (o 5,9%), jak również w 2012 r. (o 0,6%) i 2016 r. (o 7,8%). W powyższych latach zmniejszyła się, w porównaniu do roku poprzedniego, liczba zakończonych kontroli, odpowiednio o 6%, 14%, 16,8%

[109] Mierzona relacją liczby zakończonych kontroli podatkowych, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby zakończonych kontroli.

i 32,1%. Liczba kontroli zakończonych w 2017 r., w porównaniu do 2007 r. i 2012 r., była niższa odpowiednio o 87,7% i 78,4%.

(akta kontroli, str. 1519, 1595-1604)

Zastępca Dyrektora Izby, jako przyczyny spadku liczby kontroli podatkowych w ww. latach, wskazał:

- dużą liczbę kontroli kas rejestrujących w początkowych latach analizowanego okresu;
- zmniejszenie liczby kontroli krzyżowych (weryfikacja faktur kontrahentów obywała się w dużej mierze w ramach czynności sprawdzających);
- sukcesywne zmniejszenie liczby kontroli zwrotów podatku VAT;
- wzrost udziału czynności sprawdzających;
- zmianę sposobu liczenia kontroli (w początkowych latach analizowanego okresu liczono każdy okres rozliczeniowy objęty kontrola, aktualnie kontrola podatkowa wobec jednego podatnika, dotycząca wielu okresów rozliczeniowych, ujmowana jest jako jedna kontrola);
- ukierunkowanie sposobu typowania podmiotów do kontroli na jej efektywność;
- wzrost stopnia skomplikowania i czasochłonności kontroli (dokonywanie skomplikowanych analiz łańcuchów podmiotów uczestniczących w przestępstwach karuzelowych, sporządzanie dużej liczby zapytań do organów podatkowych, przeprowadzanie większej liczby dowodów, współpraca z organami ścigania): przesłuchania świadków, stron, oględziny).

Dyrektor Izby, jako główne przyczyny spadku skuteczności kontroli podatkowych w ww. latach wskazał:

- zmiany w zasadach typowania podmiotów do kontroli w oparciu o kolejne dyspozycje zawarte w *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*;
- stopniową rezygnację ze stosowanej wcześniej praktyki rozdzielania kontroli za dłuższe okresy na kontrole obejmujące poszczególne miesiące (lub kwartały), co spowodowało również wzrost udziału kontroli zwrotów VAT w ogólnej liczbie kontroli w zakresie tego podatku;
- realizację kontroli krzyżowych z wynikiem negatywnym, przeprowadzanych na wnioski innych organów;
- większą liczbę kontroli doraźnych i wykonywanych na zlecenie oraz kontroli czasochłonnych, obejmujących wiele okresów rozliczeniowych;
- konieczność prowadzenia kontroli dużych zwrotów (powyżej 1 mln zł), których skuteczność jest niższa od kontroli prowadzonych w innych zakresach;
- toczące się skomplikowane i czasochłonne postępowania kontrolne wymagające zgromadzenia obszernego materiału dowodowo-wyjaśniającego.

Dyrektor Izby wyjaśnił również, że wysokie ustalenia kontroli w niektórych latach wynikają z pojedynczych kontroli, w których stwierdzono fikcyjność transakcji na milionowe kwoty (naruszenie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a i art. 108 ustawy o VAT).

(akta kontroli, str. 1579-1581)

W 2007 r., 2012 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) przeprowadzono odpowiednio 35 408, 71 122, 69 358 i 56 879 czynności sprawdzających rozliczeń podatku VAT, a ich skuteczność[110] wyniosła odpowiednio 12,1%, 25,0%, 43,1% i 51,4%. Spadek skuteczności czynności sprawdzających, w porównaniu do roku poprzedniego, wystąpił w dwóch kolejnych latach w 2008 r. (o 5,8%) i 2009 r. (o 20,8%), jak

[110] Mierzona relacją liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających.

również w 2014 r. (o 8,0%) i 2017 r. (o 5,6%). W powyższych latach, liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających zmniejszyła się, w porównaniu do roku poprzedniego, tylko w 2017 r. (o 1,4%). W porównaniu do 2007 r., liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2017 r. była o 95,9% wyższa, a w stosunku do 2012 r. – o 2,5% niższa.

