



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku

LGD.410.019.01.2018

Tomasz Ślaboszowski
Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku,
ul. Długa 75/76, 80-831 Gdańsk

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
T +48 58 768 36 00, F +48 58 768 36 05
lgd@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka
kontrolowana

Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku (dalej: „IAS w Gdańsku”), ul. Długa 75/76,
80-831 Gdańsk

Kierownik jednostki
kontrolowanej

Tomasz Ślaboszowski, Dyrektor IAS w Gdańsku, od 1 marca 2017 r., p.o. Dyrektora
Izby Skarbowej w Gdańsku, od 23 lutego 2016 r. do 28 lutego 2017 r.

W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili:

Mirosław Kowalski, Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, od 1 lipca 2013 r. do 22
lutego 2016 r., p.o. Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, od 12 kwietnia 2008 r. do
30 czerwca 2013 r.

Wacław Knapik, p.o. Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, od 31 października
2007 r. do 11 kwietnia 2008 r.

Marta Sowa, p.o. Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, od 25 lipca 2006 r. do 30
października 2007 r.

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 Kontroli¹

Jednostka
przeprowadzająca
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku

Kontrolerzy

1. Maria Mieszalska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli
nr LGD/163/2018 z 19 września 2018 r.
2. Joanna Szychałewska, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do
kontroli nr LGD/164/2018 z 21 września 2018 r.

(akta kontroli str. 1-13)

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

II. Ocena ogólna kontrolowanej działalności

W latach 2007-2018 (do 30 września) IS²/IAS w Gdańsku realizowała zarządzenia/wytyczne Ministra Finansów, Szefa KAS w zakresie rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług, w tym wprowadziła wymagane rozwiązania organizacyjne, przekazywała informacje o zidentyfikowanych zagrożeniach w zakresie skutecznego poboru VAT, propozycjach zmian w tym zakresie i zgłaszała uwagi do projektów aktów prawnych.

W nadzorowanych urzędach skarbowych i celno-skarbowych wdrażane były nowe rozwiązania mające ograniczyć zagrożenia dla gromadzenia dochodów z VAT. Najważniejszym były narzędzia umożliwiające wykorzystanie danych ze składanych przez podatników plików JPK_VAT³ do identyfikacji podmiotów podejrzewanych o nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W okresie 2017-2018 (do 30 września) wzrósł poziom wykorzystania plików JPK_VAT. Liczba przeprowadzonych czynności analitycznych, w których wykorzystano pliki JPK_VAT wzrosła z 1,7 tys. w I półroczu 2017 r. do 370,0 tys. w III kwartale 2018 r., czynności sprawdzających odpowiednio z 2,2 tys. do 12,7 tys., a kontroli podatkowych z 10 do 107. Wzrosły również kwoty ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, w których wykorzystano JPK_VAT z 446,6 tys. zł w I półroczu 2017 r. do 10,8 mln zł w III kwartale 2018 r., a kontroli podatkowych z 53,5 tys. zł do 6,9 mln zł.

W ramach sprawowanego nadzoru nad urzędami skarbowymi IS/IAS w Gdańsku przeprowadzała kontrole wewnętrzne oraz dokonywała weryfikacji wykonania zaleceń pokontrolnych.

W latach 2007-2018 (do 30 września) IS/IAS w Gdańsku osiągnęła większość ustalonych przez Ministerstwo Finansów mierników w zakresie poboru VAT, tj. osiągnięto wpływy do budżetu państwa na zaplanowanym poziomie (z wyjątkiem 2008 r., 2012 r. i 2014 r.), wysokość kwot wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości należności budżetowych, efektywność egzekucji, jakość orzecznictwa podatkowego (z wyjątkiem 2017 r.), przyspieszenia realizacji wniosków podatnika, wzrostu liczby dokumentów składanych elektronicznie, efektywności pracy w zakresie kontroli podatkowej, skuteczności kontroli na drogach, przejściach granicznych, efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej, efektywność wykorzystania JPK_VAT w czynnościach sprawdzających.

W kontrolowanym okresie sukcesywnie rosły dochody z tytułu VAT⁴ z 4.271,6 mln zł na koniec 2012 r. do 8.380,9 mln zł na koniec 2016 r. i 9.999,2 mln zł na koniec 2017 r. Poprawiała się skuteczność typowania podmiotów do kontroli⁵. Niemniej

² Izba Skarbowa w Gdańsku – jednostka funkcjonująca przed utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „KAS”). Od 1 marca 2017 r. zaczął funkcjonować nowy model administracji skarbowej – KAS, wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 508, ze zm.) oraz ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948, ze zm.), która powstała z połączenia administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej.

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

⁴ W wyjątkiem dwóch lat, w których były niższe niż w roku poprzednim – w 2008 r. w porównaniu do 2007 r. i w 2014 r. w porównaniu do 2013 r.

⁵ Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli.

jednak znacznie, gdyż z 1.079,2 mln zł na koniec 2012 r. do 2.229,4 mln zł na koniec 2016 r. oraz 2.573,6 mln zł na koniec 2017 r., wzrosły zaległości w podatku VAT. Wzrost zaległości był w znacznym stopniu rezultatem wykrycia przez służby skarbowe fikcyjnych faktur, wystawionych na znaczące kwoty i powodujących istotny ubytek dochodów podatkowych. Organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe wymierzały wysokie kwoty podatków w decyzjach pokontrolnych, należności te pozostawały w przeważającej części nieściągalne.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁶ 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. W celu systematycznego rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług w latach 2007-2018 (do 30 września) w IS/IAS w Gdańsku przyjęto poniższe rozwiązania organizacyjne:

- wydzielono struktury odpowiedzialne za analizę ryzyka, w tym:
 - o komórkę organizacyjną⁷: od 1 kwietnia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. funkcjonowała komórka⁸, do której zadań należało m.in. opracowywanie założeń strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym w ramach Wojewódzkiego Planu Dyscypliny Podatkowej (dalej: „WPDP”), nadzór nad realizacją tych założeń przez urzędy skarbowe oraz sprawozdawczość i analiza zagadnień związanych z realizacją jej założeń⁹, od 1 stycznia 2011 r. do 31 marca 2014 r. komórka¹⁰ odpowiedzialna za koordynowanie działań w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, a od 1 kwietnia 2014 r.¹¹ za analizę stanu zagrożenia oszustwami podatkowymi w obszarach zadań wykonywanych przez administrację podatkową, ustalanie procedur działania przy zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym oraz obiegu i trybu wymiany informacji, pozyskiwanie, rejestrowanie, przetwarzanie i dystrybucja informacji niezbędnych do zarządzania ryzykiem zewnętrznym, gromadzone w Izbie i nadzorowanych urzędach skarbowych oraz innych instytucjach krajowych

⁶ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych.

⁷ Organizację IS/IAS w Gdańsku określał Regulamin organizacyjny nadany Zarządzeniami Dyrektora IS/IAS w Gdańsku na podstawie Zarządzeń Ministra Finansów w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów, a od 1 marca 2017 r. Zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 1 marca 2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów (Dz. U. MRP poz. 41 ze zm.). W 2014 r. nastąpiła zmiana organizacji IS w Gdańsku polegająca na utworzeniu komórki zarządzania ryzykiem, podczas gdy uprzednio kwestie dotyczące ryzyka zewnętrznego stanowiły jedno z zadań komórki nadzoru nad urzędami skarbowymi – zgodnie z Zarządzeniem Nr 5 Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2014 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. U. MF poz. 3) – uchylonym z dniem 1 kwietnia 2015 r. i uchylającym z dniem 21 stycznia 2014 r. Zarządzenie Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. U. MF Nr 10 poz. 45).

⁸ Od 1 kwietnia 2006 r. do 28 lutego 2007 r. Oddział ds. Karmych Skarbowych, NIP oraz Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, od 1 marca 2007 r. do 25 czerwca 2008 r. Drugi Referat Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi, od 26 czerwca 2008 r. do 31 grudnia 2010 r. Wydział Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi.

⁹ Co polegało na opracowywaniu projektów i monitorowaniu wykonania WPDP na poszczególne lata, które opracowywane były w ramach Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym.

¹⁰ Od 1 stycznia 2011 r. do 30 września 2011 r. Wydział Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi, od 1 października 2011 r. do 30 czerwca 2012 r. Samodzielny Oddział Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi, od 1 lipca 2012 r. do 31 marca 2014 r. Samodzielny Oddział Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi i Kontroli Wewnętrznej.

¹¹ Od 1 kwietnia 2014 r. do 31 marca 2015 r. Samodzielny Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym i Spraw Kontroli Podatkowej, od 1 kwietnia 2015 r. Samodzielny Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, Spraw Kontroli Podatkowej i Czynności Sprawdzających.

- i zagranicznych oraz opracowywanie i koordynowanie realizacji planu działań we współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi Izby i nadzorowanymi urzędami oraz monitorowanie jego wykonania, od 1 kwietnia 2015 r.¹² również zarządzanie ryzykiem zewnętrznym, w tym identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych,
- o powołano decyzjami ówczesnych Dyrektorów IS w Gdańsku Wojewódzkiego Koordynatora ds. Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym¹³, do zadań, którego należało w szczególności sporządzanie projektów rocznych planów WPDP oraz kierowanie pracami Zespołu ds. ryzyka zewnętrznego¹⁴ powołanego tymi decyzjami, do którego zadań należała w szczególności identyfikacja i analiza obszarów ryzyka zewnętrznego, wybór obszarów priorytetowych i opracowywanie związanych z nimi propozycji działań oraz ocena osiągniętych efektów i przyjętych metod działania,
 - od 11 sierpnia 2010 r. do 31 marca 2015 r. obowiązywała wprowadzona Zarządzeniami ówczesnego Dyrektora IS w Gdańsku Instrukcja dotycząca zarządzania ryzykiem zewnętrznym¹⁵, której celem było uregulowanie trybu i zasad zarządzania ryzykiem zewnętrznym w IS w Gdańsku oraz w urzędach skarbowych województwa pomorskiego w zakresie określonym w Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym z 2004 r.;
 - nadzorowano podległe urzędy skarbowe¹⁶, w tym poprzez przeprowadzanie kontroli w zakresie prawidłowości ich postępowania¹⁷, analizowanie ich działalności oraz organizowanie narad z kierownictwem i pracownikami urzędów. Ponadto w latach 2015-2017 Dyrektorzy IS w Gdańsku, a w 2018 r. Dyrektor IAS w Gdańsku zobowiązali¹⁸ Naczelników Urzędów Skarbowych woj. pomorskiego do przeprowadzenia na poziomie każdego urzędu analizy przyczyn spadku dynamiki wpływów w porównaniu do analogicznego okresu roku ubiegłego (po raz pierwszy za okres od kwietnia 2014 r. do kwietnia 2015 r.) oraz wzrostu zaległości w porównaniu do końca roku poprzedniego (po raz pierwszy w 2015 r. w porównaniu do 2014 r.) odrębnie dla każdego tytułu podatkowego i w przypadku spadku wpływów, czy wzrostu zaległości przesyłania comiesięcznych wyjaśnień;
 - od 12 lutego 2018 r. Dyrektor IAS w Gdańsku wdrożył¹⁹ zintegrowany system zarządzania w IAS w Gdańsku, w Urzędach Skarbowych woj. pomorskiego i PUCS w Gdyni²⁰, którego celem było zapewnienie skutecznego i efektywnego funkcjonowania systemu zarządzania w powyższych jednostkach

¹² Od 1 kwietnia 2015 r. do 28 lutego 2017 r. Samodzielny Referat Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, Spraw Kontroli Podatkowej i Czynności Sprawdzających, od 1 marca 2017 r. Referat Zarządzania Ryzykiem.

¹³ Taką osobę należało wyznaczyć w izbach skarbowych zgodnie ze Strategią Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym przekazaną Dyrektorom Izby Skarbowych przy piśmie Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów znak OS7-065/JW.30/2004/OS 658 z 3 lutego 2004 r. (dalej: „Strategia Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym z 2004 r.”).

¹⁴ Zgodnie ze Strategią Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym z 2004 r. w izbach skarbowych należało wyznaczyć pracowników odpowiedzialnych za obsługę procesu zarządzania ryzykiem. Zespół taki istniał do 31 marca 2014 r. (tj. do czasu powołania Samodzielnego Referatu Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym i Spraw Kontroli Podatkowej) równolegle z komórką organizacyjną odpowiedzialną za analizę ryzyka. Członkami Zespołu byli pracownicy komórki odpowiedzialnej za analizę ryzyka, jak również pracownicy innych komórek, w tym m.in. Wydziału Podatku Dochodowego oraz Wydziału Podatków Pośrednich/Podatku od Towarów i Usług.

¹⁵ Zarządzenie Dyrektora IS w Gdańsku w sprawie wprowadzenia procesu „Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym” (Nr 46/2010 z dnia 11 sierpnia 2010 r., Nr 80/2011 z dnia 17 czerwca 2011 r., Nr 124/2011 z dnia 22 grudnia 2011 r.).

¹⁶ Zadania wykonywane w ramach nadzoru określono w Zarządzeniach Dyrektora IS/IAS w Gdańsku.

¹⁷ Kwestie dotyczące kontroli wewnętrznych szczegółowo opisano w pkt 2.3. niniejszego wystąpienia.

¹⁸ W piśmie z 22 maja 2015 r., 9 marca 2016 r. i 12 maja 2017 r. i 21 lutego 2018 r.

¹⁹ Zarządzeniem Nr 14/2018 Dyrektora IAS w Gdańsku z dnia 12 lutego 2018 r.

²⁰ Pomorski Urząd Celnopodatkowy – Skarbowy w Gdyni.

i wprowadzenie zintegrowanego systemu zarządzania obejmującego ogół działań podejmowanych w ramach kontroli zarządczej, zarządzania przez cele, zarządzania ryzykiem;

- w formie zawartych porozumień określono i uściślono zasady współpracy organów administracji podatkowej²¹, a od 14 września 2017 r. wprowadzono „Zasady przekazywania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług oraz nieujawnionych źródeł przychodów”²².

(akta kontroli str. 14-371, 411-593, 600-709, 761-794, 811-819, 1940-2060, 2147-2162, 2750-2762)

Analizę ryzyka, w tym w zakresie gromadzenia dochodów z podatku od towarów i usług wspomagały narzędzia analityczne i bazy danych, w które wyposażona była IS/IAS w Gdańsku, takie jak od:

- 2004 r. hurtownia danych WHTAX²³, w której gromadzone były dane z zakresu rachunkowości podatkowej, w tym dotyczące regulowania zobowiązań podatkowych oraz egzekucji administracyjnej, jak również dane dotyczące realizacji mierników oceny wykonania zadań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa. Hurtownia umożliwiała tworzenie raportów i automatyczne pobieranie danych, w tym do sprawozdań,
- 2008 r. Hurtownia SPR, która zawiera m.in. dane z deklaracji podatkowych składanych przez podatników, w tym również deklaracji dotyczących VAT. Pozyskane dane pozwalają na analizę jednostkową podmiotów, a także zbiorczą analizę wg wybranych kryteriów i potrzeb w danym momencie, w tym np. raport dotyczący tzw. „złych długów” lub wartości transakcji krajowych podatników z zagranicznymi przedsiębiorcami w danym okresie,
- 2015 r. EWIKON – ogólnopolska²⁴ baza umożliwiająca sprawdzenie informacji, czy w danym podmiocie/u podatnika były prowadzone kontrole podatkowe oraz o podstawowych informacjach dotyczących tych kontroli (m.in. ich zakres i wyniki),
- 2017 r.:
 - o WRO-System – jego celem było wsparcie działań organizacyjnych KAS w zakresie dostępu do informacji gromadzonych przez Ministerstwo Finansów. Umożliwia m.in. podgląd i pobieranie plików JPK²⁵, analizę podatnika pod kątem występowania w rejestrach sprzedaży i zakupu

²¹ W porozumieniu z 11 maja 2005 r. i 22 czerwca 2012 r. określono i uściślono zasady współdziałania, wzajemnej pomocy i właściwej współpracy pomiędzy Urzędami Skarbowymi woj. pomorskiego i IS w Gdańsku a Urzędem Kontroli Skarbowej w Gdańsku. W porozumieniu z 23 października 2013 r. określono zasady współpracy pomiędzy Dyrektorem IS w Gdańsku a Dyrektorem Izby Celnej w Gdyni. W porozumieniu zawartym pomiędzy Dyrektorem IS w Gdańsku a Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku z 27 kwietnia 2016 r. i 10 czerwca 2016 r. ustalono zasady współpracy w zakresie kontroli zasadności deklarowanych zwrotów podatku od towarów i usług.

²² Zarządzenie Dyrektora IAS w Gdańsku Nr 3/2018 z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie wprowadzenia „Zasad przekazywania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług oraz nieujawnionych źródeł przychodów” uchylające Zarządzenie nr 128/2017/KAS Dyrektora IAS w Gdańsku z dnia 14 września 2017 r. w sprawie wprowadzenia „Zasad przekazywania wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług oraz nieujawnionych źródeł przychodów”.

²³ Zasilana z systemu Poltax i podsystemów.

²⁴ Zasilana o dane pochodzące z urzędów skarbowych oraz urzędy celno-skarbowe z całego kraju.

²⁵ Jednolity Plik Kontrolny. Obowiązek przekazywania na żądanie organu podatkowego całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych wprowadzony został ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649, ze zm.) stopniowo: od 1 lipca 2016 r. dla dużych przedsiębiorców, a od 1 lipca 2018 r. dla pozostałych przedsiębiorców prowadzących księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych.

w innych plikach JPK_VAT, występowania zaległości w zestawieniu z jego kontrahentami, analizę jego oraz jego kontrahentów pod kątem występowania m.in. w bazie BPS²⁶, informacji SCAC²⁷, stwierdzenia uszczuplenia powyżej 100 tys. zł, funkcjonowania jako wirtualne biuro. Ponadto służy m.in. do przeglądania danych rejestracyjnych, kontaktowych i o obowiązkach podatkowych podatników oraz oceny ich ryzyka w oparciu o określone kryteria (w module KORRP²⁸/SKORP²⁹ oraz Ocena Podatnika VAT),

- o Lunetka – umożliwia podgląd i pobieranie plików JPK,
- o System Analizy Zgłoszeń Celnych ALINA³⁰ (przed 2017 r. w Izbie Celnej) – umożliwia filtrowanie zgłoszeń celnych i tworzenie raportów niezbędnych do podejmowania czynności analitycznych na podstawie danych z systemu informatycznego: System Obsługi Zgłoszeń Celnych CELINA³¹, Nowy Skomputeryzowany System Tranzytowy NCTS³² i System Kontroli Eksportu ECS³³,
- o Remdat (przed 2017 r. w Urzędzie Kontroli Skarbowej) – zawiera dane z deklaracji i zeznań wprowadzanych do poszczególnych baz urzędów skarbowych POLTAX, co umożliwia dokonanie analizy rozliczeń podatkowych konkretnego podatnika, sprawdzenie jego danych rejestracyjnych i obowiązków podatkowych, w tym obowiązku podatkowego VAT,
- o Knime (przed 2017 r. w Urzędzie Kontroli Skarbowej) – platforma analityczna umożliwiająca m.in. przetwarzanie dużych ilości danych pobranych z wewnętrznych baz danych, np. hurtowni SPR lub zewnętrznych źródeł powszechnie dostępnych w Internecie, np. koncesje paliwowe wydawane przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki, na podstawie których można wyselekcjonować podmioty wymagające indywidualnego przeanalizowania. Program umożliwia również łączenie danych z różnych źródeł i wyciąganie na ich podstawie wniosków pozwalających na trafniejsze typowanie podmiotów do kontroli,
- o System Przeglądu Baz Danych (SPBD) – autorska aplikacja wykonana przez pracowników IAS w Gdańsku, której celem było ułatwienie pozyskania informacji z rozproszonych baz danych oraz ułatwienie i usprawnienie m.in. analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli oraz weryfikacji dokumentów odzwierciedlonych w systemach POLTAX zarówno w zakresie podmiotów gospodarczych, jak i osób fizycznych. Aplikacja wykonuje zapytania w czasie rzeczywistym na lokalnych bazach danych urzędów skarbowych i daje wiedzę o podatniku zarejestrowanym lub odnotowanym na terenie właściwości IAS w Gdańsku, w tym o obowiązkach podatkowych, adresach rejestracyjnych, aktywnościach VIES³⁴, zaległościach, kontrolach prowadzonych wobec podatnika oraz informacje z dokumentów wymiarowych,
- o PASW Modeler (przed 2017 r. w Urzędzie Kontroli Skarbowej) – zapewniał wsparcie przy analizowaniu dużych zbiorów danych, zarówno poprzez

²⁶ Baza Podmiotów Szczególnych.

²⁷ Formularz służący wymianie informacji o podatku VAT pomiędzy państwami członkowskimi.

²⁸ Karta Oceny Ryzyka Rejestracyjnego.

²⁹ Systemem Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego.

³⁰ Obecnie system wygaszany i zastępowany przez ZISAR.

³¹ System służący administracji celnej do rejestracji i przetwarzania danych ze zgłoszeń celnych towarów importowanych na terenie całej Unii Europejskiej.

³² System pozwalający na monitorowanie operacji tranzytowej na każdym etapie realizacji procedury.

³³ Systemem wspólnotowy, umożliwiający elektroniczną obsługę zgłoszenia wywozowego i wymianę informacji w formie elektronicznej między urzędami celnymi na terenie Unii Europejskiej.

³⁴ Internetowy system wymiany informacji o VAT.

przygotowanie danych do analizy, ich przetwarzanie i tworzenie modeli analitycznych w oparciu o zadane kryteria. Może być wykorzystywany przy analizach kolejnych deklaracji (m. in. poprzez porównywanie skoków obrotu okres do okresu, badanie udziału poziomu podatku do wpłaty w obrocie, wysokości deklarowanych zwrotów), co umożliwiało cykliczne identyfikowanie we wczesnym stadium podmiotów uczestniczących w oszustwach karuzelowych, analizach podmiotów pod kątem kompensowania różnicy w stawkach nabyć i obrotu oraz fikcyjnymi nabyciami, jak również analizach branżowych, poprzez selekcję podmiotów z systemu REGON na podstawie kodów PKD³⁵, a następnie analizę wskaźnikową deklaracji VAT na podstawie wybranych kryteriów.

