



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Szczecinie

LSZ.410.018.04.2021

Pani
Justyna Szmiłyk
Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego
w Szczecinie
ul. Michała Drzymały 5,
70-217 Szczecin

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/21/013 Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie ¹ ul. Michała Drzymały 5, 70-217 Szczecin.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Justyna Szmiłyk Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie ² od 1 marca 2018 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru. 2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2021 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed i po tym okresie.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ³ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Szczecinie.
Kontrolerzy	Małgorzata Chabiniak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/132/2021 z 24 sierpnia 2021 r. Bogusław Wójcik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/136/2021 z 1 września 2021 r. Karol Kośnik, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LSZ/140/2021 z 7 września 2021 r.

(akta kontroli str. 1-13)

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W latach 2020-2021 (do 30 czerwca) Urząd rzetelnie weryfikował zgłoszenia rejestracyjne, przeprowadzając analizę ryzyka rejestracyjnego z wykorzystaniem dedykowanych do tego systemów informatycznych. Systematycznie monitorowano podatników VAT w celu ustalenia czy występują okoliczności wskazane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ do ich wykreślenia z rejestru jako podatników VAT lub VAT UE. Po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających, bezzwłocznie wykreślano podatników z rejestru VAT. W przypadku 17 (z 28) objętych badaniem podmiotów, które zaniechały składania deklaracji podatkowych VAT lub składały „zerowe” deklaracje VAT – 7 czynności wyjaśniające zostały podjęte po terminach wynikających z wytycznych, wprowadzonych przez Ministerstwo Finansów⁶ w tym zakresie.

Rzetelnie weryfikowano zwroty podatku VAT. Czynności analityczne w tym zakresie obejmowały ocenę ryzyka opartą na pełnym przeglądzie dostępnych danych o podatniku, przeprowadzoną z wykorzystaniem dedykowanych do tego narzędzi

¹ Dalej: IUS lub Urząd.

² Dalej: Naczelnik.

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm.; dalej: ustawa o NIK.

⁴ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dz. U. z 2021 r. poz. 685, ze zm.; dalej: ustawa o VAT.

⁶ Dalej: MF.

informatycznych. Czynności weryfikacyjne podejmowano niezwłocznie po wpływie deklaracji VAT-7 do Urzędu.

Działania wyjaśniające niezgodności w rozliczeniach VAT wykazane w centralnie generowanych przez MF raportach były podejmowane przez Urząd niezwłocznie po ich udostępnieniu i zostały rzetelnie udokumentowane. W związku z występującymi w raportach rozbieżnościami nie wystąpiły długotrwałe przerwy w podejmowaniu prób kontaktu z podatnikami.

Urząd realizował wszystkie cele wyznaczone przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie⁷, osiągając większość zaplanowanych wartości mierników stopnia realizacji celu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

OBSZAR

1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru.

Opis stanu faktycznego

1.1 W Urzędzie do analizy ryzyka związanego z rejestracją podmiotów wykorzystywana była *Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu*⁸. Podmioty ubiegające się o rejestrację weryfikowane były z wykorzystaniem Systemu Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego w zakresie rejestracji⁹, będącego modułem aplikacji WRO-System.

(akta kontroli str. 61-70)

W okresie objętym kontrolą liczba podatników VAT czynnych wzrosła o 3 075¹⁰ z 10 561¹¹ (wg stanu na 31 grudnia 2019 r.) do 13 636¹² (na 30 czerwca 2021 r.). We wskazanym okresie nie dokonano rejestracji odpowiednio: 47 podmiotów w 2019 r., 45 w 2020 r., 24 (do 30 czerwca 2021 r.). Liczba nowo zarejestrowanych podatników VAT czynnych wynosiła odpowiednio: 1 239, 1 068, 618, a przeniesionych z innych urzędów: 312, 625 i 188.

(akta kontroli str. 71-82)

W wyniku badania 15 podmiotów¹³, które złożyły zgłoszenia rejestracyjne VAT-R stwierdzono, że:

- zgodnie z obowiązującą *Procedurą ryzyka rejestracji podmiotu*, każdorazowo przed dokonaniem rejestracji podmiotu przeprowadzona została ocena ryzyka rejestracji z wykorzystaniem SKORP;
- spośród 12 zarejestrowanych podmiotów dla pięciu poziom ryzyka określono jako akceptowalny, trzech podwyższony, czterech wysoki;
- we wszystkich objętych badaniem sprawach weryfikacja siedziby prowadzenia przez podmiot działalności została przeprowadzona na podstawie dokumentów przedłożonych przez dokonującego rejestracji;
- przyczyną niezarejestrowania trzech objętych badaniem podmiotów było niezuzupełnienie dokumentów w wyznaczonym przez Urząd terminie.