(akta kontroli, str. 1519, 1595-1604)

W latach 2008–2009 i 2012 Izba analizowała dane dotyczące kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w oparciu o sprawozdania MF-9Ps o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez US oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W 2016 r. skuteczność kontroli była monitorowana przy użyciu mierników wskazanych w Planie działalności Izby.

W wyniku kontroli zakończonych w 2007 r., 2012 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) stwierdzono nieprawidłowości na kwotę odpowiednio 83,8 mln zł, 257,7 mln zł, 663,3 mln zł i 381,3 mln zł, w tym kwota nieprawidłowości polegających na naruszeniu art. 108 ustawy o VAT wyniosła odpowiednio 3,1 mln zł (3,7%), 68,7 mln zł (26,7%), 295,4 mln zł (44,5%) i 172,3 mln zł (45,2%).

Zmiany kwoty stwierdzonych w danym roku nieprawidłowości, w porównaniu do roku poprzedniego, przedstawiały się następująco:

- spadek wystąpił w 2008 r. i 2009 r. (odpowiednio o 11,7%, tj. 9,8 mln zł i 10,6%, tj. 7,8 mln zł), w 2013 r. (o 10,3%, tj. 26,5 mln zł), w 2016 r. (o 5,1%, tj. 26,3 mln zł) i w 2018 r.[111] (o 20,6%, tj. 99,1 mln zł);
- wzrost wystąpił w 2010 r., 2011 r. i 2012 r. (odpowiednio o 104,2%, tj. 69,0 mln zł, 25,7%, tj. 34,8 mln zł i 51,6%, tj. 87,7 mln zł), w 2014 r. i 2015 r. (odpowiednio o 71,9%, tj. 166,2 mln zł i 30,6%, tj. 121,6 mln zł) i w 2017 r. (o 34,6%, tj. 170,6 mln zł).

Zmiany kwoty stwierdzonych w danym roku nieprawidłowości polegających na naruszeniu art. 108 ustawy o VAT, w porównaniu do roku poprzedniego, przedstawiały się następująco:

- spadek wystąpił w 2008 r. i w 2018 r.[112] (odpowiednio o 90,3%, tj. 2,8 mln zł i o 2,2%, tj. 3,8 mln zł);
- wzrost wystąpił w latach 2009–2017 (w 2009 r. 13-krotny, tj. o 3,8 mln zł, w 2010 r. sześciokrotny, tj. o 20,7 mln zł, w 2011 r. o 109,6%, tj. 27,1 mln zł, w 2012 r. o 32,3%, tj. 16,8 mln zł, w 2013 r. o 0,3%, tj. 0,2 mln zł, w 2014 r. o 30,7%, tj. 21,2 mln zł, w 2015 r. o 120,7%, tj. 108,7 mln zł, w 2016 r. o 28,7%, tj. 57,0 mln zł, w 2017 r. o 15,5%, tj. 39,6 mln zł).

(akta kontroli, str. 1520, 1595-1604)

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, głównymi przyczynami wzrostu kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli były:

- prowadzenie kontroli podatkowych: obejmujących karuzele podatkowe (w zakresie handlu wyrobami stalowymi, aluminium, cynkiem, granulatem, folią stretch, kawą, olejem itp.); ujawniających fikcyjne faktury (dokumentujące usługi budowlane, usługi marketingowe, usługi reklamowe, obrót częściami samochodowymi itp.); zleconych przez organy ścigania; dotyczących podmiotów, które dokonywały odliczeń z faktur wystawionych przez podmioty wykreślone z rejestru oraz kontroli, w których zastosowano art. 108 ust. 1 ustawy o VAT;

[111] Porównano trzy kwartały 2018 r. do analogicznego okresu roku poprzedniego.
[112] Jw.