Ponadto analizę ryzyka w urzędach skarbowych województwa pomorskiego wspomagały narzędzia analityczne i bazy danych, w które wyposażone były te urzędy (poza ww. hurtownią SPR, WHTAX, EWIKON, SPBD, WRO-System i Lunetka):

- od 2008 r. e-ORUS w zakresie raportów, a od 2014 r. w zakresie ewidencjonowania czynności sprawdzających,
- od 2009 r. „Analiza zasadności zwrotu VAT”, która wspomagała wstępną ocenę ryzyka na podstawie danych wykazanych w złożonych deklaracjach podatkowych oraz określonych kryteriów dotyczących wybranych obszarów ryzyka, w których działał dany podmiot,
- od 2010 r. moduł „Analiza grupowa” umożliwiający analizę uwzględniającą kryteria określone w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej (dalej: „KPDP”)/Krajowym Planie Działań (dalej: „KPD”), przy wykorzystaniu danych zgromadzonych w urzędach skarbowych, w tym danych rejestracyjnych i pochodzących ze złożonych deklaracji oraz wyników przeprowadzonych kontroli i postępowań podatkowych, a także informacji pochodzących od innych organów i instytucji,
- od 2014 r. „Segmentacja ogólna” mająca na celu uszeregowanie podmiotów wg określonych cech ryzyka,
- od 2015 r. KORRP (od czerwca 2018 r. zastąpiona SKORP), której celem było dokonanie oceny ryzyka rejestracji podmiotu w toku realizacji procesu nadawania NIP w urzędzie skarbowym.

(akta kontroli str.344-345, 371-375, 795-804, 811-824)

Obszary/podobszary ryzyka, w tym dotyczące gromadzenia dochodów z VAT/ skutecznego poboru VAT, określono w³⁶:

- WPDP na poszczególne lata 2007-2013. Plany te obejmowały wyłącznie krajowy katalog obszarów ryzyka stanowiących istotne zagrożenie dla prawidłowego poboru podatków (opracowanych na podstawie zidentyfikowanych obszarów ryzyka zgłaszanych przez urzędy skarbowe i Izby skarbowe) ujęty w KPDP³⁷ na poszczególne lata. W tym okresie nie wprowadzono wojewódzkich obszarów ryzyka zewnętrznego z uwagi głównie na – jak wynika z WPDP – uznanie za wystarczające/kompletne dla realizacji celów Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym obszarów ryzyk wskazanych w KPDP³⁸. Niemniej jednak w 2011 r.

³⁵ Polska Klasyfikacja Działalności.

³⁶ Zidentyfikowane obszary/podobszary ryzyka wskazano w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

³⁷ Będący wynikiem analiz przeprowadzonych na szczeblu Ministerstwa Finansów, izb skarbowych oraz urzędów skarbowych.

³⁸ Ponadto w piśmie ówczesnego Wicedyrektora IS w Gdańsku: z 14 marca 2007 r. wskazano również, że wprowadzenie do realizacji wojewódzkich obszarów ryzyka mogłoby być nadmiernym obciążeniem dla urzędów skarbowych i skutkować pobieżną realizacją całej strategii (dot. WPDP na 2007 r.), z 23 czerwca 2018 r. wskazano, że urzędy skarbowe województwa pomorskiego w ramach dotychczasowej realizacji Strategii nie

zobowiązano urzędy skarbowe województwa pomorskiego do podjęcia działań weryfikacyjnych w postaci kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających w obszarze – usługi świadczone w okresie sezonu letniego (w szczególności w zakresie handlu, gastronomii i wynajmu pokoi gościnnych)³⁹,

- WPD na poszczególne lata 2014-2016. Plany te zawierały wszystkie obszary ryzyk wskazane w KPD⁴⁰ opracowanych na poszczególne lata na podstawie wyników kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe w odpowiednim roku poprzednim, w których wyznaczone zostały priorytetowe podobszary ryzyka, wraz z ich hierarchią⁴¹. Ponadto na każdy rok zidentyfikowano ryzyka regionalne (na 2014 r. i 2016 r. po jednym ryzyku, a na 2015 r. dwa). Na 2017 r. Ministerstwo Finansów podtrzymało kierunki wynikające z KPD na 2016 r.⁴²,
- „Kierunkach działań dla PUCS w Gdyni oraz Urzędów Skarbowych woj. pomorskiego, na podstawie ustaleń kontroli w latach 2013-2017 w woj. pomorskim”⁴³.

Obszary/podobszary ryzyk zidentyfikowane w latach 2007-2018⁴⁴:

- podatnicy nierealizujący obowiązków ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kas fiskalnych (lata 2007-2008⁴⁵),
- podatnicy VAT deklarujący wysoki obrót i jednocześnie wykazujący w składanych deklaracjach podatkowych niewielkie kwoty podatku do wpłaty bądź nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, niekontrolowani przez organy podatkowe przez dłuższy czas – min. jeden rok (lata 2007-2009⁴⁶),

wskazywały jednoznacznie innych obszarów ryzyka, których realizacja byłaby niezbędna do osiągnięcia w przedmiotowym zakresie zamierzonych celów (dot. WPDP na 2008 r.). W WPDP na 2009 r. i 2010 r. wskazano również, że wprowadzenia wojewódzkich obszarów zaniechano z uwagi na termin zatwierdzenia i przekazania do realizacji KPDP.

³⁹ Ponieważ działania urzędów w tym obszarze wykazały niską efektywność finansową (znacznie niższą od średniej wartości uszczupień w obszarach objętych krajowym planem), to pomimo dużej ich efektywności, podjęto decyzję o niewprowadzeniu tego obszaru ryzyka. Choć w kolejnym (2012 r.) zobowiązano urzędy skarbowe nadal do monitorowania prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych przez podmioty prowadzące działalność w powyższym zakresie obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego.

⁴⁰ Będący wynikiem analiz przeprowadzonych na szczeblu Ministerstwa Finansów, izb skarbowych oraz urzędów skarbowych.

⁴¹ Ponadto w 2016 r. krajowe podobszary ryzyka wskazano oddzielnie dla strategicznych urzędów skarbowych, wyspecjalizowanych i pozostałych. W 2014 r. i 2015 r. nie było takiego rozróżnienia.

⁴² Jak wskazano w „Kierunkach działań dla PUCS w Gdyni oraz Urzędów Skarbowych woj. pomorskiego, na podstawie ustaleń kontroli w latach 2013-2017 w woj. pomorskim”.

⁴³ Celem opracowania było wsparcie procesu zarządzania ryzykiem zewnętrznym w KAS na szczeblu regionalnym i służyło realizacji celu nadrzędnego, jakim jest poprawa skuteczności i efektywności kontroli podatkowych. Od 2017 r. z uwagi na transformację Administracji Podatkowej, Ministerstwo Finansów, Szef KAS wyznaczył kierunki działań i rozwoju KAS oraz cele i mierniki ich realizacji w Zarządzeniu Nr 59 Szefa KAS z 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2017 (dalej: „Zarządzenie Szefa KAS w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2017”) i Zarządzeniu Nr 72 Szefa KAS z 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018 ((dalej: „Zarządzenie Szefa KAS w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2018”).

⁴⁴ W latach 2007-2009 w KPDP i WPDP było 11 obszarów ryzyka, w 2010-2012 – sześć, a w 2013 r. – pięć. Zmniejszenie od 2010 r. liczby obszarów ryzyka wynikało ze zmiany podejścia do ich typowania, polegającej na odstąpieniu od skupiania się na określonych grupach podatników, na rzecz identyfikacji ich nieprawidłowych zachowań. W 2014 r. nastąpiła kolejna zmiana podejścia i działań w zakresie strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym i KPD oraz WPD opracowywano na podstawie wyników kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe w odpowiednim roku poprzednim (a uprzednio na podst. obszarów ryzyk zgłoszonych przez te urzędy i izby). Na 2016 r. Ministerstwo Finansów podtrzymało kierunki wynikające z KPD na 2017 r. Na 2018 r. IAS w Gdańsku zidentyfikowała obszary ryzyk na podstawie wyników kontroli podatkowych przeprowadzonych w latach 2013-2017 oraz postępowań kontrolnych i kontroli celno-skarbowych w PUCS w Gdyni za 2017 r.

⁴⁵ Jak wskazano w KPDP na 2009 r. – w 2009 r. zrezygnowano z wydzielenia tego obszaru, ale uwzględniono działania w tym zakresie w innych obszarach ryzyka, z którymi jest związany poprzez przypisanie do nich dodatkowych błędów podatkowych.

⁴⁶ Jak wskazano w KPDP na 2010 r. – w 2010 r. zrezygnowano z wydzielenia tego obszaru, bowiem katalog pozostałych obszarów ryzyk ustalony na 2010 r. obejmuje charakter nieprawidłowości typowych dla tego obszaru.

- podatnicy „uśpieni” (lata 2007-2009⁴⁷),
- podmioty, które nie dokonały rejestracji w podatku od towarów i usług, pomimo przekroczenia wartości sprzedaży 10.000 euro w poprzednim roku podatkowym (2007 r.)/przekroczenia wartości sprzedaży określonej w art. 113 ustawy o VAT⁴⁸, uprawniającej do korzystania ze zwolnienia (2008-2009⁴⁹),
- podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych (lata 2007-2012⁵⁰, a w 2009 r. również w dokonujących niektórych transakcji transgranicznych),
- podatnicy wykazujący straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej i dokonujący odliczeń z tytułu strat z lat poprzednich (lata 2007-2009, a w latach 2010-2013 również wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody),
- wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia (lata 2010-2013),
- podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą (2010-2013),
- recykling (na lata 2014-2015 i 2018 r.),
- usługi budowlane (lata 2007 -2009⁵¹)/produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane (w latach 2014-2017)/budownictwo na 2018 r.,
- dokonywanie obrotu paliwami (lata 2007-2009⁵²)/paliwa (lata 2014-2018⁵³),
- podmioty nabywające i świadczące usługi niematerialne (lata 2007-2009⁵⁴)/doradztwo i inne usługi niematerialne (lata 2015-2018),
- szara strefa handlu pojazdami samochodowymi (lata 2007-2009⁵⁵)/motoryzacja (lata 2014-2018⁵⁶),
- podatnicy dokonujący transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu (lata 2009-2013)/E-handel i usługi informatyczne (lata 2014-2018⁵⁷),
- produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi (lata 2014-2015)/metale/metale szlachetne i stal (2018 r.),
- transport i logistyka (lata 2014-2018⁵⁸),
- nieruchomości (lata 2014-2018),
- gastronomia i zakwaterowanie (2014 r.)/gastronomia (2015 r. i 2018 r. – ryzyko regionalne),
- rolnictwo (2014 r. i 2018 r., a w 2015 r. – ryzyko regionalne),
- sprzedaż wyrobów farmaceutycznych (2014 r. – ryzyko regionalne),
- produkcja i handel elektroniką (lata 2015-2018), handel elektroniką również w 2014 r.,
- działalność agentów sprzedaży (lata 2015-2018),
- handel hurtowy pozostały (lata 2015-2018),
- usługi finansowe i ubezpieczeniowe (lata 2016-2018),
- turystyka (2016 r. i 2018 r. – ryzyko regionalne),

⁴⁷ Jw.

⁴⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.).

⁴⁹ Jak przypis 46.

⁵⁰ Jak wskazano w KPDP na 2013 r. – w 2013 r. zrezygnowano z traktowania tego obszaru ryzyka, jako odrębnego priorytetu i włączono jego zakres do obszaru „Wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia”.

⁵¹ Jak przypis 46.

⁵² Jak przypis 46.

⁵³ W 2016 r. tylko dla wyspecjalizowanego urzędu skarbowego.

⁵⁴ Jak przypis 46.

⁵⁵ Jw.

⁵⁶ W 2016 r. dla pozostałych urzędów skarbowych.

⁵⁷ Na 2016 r. tylko dla pozostałych urzędów.

⁵⁸ Jw.

- opieka zdrowotna (w tym praktyka lekarska i pozostałe usługi medyczne (2016⁵⁹-2017),
- handel produktami spożywczymi i tytoniem (lata 2016⁶⁰-2018),
- olej rzepakowy, ceny transferowe, niezgłoszona działalność, tworzywa sztuczne w 2018 r.⁶¹
(akta kontroli str. 344-345, 375-403, 604-618, 710-749, 805-810, 825-1013, 1185-1293, 1385-1466, 1586-1663, 1717-1939, 2081-2139, 2166-2176, 2664-2748)

Najczęściej występujące w latach 2007-2018 (do 30 września) w poszczególnych obszarach/podobszarach ryzyk mechanizmy/nieprawidłowości dotyczące VAT⁶²:

- dokonywanie czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej,
- niewykazywanie do opodatkowania przychodów wynikających z wystawionych faktur,
- ewidencjonowanie faktur zakupu niemających związku z osiąganym przychodem,
- błędne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego,
- brak aktualizacji danych w związku ze zmianą lub otwarciem nowych numerów rachunków bankowych,
- błędne określenie szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego,
- ewidencjonowanie faktur dokumentujących fikcyjne transakcje zakupu wystawionych przez istniejące podmioty,
- brak rejestracji w podatku VAT,
- odliczanie podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakup towarów i usług, z tytułu których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia,
- dokonywanie czynności sprzedaży bez wystawiania faktur,
- brak dokumentacji podatkowej,
- ewidencjonowanie faktur zakupu w kwotach nieodpowiadających wielkościom faktycznym,
- wystawianie faktur dokumentujących fikcyjne transakcje.

(akta kontroli str. 344-345, 375-403, 805-810, 825-1013, 2177-2189)

Ponadto IAS w Gdańsku zidentyfikowała nw. schematy i mechanizmy oszustw podatkowych w VAT⁶³:

- obrót fikcyjnymi fakturami oraz firmanctwo;
- karuzele podatkowe w branżach takich jak obrót: olejem rzepakowym, artykułami spożywczymi, usługami budowlanymi, elektroniką, paliwami, granulatem srebra, folią stretch, nieruchomościami, metalami, farmaceutykami;
- obrót luksusowymi samochodami osobowymi, z wykorzystaniem statusu pojazdów specjalnych (obniżona stawka akcyzy) oraz tzw. „słupów”, w celu nieuiszczenia podatku VAT na poszczególnych etapach łańcucha transakcyjnego (przez osoby dokonujące bezpośredniego nabycia z terytorium UE, pośredników i ostatecznych nabywców);
- posługiwanie się fikcyjnymi fakturami w celu wyłudzenia kredytów bankowych, dotacji lub innych środków pomocowych, m.in.:
 - o fikcyjny kontrakt na dostawę materiałów do produkcji wysokosprawnych rekuperatorów wykorzystujących innowacyjną technologię transferu energii cieplnej przy zastosowaniu tzw. rury cieplnej, którego celem było

⁵⁹ Tylko w pozostałych urzędach skarbowych.

⁶⁰ Jw.

⁶¹ W PUCS w Gdyni.

⁶² Których udział jest większy lub równy 2,5% w ogólnej liczbie stwierdzonych błędów w całym okresie 2007-2018 (do 30 września) i zarejestrowanych w podsystemie KONTROLA.

⁶³ Informację w tym zakresie przekazano do Ministerstwa Finansów pismem z 6 listopada 2017 r. w odpowiedzi na pismo z Ministerstwa Finansów z 24 października 2017 r.

- wygenerowanie obrotu by uzyskać kredyt,
- stworzenie łańcucha podmiotów w celu zawyżenia wartości maszyn i urządzeń – wyludzenie dotacji;
- obrót wierzytelnościami, mający na celu generowanie strat na transakcji – nabywano wierzytelności warte kilka milionów, celem dalszej odsprzedaży za kwotę znacznie mniejszą – transakcji nie towarzyszył przepływ środków pieniężnych;
- wykorzystanie transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do nienależnego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z przeprowadzonej transakcji;
- wynajem nieruchomości przez osoby fizyczne spółce w celu jej zabudowania przez spółkę i korzystania przez nią z prawa do odliczania VAT z faktur kosztowych, następnie, w oparciu o postanowienia zawartej umowy, przekazanie nieruchomości właścicielowi bez osiągnięcia przychodu opodatkowanego;
- proceder organizowania dostaw wyrobów akcyzowych na terenie UE mający na celu zaniżenie zobowiązań podatkowych, z wykorzystaniem podmiotów typu „znikający podatnik”, w ramach proceduru dokonywany jest także obrót środkami finansowymi poza systemem bankowym;
- wykorzystanie podmiotu o statusie hurtowni farmaceutycznej mającej zezwolenie na obrót na terytorium RP do zawierania transakcji z podmiotami unijnymi, pomimo braku stosownych zezwoleń, produktami znajdującymi się na wykazie zagrożonych brakiem dostępności na terytorium RP.

(akta kontroli str. 344-345, 375-403, 2140-2146, 2190-2192, 2650-2660)

Zgodnie ze Strategią Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym z 2004 r. oraz Instrukcją dotyczącą zarządzania ryzykiem zewnętrznym w latach 2007-2013 urzędy skarbowe miały obowiązek zgłaszać Koordynatorowi ds. Ryzyka Zewnętrznego w IS w Gdańsku zidentyfikowane nowe obszary/podobszary ryzyka. Od 2014 r. nie było takiego obowiązku, gdyż w latach 2014-2016 Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej we Wrocławiu, opracowywało centralnie KPD na podstawie analizy wyników kontroli. Niemniej jednak informacje takie były przekazywane w formie tzw. skryptów. Jak wyjaśnił Naczelnik Wydziału Kontroli Wewnętrznej IAS w Gdańsku od 2017 r. w ramach zarządzania ryzykiem w Izbie, na bazie identyfikowanych nieprawidłowości w ramach prowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych identyfikowane były obszary i prowadzone działania analityczne, a wyniki analiz przekazywane były do podległych jednostek celem wykorzystania służbowego. Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że podległe jednostki mogły w każdej dowolnej formie przekazywać informacje w zakresie zidentyfikowanych nowych zagrożeń i ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT, propozycji zmian w tym zakresie mających na celu uszczelnienie poboru podatku VAT, poprawy skuteczności aparatu skarbowego.

(akta kontroli str. 344-345, 403-408, 604-618, 761-793, 811-819, 2081-2139, 2163-2165)

Od 2007 r. do czasu utworzenia KAS (1 marzec 2017 r.) w IS/IAS w Gdańsku nie działało żadne centrum analiz o znaczeniu ponadregionalnym. Natomiast takie centra istniały w innych IS/IAS, np.:

- od 1 stycznia 2009 r. Referat ds. handlu w Internecie/Referat Kontroli Działalności Gospodarczej Prowadzonej za Pośrednictwem Środków Komunikacji Elektronicznej (obecnie w IAS w Bydgoszczy, a wcześniej w IS w Bydgoszczy),
- od 2014 r. koordynator krajowy ds. kontroli podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie obrotu paliwami (obecnie w IAS w Zielonej Górze,

a wcześniej w IS w Zielonej Górze),

- od 1 stycznia 2015 r. do 31 lipca 2017 r. Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej (w IS/IAS we Wrocławiu), a od 1 sierpnia 2017 r. wszyscy pracownicy tego centrum zostali służbowo przeniesieni do Ministerstwa Finansów i pracowali początkowo w strukturach Departamentu Poboru Podatków tego Ministerstwa, a od 1 kwietnia 2018 r. jako Departament Analiz.

Natomiast od 1 marca 2017 r. w ramach IAS w Gdańsku działały dwa centra o znaczeniu ponadregionalnym (realizujące zadania centralne na rzecz Izby Administracji Skarbowej, urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych), tj. Centrum Kompetencyjne ds. Ujawniania i Opodatkowania Nieujażnionych Źródeł Przychodów⁶⁴ oraz Dział Centrum RTG⁶⁵.

(akta kontroli str. 183-188, 242-244, 264-268, 272-276, 295-296, 315-316, 344-345, 408-410, 463-471, 594-599, 2192-2235)

Ponadto, jak wyjaśnił Naczelnik Wydziału Kontroli Wewnętrznej IAS w Gdańsku na wniosek Dyrektora IS w Gdańsku skierowany do Ministerstwa Finansów wdrożono projekt szkoleniowy przygotowany przez zespół trenerów⁶⁶ podatku od towarów i usług Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów – w zakresie rozwiązania problemów związanych z realizacją zadań z zakresu rejestracji podatników VAT i VAT-UE. W piśmie do Ministerstwa Finansów Dyrektor IS w Gdańsku wskazał, że „problematyka rejestracji i działań przed rejestracyjnymi jest bardzo istotna i może skutecznie ograniczyć proceder oszustw podatkowych”. Zespół trenerów⁶⁷:

- od 2014 r.⁶⁸ prowadził szkolenia „w celu skoordynowania działań urzędów skarbowych całego kraju oraz jednolitego podejścia do analizy przed rejestracyjnej i oceny stanu faktycznego, aby zwiększyć wspólny potencjał do walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania”⁶⁹ oraz podwyższające kompetencje pracowników administracji skarbowej w zakresie zapobiegania oszustwom podatkowym⁷⁰,
- zidentyfikował katalog problemów/zdarzeń i sposobów ich rozwiązania w celu stworzenia jednolitych działań urzędów skarbowych i wyeliminowania problemów interpretacyjnych związanych z właściwością urzędów skarbowych – opracowano sposób i model działania urzędów skarbowych podczas rejestracji oraz aktualizacji danych rejestracyjnych podatnika, w tym dot. m.in. podmiotów często zmieniających właściwość organów skarbowych, rejestrujących się pod adresem „biur wirtualnych” i działających na rynku unii europejskiej,
- był osobami kontaktowymi dla pracowników urzędów skarbowych w całym kraju w zakresie rozwiązywania bieżących problemów dotyczących zagadnień w obszarze rejestracji podmiotów i właściwości miejscowej urzędów.

Szereg rozwiązań zaproponowanych przez Zespół trenerów i prezentowanych w trakcie szkoleń (w szczególności w zakresie procedury przedrejestracyjnej i przy zmianie właściwości miejscowej) znalazł zastosowanie w „Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatków od towarów i usług”, opracowanej przez

⁶⁴ Referat (od 1 marca 2017 r. do 30 kwietnia 2018 r.) /Dział (od 1 maja 2018 r.) Ujawniania i Opodatkowania Nieujażnionych Źródeł Przychodów.

⁶⁵ Do zadań Działu Centrum RTG należał m.in. nadzór i koordynacja nad wykonywaniem kontroli z wykorzystaniem urządzeń skanujących (RTG) oraz monitorowanie i analizowanie wykorzystywania tych urządzeń oraz cykliczne przedstawianie uzyskanych wyników i wniosków odpowiednim Departamentom Krajowej Administracji Skarbowej, a Innym Izdom Administracji Skarbowej również zaleceń z prowadzonych analiz mających znaczenie dla kontroli wykonywanej przez Służbę Celno-Skarbową.

⁶⁶ Składający się pracowników izb oraz urzędów skarbowych.

⁶⁷ Zespół nadal istnieje – obecnie składa się z trzech osób, a uprzednio z czterech.

⁶⁸ Szkolenia te prowadzone były również w 2018 r.