(akta kontroli str. 83-142)

1.2 W celu identyfikacji podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru jako podatnik VAT w Urzędzie obowiązywała *Procedura postępowania w sprawie*

⁷ Dalej: IAS lub Izba.

⁸ Opracowanie sporządzone przez Krajową Administrację Skarbową, Warszawa, maj 2018, dalej: *Procedura ryzyka rejestracji podmiotu*.

⁹ Dalej: SKORP-Rejestracja.

¹⁰ W tym podatników VAT – UE – 2 233.

¹¹ W tym podatników VAT – UE – 6 809.

¹² W tym podatników VAT – UE – 9 042.

¹³ W tym trzech, które nie zostały zarejestrowane.

*prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług, wprowadzona przez MF w sierpniu 2017 r.*¹⁴

(akta kontroli str. 164- 189)

W okresie objętym kontrolą z rejestru podatników VAT czynnych wykreślonych zostało 916¹⁵ podmiotów w 2019 r., 955¹⁶ w 2020 r. i 241¹⁷ (do 30 czerwca 2021 r.).

(akta kontroli str. 190-297)

W wyniku badania działań weryfikacyjnych Urzędu względem 28 podmiotów¹⁸ dla których zaistniały przesłanki do wykreślenia z rejestru podatników VAT/VAT UE stwierdzono, że:

- działania wyjaśniające podejmowane były do 793 dni¹⁹ od stwierdzenia zaistnienia przesłanki skutkującej wykreśleniem z rejestru podatników VAT;
- podmioty zostały wykreślone od pięciu do 92 dni od przeprowadzenia przez Urząd ostatnich czynności weryfikacyjnych, skutkujących wykreśleniem z rejestru podatników VAT;
- głównym źródłem informacji stanowiących podstawę wykreślenia podatnika były:
 - 1) raporty: deklaracji VAT-7 oczekiwanych za dany miesiąc – w jednym przypadku; e-ORUS niezłożonych deklaracji VAT-7 – w dwóch; R-0 za dany miesiąc – w 10; e-ORUS wykaz VAT-7 zerowe przez X²⁰ miesięcy - w czterech; z systemu ewidencja - w dwóch; pismo dotyczące nieprawidłowości - w jednym;
 - 2) informacje generowane z systemów CEIDG²¹, POLTAX, CRP-KEP²² w ośmiu;
- działania weryfikacyjne względem podatników polegały głównie na podejmowaniu próby kontaktu telefonicznego oraz na pisemnym wzywaniu do złożenia brakujących dokumentów²³;
- we wszystkich przypadkach wykreśleń podatników, dla których podstawę prawną stanowił art. 96 ust. 9 pkt 2 lub 4, art. 96 ust. 9a pkt 2 lub 3, art. 97 ust. 16 ustawy o VAT, wykreślenie nastąpiło po zaakceptowaniu pisemnego wniosku zweryfikowanego przez kierownika właściwego referatu Urzędu i zaakceptowanego przez Naczelnika Urzędu lub osobę upoważnioną;
- we wszystkich wymaganych przepisami ustawy o podatku VAT przypadkach podatnicy zostali pisemnie powiadomieni o wykreśleniu oraz poinformowani o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 2020 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁴ (art. 3 § 2 pkt 4).

(akta kontroli str. 298-313)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Czynności wyjaśniające wobec:

¹⁴ Dalej: Procedura w sprawie rejestru podatników.

¹⁵ Z tego: w związku z: niezgłoszeniem zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej (art. 96 ust. 8 ustawy o VAT) – 392; brakiem kontaktu z podatnikiem (art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT) – 81; nie stawieniem się na wezwanie Naczelnika Urzędu (art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o VAT) – 35; zawieszeniem działalności gospodarczej (art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT) – 380; nieskładaniem deklaracji (art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT) – 11, składaniem zerowych deklaracji (art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT) – 17.

¹⁶ Z tego odpowiednio na podstawie: art. 96 ust. 8 ustawy o VAT – 311; art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT – 53; art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o VAT – 41; art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT – 493; art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT – 17; art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT – 40.

¹⁷ Z tego odpowiednio na podstawie: art. 96 ust. 8 ustawy o VAT – 143; art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT – 30; art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o VAT – 1; art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT – 47; art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT – 17; art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT – 2; art. 96 ust. 9a pkt 4 ustawy o VAT – 1.

¹⁸ W tym trzech, które nie zostały zarejestrowane.

¹⁹ Maksymalny termin podjęcia czynności wyjaśniających. Sytuacja dotyczyła jednego podatnika.

²⁰ Wskazaną liczbę.

²¹ Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej.

²² Centralny Rejestr Podatników Krajowej Ewidencji Podatników.

²³ Korespondencja prowadzona w formie tradycyjnej lub elektronicznej.

²⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.