- zmiana definicji uszczuplenia w 2011 r.[113];
- trafność typowania podmiotów do kontroli;
- w 2014 r. – ustalenia kontroli dotyczących rozliczenia podatku VAT w zakresie utraty statusu „małego podatnika", skutkujących koniecznością wpłat zaliczek przez podatników.

(akta kontroli, str. 1581-1582)

W wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2007 r., 2012 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) stwierdzono nieprawidłowości na kwotę odpowiednio 6,5 mln zł, 12,5 mln zł, 67,3 mln zł i 115,0 mln zł. Zmiany kwoty stwierdzonych w danym roku nieprawidłowości, w porównaniu do roku poprzedniego, przedstawiały się następująco:

- wzrost wystąpił w 2009 r. (o 10,4%), w 2011 r., 2012 r. i 2013 r. (odpowiednio o 100,8%, 8,9% i 83,2%), w 2015 r., 2016 r., 2017 r. i 2018 r.[114] (odpowiednio o 78,3%, 25,1%, 80,0% i 147,0%);
- spadek wystąpił w 2008 r. (o 8,5%), w 2010 r. (o 13,3%) i w 2014 r. (o 26,6%).

W wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą, nie stwierdzono nieprawidłowości polegających na naruszeniu art. 108 ustawy o VAT.

(akta kontroli, str. 1520, 1595-1604)

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby, przyczynami wzrostu kwot nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających rozliczeń VAT były:

- wzrost liczby prowadzonych spraw;
- wprowadzenie od 1 stycznia 2013 r. uproszczonego sposobu korzystania z ulgi za złe długi – art. 89a i 89b ustawy o VAT wraz z formularzem VAT-ZD, będącym załącznikiem do deklaracji VAT-7, co ułatwiło weryfikację wywiązywania się z obowiązku stosowania powyższych przepisów i zintensyfikowanie ilości czynności sprawdzających;
- ukierunkowanie w 2016 r. na czynności skutkujące wzrostem ustalonej kwoty uszczuplenia oraz na czynności dotyczące błędnego rozliczania transakcji wewnątrzwspólnotowych;
- wprowadzenie obowiązku składania JPK_VAT;
- w latach 2016–2018 – poszerzenie zakresu prowadzonych czynności sprawdzających; ponadto w obszarach, gdzie stwierdzono nieprawidłowości o nieznacznej kwocie uszczuplenia lub przy sprawach mniejszej wagi, prowadzone były czynności sprawdzające zamiast kontroli podatkowej;
- wzmożenie czynności sprawdzających w odniesieniu do brakujących deklaracji VAT oraz do prawidłowości rozliczeń w oparciu o art. 89a ustawy o VAT;
- zintensyfikowanie w latach 2017–2018 r. czynności dotyczących wewnątrzwspólnotowych transakcji, obowiązku rozliczenia zgodnie z art. 89b ustawy o VAT oraz odwrotnego obciążenia.

(akta kontroli, str. 1582-1583)

W wyniku kontroli podatkowych zakończonych w 2015 r., 2016 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) stwierdzono fikcyjne faktury w liczbie odpowiednio 20 596 na kwotę 1.978 mln zł, 24 157 na kwotę 2.585 mln zł, 27 900 na kwotę 2.608 mln zł, 18 203 na kwotę 1.856 mln zł[115]. W 2016 r., 2017 r. i 2018 r. (do 30 września) kwota,

---

[113] Do uszczupleń zaliczono również różnicę w nadwyżce podatku naliczonego nad należnym (pomiędzy kwotą wykazaną przez podatnika a kwotą ustaloną w wyniku kontroli/czynności sprawdzających).

[114] Porównano trzy kwartały 2018 r. do analogicznego okresu roku poprzedniego.