⁶⁹ Pt. „Rejestracja VAT i aktywność do transakcji wewnątrzspółnotowej przy zmianie właściwości w kontekście zapobiegania oszustwom podatkowym”.

⁷⁰ Nt. „Podatek od towarów i usług - odliczenia i zwroty, w kontekście zapobiegania oszustwom podatkowym”.

Krajową Administrację Skarbową w styczniu 2017 r. Procedury/sposób postępowania w określonych sytuacjach związanych z realizacją zadań z zakresu rejestracji podatników VAT/VAT-UE zostały wypracowane przez Zespół na zasadzie dobrej praktyki i znajdowały odzwierciedlenie w prowadzonych szkoleniach, np. "Karta monitoringu podatnika VAT-UE zaklasyfikowanego do grupy podwyższonego ryzyka" opracowana przez pracownika IAS w Gdańsku i za jego zgodą wykorzystywana na powyższych szkoleniach.

(akta kontroli str. 344-345, 408-410, 806-810, 2192-2236, 2650-2762)

1.2. W latach 2007-2018 (do 30 września) IS/IAS w Gdańsku informowała Ministra Finansów o zagrożeniach dla skutecznego poboru VAT oraz przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie, w formie:

- przekazywanych sprawozdań/informacji/skryptów sporządzonych na podstawie danych otrzymanych z podległych urzędów, w tym za lata:
 - o 2007-2016 dotyczyły działań tych urzędów i ich wyników w obszarach zidentyfikowanych ryzyk ujętych w KPDP/WPDP na poszczególne lata 2007-2013⁷¹ i KPD/WPD na poszczególne lata 2014-2016⁷² – obszary i mechanizmy nieprawidłowości w nich występujące wskazano w pkt 1.1. niniejszego wystąpienia,
 - o 2017-2018 (do 30 września)⁷³ kwartalne raporty z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS IAS w Gdańsku zawierające dane o stopniu realizacji mierników w ramach poszczególnych celów, do których należał m.in. wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych oraz zwiększenie efektywności egzekucji⁷⁴;
- przekazanej w 2017 r. (zgodnie z pismem Ministra Finansów) informacji o zidentyfikowanych schematach i mechanizmach oszustw podatkowych VAT, co opisano w pkt 1.1. niniejszego wystąpienia;
- przekazanych (w 2007 r. i w latach 2013-2018) informacji o toczących się przed sądami administracyjnymi postępowaniach, które w ocenie tut. organu podatkowego dotyczyły zagadnień o istotnym znaczeniu dla systemu podatkowego⁷⁵. Rozstrzygnięcia sądów dotyczące niektórych (nw.) kwestii znalazły odzwierciedlenie w rozwiązaniach systemowych, tj. w zakresie:
 - o możliwości ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego dla osoby fizycznej na podstawie art. 109 ust. 4 ustawy o VAT (sankcji VAT)⁷⁶,

⁷¹ Sprawozdania MF-ZRZ o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe województwa pomorskiego w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za 2007 r., przekazywano co kwartał w zakresie Działu I-III tego sprawozdania, a Dział IV, co pół roku, natomiast sprawozdania za lata 2008-2013 przekazywano, co pół roku.

⁷² Przekazywano corocznie tzw. skrypty.

⁷³ Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, CIA i Audytu, za lata 2017-2018 nie było obowiązku sprawozdawczego w zakresie zidentyfikowanych ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT, jednak podległe jednostki prowadziły działania w zakresie dotychczas zidentyfikowanych zagrożeń i ryzyk, jak również mogły w każdej dowolnej formie przekazywać informacje w zakresie zidentyfikowanych nowych zagrożeń i ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT, propozycji zmian w tym zakresie mających na celu uszczelnienie poboru podatku VAT, poprawy skuteczności aparatu skarbowego.

⁷⁴ Wraz z informacją o przyczynach niezrealizowania celów, w tym za 2017 r. w rocznym raporcie, a za 2018 r. na bieżąco. W latach 2017 - 2018 (do 30 września) nie zostały wskazane wprost cele związane z poborem podatku VAT, natomiast stanowiły one składową wskazanych celów. Cele i mierniki oraz stopień ich realizacji opisano w pkt 2.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

⁷⁵ Zgodnie z pismem: Ministra Finansów z 23 maja 2007 r., Podsekretarza Stanu z 20 czerwca 2011 r., Ministerstwa Finansów z 31 stycznia 2013 r. i Szefera KAS z 5 maja 2017 r.

⁷⁶ Dwie sprawy. W ocenie IS w Gdańsku istniała możliwość ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w stosunku do osób fizycznych. Zdanem sądu (Wyrok WSA w Gdańsku z 6 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 893/06 i dot. tej sprawy Wyrok NSA z 16 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1493/07 oraz Wyrok WSA w Gdańsku z 12 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 887/06 i dot. tej sprawy Wyrok NSA z 5 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1443/07) w obowiązującym stanie prawnym należało stosować wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r. sygn. Akt K17/97, w którym orzekł, iż „przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy o VAT z 1993 r., w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę, jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”

- poprzez uchylenie z dniem 1 grudnia 2008 r.⁷⁷ art. 109 ust. 4-8 tej ustawy;
- o pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku faktur wystawionych przez podmiot niezarejestrowany jako czynny podatnik VAT, w oparciu o art. 88 ust. 3a lit. a ustawy o VAT. Z wyroków sądów⁷⁸ wynika, że nie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku z samego faktu braku rejestracji lub tylko dlatego, że faktury wystawił podmiot uznany za "nieczynnego" podatnika VAT, a dla zastosowania cyt. przepisu koniecznym jest dodatkowo stwierdzenie, że z ogółu obiektywnych okoliczności wynika, iż podatnik nabywając towar mógł przewidywać, że transakcja stanowi nadużycie (oszustwo)/uzyskanie korzyści podatkowej. W celu właściwego i jednolitego podejścia organów podatkowych do m.in. oceny dochowania należytej staranności przez przedsiębiorców, którzy nie dokonali oszustwa w zakresie podatku VAT oraz nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku, której nabyli towar, służy oszustwu, określono wskazówki pomocne dla organów podatkowych w tym zakresie w formie opracowanej i opublikowanej na stronach Internetowych Ministerstwa Finansów 25 kwietnia 2018 r. „Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych”;
 - o informacji o wniesionym przez podatnika w skardze kasacyjnej wniosku o wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym w sprawie zwolnienia z VAT czynności pomocniczych do czynności opieki medycznej i szpitalnej⁷⁹. W celu ustalenia zasad i warunków objęcia zwolnieniem od podatku VAT usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT, – 29 grudnia 2017 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną, której przedmiotem są czynności wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej realizowaną w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie w kontekście określenia ich charakteru oraz możliwości zastosowania zwolnienia od podatku;
 - o uznania, że nadpłatę w podatku VAT powstałą w związku z centralizacją rozliczeń jednostek samorządu terytorialnego z ich jednostkami organizacyjnymi (samorządowym zakładem budżetowym) należy traktować jako nadpłatę powstałą w wyniku orzeczenia TSUE z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14, a zatem podlegającą oprocentowaniu zgodnie z art. 78

I odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe, są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Uchylenie tych przepisów wyeliminowało funkcjonowanie w przepisach o podatku od towarów i usług tzw. sankcji, tj. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego w przypadkach zanizenia zobowiązania podatkowego przez podatnika lub zawyżenia kwoty różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

⁷⁷ Przez art. 1 pkt 56 lit. b ustawy 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).

⁷⁸ Trzy sprawy – Wyrok WSA w Gdańsku z 12 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 887/06 i dot. tej sprawy Wyrok NSA z 5 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1443/07, Wyrok WSA w Gdańsku z 5 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 668/06 i dot. tej sprawy Wyrok NSA z 5 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1590/07, Wyrok WSA w Gdańsku z 19 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 542/06 i dot. tej sprawy Postanowienie NSA z 13 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1443/07.

⁷⁹ Wskazując, że Polska uchyliła przepisom Traktatu Unii Europejskiej oraz art. 132 ust. 1 lit. b) Dyrektywy 2006/112/WE wprowadzając opodatkowanie czynności ściśle związanych z opieką medyczną i szpitalną, tj. czynności pomocniczych dla czynności głównej, jaką jest opieka szpitalna i medyczna. Wyrokiem WSA z 5 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1060/11 sąd oddalił skargę podatnika w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług. NSA postanowieniem z 28 marca 2013 r., sygn. Akt I FSK 719/2, uchylił zaskarżony wyrok i odrzucił skargę podatnika, bowiem w ocenie NSA, nie było w sprawie podstaw do merytorycznego rozstrzygnięcia o zarzutach skargi kasacyjnej. Poza istotą sprawy pozostawał wniosek autora skargi kasacyjnej o skierowanie pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - procesowy charakter kwestionowanych orzeczeń sprawiał, że odpowiedź na tak sformułowane pytanie nie miała znaczenia dla rozstrzygnięcia w sprawie.

§ 5 ustawy - Ordynacja podatkowa⁸⁰. Organy podatkowe stały na stanowisku, że nadpłata nie powstała w związku z powyższym orzeczeniem, wobec czego odszkodowanie nie przysługiwało⁸¹. Uwzględniając orzecznictwo NSA⁸² w tym zakresie, które pojawiło się po zasygnalizowaniu przez Szefa KAS rozbieżnych orzeczeń WSA – Minister Finansów w piśmie z 22 listopada 2017 r. wraził stanowisko, iż nadpłaty w tym zakresie skutkują wypłatą należnego oprocentowania, stwierdzając tym samym nieważność uprzedniego stanowiska wyrażonego w piśmie z 22 listopada 2016 r.;

- o interpretacji pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w celu ustalenia miejsca opodatkowania usług⁸³. Zgodnie z rozstrzygnięciem z 16 października 2014 r., TSUE C-605/12 organy przy badaniu stałego miejsca prowadzenia działalności w celu określenia miejsca opodatkowania usług, biorą pod uwagę, czy to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić podatnikowi odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej.

Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że nadal aktualne i istotne z punktu gromadzenia dochodów z podatku VAT/zagrożeń/skuteczności aparatu skarbowego pozostają przekazane Ministrowi Finansów informacje dotyczące odliczenia podatku naliczonego przez Gminę przy realizacji inwestycji⁸⁴. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, powyższe informacje nie wymagają dokonania zmiany konkretnych przepisów prawa, niemniej jednak spornym jest zastosowanie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w sytuacji odliczenia podatku naliczonego przez Gminę przy realizacji inwestycji: budowa oczyszczalni ścieków oraz kanalizacji sanitarnej przekazanych następnie nieodpłatnie Gminnemu Zakładowi Usług Komunalnych – zdaniem organów podatkowych nie, zdaniem sądu tak⁸⁵.

(akta kontroli str. 806-819, 825-1013, 840-869, 878-896, 908-915, 928-938, 951-961, 972-975, 988-1000, 1011-1013, 2236-2382, 2391-2491, 2236-2249, 2582-2636, 2637-2649, 2664-2748, 2750-2752)

Ponadto IAS w Gdańsku analizą z 7 czerwca 2018 r. dotyczącą kwot podatku VAT wykazanych w deklaracjach, jako kwoty do przeniesienia na następny okres

⁸⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).

⁸¹ Uznając, że orzeczenie dotyczyło podmiotowości podatkowej gminnych jednostek budżetowych a nie zakładów budżetowych. Dopiero uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., sygn. akt I FPS 4/15 jednoznacznie określiła status zakładów budżetowych w kontekście samodzielności pozwalającej na prowadzenie działalności gospodarczej zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. Wyrok WSA z 27 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 1229/16 i wyrok WSA z 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 259/17. Skargi kasacyjne od ww. wyroków cofnięto z uwagi na orzecznictwo sądów krajowych, w tym NSA.

⁸² Wyrok z 12 września 2017 r., sygn. akt I FSK 668/17, z 12 września 2017 r., sygn. akt I FSK 323/17 i z 3 października 2017 r., sygn. akt I FSK 692/17.

⁸³ Organy podatkowe uznały, że zakresy aktywności spółek (podatnika polskiego, który sprzedaż na rzecz spółki zagranicznej zakwalifikował jako sprzedaż poza terytorium kraju – niepodlegającą opodatkowaniu VAT) na terytorium Polski były nierozdzielne, a świadczone przez nie usługi stanowiły ekonomicznie nierozdzielną całość. Zatem miejscem świadczenia usług, określonych w wskazanych umowach i udokumentowanych fakturami VAT i zaliczką, było stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej spółki zagranicznej, czyli terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zatem usługi podlegały opodatkowaniu na terytorium Polski stawką 22%, a nie jak wskazał podatnik poza terytorium kraju (niepodlegające opodatkowaniu VAT).

⁸⁴ Trzy sprawy: 9 marca 2015 r. i 8 kwietnia 2015 r. przekazano Ministrowi Finansów – wyrok WSA z 18 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 1544/14 i dokumenty w tej sprawie, 5 maja 2016 r. – wyrok WSA z 6 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 248/16 i 13 czerwca 2016 r. – wyrok WSA z 27 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 273/16.

⁸⁵ W ww. sprawach brak jest ostatecznego rozstrzygnięcia sądów – odpowiednio w jednej sprawie NSA postanowieniem z 8 października 2018 r. podjął zawieszone postępowania, w jednej skargę kasacyjną złożono 17 czerwca 2016 r. – do 3 grudnia 2018 r. brak rozstrzygnięcia, a w jednej sprawie na posiedzeniu 23 listopada 2016 r. została zawieszona przez NSA.

rozliczeniowy, zainicjowała działania mające na celu weryfikację, czy kwoty te mogą stanowić zagrożenie dla zapewnienia dochodów budżetu państwa w prognozowanej wysokości. Jak wynika z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, analiza jest na etapie weryfikacji badanego zjawiska w skali województwa pomorskiego z punktu widzenia ryzyka zewnętrznego dla IAS w Gdańsku.

(akta kontroli str. 2383-2390, 2664-2672)

IS/IAS w Gdańsku zgłaszała do Ministerstwa Finansów propozycje rozwiązań⁸⁶ mających na celu uszczelnienie poboru VAT i poprawę skuteczności aparatu skarbowego, w tym w latach:

- 2007-2013 w zakresie obszarów ryzyk określonych w krajowym/wojewódzkim planie dyscypliny podatkowej na poszczególne lata 2007-2013⁸⁷,
- 2015 r. i 2016 r. w odpowiedzi na przekazane przez Ministerstwo Finansów pisma z próbą o wskazanie takich propozycji.

Część spośród propozycji zgłoszonych w latach 2007-2013 znalazła rozwiązanie we wprowadzonych zmianach systemowych, a niektóre spośród nieuwzględnionych nadal pozostają aktualne, podobnie jak uwagi przekazywane w 2015 r. i 2016 r., z których tylko część znalazła rozwiązanie poprzez wprowadzenie autorskiej aplikacji IAS w Gdańsku, co opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia.

Propozycje, które znalazły zastosowanie w rozwiązaniach systemowych, dotyczyły:

- zwiększenia wymagań w zakresie dokumentowania danych adresowych przez instytucje ewidencyjne w dokumentach rejestracyjnych, tj. adresów udziałowców, członków zarządu (2007 r., 2008 r.). Propozycja znalazła rozwiązanie poprzez zmianę z dniem 15 marca 2018 r.⁸⁸ ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁸⁹, polegającą m.in. na wprowadzeniu obowiązku składania do sądu rejestrowego informacji o adresie do doręczeń członków organu (lub osób) uprawnionych do reprezentacji podmiotu i osób powołujących zarząd (art. 19a ust. 5-5d tej ustawy);
- znacznego zwiększenia sankcyjności prawa podatkowego w odniesieniu do podatników umyślnie zaniżających podstawę opodatkowania lub zawyżających kwotę zwrotu różnicy podatku (2010 r., 2011 r.). Z dniem 1 stycznia 2017 r.⁹⁰ w ustawie o VAT do działu XI rozdziału 5 dodano przepisy dotyczące tzw. sankcji w VAT, dzięki której organ podatkowy określa podatnikowi dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT będące konsekwencją wykrytych u podatnika nieprawidłowości związanych z zaniżeniem zobowiązania podatkowego lub zawyżeniem kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym;
- możliwości wstrzymania zwrotu bezpośredniego bez obciążania odsetkami karnymi w przypadku braku kontaktu z podatnikiem przed dokonaniem zwrotu (2010 r., 2011 r.). Wprowadzenie w ustawie o VAT z dniem 1 stycznia 2017 r.⁹¹ możliwości wykreślenia przez naczelnika urzędu skarbowego z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT, w sytuacjach, o których mowa w art. 96 ust. 9

⁸⁶ Z wyłączeniem rozwiązań dotyczących propozycji/projektów aktów prawnych, co opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia.

⁸⁷ Zgodnie ze wzorem sprawozdania MF-ZRZ za lata 2007-2009 należało wskazać informację czy działania powinny być kontynuowane, zmienione i w jakim zakresie, uwagi i spostrzeżenia, a za lata 2010-2013 propozycje ograniczenia lub eliminacji stwierdzonych nieprawidłowości, w tym propozycje zmian przepisów prawa oraz uwagi i spostrzeżenia.

⁸⁸ Ustawa z dnia 26 stycznia 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 398 ze zm.).

⁸⁹ Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 986, ze zm.).

⁹⁰ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

⁹¹ Jw.

ustawy o VAT – jak wskazała Kierownik Działu Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej IAS w Gdańsku – może skutecznie zablokować zwrot VAT, ale nie wyeliminowało całkowicie konieczności wypłacania w takim przypadku odsetek przez organ podatkowy;

- rozszerzenia katalogu przypadków, w których można przeprowadzić kontrolę bez zawiadomienia (2010 r.). Z dniem 2 grudnia 2016 r. weszła w życie ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej uprawniająca do wszczęcia kontroli celno-skarbowej bez zawiadomienia, niemniej jednak – jak wskazała Kierownik Działu Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej IAS w Gdańsku – urzędy skarbowe nadal muszą zawiadamiać o zamiarze wszczęcia kontroli (z wyjątkiem kontroli zwrotu VAT);
- stworzenia systemu pozwalającego na dostęp przez organy podatkowe do danych dotyczących ilości i rodzaju kont bankowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności, co pozwoli na realną ocenę wyników działalności oraz skróci postępowanie kontrolne i podatkowe (2013 r.). 13 stycznia 2018 r. weszła w życie tzw. ustawa STIR⁹², na podstawie przepisów, której Szef KAS ma możliwość otrzymania informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu tej ustawy (tj. innych niż rachunki osób fizycznych, służące do celów prywatnych), a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków bankowych lub rachunków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;
- rozważenia prowadzenia kontroli w zakresie obrotu paliwami przez Urzędy Kontroli Skarbowej i tzw. duże urzędy skarbowe (z uwagi na złożoność, czasochłonność kontroli, szerokie powiązania podmiotów w tym obszarze oraz prowadzenie działalności na terenie różnych województw) oraz przy współudziale Inspekcji Handlowej, które dysponują informacjami o wynikach kontroli jakości paliw i o hurtowniach oraz o stwierdzonych przypadkach prowadzenia stacji bez koncesji (lata 2007-2009). Wprowadzono regulacje prawne mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego w zakresie obrotu paliwami, w tym z dniem 1 sierpnia 2016 r. wprowadzono tzw. „pakiet paliwowy”⁹³, w którym kompleksowo uregulowano kwestie obrotu paliwami, a z dniem 18 kwietnia 2017 r. weszła w życie ustawa o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów⁹⁴, która określa obowiązki podmiotu wysyłającego, podmiotu odbierającego, przewoźnika i kierującego środkiem transportu, dotyczących drogowego przewozu towarów oraz odpowiedzialności za ich naruszenie.

Dotychczas niezrealizowane, a nadal aktualne propozycje zgłoszone przez IS/IAS w Gdańsku:

- w przekazanych do Ministerstwa Finansów sprawozdaniach dotyczyły:
 - o wprowadzenia obowiązku przekazywania przez administracje podatkowe państw UE danych dotyczących nabyć wewnątrzwspólnotowych (2010 r., 2011 r.). Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wynika, że zmiany w tym zakresie są poza polską jurysdykcją, niemniej jednak przekazywanie przez państwa członkowskie informacji o wewnątrzwspólnotowych nabyciach swoich podatników automatycznie w ramach systemu VIES pozwoliłoby na szybszą weryfikację zadeklarowanych przez polskich podatników wewnątrzwspólnotowych

⁹² Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491).

⁹³ Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052 ze zm.).

⁹⁴ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów (Dz. U. poz. 708 ze zm.).

- dostaw, gdyż obecnie wiąże się z koniecznością oczekiwania na odpowiedź⁹⁵ z kraju podatnika w tym zakresie, co trwa średnio ok. cztery miesiące;
- o wypracowania modelu szacowania przychodów, który usprawniłby i uczynił bardziej efektywnym prowadzenie kontroli i postępowań podatkowych w zakresie wykazywania znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywania odliczeń strat z lat poprzednich (2010 r., 2011 r.) i w zakresie wykazywania znacznych zwrotów lub częstych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia (2010 r.);
 - o wprowadzenia obowiązku ujawniania danych osobowych przez sprzedających za pośrednictwem portali aukcyjnych⁹⁶ (2010 r. i 2011 r.)/obowiązku przekazywania informacji do organów podatkowych przez portale internetowe o podmiotach, które uzyskały określony limit obrotów (2012 r. i 2013 r.);
 - o zwiększenia dopuszczalnego limitu czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 83 ust. 3c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (lata 2010-2012);
 - o powstania ogólnopolskiej bazy Poltax (2011 r.). Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, w sierpniu 1994 r. nastąpiło zainstalowanie oprogramowania POLTAX we wszystkich urzędach skarbowych, jednakże system nadal działa lokalnie;
 - o wprowadzenia obowiązku ewidencjonowania kwot obrotu i podatku należnego w handlu i usługach materialnych za pomocą kas rejestrujących bez względu na wielkość obrotu (2012 r., 2013 r.);
 - o wprowadzenia instytucji zakupu kontrolowanego dla uprawnionych pracowników urzędów skarbowych (2007 r., 2008 r., 2011 r.) i wprowadzenie możliwości wymiany kontrolujących pomiędzy np. sąsiadującymi urzędami skarbowymi w zakresie kontroli ewidencjonowania obrotu i wydawania paragonów (2007 r., 2008 r.);
- w 2015 r. i 2016 r., w odpowiedzi na doraźne pisma Ministra Finansów, dotyczyły:
- o wskazania (w piśmie z 22 grudnia 2015 r.), że w zakresie analizy podmiotów pod kątem nadużyć w podatku VAT przydatny byłby dostęp do danych o pracownikach zgłaszanych przez podmioty do ZUS, szerszy dostęp do bazy CEPIK⁹⁷ oraz nieograniczony dostęp do portali społecznościowych dla pracowników komórek zarządzania ryzykiem oraz analiz i planowania. Jak wynika z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, zgodnie z obecną polityką zabezpieczeń sieci Ministerstwa Finansów zablokowany jest dostęp do różnego rodzaju stron internetowych w tym sieci społecznościowych, które są m.in. źródłem informacji umożliwiających zbudowanie sieci powiązań między osobami/podmiotami oraz miejscem sprzedaży przez wyspecjalizowanych w tym kanale dystrybucji przedsiębiorców, jak również wystawiane są celem sprzedaży i odsprzedaży towary i usługi. Zatem w celu pozyskania takich informacji niezbędny jest dostęp do zewnętrznego Internetu, tj. wydzielonego poza siecią Ministerstwa Finansów

⁹⁵ Na wniosek/zapytania w oparciu o przepisy rozporządzenia Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 268 poz. 1, ze zm.).