[115] Jak wyjaśniono, podanie liczby i wartości fikcyjnych faktur, ujawnionych w wyniku kontroli zakończonych w całym okresie objętym kontrolą, wymagałoby znacznego nakładu pracy (dopiero w ostatnich latach gromadzono

na którą były wystawione fikcyjne faktury wzrosła, w porównaniu do roku poprzedniego[116], odpowiednio o 30,7%, 0,9% i 11,7%, w sytuacji gdy ich liczba również wzrosła w 2016 r. i 2017 r., odpowiednio o 17,3% i 15,5%, natomiast w 2018 r. (do 30 września)[117] spadła o 7,8%.

(akta kontroli, str. 1521, 1595-1604)

W poszczególnych latach 2007–2018 (do 30 września), w porównaniu do roku poprzedniego, w większości przypadków wystąpił wzrost kwot podatku VAT wymierzonych do wpłaty w postępowaniach podatkowych (spadek wystąpił tylko w 2009 r., 2011 r. i 2013 r., odpowiednio o 12,9%, 8,4% i 2,3%). Największe kwoty wymierzono do wpłaty w latach 2014–2018, tj.:

- w 2014 r. kwotę 231,6 mln zł (wzrost o 50,9% w porównaniu do roku poprzedniego), w tym 134,5 mln zł (58,1%) na podstawie art. 108 ustawy o VAT;
- w 2015 r. kwotę 344,5 mln zł (wzrost o 48,7% w porównaniu do roku poprzedniego), w tym 226,5 mln zł (65,7%) na podstawie art. 108 ustawy o VAT;
- w 2016 r. kwotę 510,6 mln (wzrost o 48,2% w porównaniu do roku poprzedniego), w tym 290,5 mln zł (56,9%) na podstawie art. 108 ustawy o VAT;
- w 2017 r. kwotę 890,6 mln z (wzrost o 74,4% w porównaniu do roku poprzedniego), w tym 609,1 mln zł (68,4%) na podstawie art. 108 ustawy o VAT;
- w 2018 r. (do 30 września) kwotę 782,1 mln zł (wzrost o 12,0% w porównaniu do trzech pierwszych kwartałów roku poprzedniego), w tym 261,6 mln zł (33,5%) na podstawie art. 108 ustawy o VAT.

W powyższych latach podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzgledniające ustalenia kontroli na kwotę odpowiednio: 39,7 mln zł, 33,7 mln zł, 16,7 mln zł, 73,9 mln zł oraz 13,6 mln zł.

(akta kontroli, str. 1522, 1595-1604)

W poszczególnych latach 2007–2018 (do 30 września), w porównaniu do roku poprzedniego, w większości przypadków wystąpił spadek procentowych wielkości kwot wyegzekwowanych z kwot wymierzonych w postępowaniach podatkowych w zakresie rozliczania VAT (wzrost wystąpił tylko w 2008 r., 2010 r., 2016 r. i trzech pierwszych kwartałach 2018 r., odpowiednio o 3,7; 9,5; 0,5 i 0,4 punktu procentowego). Najwięcej (procentowo) wyegzekwowano w latach 2007–2010, tj.:

- w 2007 r. 15,7%, tj. 10,8 mln zł (0,5%, tj. 2,7 tys. zł z kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT);
- w 2008 r. 19,4%, tj. 16,7 mln zł (0,6%, tj. 28,3 tys. zł z kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT);
- w 2009 r. 13,5%, tj. 10,1 mln zł (0,2%, tj. 16,7 tys. zł z kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT);
- w 2010 r. 23,0%, tj. 24,8 mln zł (1,0%, tj. 135,2 tys. zł z kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT).

W poszczególnych latach 2007–2018 (do 30 września), w porównaniu do roku poprzedniego, w większości przypadków wystąpił wzrost procentowych wielkości kwot wyegzekwowanych z kwot do zapłaty wynikających ze złożonych przez podatników korekt deklaracji VAT (spadek wystąpił tylko w 2008 r., 2014 r. i trzech pierwszych kwartałach 2018 r., odpowiednio o 41,3; 35,4 i 39,5 punktu procentowego). Najwięcej (procentowo) wyegzekwowano w 2013 r., 2015 r., 2016 r. i 2017 r., tj. odpowiednio 71,4% (16,9 mln zł), 60,2% (20,3 mln zł), 61,7% (10,3 mln zł) i 85,0% (62,8 mln zł).