⁹⁶ Portale dysponują takimi danymi, jednakże bez ich zgody nie mogą ich ujawniać na stronach poszczególnych aukcji.

⁹⁷ Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

(niedostępnego w urzędach skarbowych województwa pomorskiego), gdyż w przypadku korzystania z sieci Ministerstwa Finansów obserwowane podmioty mogą uzyskać wiedzę, że są obserwowane przez organ podatkowy;

- o wskazania (w piśmie z 20 lipca 2016 r.), że w zakresie wsparcia informatycznego proces analizy ryzyka oraz kontroli podatkowej w zakresie VAT usprawniłaby:
 - centralizacja danych zawartych w obsługiwanych aplikacjach i systemach informatycznych (w celu przyspieszenia weryfikacji podmiotów, w tym m.in. w zakresie adresu rejestracyjnego i adresu prowadzenia działalności gospodarczej, złożonych deklaracji VAT, kwoty zaległości podatkowych, informacji o wpisie do BPS, wartości z deklaracji VAT za wskazany okres, informacji o przeprowadzonych kontrolach oraz czynnościach sprawdzających),
 - możliwość migracji danych o podmiocie po zmianie właściwości miejscowej do właściwego urzędu skarbowego,
 - udostępnienie centralnej bazy danych podatników podatku od towarów i usług, umożliwiającej weryfikację kontrahentów podmiotu nie będących w obszarze działania danego urzędu, co wyeliminowałoby konieczność kierowania zapytań do właściwych urzędów o informacje o m.in. wydruki złożonych deklaracji, informacje o zaległościach, informacje o przeprowadzonych czynnościach i dokonanych ustaleniach,
 - dostęp do wydanych decyzji dotyczących pozwoleń na budowę lub zgłoszeń budowlanych,
 - uzyskanie możliwości generowania zaawansowanych zapytań do bazy POLTAX wprost z arkusza kalkulacyjnego Excel, który jest głównym narzędziem analitycznym w komórkach zajmujących się analiza ryzyka.

Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że bazami wymagającymi centralizacji w pierwszej kolejności są dane z systemu Poltax (dane rejestracyjne oraz dane z deklaracji), co wyeliminowałoby obieg papierowy zapytań pomiędzy urzędami oraz CZM (Czynności Majątkowe – baza pomocna np. przy poszukiwaniu majątku podatnika). Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, najbardziej pożądaną sytuacją jest scentralizowanie wszelkiego rodzaju baz danych i możliwość przeszukiwania nich w czasie rzeczywistym. Krokiem, jaki wykonano na poziomie IAS w Gdańsku w zakresie ułatwienia prac podległym jednostkom, jest stworzenie aplikacji SPBD, która gromadzi dane w jednym miejscu, zbierając informacje z poziomu woj. pomorskiego⁹⁸. Centralna baza podatników VAT miała na celu ułatwienie pozyskiwania informacji o podmiotach w przypadku migracji oraz o kontrahentach, w przypadku kontroli bez potrzeby wstępowania do innych urzędów. Zadania te w części zostały zrealizowane przez WRO-System oraz będą realizowane przez ZISAR II, gdyż system ten zostanie oparty o centralną bazę danych. W dalszym ciągu nie ma możliwości generowania zaawansowanych zapytań do bazy POLTAX wprost z arkusza kalkulacyjnego. W ramach województwa odpowiedzią na to zapotrzebowanie było stworzenie modułu w aplikacji SPBD „zapytania SQL”.

(akta kontroli str. 811-819, 2236-2249, 2484-2491, 2560-2660, 2664-2749)

⁹⁸ Szczegółowy opis systemu zawarto w pkt 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Pracownik IS w Gdańsku był członkiem powołanego decyzją Rady Informatyzacji⁹⁹ Zespołu Projektowego ZISAR II¹⁰⁰ i uczestniczył w tym Zespole w zakresie analizy ryzyka i kontroli w zespole technicznym ds. automatycznej oceny ryzyka i modelowania. Pierwsze spotkanie pełnego Zespołu Projektowego odbyło się 5 kwietnia 2016 r. W 2016 r. odbyły się jeszcze trzy spotkania zespołu tematycznego.¹⁰¹ Od 2017 r. z powodów osobistych pracownik IS/IAS w Gdańsku nie brał udziału w pracach tego Zespołu, z tego względu nieznane są szczegółowo ostateczne efekty jego prac. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu:

- ZISAR II jest modyfikacją ogólnopolskiego systemu ZISAR, który został wdrożony w Służbie Celnej w 2015 r. System miał służyć zarządzaniu ryzykiem w obszarach powierzonych tej służbie do nadzoru i kontroli. Do Sytemu wprowadzano wszystkie informacje, których treść w sposób bezpośredni lub pośredni mogła przyczynić się do wykrycia nieprawidłowości w obszarach podlegających kontroli przez organ Służby Celnej. W ZISARZE wyodrębnione są następujące moduły: analiza, kontrola, operacyjny. Od momentu wdrożenia, w ZISARZE prowadzone były analizy ryzyka oraz zlecane i opisywane kontrole. Po powstaniu KAS, System ZISAR funkcjonuje w niektórych komórkach organizacyjnych w Pomorskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Gdyni oraz w IAS w Gdańsku,
- modyfikacja objęła przede wszystkim z informatyzowanie obsługi procesu czynności sprawdzających i kontroli podatkowej oraz dostosowanie modułu kontroli do potrzeb obsługi kontroli celno-podatkowej. W ZISARZE II będą zdefiniowane ryzyka podatkowe (w tym VAT) oraz ryzyka celne. System zostanie zasilony we wszelkie zdefiniowanie i ocenione ryzyka celne i podatkowe zapewne przez Administratora Systemu ZISAR w uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów,
- od 1 grudnia 2018 r. do 15 stycznia 2019 r. w wybranych izbach administracji skarbowej, urzędach celno-skarbowych i urzędach skarbowych¹⁰² prowadzone będzie pilotażowe wdrożenie tego Systemu, a z początkiem 2019 r. rozpocznie się jego uruchomienie ogólnopolskie¹⁰³.

(akta kontroli str. 2650-2663)

Spośród otrzymanych z Ministerstwa Finansów w latach 2007-2018 (do 30 września) 114 propozycji/projektów¹⁰⁴ rozwiązań mających na celu uszczelnienie poboru podatku VAT i poprawę skuteczności aparatu skarbowego, w tym głównie projektów zmian aktów prawnych (ustaw i rozporządzeń), IS/IAS w Gdańsku zgłosiła uwagi do 16, a do 98 nie¹⁰⁵.

⁹⁹ Decyzja Nr 1/2015 Rady Zespołu ZISAR II z dnia 7 grudnia 2015 r. w sprawie struktury organizacyjnej ZISAR II.

¹⁰⁰ Zintegrowany System Analizy Ryzyka.

¹⁰¹ W wyniku, których m.in. opracowano założenia procesu biznesowego analizy ryzyka rejestracyjnego, w tym kryteria i pola formularza oceny rejestracyjnej nowych podmiotów gospodarczych, opracowano źródła danych oraz kryteria oceny informacji dla tzw. informacji sygnałnych, utworzono rejestr kilku cech (zbiór zapytań sformułowanych przez analityka) do zaimplementowania w ZISAR II, co umożliwi ocenę informacji w zakresie analizy ryzyka, w szczególności w zakresie uzyskiwania przychodów z nieujawnionych źródeł, podatników nierealizujących zobowiązań podatkowych, ryzyka rejestracyjnego, a ponadto zaprojektowano proces monitoringu podmiotów, których ryzyko rejestracyjne zostało określone, jako wysokie i opracowano zakres danych dla RDA – Repozytorium Danych Analitycznych w ramach Hurtowni Danych SPR, WHTAX oraz CRP KEP.

¹⁰² W żadnym z urzędów województwa pomorskiego.

¹⁰³ Zgodnie z pismem Sekretarza Stanu Szefa KAS nr DPA2.042.1.2018 z 31 października 2018 r.

¹⁰⁴ W zakresie Pionu Orzecznictwa IAS w Gdańsku.

¹⁰⁵ Propozycje/projekty, do których nie zgłoszono uwag ze względu na zbyt krótki termin na ich wniesienie (do sześciu projektów zawartych w sześciu pismach) oraz wpływ do IS w Gdańsku po upływie terminu na ich wniesienie (do siedmiu projektów zawartych w sześciu pismach Ministra Finansów) opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

W przypadku czterech projektów zgłoszone przez IS/IAS w Gdańsku wszystkie kluczowe¹⁰⁶ uwagi zostały uwzględnione, do dziewięciu żadna z takich uwag nie została uwzględniona, a w przypadku trzech część uwag uwzględniono, a część nie.

Uwzględnione kluczowe uwagi dotyczyły:

– ustawy o VAT, w tym:

- wprowadzenia rozwiązania nakładającego obowiązek podatkowy VAT na podmioty nabywające usługi budowlane¹⁰⁷ oraz wprowadzenia obowiązku wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT UE na okres zawieszenia działalności gospodarczej¹⁰⁸. Powyższe propozycje zgłoszone w piśmie z 23 sierpnia 2010 r. uwzględniono w ustawie o VAT z dniem 1 stycznia 2017 r.¹⁰⁹ (odpowiednio w art. 17 ust. 1 pkt 8 oraz w art. 97 ust. 15),
- warunków zmniejszenia podstawy opodatkowania, tj. w piśmie z 20 kwietnia 2012 r. zaproponowano doprecyzowanie zapisu art. 29a ust. 7 pkt 3 w zakresie warunku wyłączenia z podstawy opodatkowania kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy, jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy¹¹⁰ oraz zapisów art. 29a ust. 13 tej ustawy w zakresie warunku obniżenia podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej za kolejny okres rozliczeniowy w przypadku nieuzyskania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę¹¹¹. Powyższe uwagi wykorzystano poprzez wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2014 r.¹¹² w ustawie o VAT odpowiednio: w art. 29a ust. 7 pkt. 3 zapisu, iż zwrot wydatków przysługuje, gdy zostały one ujęte przejściowo w prowadzonej przez podatnika ewidencji na potrzeby podatku, w art. 29a ust. 13 wymogu otrzymania potwierdzenia posiadania faktury korygującej przez nabywcę,
- art. 99 w zakresie dotyczącym składania przez podatników kwartalnych lub miesięcznych deklaracji podatkowych. Pismem z 20 kwietnia 2012 r. zasygnalizowano, że możliwość wyboru przez podatnika okresu, za który składać będzie deklarację podatkową (miesięcznie lub kwartalnie), o czym mowa w art. 99 ust. 3 ustawy o VAT, powoduje, że organ podatkowy nie jest w stanie zweryfikować, czy sprzedawca rozliczający się kwartalnie wykazał w deklaracji podatkowej sprzedaż w terminie poprzedzającym zwrot

¹⁰⁶ W ocenie IS/IAS w Gdańsku.

¹⁰⁷ Oceniając pozytywnie wprowadzenie tego rozwiązania na podmioty nabywające towar i usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji powietrza gazów cieplarnianych oraz wskazując, że takie rozwiązanie stosowane jest już w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej, a skala występowania zjawiska handlu „pustymi” fakturami oraz podatników „słupów” jest w tej branży niewyobrażalnie duża, a postępowania podatkowe długotrwałe i niejednokrotnie niedające efektu finansowego w postaci wpływów do budżetu państwa.

¹⁰⁸ Co miało na celu wyeliminowanie przypadków zamknięcia obowiązków podatnika w podatku od towarów i usług i jednocześnie aktywności podatnika w systemie VIES (jako podatnika uprawnionego do dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych). Status takiego podatnika miał odpowiadać faktycznie wykonywanym przez niego czynnościom.

¹⁰⁹ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

¹¹⁰ Wskazanie, że warunkiem wyłączenia z podstawy opodatkowania kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy, jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy jest zaksięgowanie ich przez podatnika na koncie przejściowym, sugeruje, że powyższe znajduje zastosowanie wyłącznie do podatników prowadzących księgi rachunkowe.

¹¹¹ Wskazanie, że podstawę opodatkowania można obniżyć w deklaracji podatkowej za kolejny okres rozliczeniowy, jeżeli z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca posiada wiedzę, że transakcja została zrealizowana na warunkach określonych w fakturze korygującej, tj. uwarunkowanie możliwości powyższego odliczenia od posiadania wiedzy przez usługobiorcę, będzie powodowało trudności w udowodnieniu w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, iż usługobiorca nie posiadał takiej wiedzy, która musi wynikać z posiadanej przez niego dokumentacji.

¹¹² Ustawa 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).

nadwyżki nabywcy rozliczającemu się miesięcznie¹¹³, co wymusza na naczelnikach urzędów skarbowych korzystanie z procedury przedłużania terminu zwrotu, a w konsekwencji wypłaty należnej kwoty wraz z odsetkami¹¹⁴. Pismem z 28 lutego 2013 r. zaproponowano doprecyzowanie zapisów projektu art. 99 ust. 3a, tak aby intencja ustawodawcy określona w uzasadnieniu do projektu, iż z rozliczenia kwartalnego nie mogą korzystać podatnicy dokonujący dostaw towarów "wrażliwych", których wartość netto przekroczy w miesiącu 10 tys. zł, wynikała wprost z przepisów ustawy oraz wskazano, że niecelowe jest uzależnienie okresu za jaki należy złożyć deklarację VAT-7, od limitu kwotowego dla dostawy, gdyż będzie to wymagało od organu podatkowego stałego monitorowania podmiotów prowadzących działalność w tym zakresie (o ile organ będzie miał taką wiedzę). Powyższe uwagi uznano za częściowo wykorzystane i wprowadzone w tej ustawie z dniem 1 października 2013 r.¹¹⁵ – co prawda nie zniesiono możliwości wyboru okresu rozliczeniowego ani powyższego limitu, ale limit ten podwyższono do 50 tys. zł, co w ocenie IAS w Gdańsku zmniejszało krąg podatników uprawnionych do wyboru kwartalnego rozliczenia i wymagających ciągłego monitorowania,

- doprecyzowania w projekcie ustawy - Ordynacja podatkowa przesłanek i procedury wyznaczania jednego organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów (art. 18c) oraz przejęcia postępowania podatkowego organu podatkowego pierwszej instancji do dalszego prowadzenia przez organ kontroli skarbowej, jeżeli informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy (art. 18d) – propozycje zgłoszone 4 lutego 2013 r.¹¹⁶ uwzględniono w ustawie zmieniającej ustawę - Ordynacja podatkowa¹¹⁷ z dniem 1 stycznia 2016 r.,
- dodania we wzorze deklaracji VAT-ZD¹¹⁸, stanowiącym załącznik do projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wzoru zawiadomienia o korekcie podstawy opodatkowania oraz korekcie podatku należnego, pozycji dotyczącej daty wystawienia faktury, co w ocenie tuż. Organu było istotne dla procesu weryfikacji zgłoszonej korekty – propozycję zgłoszoną 16 listopada 2012 r.¹¹⁹ uwzględniono we wprowadzonym rozporządzeniu obowiązującym od 1 stycznia 2013 r.¹²⁰,
- rozszerzenia wzoru deklaracji VAT-7¹²¹ o punkty dotyczące odwrotnego obciążenia, co miało na celu usprawnienie dokonywania analizy, monitoringu oraz czynności sprawdzających ukierunkowanych na transakcje dotyczące

¹¹³ Tym samym organ podatkowy nie jest w stanie dochować w takich przypadkach terminu na zwrot podatnikowi nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nabywcy (60 dni, a w uzasadnionych przypadkach 25 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika).

¹¹⁴ W wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty (art. 87 ust. 2 ustawy o VAT).

¹¹⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1027).

¹¹⁶ Do projektu założeń do ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

¹¹⁷ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 ze zm.).

¹¹⁸ Zawiadomienie o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego.

¹¹⁹ Do projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wzoru zawiadomienia o korekcie podstawy opodatkowania oraz korekcie podatku należnego.

¹²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (Dz. U. Nr 21 poz. 1451). Wzór takiej deklaracji wprowadzono po raz pierwszy.

¹²¹ Deklaracja dla podatku od towarów i usług.

towarów objętych odwrotnym obciążeniem. Propozycję zgłoszoną 27 stycznia 2014 r. uwzględniono poprzez wprowadzenie we wzorze deklaracji obowiązującym od 1 lipca 2015 r.¹²² pozycji 13-15,

- zastąpienia w projekcie objaśnień podatkowych w sprawie przesłanek dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych sformułowania „popelnienia przestępstwa” zapisem „naruszenie prawa”, gdyż z zapisów tego projektu wynikało, że prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług może być zakwestionowane w przypadku, gdy dokonana transakcja wiąże się jedynie z popełnieniem przestępstwa przez podmioty działające na innych/wcześniejszych etapach obrotu oraz wskazania w tym projekcie, iż opisane w powyższym projekcie kryteria i zasady nie stanowią katalogu zamkniętego – zgłoszone 9 lutego 2018 r. powyższe uwagi uwzględniono w opracowanej, przedstawionej w Ministerstwie Finansów i opublikowanej 25 kwietnia 2018 r. na stronie internetowej tego Ministerstwa „Metodyce w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych”¹²³.

(akta kontroli str. 2236-2249, 2514-2549, 2637-2649)

Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że spośród nieuwzględnionych uwag do projektów aktów prawnych ważnymi i nadal aktualnymi pozostają uwagi zgłoszone pismem z 2 sierpnia 2012 r. i 8 sierpnia 2014 r. do projektu rozporządzenia Ministra Finansów odpowiednio z 27 lipca 2012 r. i 22 lipca 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczące rozważenia możliwości zniesienia zwolnienia podmiotowego (z uwagi na wysokość obrotów) w przypadku prowadzenia ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, pozostawienie zwolnienia z obowiązku tej ewidencji do przekroczenia limitu kwotowego osiąganych obrotów w żadnym stopniu nie przeciwdziała możliwości zaniżania przez podatników faktycznie realizowanych obrotów, a tym samym uszczuplaniu wpływów z tytułu podatku VAT.

(akta kontroli str. 2236-2249, 2250-2581, 2664-2666)

Do sześciu projektów nie zgłoszono uwag z powodu zbyt krótkiego terminu na ich wniesienie (jeden projekt wpłynął w dniu upływu terminu na wniesienie uwag, a pięć na jeden dzień roboczy przed tego terminu)¹²⁴, tj. projektów rozporządzeń Ministra Finansów:

- w sprawie przypadków, w których nie ma konieczności ustanowienia przedstawiciela podatkowego¹²⁵,
- zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie¹²⁶,
- zmieniającego rozporządzenie w sprawie terminu zapłaty podatku od towarów

¹²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2015 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 914 ze zm.)

¹²³ Poprzez odpowiednio użycie sformułowania „popelnienia oszustwa lub nadużycia” oraz w ostatnim akapicie „Metodyki” zwrócono uwagę, iż okoliczności nie mają charakteru zamkniętego.

¹²⁴ W przypadku 90 projektów IS/IAS w Gdańsku na zgłoszenie uwag miała do pięciu dni roboczych, 13 projektów od sześciu do 10 dni roboczych, dwóch 11 dni, jednego 12 i jednego 20 dni, a śladem wpłynęło po upływie terminu na wniesienie uwag (od dwóch do sześciu dni roboczych po terminie).

¹²⁵ Pismo Ministerstwa Finansów nr PT2/0301/10-4/414/SJK/11/PT-750 z 14 czerwca 2011 r. wpłynęło do IS w Gdańsku tego samego dnia, a termin na wniesienie uwag upływał dnia następnego – 15 czerwca 2011 r.

¹²⁶ Dwa projekty. Jeden projekt wpłynął pismem Ministerstwa Finansów nr PT2/0301/1-3/22/SJK/12/PT-35 z 11 stycznia 2012 r., do IS w Gdańsku następnego dnia – 12 stycznia 2012 r., tj. w dniu upływu terminu na wniesienie uwag, a drugi pismem Ministerstwa Finansów nr PT2/0301/20-4/800/SJK/13/RD z 19 grudnia 2013 r., które wpłynęło do IS w Gdańsku w tym samym dniu, a termin na wniesienie uwag upływał dnia następnego – 20 grudnia 2013 r.

- i usług z tytułu importu towarów¹²⁷,
- zmieniającego rozporządzenie w sprawie deklaracji importowej dla podatku od towarów i usług¹²⁸,
- w sprawie wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej¹²⁹.

Jak wskazała Zastępca Dyrektora Pionu Orzecznictwa IAS w Gdańsku, do siedmiu projektów nie zgłoszono uwag, gdyż wpłynęły po upływie terminu na ich wniesienie (dwa i trzy dni robocze po terminie), tj. do projektów rozporządzeń Ministra Finansów:

- zmieniającego rozporządzenie z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzoru zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju¹³⁰,
- w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej, w której funkcjonuje biuro wymiany informacji o podatku VAT¹³¹,
- zmieniającego rozporządzenie z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej¹³²,
- w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług¹³³,
- w sprawie przedstawiciela podatkowego¹³⁴,
- w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium UE a także określenia danych, które powinien zawierać dokument będący podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym¹³⁵,
- zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie¹³⁶.

(akta kontroli str. 2240-2249, 2492-2513)

1.3. Z wyjaśnień Dyrektora IAS w Gdańsku wynika, że w celu poprawy ściągalności VAT/ograniczenia kluczowych ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT w IS/IAS w Gdańsku wdrożono m.in. nw. rozwiązania, narzędzia i działania zaradcze:

- na lata 2007-2018 wyznaczano opracowane zarówno na szczeblu Ministerstwa Finansów jak i IS/IAS w Gdańsku, kierunki działań i zadań Izb oraz

¹²⁷ Pismo Ministerstwa Finansów nr PT2.8100.4.5.2016.ULD.293 z 22 kwietnia 2016 r. (piątek) do IS w Gdańsku wpłynęło w tym samym dniu, a termin na wniesienie uwag upływał 25 kwietnia 2016 r., tj. następnego dnia roboczego.