---

dane w tym zakresie). Znacznego nakładu pracy wymagałoby również podanie danych o liczbie i wartości fikcyjnych faktur, ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających.

[116] W przypadku 2018 r. porównano trzy kwartały do analogicznego okresu 2017 r.

[117] Jw.

(akta kontroli, str. 1523, 1595-1604)

2.3. W latach 2007–2018 (do 30 września) realizacja zadań w zakresie poboru podatku VAT była przedmiotem 294 z 911 (32,3%) kontroli wewnętrznych, przeprowadzonych przez Izbę w jednostkach podległych. W wyniku tych kontroli, działalność US w 135 przypadkach (45,9%) oceniono pozytywnie, w 40 (13,6%) pozytywnie z nieprawidłowościami, w 59 (20,1%) pozytywnie z uchybieniami, w 23 (7,8%) negatywne, a w 37 przypadkach (12,6%) ocena miała formę opisową[118].

(akta kontroli, str. 1524)

Nieprawidłowości stwierdzone w ramach prowadzonych kontroli wewnętrznych oraz wynikające z nich wnioski pokontrolne dotyczyły m.in.:

- dokonywania zwrotów VAT (naruszenie terminu zwrotu, niesporządzenie wymaganych dokumentów, nieuwzględnienie aktualnej deklaracji VAT i wyników kontroli podatkowej);
- nieuzasadnionej przewlekłości i braku ekonomiki prowadzonych postępowań podatkowych;
- błędów o charakterze formalnym, w tym wynikających z braku staranności prowadzonego postępowania dowodowego kontroli podatkowej oraz błędów w opisie ustaleń stanu faktycznego w protokole kontroli;
- odstąpienia od wszczęcia kontroli/czynności sprawdzających w sytuacji gdy zasadne było ich przeprowadzenie; niepodjęcia czynności w związku z powzięciem informacji o składaniu fałszywych zeznań;
- pominięcia ustanowionego w sprawie pełnomocnika; akceptowania podpisywania deklaracji VAT przez osoby inne niż podatnik, wobec braku w aktach rejestracyjnych odpowiednich pełnomocnictw;
- nieprawidłowego naliczenia wypłaconych odsetek za zwłokę;
- nieskutecznego podjęcia czynności zmierzających do zawieszenia biegu przedawnienia sprawy.

Monitorowanie realizacji wniosków pokontrolnych odbywało się na podstawie przesyłanych przez naczelników US sprawozdań z ich wykonania, informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń, kontroli sprawdzających wykonanie zaleceń oraz analiz najczęściej występujących nieprawidłowości przekazywanych komórkom orzecznictwa Izby i US w celu identyfikacji i wyeliminowania niewłaściwych praktyk.

(akta kontroli, str. 1524-1573)

Problematyka związana z poborem podatku VAT i przeciwdziałaniem jego uszczupleniom była przedmiotem audytu wewnętrznego:

- w 2007 r. przeprowadzono zadanie audytowe *Zasadność i terminowość dokonywania zwrotów w podatku VAT* w Pierwszym Śląskim Urzędzie Skarbowym;
- w 2015 r. przeprowadzono zadanie audytowe *Prowadzenie rejestru podatników i płatników* w US w Będzinie, Rudzie Śląskiej i Tychach.

W wyniku pierwszego z ww. zadań audytowych stwierdzono, że zwroty VAT były dokonywane w jednostce zasadnie i terminowo, jednakże wydano zalecenia m.in. w zakresie zmian w procedurach obiegu dokumentów i obsługi deklaracji VAT ze zwrotem podatku, wzmocnienia nadzoru nad przestrzeganiem zasad kontroli wewnętrznej (polegającej na tworzeniu i zatwierdzaniu rejestrów/odpisów przez różne osoby) oraz przypisania odpowiedzialności za kompletność dokumentacji prowadzonej w paczkach konkretnemu pracownikowi.

[118] Kontrole przeprowadzone w trybie uproszczonym.

W wyniku drugiego zadania audytowego oceniono pozytywnie kontrolę zarządczą w obszarze objętym audytem. Zidentyfikowane ryzyka dotyczyły:

- dopuszczenia do obrotu podmiotów rejestrujących się z zamiarem dokonywania oszustw podatkowych;
- nieterminowej realizacji zadań;
- naruszenia obowiązujących przepisów;
- występowania nieaktualnych danych w rejestrze VAT.

Wyniki audytów wewnętrznych zostały wykorzystane do usprawnienia pracy audytowanych jednostek oraz dostosowania realizowanych procesów/procedur do obowiązujących przepisów. Informacje o ustaleniach i wydanych zaleceniach drugiego z ww. zadań audytowych zostały przekazane do wszystkich US podległych Izbie.

(akta kontroli, str. 1525-1569)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą Izba na bieżąco informowała jednostki podległe o celach, zadaniach i miernikach stopnia ich realizacji, określonych przez MF/Szefa KAS w zakresie poboru podatku VAT i przeciwdziałania jego uszczupleniom. Systematycznie monitorowała, analizowała i sprawozdawała do MF poziom realizacji zakładanych wartości mierników. W latach 2007–2008 oraz 2014–2018 (stan na koniec roku lub na koniec III kwartału 2018 r.), oczekiwane wartości wszystkich badanych mierników, dotyczących podatku VAT, osiągnięto tylko w przypadku 2008 r. W pozostałych latach powyższych okresów nie osiągnięto w pełni oczekiwanych wartości części (w przypadku 2007 r., 2015 r., 2017 r. i trzech pierwszych kwartałów 2018 r.) lub wszystkich (w przypadku 2014 r. i 2016 r.) badanych mierników, co świadczyło o niepełnej realizacji celów określonych przez MF/Szefa KAS. W latach 2009–2012[119] pożądane wartości największej liczby mierników zrealizowały wyspecjalizowane US (w 2009 r. 66,7%; w 2010 r. 85,7%; w latach 2011–2012 100,0%), a najmniej – średnie US (w 2009 r. 16,7%; w 2010 r. 57,1%; w 2011 r. 71,4%, w 2012 r. 80,0%). Ponadto, na lata 2011–2013 przyjęto mierniki[120] (po jednym w każdym roku), których oczekiwaną wartość osiągnięto w latach 2011–2012, a w 2013 r. tej wartości w pełni nie zrealizowano.

W okresie objętym kontrolą sukcesywnie wzrastała skuteczność kontroli oraz skuteczność czynności sprawdzających rozliczeń VAT. Wzrosła kwota stwierdzonych nieprawidłowości oraz kwota wymierzona do zapłaty w postępowaniach podatkowych. Obniżał się jednakże odsetek wyegzekwowanych kwot wymierzonych do zapłaty w postępowaniach podatkowych.

Izba przeprowadzała w US kontrole i audyty wewnętrzne dotyczące tematyki poboru VAT i przeciwdziałania jego uszczupleniom oraz monitorowała realizację wniosków pokontrolnych.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z działaniami podjętymi w Izbie w trakcie kontroli, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

---

[119] W latach tych poziom mierników ustalano poprzez obliczenie odchyleń od średniej ważonej uzyskanej przez podległe US i przyporządkowanie tym odchyleniom punktów z przedziału odchyleń. W 2013 r. obliczonym odchyleniom nie przyporządkowywano punktów z przedziału odchyleń.

[120] Mierniki, których poziom ustalano tak jak w przypadku mierników z lat 2007–2008 oraz 2014–2018.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

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 Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Katowice, 7 grudnia 2018 r.

Kontrolerzy

Tomasz Raszka

Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Karolina Cichy

Inspektor kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Katowicach

DYREKTOR
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
w Katowicach
z up. Przemysław Fedorowicz
p.o. WICEDYREKTOR