¹²⁸ Pismo Ministerstwa Finansów nr PT2.8100.3.5.2016.EPT.14 z 26 kwietnia 2016 r. do IS w Gdańsku wpłynęło w tym samym dniu, a termin na wniesienie uwag upływał dnia następnego – 26 kwietnia 2016 r.

¹²⁹ Pismo Ministerstwa Finansów nr PT3.8100.6.5.2016.AEW.546 z 13 grudnia 2016 r. do IS w Gdańsku wpłynęło następnego dnia – 14 grudnia 2016 r., a termin na wniesienie uwag upływał kolejnego dnia – 15 grudnia 2016 r.

¹³⁰ Pismo Ministra Finansów nr PT6-0311-7-11/TZ07/59 z 21 września 2007 r. wpłynęło do IS w Gdańsku 5 października 2007 r., a termin na wniesienie uwag upływał 3 października 2007 r.

¹³¹ Pismo Ministra Finansów nr PT6/0311/8-5/435/TXZ/08/1371, PT6/0311/7-6/436/WOV/08/1370 z 7 listopada 2008 r. wpłynęło do IS w Gdańsku 14 listopada 2008 r., a termin na wniesienie uwag upływał 12 listopada 2008 r.

¹³² Jw.

¹³³ Pismo Ministra Finansów nr PT2/0301/2-4/59/SJK/11/PT-367 z 9 marca 2011 r. wpłynęło do IS w Gdańsku 16 marca 2011 r., a termin na wniesienie uwag upływał 11 marca 2011 r.

¹³⁴ Pismo Ministra Finansów nr PT2/0301/2-4/57/EPT/2011/371 z 9 marca 2011 r. wpłynęło do IS w Gdańsku 16 marca 2011 r., a termin na wniesienie uwag upływał 11 marca 2011 r.

¹³⁵ Pismo Ministra Finansów nr PT2/0301/7-4/197/SJK/11/PT-369 z 9 marca 2011 r. wpłynęło do IS w Gdańsku 16 marca 2011 r., a termin na wniesienie uwag upływał 11 marca 2011 r.

¹³⁶ Pismo Ministra Finansów nr PT2/0301/6-4/182/SJK/11/PT-370 z 9 marca 2011 r. wpłynęło do IS w Gdańsku 16 marca 2011 r., a termin na wniesienie uwag upływał 11 marca 2011 r.

- podległych/wchodzących w jej skład urzędów obejmujące obszary ryzyka stanowiące największe zagrożenie dla prawidłowego poboru podatków¹³⁷,
- w 2015 r. wdrożono KORRP, która w czerwcu 2018 r. została udoskonalona¹³⁸ i zastąpiona SKORP. Efektem oceny ryzyka było zakwalifikowanie danego podatnika do określonej grupy ryzyka, według jednolitych w całej administracji podatkowej kryteriów w celu zapewnienia jak najwcześniejszego wyodrębnienia grupy podmiotów o potencjalnie wyższym poziomie ryzyka i poddania ich wzmożonemu monitoringowi od samego początku prowadzenia przez nie działalności (i ewentualnego wyeliminowania z obrotu podmiotów z góry nastawionych na założenie firmy wyłącznie w celu wyłudzeń podatkowych, poprzez odmowę rejestracji podmiotu przez naczelnika urzędu skarbowego). W latach 2015-2018 (I półrocze) sukcesywnie wzrastała liczba podmiotów objętych przez urzędy skarbowe województwa pomorskiego oceną KORRP – od 22.508 w 2015 r., 28.786 w 2016 r. do 31.095 w 2017 r. i 18.364 w I półroczu 2018 r. W wyniku powyższej analizy wysoki poziom ryzyka dla rejestracji VAT ustalono łącznie dla 3.168 podatników (odpowiednio: 971, 780, 882 i 535), z czego działaniami weryfikacyjnymi objęto 2.376 podatników (odpowiednio: 241, 722, 878 i 535). W latach 2015-2018 (I półrocze) udział ww. podmiotów objętych weryfikacją zwiększał się – od 24,8% w 2015 r., 92,6% w 2016 r., 99,5% w 2017 r. do 100% w II półroczu 2018 r.;
 - w listopadzie 2017 r. wdrożono SPBD¹³⁹. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS w Gdańsku, wdrożenie aplikacji nie wiązało się z koniecznością nakładania dodatkowej pracy i obowiązków sprawozdawczych na urzędy, a analiza efektów wdrożonych rozwiązań dotycząca przydatności w bieżącej pracy i potencjału rozwiązań może nastąpić w dowolnie wybranym momencie, np. po zakończeniu pewnego okresu pracy aplikacji,
 - podejmowano działania mające na celu zwiększenie efektywności egzekucji zaległości podatkowych, w tym z podatku od towarów i usług, tj. 18 października 2013 r. decyzją ówczesnego Dyrektora IS w Gdańsku¹⁴⁰ powołano zespół roboczy ds. analizowania „dużych” (powyżej 1 mln zł) zaległości podatkowych w urzędach skarbowych woj. pomorskiego¹⁴¹, 13 marca 2015 r. ówczesny Dyrektor IS w Gdańsku powołał zespół roboczy ds. analiz zaległości w zobowiązaniach podatkowych zabezpieczonych hipoteką – w efekcie podjętych działań wzrosła liczba zajęć nieruchomości i ogłoszeń o sprzedaży nieruchomości¹⁴² i w kwietniu 2016 r. opracowano w IS w Gdańsku i przesłano do podległych urzędów skarbowych do stosowania „Standardy działania urzędów skarbowych woj. pomorskiego w zakresie prowadzenia działań przedwindykacyjnych (tzw. miękkiej egzekucji)” – w latach 2015-2017 wzrastał udział podjętych czynności w ramach egzekucji miękkiej w stosunku do liczby zidentyfikowanych spraw do jej zastosowania (odpowiednio 89,6%, 97,8%

¹³⁷ Dokumenty te opisano w pkt 1.1., 2.1 i 2.2. niniejszego wystąpienia.

¹³⁸ SKORP umożliwiła dokonanie oceny w ok. 80% na podstawie informacji i danych zgromadzonych w bazie WRO-Systemu i w ok. 20% z informacji dodatkowych lokalnie dostępnych w danym urzędzie skarbowym. Podczas gdy KORRP bazowała przede wszystkim na wiedzy pracownika obsługującego aplikację i informacjach lokalnie dostępnych dla oceniającego podmiot w ok. 20%.

¹³⁹ Opis systemu zamieszczono w pkt 1.1. i 1.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁴⁰ Z inicjatywy jednego z ówczesnych Wicedyrektorów IS w Gdańsku.

¹⁴¹ Jego głównym zadaniem była ocena przedłożonych przez urzędy skarbowe woj. pomorskiego analiz w zakresie dokonanych czynności wobec dłużników oraz wnioskowanie podjęcia działań ukierunkowanych na likwidację zaległości. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, Zespół funkcjonował do połowy 2014 r. zapewne z uwagi na zmiany organizacyjne w urzędach skarbowych i powstanie w 2014 r. komórek wierzycielskich, których zadaniem było kompleksowe zarządzanie zaległościami podatkowymi w urzędzie.

¹⁴² Liczba zajęć nieruchomości z 173 w 2014 r. (w 2012 r. – 46, a w 2013 r. – 59) do 319 w 2017 r. i 221 od stycznia do września 2018 r. Liczba ogłoszeń o sprzedaży nieruchomości: z 17 w 2014 r. (w 2012 r. – 20, a w 2013 r. – 7) do 26 w 2017 r. i 18 od stycznia do września 2018 r.

i 98,1%).

- monitorowano i na bieżąco analizowano orzecznictwo sądów administracyjnych, uwzględniano aktualne orzecznictwo w wydanych decyzjach i informowano Ministerstwo Finansów o postępowaniach sądowo - administracyjnych dotyczących zagadnień o istotnym znaczeniu dla systemu podatkowego,
- IS/IAS w Gdańsku prowadziła szkolenia, instruktaże, narady robocze, kierowała wytyczne i pisma nadzorcze oraz przeprowadzała kontrole wewnętrzne w podległych/wchodzących w jej skład urządach,
- pracownicy IS/IAS w Gdańsku, urzędów skarbowych województwa pomorskiego i PUCS w Gdyni uczestniczyli w szkoleniach dotyczących podatku od towarów i usług, w tym regulacji prawnych, problemów z nimi związanych, zapobieganiu i zwalczaniu oszustw podatkowych w tym zakresie oraz kontroli podatkowej w transakcjach wewnątrzwspólnotowych.

(akta kontroli str. 811-819, 1940-2080, 2750-2762, 2781-2926)

Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że najistotniejsze zmiany mające na celu poprawę ściągalności VAT/ograniczenie kluczowych ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT wprowadzone na szczeblu centralnym w latach 2007-2018 (do 30 września) dotyczyły m.in.:

- wprowadzenia zmian w systemie naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie złomem oraz w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych – od 1 kwietnia 2011 r.¹⁴³,
- rozszerzania mechanizmu odwrotnego odwróconego obciążenia na kolejne towary, m.in. odpady szklane, odpady z tworzyw sztucznych, odpady i braki ogniwa i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne – 1 lipca 2011 r.¹⁴⁴, 1 października 2013 r.¹⁴⁵, 1 lipca 2015 r.¹⁴⁶, od 1 stycznia 2017 r.¹⁴⁷
- prowadzenia mechanizmu kaucji gwarancyjnej – 20 września 2013 r.¹⁴⁸,
- wyłączenia możliwości rozliczeń za okresy kwartalne dla towarów wymienionych w załączniku nr 13 ustawy o VAT, tj. części towarów wrażliwych nieobjętych odwrotnym obciążeniem, jeżeli łączna wartość obrotu tymi towarami w którymkolwiek z miesięcy kwartału przekracza 50.000 zł netto (i wprowadzenie wyłącznie miesięcznych okresów rozliczeniowych); wprowadzenia odpowiedzialności podatkowej nabywcy towarów z załącznika nr 13 od dostawcy, który dostarczył te towary na wartość przekraczającą 50.000 zł w miesiącu – od 1 października 2013 r.¹⁴⁹ (zmiany w zakresie załącznika nr 13 wprowadzono również od 1 lipca 2015 r.);
- określenia sytuacji, w których nie dokonuje się zwrotu kaucji gwarancyjnej – od 1 października 2013 r.,
- wprowadzenia informacji podsumowujących dla transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia – od 1 lipca 2015 r.¹⁵⁰,

¹⁴³ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).

¹⁴⁴ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 134 poz. 780, ze zm.).

¹⁴⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 1027).

¹⁴⁶ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 605).

¹⁴⁷ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 2024).

¹⁴⁸ Jak przypis 145.

¹⁴⁹ Jw.

¹⁵⁰ Jak przypis 146.

- wprowadzenia ujednoliconej postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego – od 1 stycznia 2016 r.¹⁵¹;
- zobowiązania podmiotów prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych do przekazywania bez wezwania do ministra właściwego do spraw finansów publicznych informacji o ewidencji prowadzonej na potrzeby podatku VAT (tzw. JPK_VAT) – od 1 lipca 2016 r.,
- wprowadzenia z dniem 1 sierpnia 2016 r. tzw. pakietu paliwowego,
- wejścia w życie z dniem 18 kwietnia 2017 r. ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów,
- umożliwienia organom skarbowym analizowanie wszystkich transakcji bankowych podatników na bieżąco (codziennie) – tzw. ustawa STIR,
- wprowadzenia do systemu podatku od towarów i usług tzw. mechanizm podzielonej płatności (ang. split payment) – od 1 lipca 2018 r.¹⁵²

(akta kontroli str. 2763-2778)

W zakresie wykorzystania JPK i JPK_VAT IAS w Gdańsku otrzymała od Ministra Finansów w 2017 r. i 2018 r. nw. wytyczne:

- zbiór przepisów przygotowanych przez Departament Kontroli i Analiz Ekonomicznych Ministerstwa Finansów mających zastosowanie do realizacji procedury kontroli z wykorzystaniem JPK, jak również metodykę jej przeprowadzania – „Zasady kontroli z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego” (przekazane pismem Zastępcy Szefa KAS z 9 listopada 2017 r.),
- dobre praktyki opracowane przez Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu – „Instrukcja określająca zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających” (przekazane pismem Ministerstwa Finansów z 1 czerwca 2018 r.),
- w zakresie wskazania czynności sprawdzających, jako podstawowe działania podejmowane w zakresie weryfikacji informacji dotyczących podmiotów podejrzanych o dopuszczenie się nieprawidłowości podatkowych, szybszego podejmowania czynności wobec podmiotów wytypowanych do weryfikacji, wyznaczenia w urzędach skarbowych pracowników do bieżącej obsługi podatników w zakresie plików JPK_VAT, szerszego korzystania z uprawnienia do pobierania danych w formie elektronicznej, wykorzystywania przy ocenie ryzyka podatników uprawnionych do przyspieszonego zwrotu VAT¹⁵³ modułu Oceny Mikroprzedsiębiorcy, którego celem było wspomaganie podejmowania decyzji o kwalifikowaniu podatnika do przyspieszonego terminu zwrotu nadwyżki podatku VAT, szczególnego nadzoru nad mikroprzedsiębiorcami (jako najliczniejszej grupy przedsiębiorców) i bieżącego zasilania odpowiednich modułów/systemów informatycznych oraz pobierania z nich danych w celu wyeliminowania wysyłania powiadomień do przedsiębiorców o niezgodności z uwagi na brak danych w przypadku raportów, które porównują dane z JPK_VAT z danymi z deklaracji VAT.

(akta kontroli str. 2781-2831, 2863-2878)

¹⁵¹ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 r. poz. 1649)

¹⁵² Ustawa z dnia 15.12.2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 62).

¹⁵³ Mikroprzedsiębiorcy świadczący usługi budowane rozliczane na zasadzie odwrotnego obciążenia uprawnienie byli do zwrotu w skróconym czasie (tj. do 15 dni, a nie do 25 lub 60 dni) zadeklarowanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym VAT.

W 2017 r. i w 2018 r. (do 30 września) IAS w Gdańsku osiągnęła wyznaczone przez Szefa KAS¹⁵⁴ mierniki dotyczące JPK_VAT, tj. w:

- 2017 r. czynnościami sprawdzającymi JPK z udziałem podatnika objęto wszystkich podatników ujętych w raportach analitycznych otrzymanych z Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej we Wrocławiu¹⁵⁵, przy planowanym odsetku $\geq 80\%$ ¹⁵⁶,
- poszczególnych kwartałach 2018 r.:
 - o 95,4%, 97,2% i 96,3% wypełniło obowiązek przekazywania JPK¹⁵⁷, przy planowanych, co najmniej 50% w I i II kwartale i 60% w III kwartale,
 - o kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników¹⁵⁸ wyniosła odpowiednio 22,9 mln zł, 31,0 mln zł i 35,6 mln zł, tj. łącznie 89,5 mln zł, co stanowiło 99,4% planu na cały 2018 r. wynoszącego, co najmniej 90,0 mln zł (co najmniej 18,0 mln zł w I i III kwartale oraz 27 mln zł w II i IV kwartale).
(akta kontroli str. 604-618, 710-749, 2716-2748, 2781-2831, 2863-2878)

W zakresie wykorzystania plików:

- JPK_VAT IAS w Gdańsku przysyłała do Ministerstwa Finansów od 2017 r. informacje dotyczące weryfikacji otrzymanych po raz pierwszy w marcu 2017 r. raportów z nieprawidłowościami wynikającymi ze złożonych JPK_VAT, a od 2018 r. – co kwartał sprawozdania o liczbie przeprowadzonych czynności sprawdzających, w których wykorzystano te pliki, w wyniku czego podatnik złożył korektę (wraz kwotą tych korekt),
- JPK na żądanie – obowiązek sprawozdawczy powstał w 2018 r. i obejmował kwartalne dane o liczbie kontroli (z podziałem na kontrole celno-skarbowe/postępowania podatkowe prowadzone przez urzędy celno-skarbowe oraz kontrole podatkowe/czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe) wraz ze wskazaniem pobranych struktur JPK.
(akta kontroli str. 2781-2831, 2863-2878)

Od 2016 r.¹⁵⁹ na terenie działania IAS w Gdańsku systematycznie rosła liczba oraz finansowe efekty¹⁶⁰ czynności analitycznych, czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych, w których wykorzystywano pliki JPK_VAT.

Liczba przeprowadzonych:

- czynności analitycznych wzrosła z 1.727 w I półroczu 2017 r. do 51.816 w II półroczu 2017 r. i do 369.994 od stycznia do września 2018 r., a kwota ustaleń wyniosła odpowiednio 2,2 tys. zł, 21,3 tys. zł i 132,5 tys. zł,
- czynności sprawdzających¹⁶¹ wzrosła z 2.162 w I półroczu 2017 r. do 3.314 w II półroczu 2017 r. i do 12.749 od stycznia do września 2018 r., a kwota ustaleń

¹⁵⁴ Zarządzenie Nr 59 Szefa KAS z dnia 25 września 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2017 i Zarządzenie Szefa KAS z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju KAS na rok 2018.

¹⁵⁵ Miernik – Podjęte czynności sprawdzające JPK w IAS, w ramach celu – Efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie JPK.

¹⁵⁶ Z wyłączeniem podmiotów, do których wysłano powiadomienie z poziomu centralnego.

¹⁵⁷ Miernik ustalony w ramach celu – Poziom wypełniania obowiązku przekazywania JPK, obliczany jako liczba podatników, którzy przekazali JPK do liczby podatników zobowiązanych do przekazania JPK pomniejszonej o liczbę podatników, którzy otrzymali decyzję o odroczeniu terminu złożenia JPK_VAT.

¹⁵⁸ Miernik ustalony w ramach celu – Efektywny proces czynności sprawdzających. Dotyczył również czynności sprawdzających podjętych na Innej podstawie aniżeli analiza JPK_VAT, niemniej jednak – jak wyjaśniła Kierownik Działu Kontroli Podatkowej i Kontroli Celno-Skarbowej IAS w Gdańsku – od 1 stycznia 2018 r. było to główne narzędzie wykorzystywane przez urzędy skarbowe do weryfikacji nieprawidłowości w zakresie VAT.

¹⁵⁹ W II półroczu 2016 r. tylko jednokrotnie wykorzystano plik JPK_VAT – w kontroli podatkowej.

¹⁶⁰ Z wyjątkiem efektów postępowań podatkowych.

¹⁶¹ Dane w tym zakresie są niepełne – brak danych za II półrocze 2016 r. i I półrocze 2017 r. z Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku z uwagi na brak możliwości ich systemowego pobrania, ponieważ obowiązek ich ewidencjonowania powstał od II półrocza 2017 r.

- wyniosła odpowiednio 446,6 tys. zł, 1,7 mln zł i 10,8 mln zł,
- kontroli podatkowych z 10 w I półroczu 2017 r. do 28 w II półroczu i do 107 od stycznia do września 2018 r., a kwota ustaleń wyniosła odpowiednio 53,5 tys. zł, 234,9 tys. zł i 6,9 mln zł,
- postępowań podatkowych z jednego w I półroczu 2017 r., 10 w II półroczu do 87 od stycznia do września 2018 r., a kwota ustaleń wyniosła odpowiednio 931,3 tys. zł, 3,0 mln zł¹⁶² i 859,3 tys. zł.

Pliki JPK_VAT najczęściej wykorzystywano do weryfikacji rozliczeń i zwrotów VAT.

Pliki JPK na żądanie wykorzystano w 12 kontrolach podatkowych – w I półroczu 2018 r.¹⁶³, a od stycznia do września 2018 r. w 29, w wyniku czego kwota ustaleń wyniosła odpowiednio 1,1 mln zł i 1,4 mln zł. Od stycznia do września 2018 r. pliki te wykorzystano również dwukrotnie w czynnościach sprawdzających. Najczęściej wykorzystywane struktury JPK na żądanie to JPK_WB (wyciąg bankowy) i JPK_KR (księgi rachunkowe).

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wynika, że plików JPK_VAT i JPK nie wykorzystywano w kontrolach celno-skarbowych m.in. z powodu prowadzenia przez PUCS w Gdyni postępowań kontrolnych dotyczących w większości przypadków okresów, w których nie istniał obowiązek przekazywania przez przedsiębiorców tych plików (za lata 2007-2015 i nieliczne przypadki zakresu kontroli za 2016 r. w zakresie podatku VAT), a ponadto do przekazania na żądanie organu podatkowego całości lub części ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci struktur JPK zobowiązani są tylko podatnicy prowadzący księgi przy użyciu programów komputerowych.

(akta kontroli str. 2750-2762, 2781-2831, 2863-2878, 2928-2929)

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

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą IS/IAS w Gdańsku realizowała zarządzenia/wytyczne Ministra Finansów w zakresie analizy ryzyka zewnętrznego, w tym wprowadziła wymagane rozwiązania organizacyjne, przekazywała informacje o zidentyfikowanych zagrożeniach w zakresie skutecznego poboru VAT, propozycjach zmian w tym zakresie, zgłaszała uwagi do projektów aktów prawnych i informowała o toczących się przed sądami administracyjnymi postępowaniach, dotyczących zagadnień o istotnym znaczeniu dla systemu podatkowego. Podejmowano z własnej inicjatywy działania mające na celu poprawę skuteczności poboru VAT/ograniczenie kluczowych ryzyk dla gromadzenia dochodów z VAT oraz wdrażano rozwiązania wprowadzone na szczeblu centralnym, w tym zwiększano wykorzystanie plików JPK_VAT i JPK.

OBSZAR

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

Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2007-2013 Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów opracował zadania dla Dyrektorów IS i Naczelników US w zakresie poboru podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania uszczupleniom VAT.

Kluczowymi zadaniami wynikającymi z ww. wytycznych w zakresie podatku od towarów i usług były m.in.:

- realizacja zaplanowanego w ustawie budżetowej przyrostu dochodów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług,
- wykrywanie nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług, w tym szczególnie

¹⁶² Ustalenia dotyczyły postępowania podatkowego prowadzonego wobec jednego podatnika.

¹⁶³ Do 2018 r. nie istniały obowiązki sprawozdawcze w zakresie wykorzystania JPK na żądanie.

- takich jak „nadużycia karuzelowe” i „znikający podatnik”,
- wzrost efektywności kontroli podatkowej, w tym między innymi poprzez poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli przy wykorzystaniu informatycznych narzędzi wspomagających kontrolę podatników, prowadzących księgowość w formie elektronicznej (ACL/IDEA),
 - poprawa skuteczności egzekucji administracyjnej poprzez polepszenie wskaźnika realizacji tytułów wykonawczych oraz poprawę wydajności komórek egzekucyjnych,
 - kontrolowanie wykonywania obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników, w tym w szczególności przez duże podmioty prowadzące działalność w zakresie handlu detalicznego na terenie różnych województw,
 - szybka i właściwa reakcja na orzecznictwo sądowe, głównie w sytuacjach, gdy miało ono zasadnicze znaczenie dla systemu podatku VAT,
 - w zakresie zadań związanych z członkostwem w Unii Europejskiej w szczególności:
 - o stosowanie procedury wymiany informacji o podatku VAT¹⁶⁴,
 - o stosowanie procedury potwierdzenia zidentyfikowania lub nie potwierdzenia zidentyfikowania podmiotów z krajów członkowskich Wspólnoty Europejskiej na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na wniosek podatników polskich dla naczelników urzędów skarbowych,
 - o ścisła realizacja zadań przez osoby zatrudnione na stanowiskach ds. handlu wewnątrzwspólnotowego w izbach i urzędach skarbowych – w szczególności należało zwrócić uwagę na weryfikację przez osoby kontaktowe jakości i merytorycznej poprawności zarówno odpowiedzi na wnioski z innych państw członkowskich UE, jak i zapytań kierowanych przez urzędy skarbowe za pośrednictwem izby skarbowej oraz CLO do innych państw członkowskich,
 - o prawidłowa realizacja zadań związanych z wymianą informacji podatkowych – wymagana była ścisła współpraca pomiędzy komórkami organizacyjnymi organów podatkowych (izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej) w szczególności komórek zajmujących się podatkami pośrednimi (VAT) bezpośrednimi (podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych), podatkami majątkowymi, a także kontrolą podatkową. Ponadto urzędy skarbowe miały zwracać szczególną uwagę na podatników dokonujących dostaw wewnątrzwspólnotowych, którzy nie dokonywali sprzedaży eksportowej przed dniem 1 maja 2004 r. oraz prowadzących działalność gospodarczą nie dłużej niż rok (szczególnie w sytuacji dokonywania transakcji na duże kwoty),
 - o dokonywanie systematycznych analiz informacji dostępnych w VIES, mając na uwadze, że raporty generowane przez system Polska Aplikacja VIES stanowiły jeden z elementów kontroli prawidłowego rozliczania podatku VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych,
 - o w przypadku stwierdzenia niezgodności i różnic kwotowych pomiędzy informacjami dostępnymi w systemie ze źródeł wewnętrznych (porównanie deklaracji VAT i informacji podsumowujących) oraz zewnętrznych (porównanie danych z innych krajów członkowskich z informacjami podsumowującymi) należało w szczególności:
 - dokonanie analizy transakcji, rozpoczynając od tych, w których

¹⁶⁴ Rozporządzenie Rady nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 264 poz. 1, ze zm.), Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 268 poz. 1, ze zm.).

wystąpiły największe rozbieżności kwotowe, ze szczególnym uwzględnieniem transakcji zadeklarowanych tylko przez jednego z kontrahentów,

- zwrócenie uwagi na czynniki, które mogły wpłynąć na występowanie rozbieżności, tj. różnice kursowe, różne okresy sprawozdawcze, omyłki podczas wprowadzania danych, błędy podatników, itp.,
- wykorzystywanie wszystkich dostępnych środków krajowych, tj. analizowanie danych dostępnych z innych systemów informatycznych, przeprowadzanie czynności wyjaśniających oraz kontroli podatkowych. Wyjaśnienie nieprawidłowości w handlu wewnątrzwspólnotowym miało prowadzić do uzyskania wymiernych korzyści finansowych dla budżetu państwa,
- ścisła współpraca pomiędzy izbami skarbowymi, urzędami skarbowymi oraz urzędami kontroli skarbowej zarówno na terenie województwa, jak i całego kraju, przede wszystkim w zakresie typowania podatników do kontroli, wymiany informacji o podatnikach zamieszanych w przestępstwa podatkowe, dokonujących transakcji fikcyjnych, a także w zakresie organizacji przeprowadzanych kontroli.

Ponadto w latach 2009-2013 w zakresie realizacji polityki finansowej państwa obowiązywały również KPDP na poszczególne lata¹⁶⁵.

Od 2010 r. wprowadzono roczny plan pracy Izby¹⁶⁶, a w 2012 r. opracowano studium wykonalności celów IS¹⁶⁷. Za 2013 r. sporządzono roczny raport o stopniu realizacji celów¹⁶⁸ Izby Skarbowej (na formularzu F-150/3). W 2014 r. nie było wydane zarządzenie w zakresie studium wykonalności celów, jak również w zakresie planu działalności. Departament Administracji Podatkowej w przekazanym do Dyrektorów Izb Skarbowych e-mailu (AP1-0683-155/2013/PCN/1) poinformował, iż ww. zarządzenie nie nakłada na dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych obowiązku sporządzania planów działalności na dany rok oraz sprawozdań z jego wykonania.

W latach 2015-2016 obowiązywało Zarządzenie nr 79/2015. Dyrektora Izby w sprawie funkcjonowania kontroli zarządczej. Zarządzenie to obowiązywało do momentu konsolidacji Administracji Podatkowej, Służby Celnej i Urzędu Kontroli Skarbowej. Po konsolidacji przygotowany został projekt wspólnego dokumentu w sprawie wdrożenia zintegrowanego systemu zarządzania w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku, w Urzędach Skarbowych woj. pomorskiego i PUCS w Gdyni, które wdrożone zostało w lutym 2018 r.

W 2015 r., z uwagi, iż plan celów zadań nie został sporządzony¹⁶⁹, nie przekazano do Ministerstwa Finansów sprawozdawczości w tym zakresie.

Na wniosek Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów nr AP11.0322.2.2017 z dnia 24 stycznia 2017 r. przekazane zostały wyjaśnienia dotyczące niezrealizowania celów przez IAS w Gdańsku za IV kwartał 2016 r.

¹⁶⁵ Obszary/podobszary ryzyk szczegółowo opisano w pkt 1.1. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁶⁶ Zarządzenie Nr 21/2012 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 28 kwietnia 2010 r.

¹⁶⁷ Zarządzenie Nr 40/2012 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2012 r.

¹⁶⁸ Na podstawie Zarządzenia nr 19/2013 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 18 czerwca 2013 r. w sprawie określenia zasad opracowywania i monitorowania studium wykonalności celów Izby Skarbowej w Gdańsku.

¹⁶⁹ Zgodnie z e-mailem otrzymanym z Ministerstwa Finansów Departament Administracji Podatkowej nr AP1-0683-117/2014/GSS/3 z dnia 19 grudnia 2014 r.

Rozliczenie celów zostało przekazane do Ministerstwa Finansów na odrębnym wniosku (nie stanowił on załącznika do zarządzenia nr 79/2015).

W 2017 r. Dyrektor IAS w Gdańsku przekazał do Ministerstwa Finansów rozliczenie celów wg otrzymanego formularza, zgodnie z pismem nr 2201-IZZ.031.13.2018.2 z dnia 15.02.2018 r.

Od 2018 r. Dyrektor IAS w Gdańsku przekazywał do Ministerstwa Finansów kwartalne raporty z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS.

W latach 2014-2016 Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów wprowadziło KPD¹⁷⁰, którego celem było zapewnienie prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników oraz usprawnienie procesu poboru należności podatkowych w wyniku poprawy skuteczności i efektywności działań administracji podatkowej. Głównym założeniem było ukierunkowanie działań administracji podatkowej na obszary, w których zidentyfikowane zostało największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

W 2016 r. Ministerstwo Finansów wprowadziło „Wytyczne dla urzędów skarbowych w sprawie identyfikacji i monitorowania podmiotów podejrzanych o działania zmierzające do wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowym”. Głównym celem było ograniczenie procedury wyłudzenia podatku VAT. Dokument ten zawierał wskazówki mające pomóc w prawidłowej identyfikacji i monitorowaniu podmiotów podejrzanych o działania zmierzające do wyłudzenia zwrotów podatku VAT na różnych etapach ich pracy. Ponadto wprowadzono „Wojewódzki Plan Działań”, który, w odróżnieniu od lat poprzednich, został opracowany odrębnie dla wyspecjalizowanego urzędu skarbowego oraz pozostałych urzędów.

Od 2017 r. Szef KAS¹⁷¹ określił podstawowe cele do osiągnięcia dla Izby Administracji Skarbowej wraz z określeniem dla nich planowanych wartości mierników do osiągnięcia w poszczególnych kwartałach danego roku. Na poziomie IAS w Gdańsku wyznaczone zostały komórki odpowiedzialne za ich realizację. Zgodnie z terminami określonymi w zarządzeniach Szefa KAS, przekazywane były do Departamentu Organizacji i Wdrożeń Ministerstwa Finansów raporty z realizacji poszczególnych kierunków działania i rozwoju KAS. W raporcie rocznym wskazywane były również przyczyny nieosiągnięcia celu/poziomu miernika na wskazanym poziomie. W 2017 r. Szef KAS wyznaczył Dyrektorom Izby Administracji Skarbowej trzy kierunki działania i rozwoju KAS:

- wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych, których celem było skrócenie czasu trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika w IAS, wzrost liczby deklaracji/zgłoszeń celnych za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne, których celem było zwiększenie poboru kwot podatków i innych należności niepodatkowych poprzez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe, zwiększenie efektywności egzekucji, efektywny proces czynności sprawdzających w zakresie JPK, podniesienie jakości orzecznictwa,
- bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej i ochrona Obszaru Celnego Unii Europejskiej, których celem było zwiększenie wpływów budżetowych w wyniku działań kontrolnych, zwiększenie skuteczności kontroli na drogach, przejściach granicznych, wsparcie działań wzmacniających aktywność KAS na arenie międzynarodowej.

¹⁷⁰ Krajowy Plan Działalności.

¹⁷¹ Zarządzenie Szefa KAS w sprawie kierunków działania na 2017 r. i Zarządzenie Szefa KAS w sprawie kierunków działania na 2018 r.

W 2018 r. Dyrektor IAS w Gdańsku wdrożył zintegrowany system zarządzania w IAS w Gdańsku, w Urzędach Skarbowych woj. pomorskiego i PUCS w Gdyni, który obejmował ogół działań podejmowanych w ramach kontroli zarządczej, zarządzania przez cele oraz zarządzania ryzykiem. Zarządzenie to miało na celu zapewnienie skutecznego i efektywnego funkcjonowania systemu zarządzania.

Na podstawie wytycznych skierowanych z Ministerstwa Finansów oraz dokumentów prawa wewnętrznego Dyrektor IS/IAS w Gdańsku realizował głównie cele, zadania i zalecenia wyznaczone przez Ministra Finansów/Szefa KAS.

Z wyjaśnień Naczelnika Wydziału Kontroli Wewnętrznej wynika, że w latach 2007-2018 nie były wyznaczone odrębne cele w zakresie poboru podatku od towarów i usług. Podstawowym celem działania administracji podatkowej było zapewnienie wpływów podatkowych ze wszystkich podatków.

(akta kontroli str.1185-1939, 3001-3371, 3373-3498, 3500-3647, 3683-3684, 3696-3699, 3712-3849)

2.2. Pismem nr AP5/068/MK/118/07/1885 z dnia 19 marca 2007 r. Ministerstwo Finansów poinformowało Dyrektorów Izby Skarbowych o odstąpieniu od wyznaczania planowanych podstawowych mierników do osiągnięcia w roku sprawozdawczym przez izby skarbowe, na rzecz porównywania poziomu osiągniętych mierników z analogicznym okresem roku poprzedniego. W latach 2007-2008 głównym celem IS w Gdańsku było osiągnięcie wpływów należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa. W 2007 r. planowana wartość miernika wynosiła 2,4 mln zł a osiągnięto wartość miernika w wysokości 3,2 mln zł. Natomiast w 2008 r. nie osiągnięto zakładanego przez IS w Gdańsku wartości miernika (planowana wartość miernika wynosiła 3,2 mln zł, a osiągnięto – 3,0 mln zł). Do oceny Dyrektorów IS i Naczelników US służyły mierniki w następujących obszarach tematycznych:

- pobór podatku: wskaźnik realizacji podatków i wskaźnik zaległości podatkowych,
- egzekucja zaległości podatkowych: wskaźnik realizacji podatkowych tytułów wykonawczych, wskaźnik efektywności podatków, wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych na etat,
- kontrola podatkowa: wskaźniki efektywności kontroli, wskaźnik wydajności

Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku wynika, że za lata 2007-2008 przyjęto następujące wartości mierników¹⁷²:

- wskaźnik efektywności egzekucji w zakresie podatku VAT: w 2007 r. wynosił 12,5%, w 2008 r. wynosił 11,5%,
- wskaźnik realizacji podatkowych tytułów wykonawczych w zakresie podatku VAT: w 2007 r. wynosił 23,8%, w 2008 r. wynosił 17,9%,
- wskaźnik zaległości podatkowych w zakresie VAT: w 2007 r. wynosił 9,3%, w 2008 r. wynosił 8,8%,
- wskaźnik realizacji w zakresie podatku VAT: w 2007 r. wynosił 97,8%, w 2008 r. wynosił 97,8%.

W latach 2009-2010 został osiągnięty główny cel z „Zadań dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa”, czyli zapewnienie wpływów do budżetu państwa na poziomie określonym w ustawie budżetowej. W 2009 r. planowana wartość miernika wynosiła 3,0 mln zł a osiągnięto wartość miernika w wysokości 3,8 mln zł., w 2010 r. planowana wartość miernika wynosiła 3,8 mln zł a osiągnięto wartość miernika w wysokości 4,1 mln zł.

W latach 2010-2013 przyjęto odrębne zasady pomiaru do oceny dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych. Ocena naczelników urzędów

¹⁷² Na podstawie bazy danych WHTAX.

skarbowych odbywała się z wykorzystaniem odchyleń od średniej oraz stałych wartości, a ocena dyrektorów izb skarbowych na podstawie średniej ważonej wyników uzyskanych przez podległe urzędy skarbowe oraz średniej wyników z zadań własnych izby skarbowej¹⁷³. Wynikiem badania odchylenia danego miernika od mediany wyliczonej w danym obszarze były punkty ustalone na podstawie przyjętego przedziału odchyleń wyrażonych w procentach. Dla wybranych mierników z obszaru „Rachunkowość podatkowa” oraz „Egzekucja administracyjna” przyjęto odrębną metodologię oceny oraz punktację, która była publikowana na stronie hurtowni WHTAX.

Minister Finansów, Szef KAS, wyznaczał Izbie (wraz z jednostkami podległymi) na lata 2011-2018 zakładane wartości mierników stopnia realizacji celów związanych z podatkiem VAT, które ujmowano w dokumentach planistycznych Izby¹⁷⁴.

Podstawowe mierniki realizacji celów w zakresie podatku VAT odnosiły się do:

- poziomu realizacji wpływów budżetowych (od 2011 r.)¹⁷⁵,
- efektywności pracy w zakresie kontroli podatkowej¹⁷⁶,
- wysokości kwot wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości należności budżetowych¹⁷⁷,
- efektywności egzekucji (od 2011 r.)¹⁷⁸,
- jakości orzecznictwa podatkowego (od 2012 r.)¹⁷⁹,
- przyspieszenia realizacji wniosków podatnika (od 2014 r.)¹⁸⁰,
- wzrostu liczby dokumentów składanych elektronicznie (w 2017 r. – miernik – wskaźnik deklaracji podatkowych i akcyzowych złożonych elektronicznie),
- skuteczności kontroli na drogach, przejściach granicznych (w 2017 r. – miernik – zwiększenie ilości wykrytych nielegalnych wyrobów tytoniowych przewyższających ilość wypalonych papierosów nielegalnych),
- efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej (w 2017 r. i 2018 r. – miernik – dodatkowe wpływy budżetowe),
- efektywności czynności sprawdzających – w 2018 r., miernik o nazwie: kwota ustaleń dokonywanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika,
- efektywności wykorzystania JPK w czynnościach sprawdzających (za lata 2017-2018), który został opisany w pkt 1.3. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁷³ Od 2010 r. wyodrębniono obszar dotyczący realizacji zadań własnych izb skarbowych.

¹⁷⁴ W 2011 r. był plany pracy Dyrektora Izby, w 2012-2013 były plany działalności oraz zasady opracowania i monitoringu studium wykonalności celów Dyrektora Izby, w 2014 r. – plan pracy Dyrektora Izby, w latach 2015-2016 były plany celów i zadań Dyrektora Izby, a w latach 2017-2018 - plany działalności Dyrektora IAS.

¹⁷⁵ W latach 2011-2014 – miernik dotyczący zapewnienia wpływu dochodów do budżetu państwa na poziomie określonym w ustawie budżetowej, 2015 r. – nie było kaskadowania celu na urzędy ze względu na brak uzgodnień wysokości wartości mierników z MF, 2016 – jako miernik przyjęło wskaźnik realizacji wpływów, 2017-2018 – jako miernik przyjęło realizację należności publicznoprawnych.

¹⁷⁶ W latach 2011-2014 – wskaźnik ogólnej efektywności kontroli podatkowej, w latach 2015-2016 nie były określone mierniki odnoszące się do skuteczności, efektywności kontroli podatkowej.

¹⁷⁷ Miernik wykazany w latach 2016-2017.

¹⁷⁸ W latach 2011-2013 miernik dotyczył efektywności egzekucji podatkowych, w 2014 r. miernik dotyczył efektywności egzekucji tytułów wykonawczych czynnych, które wpłynęły w okresie sześciu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego. W 2015 r. miernik w celu: zmniejszenie zaległości podatkowych objętych egzekucją administracyjną, w 2016 r. miernik dotyczący skutecznego prowadzenia egzekucji w zakresie zaległości podatkowych i niepodatkowych należności budżetu państwa, w latach 2017-2018 miernik dotyczący zwiększenia efektywności egzekucji.

¹⁷⁹ W latach 2012-2013 miernik o nazwie: średni upływ czasu od daty wpływu odwołania do US lub UKS do dnia wydania decyzji odwoławczej IS. merytoryczna prawidłowość orzecznictwa Izby skarbowej jako organu odwoławczego, w latach 2014-2016, w 2017 r. miernik w celu poprawy/podniesienia jakości orzecznictwa KAS w zakresie postępowań podatkowych (wskaźnik ilości/liczby spraw uchylonych w IAS).

¹⁸⁰ W latach 2014-2017 miernik o nazwie czas trwania postępowań wszczętych na wniosek podatnika. Od 2016 r. jako cel założono budowanie przyjaznej Administracji Podatkowej a od 2017 r. założeniem było skrócenie czasu trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika.

Za pośrednictwem danych WHTAX i SPR Minister Finansów monitorował stopień osiągnięcia przez Izbę Skarbową wyznaczonych mierników. W latach 2011-2018 (do 30 września) w 73% zostały osiągnięte zakładane wartości mierników stopnia realizacji celów w zakresie VAT, tj.: poziomu realizacji wpływów budżetowych¹⁸¹, wysokości kwot wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości należności budżetowych, efektywności egzekucji, jakości orzecznictwa podatkowego, przyspieszenie realizacji wniosków podatnika, wzrostu liczby dokumentów składanych elektronicznie, efektywności pracy w zakresie kontroli podatkowej, skuteczności kontroli na drogach, przejściach granicznych, efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej, efektywność wykorzystania JPK w czynnościach sprawdzających.

Mierniki, które nie zostały zrealizowane w zakresie realizacji wpływów budżetowych, to m.in. za:

- 2012 r. – planowana wartość miernika odnoszącego się do realizacji poboru podatku VAT wynosiła 4,9 mln zł, a osiągnięto wartość miernika w wysokości 4,3 mln zł. (o 12,2% niższa od planowanej wartości minimalnej), 2014 r. planowana wartość miernika wynosiła 6,2 mln zł, a osiągnięto wartość miernika w wysokości 5,6 mln zł. (o 9,7% niższa od planowanej wartości minimalnej). Z wyjaśnień Kierownika Działu Kontroli Wewnętrznej wynika, że znaczny spadek wpływów w podatku od towarów i usług w porównaniu do roku ubiegłego spowodowany był, m.in.: wzrostem nabycia towarów i usług przez podatników VAT, wzrostem dostaw oraz świadczeniem usług poza terytorium kraju, zmniejszeniem podatku należnego w wyniku spadku przychodów ze sprzedaży krajowej,
- 2016 r. – miernik o nazwie średni czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika w IAS - dotyczący przyspieszenia realizacji wniosków podatnika (zakładana wartość na 2016 r. < 30, a na 2017 r. <= 25) była wyższa o odpowiednio o 1% i o 16%. Z wyjaśnień Kierownika Działu Kontroli Wewnętrznej wynika, że powodem przedłużających się postępowań było m.in.: nieterminowe przedkładanie przez stronę wnioskującą dokumentacji niezbędnej do rozpatrzenia wniosku, konieczność wystąpienia do innych organów podatkowych, wystąpienia do kontrahentów podatnika z zapytaniem o przeprowadzonych transakcjach, konieczność gromadzenia materiału dowodowego w sprawie, w tym również tłumaczenia dokumentów w języku obcym, konieczność sformułowania właściwego i pełnego uzasadnienia decyzji odmownych oraz dokonania wyliczenia zobowiązania podatkowego, gdy kwota nadpłaty wskazana we wniosku została zawyżona, długotrwała absencja pracowników,
- 2017 r. – miernik odnoszący się do jakości orzecznictwa podatkowego (wynoszący w roku 2017 <= 8,15%) był niższy o 1,37% od minimalnej wartości. Z wyjaśnień Kierownika Działu Kontroli Wewnętrznej wynika, że powodem nieosiągnięcia zaplanowanego poziomu miernika był m.in.: brak jednolitej linii orzeczniczej (rozbieżne stanowiska w orzeczeniach sądów administracyjnych), uchylenie spraw z uwagi na konieczność pełniejszego zebrania materiału dowodowego.

(akta kontroli str.2140-2146, 3001, 3007-3009, 3445, 3648-3711, 3874-3880)

W poszczególnych latach 2007-2017 osiągnięte przez jednostki podległe IS/IAS w Gdańsku dochody z tytułu VAT sukcesywnie rosły (z wyjątkiem dwóch lat,

¹⁸¹ Za lata 2011, 2013, 2016-2017.

w których były niższe niż w roku poprzednim¹⁸²) i w 2017 r. wyniosły 9.999,2 mln zł, tj. ponad trzy razy więcej niż w 2007 r. – 3.212,9 mln zł.

W III kwartale 2018 r. dochody z VAT wyniosły 8.663,4 mln zł i były wyższe o 1.339,9 mln zł, tj. o 18,3% w porównaniu do III kwartału 2017 r. – 7.323,5 mln zł i stanowiły 86,6% dochodów osiągniętych w 2017 r.

W porównaniu do roku poprzedniego dochody z VAT najbardziej wzrosły w 2013 r., tj. o 44,6%¹⁸³ (do 6.177,2 mln zł w 2013 r. z poziomu 4.271,6 mln zł w 2012 r.), co – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – wynikało m.in. z dynamicznego rozwoju woj. pomorskiego w 2013 r. (spowodowanego globalną poprawą koniunktury i zorganizowanym w Polsce, w tym w woj. pomorskim EURO 2012), który przełożył się na wzrost liczby podatników podatku VAT o 2% oraz wzrost sprzedaży przez podmioty prowadzące działalność w zakresie wytwarzania i przetwarzania produktów rafinacji ropy naftowej, dystrybucji energii elektrycznej, sprzedaży detalicznej mebli i sprzętu oświetleniowego.

Niższe niż w roku poprzednim dochody z VAT były w 2008 r. (spadek o 7,7% z poziomu 3.212,9 mln zł w 2007 r. do 2.965,9 mln zł w 2008 r.) i w 2014 r. (spadek o 9,1% z poziomu 6.177,2 mln zł w 2013 r. do 5.618,1 mln zł w 2014 r.). Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że spadek dochodów w 2014 r. w porównaniu do 2013 r.¹⁸⁴ nastąpił m.in. w rezultacie spadku dochodów w branży paliwowej, spowodowanego spadkiem cen oraz spadku wpływów w branży alkoholowej, wynikającego ze zmniejszenia sprzedaży krajowej w wyniku wzrostu stawki podatku akcyzowego.

Stan należności z tytułu VAT na 30 września 2018 r. wyniósł 2.748,6 mln zł, w tym zaległości 2.513,0 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2007 r. (628,3 mln zł, w tym zaległości 600,5 mln zł) i 2012 r. (1.079,2 mln zł, w tym zaległości 1.011,7 mln zł) był wyższy odpowiednio o 2.120,3 mln zł (zaległości o 1.912,5 mln zł) i 1.669,4 mln zł (zaległości o 1.501,3 mln zł), tj. ponad czterokrotnie i dwuipółkrotnie. Stan należności i zaległości z tytułu VAT na koniec poszczególnych lat 2007-2017 i III kwartał 2018 r., z wyjątkiem 2008 r., w którym wystąpił nieznaczny spadek (tj. o 2,1%-3,1%¹⁸⁵) sukcesywnie wzrastał w porównaniu do roku poprzedniego. W 2012 r. wystąpił największy spośród lat 2007-2018 wzrost w porównaniu do roku poprzedniego należności i zaległości odpowiednio o 31,2% i 28,0% w porównaniu do 2011 r. W latach 2012-2018 wystąpił znaczny wzrost należności i zaległości i wynosił dla należności od 141,5 mln zł¹⁸⁶ do 539,0 mln zł¹⁸⁷ w porównaniu do roku poprzedniego, a dla zaległości od 176,8 mln zł¹⁸⁸ do 412,9 mln zł¹⁸⁹ w porównaniu do roku poprzedniego. Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że wzrost należności i zaległości w latach 2012-2018 wynikał m.in. ze wzrostu

¹⁸² Co opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia.

¹⁸³ W pozostałych latach wzrost ten wynosił od 1,6% w 2012 r. do 29,5% w 2009 r.

¹⁸⁴ Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu wyjaśnił, że IAS w Gdańsku nie dysponuje dokumentami, które pozwoliłyby na przeprowadzenie kompleksowej analizy w zakresie spadku dochodów z tytułu VAT w 2008 r., w porównaniu do 2007 r., z uwagi na wybrakowanie i zniszczenie dokumentacji w tym zakresie z powodu upływu pięcioletniego okresu obowiązku jej przechowywania.

¹⁸⁵ Spadek, w porównaniu do 2007 r. należności o 2,1%, a zaległości o 3,1%.

¹⁸⁶ Dla należności na koniec 2016 r., w porównaniu do stanu na koniec 2015 r., a stan należności na koniec 2012 r. był wyższy od stanu na koniec 2011 r. o 281,3 mln zł.

¹⁸⁷ Dla należności na koniec 2015 r., w porównaniu do stanu na koniec 2014 r., a stan należności na koniec III kwartału 2018 r. był wyższy od stanu należności na koniec III kwartału 2017 r. o 293,7 mln zł.

¹⁸⁸ Dla zaległości na koniec III kwartału 2018 r., w porównaniu do stanu na koniec III kwartału 2017 r., a stan zaległości na koniec 2012 r. był wyższy od stanu na koniec 2011 r. o 221,4 mln zł.

¹⁸⁹ Dla zaległości na koniec 2015 r., w porównaniu do stanu na koniec 2014 r.

należności pozostałych do zapłaty i zaległości wynikających z decyzji wydanych w trybie art. 108 ustawy o VAT¹⁹⁰.

Udział tych należności i zaległości w należnościach i zaległościach z tytułu VAT w latach 2012-2017 stale wzrastał i wynosił od ok. 18% do ok. 45%. W okresie od stycznia do września 2018 r. nastąpił nieznaczny spadek tego udziału i wynosił on ok. 41%. Na 30 września 2018 r. stan należności pozostałych do zapłaty wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniósł 1.117,3 mln zł, w tym zaległości 1.052,1 mln zł i był wyższy o 924,8 mln zł, tj. prawie sześciokrotnie (580,4%), niż na koniec 2012 r.¹⁹¹ – 192,5 mln zł, w tym zaległości 179,2 mln zł. W latach 2012-2018 (do 30 września) wyegzekwowano łącznie 26,3 mln zł z należności wymierzonych na tej podstawie. Wzrost należności i zaległości z tego tytułu wynikał głównie – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – ze zintensyfikowania działań w zakresie wydania decyzji w trybie art. 108 ustawy o VAT, mających na celu zapobieganie wyludzeniom podatku VAT oraz karuzelom VAT-owskim, a decyzje te były niezbędne celem wszczęcia i prowadzenia przez organy ścigania (w szczególności Prokuraturę) postępowań karnych w stosunku do osób biorących udział w ww. procederze. Wzrost ten oraz relatywnie niewielka kwota wyegzekwowanych należności z tego tytułu wynikał – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – z niewielkiej skuteczności egzekucji kwot objętych tymi decyzjami z uwagi m.in. na to, iż podatnicy nie posiadali żadnego majątku, a ich działania były ukierunkowane na popełnienie przestępstwa w tym wyludzanie podatku VAT (osoby organizujące i uczestniczące w procederze wyludzenia zwrotów podatku VAT działalność tą prowadziły na nazwisko osób nieposiadających majątku, tzw. „słupów”, które często były osobami bezdomnymi), decyzje wydawane były również w stosunku do podmiotów, które faktycznie nie prowadziły działalności gospodarczej, a wiele zobowiązań dotyczyło osób prawnych, które w chwili skierowania tytułów wykonawczych do egzekucji nie istniały lub nie posiadały żadnego majątku.

(akta kontroli str. 2930-2948, 2955-2958, 2968-2998)

W latach 2007-2018 (do 30 września) liczba kontroli podatkowych rozliczeń VAT (zakończonych i zatwierdzonych) sukcesywnie malała, z wyjątkiem 2011 r., w którym była nieznacznie wyższa (o 3,2%) niż w roku 2010 r.¹⁹² W 2017 r. przeprowadzono prawie pięć razy mniej kontroli niż w 2012 r. (o 78,7%) i prawie siedem razy mniej niż w 2007 r. (o 85,66%). Największy spadek liczby kontroli, w porównaniu do roku poprzedniego, wystąpił w 2012 r., tj. o 25,4%¹⁹³ w porównaniu do 2011 r. i w 2015 r., tj. o 49,2%¹⁹⁴ w porównaniu do 2014 r. Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, wynikało to z typowania podmiotów do kontroli przez komórki analityczne, przez co kontrole charakteryzowały się wysokim stopniem skomplikowania, złożonością oraz czasochłonnością. Ponadto spadek liczby kontroli wynikał z realizacji zadań w większym stopniu przy wykorzystaniu czynności sprawdzających, które były mniej uciążliwe dla przedsiębiorców, aniżeli kontrole podatkowe.

¹⁹⁰ Który nakłada na podmiot wystawiający fakturę obowiązek zapłaty wykazanego w niej podatku.

¹⁹¹ Dane o stanie należności pozostałych do zapłaty wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT, w tym zaległości i kwoty wyegzekwowane z tego tytułu, IAS w Gdańsku w pełnym zakresie posiada od 2012 r. Obowiązek gromadzenia powyższych danych i dokonywania ich analizy został określony w piśmie Ministra Finansów nr AP10/0683/103/TDB/2013/RD-28955 z 4 kwietnia 2013 r. Na podstawie tego pisma Dyrektor IS w Gdańsku polecił podległym jednostkom sporządzanie sprawozdań w tym zakresie i dokonanie analizy w porównaniu do 2012 r. (stad dostępność danych za 2012 r.).

¹⁹² Liczba takich kontroli w 2011 r. wyniosła 4.613 i była wyższa o 145, tj. o 3,2%, w porównaniu do 2010 r., w którym wyniosła 4.468.

¹⁹³ Spadek o 1.174 kontrole, tj. z 4.613 w 2011 r. do 3.439 w 2012 r.

¹⁹⁴ Spadek o 1.124 kontrole, tj. z 2.286 w 2014 r. do 1.162 w 2015 r.

Przy malejącej liczbie kontroli ich skuteczność mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, generalnie wzrastała i wynosiła od 57,2%¹⁹⁵ do 90,9%¹⁹⁶.

W 2007 r., w 2012 r., w 2017 r. oraz od stycznia do września 2018 r. liczba kontroli wyniosła odpowiednio 5.113, 3.439, 733 i 451, a ich skuteczność 60,4%, 67,8%, 81,9% i 90,9%.

Nieznaczne spadki skuteczności kontroli w porównaniu do roku poprzedniego, wystąpił w trzech latach, w tym w dwóch latach z rzędu, tj. w:

- 2008 r. w porównaniu do 2007 r., spadek o 2,0 p.p.¹⁹⁷ (z 60,4% do 58,4%), przy spadku liczby kontroli o 11,2%,
- 2009 r. w porównaniu do 2008 r., spadek o 1,2 p.p. (z 58,4% do 57,2%), przy spadku liczby kontroli o 0,4%,
- 2013 r. w porównaniu do 2012 r., spadek o 1,5 p.p. (z 67,8% do 66,3%), przy spadku liczby kontroli o 18,5%.

Liczba czynności sprawdzających rozliczeń VAT (z udziałem podatnika) sukcesywnie rosła w latach 2007-2012¹⁹⁸ i 2016-2017 w porównaniu do roku poprzedniego, a w latach 2013-2015 malała (w 2013 r. o 3,3%, w 2014 r. o 7,2%, a w 2015 r. o 37,0%). Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu, spadek liczby czynności sprawdzających w latach 2014-2015 wynikał głównie z poprawy typowania podmiotów do sprawdzenia wynikającej ze zmiany kierunków działań z dotychczasowo obowiązujących obszarów ryzyka w zakresie gromadzenia dochodów na podobszary związane z branżami zidentyfikowanymi, jako najbardziej narażonymi na występowanie nieprawidłowości oraz nastawieniem na osiągnięcie efektu finansowego tych czynności. Wzrost liczby tych czynności w latach 2016-2017 – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – spowodowany był ukierunkowaniem działań administracji skarbowej na zmniejszenie liczby kontroli, jako procedur charakteryzujących się wysokim stopniem skomplikowania, a tym samym uciążliwości dla przedsiębiorców, na rzecz mniej uciążliwych i tańszych czynności sprawdzających (kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa prowadzona była w sytuacji, gdy niemożliwe jest przeprowadzenie efektywnych czynności sprawdzających) oraz zwiększeniem możliwości typowania do przeprowadzenia tych czynności dzięki wdrożeniu JPK. W 2017 r. przeprowadzono o ok. 5,1% więcej czynności sprawdzających niż w 2012 r. i ponad siedem razy więcej niż w 2007 r. (o 607,1%).

W 2007 r., w 2012 r., w 2017 r. oraz od stycznia do września 2018 r. liczba czynności sprawdzających wyniosła odpowiednio 8.750, 58.883, 61.869 i 41.568. Obowiązek rejestrowania liczby czynności sprawdzających, w których stwierdzono nieprawidłowości, istnieje od 2015 r. Skuteczność tych czynności mierzona liczbą czynności, w których stwierdzono nieprawidłowości w latach 2015-2017 i od stycznia do września 2018 r., wyniosła odpowiednio 46,8%, 48,7%, 38,1% i 52,5%. Spadek w 2017 r., w porównaniu o 2016 r., efektywności czynności sprawdzających – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu –

¹⁹⁵ W 2009 r.

¹⁹⁶ W okresie od stycznia do września 2018 r.

¹⁹⁷ Punkty procentowe.

¹⁹⁸ Przy czym dane za lata 2007-2009 nie obejmują wszystkich czynności sprawdzających, a tylko te, które wystąpiły w obszarach ryzyk ujętych w krajowym/wojewódzkim planie dyscypliny podatkowej na dany rok i wykazywanych w sprawozdaniach MF-ZRZ o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, ale obejmują również czynności sprawdzające, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości (pozytywne) w innych tytułach podatkowych aniżeli VAT – zgodnie z konstrukcją sprawozdania MF-ZRZ liczby czynności pozytywnych nie wyodrębniano ze względu na rodzaj podatku.

wynikał z podejmowania przez urzędy skarbowe od 2017 r. czynności sprawdzających wobec podatników, zainicjowane przesyłanymi przez Ministerstwo Finansów raportami z nieprawidłowościami JPK_VAT, z których część nie skutkowała ustaleniami finansowymi, gdyż nieprawidłowości, które wystąpiły w początkowych raportach, wynikały ze wskazania przez podatnika błędnego numeru NIP lub wskazania nieprawidłowości, które nie miały miejsca (np. podatnik złożył korektę tuż po zaimportowaniu danych przez Ministerstwo Finansów).

(akta kontroli str. 2949, 2955-2961, 2969-2987, 2999-3000)

W wyniku kontroli podatkowych rozliczeń VAT przeprowadzonych w 2007 r., 2012 r., 2017 r. oraz od stycznia do września 2018 r. ujawniono nieprawidłowości na kwotę odpowiednio 26,5 mln zł, 65,5 mln zł, 176,5 mln zł i 204,9 mln zł. Na podstawie danych z ośmiu na 21 urzędów skarbowych województwa pomorskiego¹⁹⁹, ustalono, że udział w stwierdzonych nieprawidłowościach ogółem nieprawidłowości polegających na naruszeniu art. 108 ustawy o VAT w ww. latach wyniósł odpowiednio 4,5%, 10,5%, 36,3% i 49,1%.

Kwota ujawnionych nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku kontroli podatkowych rozliczeń VAT:

- najbardziej wzrosła, w porównaniu do roku poprzedniego w 2014 r. (wzrost o 67,1 mln zł w porównaniu do 2013 r.²⁰⁰) i w 2016 r. (wzrost o 69,6 mln zł w porównaniu do 2015 r.²⁰¹),
- spadła, w porównaniu do roku poprzedniego, jedynie w dwóch latach, w tym w 2011 r. o 0,9 mln zł w porównaniu do 2010 r.²⁰² i w 2017 r. o 66,2 mln zł w porównaniu do 2016 r.²⁰³

Kwota ujawnionych nieprawidłowości wynikająca z naruszenia art. 108 ustawy o VAT:

- najbardziej wzrosła, w porównaniu do roku poprzedniego w dwóch kolejnych latach, tj. w 2015 r. wzrost o 50,7 mln zł w porównaniu do 2014 r.²⁰⁴ i w 2016 r. wzrost o 45,5 mln zł w porównaniu do 2015 r.²⁰⁵,
- najbardziej spadła, w porównaniu do roku poprzedniego w 2017 r. (spadek o 47,7 mln zł w porównaniu do 2016 r.²⁰⁶).

Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu:

- wzrost w latach 2014-2016 kwot ujawnionych nieprawidłowości stwierdzonych w kontrolach podatkowych rozliczeń VAT wynikał głównie ze wzrostu tych kwot z tytułu naruszenia art. 108 ustawy o VAT, co było spowodowane zmianą kierunku działania administracji podatkowej, którego głównym celem było ograniczenie działalności podmiotów nierzetelnych lub nawet podmiotów o przestępczym charakterze, mające na celu uniemożliwienie wprowadzenia do obrotu tzw. „pustych” faktur VAT oraz ograniczenie ryzyka nieświadomego uczestnictwa uczciwych podatników w oszustwach podatkowych poprzez odmowę nadania NIP podmiotom nastawionym na pozorowanie prowadzenia działalności gospodarczej i umożliwianie wystawiania faktur VAT,
- spadek w 2017 r. kwot ujawnionych nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku

¹⁹⁹ Urzędy skarbowe nie miały obowiązku ewidencjonowania kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku naruszenia art. 108 ustawy o VAT, ani obowiązku sprawozdawczego w tym zakresie. Niemniej jednak osiem urzędów skarbowych województwa pomorskiego dane takie gromadziło na własne potrzeby.

²⁰⁰ Wzrost z 68,3 mln zł w 2013 r. do 135,4 mln zł w 2014 r.

²⁰¹ Wzrost z 173,1 mln zł w 2015 r. do 242,7 mln zł w 2016 r.

²⁰² Z 50,2 mln zł w 2010 r. do 49,3 mln zł w 2011 r.

²⁰³ Z 242,7 mln zł w 2016 r. do 176,5 mln zł w 2017 r.

²⁰⁴ Wzrost z 15,6 mln zł w 2014 r. do 66,3 mln zł w 2015 r.

²⁰⁵ Wzrost z 66,3 mln zł w 2015 r. do 111,8 mln zł w 2016 r.

²⁰⁶ Z 111,8 mln zł w 2016 r. do 64,1 mln zł w 2017 r.

kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w tym z tytułu naruszenia art. 108 ustawy o VAT, spowodowany był wprowadzonymi zmianami/przepisami, które miały na celu walkę z oszustwami podatkowymi, a tym samym eliminowanie nieuczciwych podatników i wsparcie uczciwej konkurencji, w tym wejście w życie z dniem 1 sierpnia 2016 r. tzw. pakietu paliwowego²⁰⁷, rozszerzenie od 1 stycznia 2017 r. listy towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia i wejście w życie 18 kwietnia 2017 r. ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, wprowadzającej nowe rozwiązania polegające na monitorowaniu i kontroli przewozu drogowego towarów, w szczególności towarów wrażliwych dla dochodów budżetu państwa.

Kwota ujawnionych nieprawidłowości stwierdzona w wyniku czynności sprawdzających rozliczeń VAT:

- przeprowadzonych w 2007 r., 2012 r., 2017 r. oraz od stycznia do września 2018 r. wyniosła odpowiednio 3,8 mln zł, 18,0 mln zł, 35,1 mln zł i 43,9 mln zł²⁰⁸,
- najbardziej wzrosła w porównaniu do roku poprzedniego w 2016 r. (wzrost o 8,1 mln zł w porównaniu do 2015 r.²⁰⁹), co – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – spowodowane było wzrostem o 5.778 liczby tych czynności²¹⁰ oraz trafnym typowaniem podmiotów do tych czynności przez komórki analityczne²¹¹,
- spadła, w porównaniu do roku poprzedniego jedynie w dwóch latach, w tym w 2009 r. o 2,0 mln zł w porównaniu do 2008 r.²¹² i w 2015 r. o 4,4 mln zł w porównaniu do 2014 r.²¹³, co – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – w 2009 r. wynikało ze spadku efektywności typowania podmiotów, która była głównie oparta na doświadczeniu i umiejętnościach pracowników, przy braku wydzielonych wyspecjalizowanych komórek analitycznych, a 2015 r. z uwagi na spadek o 19.527 liczby tych czynności²¹⁴.

(akta kontroli str. 2930-2996)

Obowiązek ewidencjonowania w urzędach skarbowych danych dotyczących faktur fikcyjnych ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych został wprowadzony w lipcu 2017 r.²¹⁵, a w wyniku czynności sprawdzających (w okresie objętym kontrolą) – nie wprowadzono takiego obowiązku wcale. W poszczególnych latach 2015-2017 i od stycznia do września 2018 r.²¹⁶ w wyniku kontroli podatkowych ujawniono odpowiednio 12.262, 13.069, 6.337 i 5.920 faktur fikcyjnych na łączną kwotę odpowiednio 562 mln zł, 1.355 mln zł, 641,6 mln zł i 806,1 mln zł. Znaczny, tj. ponad 50% spadek liczby i kwoty, na którą były wystawiono faktur fikcyjnych w 2017 r. w porównaniu do 2016 r. – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds.

²⁰⁷ Zamierzaniem wprowadzenia zmian było zapobieganie wyludzeniu podatku VAT w wewnątrzwspólnotowym obrocie paliwami ciekłymi, m.in. związane z wprowadzaniem do obrotu „pustych faktur”.

²⁰⁸ Z tym, że dane za 2007 r. dotyczą tylko czynności sprawdzających przeprowadzonych w obszarach ryzyk, natomiast dane za 2012 r. i 2017 r. dotyczą wszystkich czynności sprawdzających dotyczących VAT. W urzędach skarbowych nie zgromadzono danych o kwotach nieprawidłowości wynikających z naruszenia art. 108 ustawy o VAT stwierdzonych w wyniku czynności sprawdzających, gdyż – jak wyjaśnił Naczelnik Wydziału Kontroli wewnętrznej IAS w Gdańsku – nie było takiego obowiązku, a naruszenie tego przepisu z reguły stwierdza się w toku kontroli lub postępowania podatkowego.

²⁰⁹ Wzrost z 22,2 mln zł w 2015 r. do 30,3 mln zł w 2016 r.

²¹⁰ Co opisano wyżej.

²¹¹ Od 2012 r. trafność typowania podmiotów do kontroli była na zbliżonym poziomie od 38,1% do 48,1%.

²¹² Z 5,5 mln zł w 2008 r. do 3,5 mln zł w 2009 r.

²¹³ Z 26,6 mln zł w 2014 r. do 22,2 mln zł w 2015 r.

²¹⁴ Co opisano wyżej.

²¹⁵ Pismo z Ministerstwa Finansów nr DKA3.8722.3.2017 z 20 lipca 2017 r.

²¹⁶ Dane za lata 2015-2016 pochodzą z 19 urzędów skarbowych (na podstawie analizy materiałów źródłowych oraz na podstawie prowadzonych na własne potrzeby rejestrów), a za lata 2017-2018 – 21 (wszystkich urzędów skarbowych wchodzących w skład IAS w Gdańsku). Dane w powyższym zakresie za lata 207-2011 gromadziło 12 urzędów skarbowych, za lata 2012-2013 – 13, a za 2014 r. – 14.

Pionu Kontroli, Cła i Audytu – wynikał głównie z ograniczenia liczby kontroli na rzecz weryfikacji plików JPK_VAT, a ponadto wprowadzenie od 1 lipca 2016 r. obowiązku składania przez duże podmioty tych plików, a od 1 stycznia 2017 r. również przez małych i średnich przedsiębiorców wpłynęło na zmniejszenie się skali nieprawidłowości w tym zakresie (zapewne z obawy podmiotów przed wykryciem tego procederu przez organu podatkowe). Natomiast wzrost w 2018 r. w porównaniu do 2017 r. – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – spowodowany był wprowadzeniem od 1 stycznia 2018 r. obowiązku składania przez wszystkich podatników będących czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług plików JPK_VAT. Powyższe umożliwiło organom podatkowym pozyskiwanie informacji o operacjach gospodarczych przedsiębiorcy i ułatwiło identyfikowanie niezgodności w przesłanych plikach ze złożonymi deklaracjami dotyczącymi VAT, kwotami transakcji wykazanych przez kontrahentów (obie strony transakcji) oraz weryfikację statusu podmiotów (uczestników transakcji i weryfikację ich prawa do odliczenia podatku).

Liczba faktur fikcyjnych ujawnionych w wyniku czynności sprawdzających w 2017 r. wyniosła 40, na łączną kwotę 0,7 mln zł²¹⁷, a od stycznia do września 2018 r. – 124, na łączną kwotę 1,3 mln zł²¹⁸.

(akta kontroli str. 2957-2966, 2969-2988, 2991-2996, 2999-3000)

Największe kwoty do wpłaty, w tym w wyniku ujawnienia naruszenia art. 108 ustawy o VAT, wymierzono podatnikom w latach 2014-2018 (do 30 września), tj. odpowiednio 47,1 mln zł, 48,0 mln zł, 82,6 mln zł, 84,8 mln zł i 53,1 mln zł (w tym wynikające z naruszenia art. 108 ustawy o VAT – 6,3 mln zł, 21,4 mln zł, 29,9 mln zł, 41,1 mln zł i 20,2 mln zł), a korekty deklaracji uwzględniające ustalenia kontroli za te lata obejmowały kwoty 25,3 mln zł, 28,0 mln zł, 19,7 mln zł, 58,3 mln zł i 7,1 mln zł.

(akta kontroli str. 2953-2958)

Najwięcej z kwot wymierzonych w postępowaniach podatkowych dotyczących:

- rozliczeń VAT wyegzekwowano w latach 2007-2010, odpowiednio 40,3 mln zł, 12,5 mln zł, 6,1 mln zł i 9,6 mln zł oraz w latach 2015-2016 po 8,6 mln zł, co stanowiło odpowiednio 760,4%²¹⁹, 54,8%, 30,8%, 35,4%, 17,9% i 10,4% kwoty wymierzonej do zapłaty w danym roku. Spadek relacji kwot wyegzekwowanych do wymierzonych w danym roku wynikał – jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora IAS w Gdańsku ds. Pionu Kontroli, Cła i Audytu – głównie ze wzrostu kwot wymierzonych za zapłaty wynikających z naruszenia art. 108 ustawy o VAT,
- korekt rozliczeń VAT wyegzekwowano w latach 2012-2015 i w 2017 r., odpowiednio 10,2 mln zł, 11,0 mln zł, 22,2 mln zł, 11,4 mln zł i 51,1 mln zł, co stanowiło odpowiednio 44,3%, 85,3%, 87,7%, 40,7% i 87,7% kwoty skorygowanej (z korekt deklaracji).

(akta kontroli str. 2953-2958, 2969-2987, 2991-2996)

2.3. W latach 2007-2018 (do 30 września) łączna liczba przeprowadzonych kontroli wewnętrznych w 21 urzędach skarbowych²²⁰ wyniosła 957. Łączna liczba przeprowadzonych kontroli dotyczących poboru podatku od towarów i usług, przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie wyniosła 128 (siedem w 2007 r. i w 2008 r., 10 w 2009 r., 16 w 2010 r., 20 w 2011 r., 13 w 2012 r., dziewięć w

²¹⁷ Z uwagi na brak obowiązku ewidencjonowania powyższych danych – dotyczą one 11 urzędów skarbowych, które gromadziły je na własne potrzeby.

²¹⁸ Dane dotycząc 12 urzędów skarbowych – z przyczyn jak wyżej. Za pozostałe lata, tj. 2007-2016 – brak danych.

²¹⁹ W 2007 r. wyegzekwowano należności wynikające również z decyzji wydanych przed 2007 r.

²²⁰ Od 2017 r. IAS w Gdańsku podlegają 22 urzędy skarbowe – na podstawie Zarządzenia nr 3/2017 Dyrektora IAS w Gdańsku z dnia 6 marca 2017 r. w sprawie nadania regulaminu organizacyjnego IAS w Gdańsku.

2013 r., siedem w 2014 r., 12 w 2015 r., dziewięć w 2016 r., 11 w 2017 r. oraz siedem w III kwartale 2018 r.). W wyniku przeprowadzonych kontroli wewnętrznych osiem zakończono oceną pozytywną, 110 kontroli oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami²²¹, natomiast dziesięć kontroli zakończono oceną negatywną.

W ramach sprawowanego nadzoru w urzędach skarbowych województwa pomorskiego prowadzono kontrole kompleksowe (do 2009 r.) oraz kontrole wewnętrzne w trybie zwykłym i uproszczonym. Kontrole kompleksowe obejmowały swym zakresem całokształt działalności kontrolowanego urzędu w oznaczonym okresie i były przeprowadzane przez Dyrektora w uzasadnionych przypadkach, m.in.: niezadawalających wyników z realizacji podstawowych zadań, stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie nadzoru kierownictwa urzędu, organizacji pracy lub zasad etyki, a także zmian organizacyjnych. Kontrole w trybie zwykłym prowadzono na podstawie rocznego planu kontroli opracowanego przez kierownika komórki ds. kontroli. W przypadkach uzasadnionych charakterem sprawy lub pilnością przeprowadzenia czynności kontrolnych Dyrektor Izby zarządzał przeprowadzenie kontroli w trybie uproszczonym.

Przedmiotem prowadzonych kontroli wewnętrznych w zakresie poboru podatku od towarów i usług, przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie, były kwestie dot.:

- rejestracji w podatku od towarów i usług oraz prowadzonej na jej etapie analizy ryzyka rejestracji podmiotu ze szczególnym uwzględnieniem podmiotów działających w branżach o podwyższonym ryzyku,
- monitorowania obowiązku składania deklaracji podatkowych VAT,
- prawidłowości i terminowości dokonywania zwrotów bezpośrednich w podatku od towarów i usług,
- postępowania w sprawie zaliczek (w formie uproszczonej/rzeczywistej) i nadpłat wynikających z deklaracji VAT-7D,
- prawidłowości wykonywania zadań związanych z obowiązkami podatników w zakresie prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących,
- wykreślenia podatników z rejestru, jako podatników VAT i VAT-UE,
- terminowości i poprawności merytorycznej prowadzonych postępowań podatkowych w podatku od towarów i usług,
- zasadności wszczynania postępowań podatkowych w podatku VAT, badania przyczyn występujących opóźnień i ich konsekwencji finansowych,
- terminowości prowadzonych postępowań podatkowych w podatku od towarów i usług przekazanych do ponownego rozpatrzenia,
- prawidłowości stosowania kaucji gwarancyjnej stanowiącej zabezpieczenie zapłaty w podatku w związku z dokonaniem dostaw towarów,
- realizacji zadań w zakresie procedury nabycia środków transportu z innego państwa członkowskiego,
- weryfikacji ulg na złe długi,
- wykrywania i zwalczania nadużyć i przestępstw w transakcjach wewnątrzwspólnotowych oraz analizy przedmiotowych transakcji,
- wymiany informacji o podatku VAT (VIES), VAT-Refund,
- prawidłowości planowania kontroli podatkowych oraz wykorzystywania wyników kontroli podatkowych w postępowaniach podatkowych.

²²¹ W przypadku 27 kontroli przeprowadzonych w latach 2007-2010 r. w wystąpieniu pokontrolnym nie dokonywano ocen wg skali: pozytywna, negatywna ale opisowe, w których stwierdzono nieprawidłowości.

Do najczęściej występujących nieprawidłowości w zakresie rejestracji podatników VAT, analizy ryzyka rejestracji podmiotów, monitorowania obowiązku składania deklaracji zaliczono:

- przekroczenie terminów na przeprowadzenie analizy ryzyka rejestracji podmiotów zarówno objętych, jak i nieobjętych zgłoszeniem KRS,
- błędne określanie kryteriów w KORRP,
- nieprawidłowe otwieranie i zamykanie obowiązków podatkowych,
- zwłoka w zakresie otwierania i zamykania obowiązków podatkowych.

Wydane zalecenia w powyższym zakresie dotyczyły m.in.:

- przestrzegania terminów na przeprowadzenie analizy ryzyka rejestracji podmiotów zarówno objętych, jak i nie objętych zgłoszeniem do KRS,
- dbałości o jakość i rzetelność danych wprowadzonych do aplikacji KORRP,
- wykonywania zaleceń Ministerstwa Finansów w zakresie dokonywania oględzin miejsc prowadzenia działalności gospodarczej przed dokonaniem rejestracji w podatku od towarów i usług,
- stosowania zasad otwierania obowiązków podatkowych w zakresie podatku VAT, zawartych w Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług oraz w instrukcji rejestracji w POLTAX obowiązków podatkowych,
- przestrzegania terminowości otwierania i zamykania obowiązków podatkowych oraz aktywności VIES.

Do najczęściej występujących nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług zaliczono:

- brak weryfikacji oględzin miejsc prowadzenia działalności w przypadku podmiotu nowego, który zmienił właściwość miejscową,
- brak monitoringu w postaci kontroli podatkowych,
- nieprawidłowości w zakresie monitorowania terminu ważności kaucji,
- niewprowadzenie do rejestru sprzedawców daty przedłużenia ważności kaucji i brak wskazania daty końca gwarancji,
- brak czynności weryfikacyjnych dotyczących statusu podatnika na etapie dokonywanych przez podatników aktualizacji zgłoszeń rejestracyjnych w zakresie podatku od towarów i usług w związku z wyborem kwartalnego rozliczenia VAT,
- brak prawidłowej weryfikacji uprawnień podmiotów do stosowania kwartalnych rozliczeń podatku od towarów i usług,
- brak bieżącej weryfikacji składanych deklaracji kwartalnych,
- nieudokumentowanie prowadzonych czynności sprawdzających,
- brak wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe za okres, w którym określono kwotę różnicy podatku od towarów i usług do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- monitorowanie w niewystarczającym zakresie podmiotów deklarujących zwroty przekraczające 1 mln zł – w stosunku do wytypowanej grupy,
- niejednolite dokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających i nierejestrowanie wszystkich czynności sprawdzających w aplikacji e-Orus,
- niewłaściwe informowanie dłużników o obowiązku wynikającym z art. 89b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w wystosowanych wezwaniach,
- opóźnienia w wykreślaniu podatników VAT i VAT-UE,
- niesystematyczne wykonywanie raportów podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia,
- wykreślenie podatników z rejestru podatników VAT, pomimo składania deklaracji podatkowych VAT,

- brak wykreślenia z rejestru podatników VAT-UE, pomimo istniejących przesłanek do dokonania wykreślenia.

Wydane zalecenia w powyższym zakresie dotyczyły m.in.:

- bieżącego monitorowania podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia z ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kasy rejestrującej,
- sporządzania raportów w cyklu kwartalnym, w celu weryfikacji podatników, którzy winni dokonać odczytu zawartości pamięci kasy fiskalnej,
- prowadzenia i gromadzenia korespondencji zgodnie z Instrukcją w sprawie obsługi kancelaryjnej izb i urzędów skarbowych,
- monitorowania terminu ważności kaucji,
- dokumentowania działań podejmowanych przez pracowników Urzędu w sposób umożliwiający zweryfikowanie ustaleń (np. odnotowanie sprawdzenia w dostępnych bazach podatnika i jego kontrahentów),
- weryfikacji statusu podatnika na etapie dokonywania aktualizacji zgłoszeń rejestracyjnych w zakresie podatku od towarów i usług w związku z wyborem kwartalnego rozliczenia VAT,
- bieżącej weryfikacji prawidłowości obliczenia zaliczek,
- wszczynania postępowań podatkowych wobec podatników w przypadku braku wpłat odsetek od niepłaconych w terminie zaliczek na podatek,
- przeprowadzania czynności sprawdzających pozwalających na całościową ocenę zasadności deklarowanego przez podatnika zwrotu przekraczającego jednorazowo lub narastająco kwotę 1 mln zł, a także w przypadkach, gdy zwrot został wstrzymany,
- ujednolicenia formy dokumentowania przeprowadzonych czynności sprawdzających i odnotowanie wszystkich przeprowadzonych czynności sprawdzających w aplikacji e-Orus,
- dokumentowania wszystkich prowadzonych czynności sprawdzających dokonywanych w ramach badania zasadności deklarowanego przez podatnika zwrotu bezpośredniego VAT,
- wszczynania postępowań karnoskarbowych także w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, gdzie decyzjami w przedmiocie podatku od towarów i usług określone były kwoty różnicy podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- systematycznego i terminowego wykonywania raportów pomocniczych umożliwiających identyfikację podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia.

Do najczęściej występujących nieprawidłowości w zakresie współpracy międzynarodowej zaliczono:

- dokonywanie zapytań o obroty zbiorcze oraz szczegółowe podatników nawet dwa/trzy lata po wystąpieniu niezgodności pomiędzy dokumentami VIES a komunikatami UE,
- niepodejmowania działań w związku z otrzymaniem informacji spontanicznej na temat oszustw podatkowych z zagranicznej administracji podatkowej,
- brak bieżącego uzupełniania w systemie VIES informacji na temat wyników czynności wyjaśniających, kontrolnych oraz innych podejmowanych w Urzędzie.

Wydane zalecenia w powyższym zakresie dotyczyły m.in.:

- przeprowadzania analizy transakcji wewnątrzwspólnotowych, w szczególności porównania i analizowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, deklarowanego podatku VAT i pozyskanych informacji podatkowych pod kątem oszustw podatkowych,
- podejmowania działań mających na celu efektywne wykorzystanie informacji

otrzymywanych od zagranicznych administracji podatkowych w ramach spontanicznej wymiany, nadając szczególny bieg i priorytet sprawom dotyczącym podejrzenia dokonania oszustwa podatkowego,

- systematycznego analizowania informacji w systemie VIES dot. transakcji wewnątrzwspólnotowych. W pierwszej kolejności rozpoczynając od największych różnic,
- uzupełniania na bieżąco wyników czynności wyjaśniających, kontrolnych i innych podejmowanych w Urzędzie na skutek występujących nieprawidłowości w systemie VIES w polu „Uwagi” w module „rozliczenia polskich podatników”.

Do najczęściej występujących nieprawidłowości w zakresie kontroli podatkowej zaliczono:

- brak weryfikacji zapisów w podsystemie „Kontrola” w szczególności analizowanie raportu dot. różnic pomiędzy uszczupleniem a dodatkowym przypisem w celu wyeliminowania błędów lub oczywistych pomyłek,
- brak analizy zgromadzonych materiałów dowodowych i podatkowej oceny wszystkich istotnych zdarzeń gospodarczych, w toku prowadzonej kontroli podatkowej,
- niepodejmowanie w toku kontroli wszystkich możliwych działań w celu wyłączenia/potwierdzenia prawa kontrolowanego do odliczenia podatku wynikającego z otrzymanych faktur,
- brak wystarczającej weryfikacji wniosków o kontrolę, a także brak właściwego mechanizmu ich weryfikacji na etapie komórki Analiz i Planowania pod kątem zasadności kierowania spraw do komórki kontroli,
- niewszczywanie postępowania podatkowego w przypadku braku korekty deklaracji po kontroli podatkowej bądź gdy korekta obejmowała tylko część ustaleń kontroli,
- nieterminowe załatwianie zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz nieprzestrzeganie art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej dot. wskazania w każdym przypadku argumentów odnoszących się zarówno do ustaleń faktycznych, jak i prawnych sprawy.

Wydane zalecenia w powyższym zakresie dotyczyły m.in.:

- bezwzględnego stosowania wytycznych dot. wprowadzania danych w podsystemie Kontrola,
- dokonywania w toku kontroli podatkowej analizy zgromadzonych materiałów dowodowych i podatkowej oceny wszystkich istotnych zdarzeń gospodarczych,
- poddawania weryfikacji wniosków o kontrolę pod kątem ich zasadności,
- stosowania wnikliwej analizy przesłanek do wszczęcia kontroli w celu uniknięcia anulowania postępowań kontrolnych w podsystemie Kontrola.

W okresie od 2007 r. do 5 czerwca 2014 r. kierownik jednostki kontrolowanej ustosunkowywał się pisemnie do wydanych zaleceń pokontrolnych. Następnie kontrolujący analizowali przekazane pisma i przedkładali kierownikowi komórki kontroli pismo dot. przyjęcia bądź braku akceptacji udzielonej przez Naczelnika Urzędu odpowiedzi. Weryfikacja wykonania zaleceń pokontrolnych odbywała się również w toku kontroli sprawdzających. W czerwcu 2014 r. przedmiotowe działania zostały sformalizowane i ujęte w instrukcji pisemnej. Na jej podstawie przeprowadzano analizy realizacji zaleceń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym. Ponadto na podstawie pisma Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów z dnia 4 września 2014 r. (sygn. CP12/012/1/TBC/14/80252RD) Izba Skarbowa w Gdańsku zobligowana została do monitorowania wdrożenia zaleceń po kontroli organów zewnętrznych i przekazywania informacji o rezultatach wdrożeń zaleceń w terminie dziewięciu

miesiące od zakończenia przez pracowników Ministerstwa Finansów kontroli, w których zostały wykazane nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 3881-3895, 3929-4244, 4347-4489)

2.4. W latach 2008-2009²²² tematyka poboru podatku od towarów i usług, przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie, była przedmiotem audytu wewnętrznego.

W 2008 r. przeprowadzono audyt wewnętrzny, który obejmował w urzędach skarbowych badanie procesu typowania podmiotów do kontroli, natomiast w 2009 r. tematem audytu wewnętrznego było badanie procesu weryfikacji zasadności zwrotów podatku od towarów i usług oraz nadpłat wynikających z zeznań rocznych w podatku dochodowym.

Główne zalecenia z przeprowadzonych audytów dotyczyły m.in.:

- wprowadzenia do procedur wewnętrznych wymogu, aby w przypadku donosów każde odstępianie od podjęcia działań było akceptowane przez naczelnika urzędu,
- wprowadzenia do procedur wewnętrznych zasad przeprowadzania ponownej analizy niezrealizowanych kontroli każdorazowo przed przygotowaniem kolejnego planu kontroli,
- określenia w procedurach wewnętrznych zasadniczych kryteriów przeprowadzonej weryfikacji,
- zapisania w procedurach (w aktach podatnika lub na karcie czynności analitycznych) informacji o dotychczas przeprowadzonych czynnościach sprawdzających lub kontrolach podatkowych i ich wynikach.

Powyższe zalecenia zostały zrealizowane przez audytowane jednostki poprzez dokonanie stosownych zapisów w procedurach dot. procesu typowania podmiotów do kontroli, a także weryfikacji zasadności zwrotów podatku od towarów i usług.

(akta kontroli str. 3881-3882, 3893-3894, 3896-3928, 4245-4346, 4490-4510)

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

OCENA CZĄSTKOWA

W okresie objętym kontrolą IS/IAS w Gdańsku realizowała zadania w zakresie poboru podatku od towarów i usług i przeciwdziałania uszczupleniom zgodnie z przekazanymi przez Ministra Finansów, Szefa KAS, zarządzeniami oraz wytycznymi. W latach 2007-2018 (do 30 września) IS/IAS w Gdańsku osiągnęła większość ustalonych przez Ministerstwo Finansów mierników w zakresie poboru VAT, tj. osiągnięto wpływy do budżetu na zaplanowanym poziomie (z wyjątkiem 2008 r., 2012 r. i 2014 r.), wysokość kwot wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do wysokości należności budżetowych, efektywność egzekucji, jakość orzecznictwa podatkowego (z wyjątkiem 2017 r.), przyspieszenia realizacji wniosków podatnika, wzrostu liczby dokumentów składanych elektronicznie, efektywności pracy w zakresie kontroli podatkowej, skuteczności kontroli na drogach, przejściach granicznych, efektywności zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej i celnej, efektywność wykorzystania JPK_VAT w czynnościach sprawdzających. W kontrolowanym okresie sukcesywnie rosły dochody z tytułu VAT (z wyjątkiem dwóch lat, w których były niższe niż w roku poprzednim²²³) i poprawiała się skuteczność typowania podmiotów do kontroli²²⁴. Niemniej jednak sukcesywnie wzrastał również stan

²²² Za 2007 r. IAS w Gdańsku nie posiadała informacji w tym zakresie z uwagi na przekazanie dokumentacji do archiwum zakładowego, gdzie z uwagi na kwalifikację kategorii B przedmiotową dokumentację wybrakowano i zniszczono.

²²³ W 2008 r. w porównaniu do 2007 r. i w 2014 r. w porównaniu do 2013 r.

²²⁴ Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli.

należności i zaległości z tytułu VAT (z wyjątkiem 2008 r., w którym wystąpił nieznaczny spadek w porównaniu do roku poprzedniego), co wynikało głównie z decyzji wydanych w trybie art. 108 ustawy o VAT i z niewielkiej skuteczności egzekucji kwot objętych tymi decyzjami. IS/IAS w Gdańsku przeprowadzała w urzędach skarbowych kontrole wewnętrzne w zakresie poboru podatku od towarów i usług, przeciwdziałania uszczupleniom w tym zakresie oraz monitorowała wykonanie wniosków pokontrolnych. W latach 2008-2009 w IS/IAS problematyka poboru podatku od towarów i usług, rozpoznawania zagrożeń dla gromadzenia dochodów z VAT oraz działań podejmowanych w celu ich ograniczenia, była przedmiotem audytu wewnętrznego.

IV. 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 Gdańsku. 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.

Gdańsk, ^M 4. grudnia 2018 r.

Kontrolerzy
Maria Mieszalska
specjalista kontroli państwowej

Mieszalska
.....
podpis

Joanna Szychalewska
starszy inspektor kontroli państwowej

Szychalewska
.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku
Dyrektor

n up.

WICEDYREKTOR DELEGATURY
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
..... w Gdańsku ..
Teresa Sawicka
Teresa Sawicka