- 11 objętych badaniem podatników, którzy zaniechali składania deklaracji podatkowych VAT zostały podjęte od sześciu do 112 dni po terminie wynikającym z wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, wprowadzonych przez MF w marcu 2016 r.²⁵
- sześciu objętych badaniem podatników, którzy składali „zerowe” deklaracje VAT – 7 zostały podjęte od 82 do 793 dni po terminie określonym w Procedurze w sprawie rejestru podatników.

Zgodnie z § 2 ust. 6d ppkt 2 Wytycznych dla US w zakresie podatku VAT czynności sprawdzające należy podjąć gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D za jeden okres rozliczeniowy (deklaracja nie wpłynęła do urzędu w ciągu 20 dni licząc od dnia upływu terminu na jej złożenie).

(akta kontroli str. 149, 298-313)

Zgodnie z pkt 7 ppkt 11 lit. c Procedury w sprawie rejestru podatników najpóźniej po upływie złożenia „zerowej” deklaracji za szósty kolejny miesiąc lub drugi kolejny kwartał, należy podatnika poprosić o udzielenie wyjaśnień co do specyfiki prowadzonej działalności, która uzasadniałaby składanie takich deklaracji (urząd powinien reagować odpowiednio wcześniej na składanie deklaracji „zerowych”, a nie czekać do upływu ustalonych terminów).

(akta kontroli str. 178)

Naczelnik US wyjaśniła: Zadanie dotyczące wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT na podstawie wskazanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług realizowane jest przez tutejszy organ w terminach na jakie pozwalają ilości realizowanych zadań oraz możliwości kadrowe. Zmieniennym w powyższym zakresie są bowiem poniżej wskazane okoliczności: 1) liczba składanych do naszego Urzędu deklaracji dla podatku od towarów i usług kształtuje się na poziomie ok. 11 tysięcy deklaracji miesięcznie. Weryfikacją rozliczeń VAT na poziomie czynności analitycznych i sprawdzających zajmują się dwie komórki organizacyjne (SKA-4 i SKA-5), natomiast zadania dotyczące ww. wykreśleń realizuje obecnie jedna komórka organizacyjna - Czwarty Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających SKA-4 – licząca 8 pracowników (łącznie z kierownikiem). Miesięcznie liczba podatników, którzy nie złożyli deklaracji dla podatku od towarów i usług wynosi ok. 460. (...) Istotny jest ponadto fakt, że zadanie związane z wykreśleniem podatników z rejestru VAT jest jednym z wielu zadań przypisanych do realizacji pracownikom w tej komórce organizacyjnej. (...) Obciążenie pracowników referatu mierzone ilością spraw do załatwienia na 1. pracownika jest bardzo duże. Dodatkowym utrudnieniem jest również fakt, że w kontrolowanym okresie, tj. rok 2020 – I półrocze 2021 komórka SKA-4 nie dysponowała w pełni wykwalifikowaną kadrą pracowników, bowiem dwie osoby (z siedmiu pracowników referatu SKA-4) zatrudnione zostały w 2019 roku w ramach umowy na zastępstwo za nieobecnych pracowników (...). Dostrzegając nadmierne obciążenie pracy w komórce i związane z tym problemy związane z terminowością zadań (...) wystąpiliśmy do Dyrektora Izby m.in. o zmianę istniejącej struktury organizacyjnej Urzędu uwzględniającej m.in. podział dotychczasowego działu czynności analitycznych i sprawdzających obsługującego obszar podatku od towarów i usług na dwie odrębne komórki. (...) pozytywne efekty takiego rozwiązania (tj. utworzenia dwóch komórek organizacyjnych tj. obecnych SKA-4 i SKA-5) pomimo, braku wsparcia kadrowego są zauważalne w liczbie dokonanych wykreśleń, i tak (pomimo dużych utrudnień spowodowanych trwającą epidemią COVID19) liczba wykreśleń w 2020 r. wzrosła do 955 z 916 w roku 2019. Bez wsparcia etatowego pożądaną poziom realizacji zadań w tym obszarze był jednak nadal niemożliwy do zrealizowania. Znaczny poziom obciążenia w urzędzie został jednak dostrzeżony przez organ nadzoru i zgodnie z nowym planem etatowym dla

²⁵ Dalej: Wytyczne dla US w zakresie podatku VAT.

Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie, z dniem 1 października 2021 roku zwiększono etaty w urzędzie o 12. Powyższe pozwoli rozważyć zasilenie kadrowe również tej komórki (m.in. w celu poprawy efektywności działań w tym zakresie); 2) technicznym problemem, w związku z którym niemożliwym jest dotrzymanie wskazanego terminu – podejmowania działań następnego dnia po upływie terminu na złożenie deklaracji podatkowej – jest obciążenie systemu SPED. Bardzo często w dniach 20-25 każdego miesiąca oraz w terminach składania zeznań rocznych (koniec stycznia i kwietnia) system eDeklaracje oraz obecnie nowa bramka JPK_VAT, z których deklaracje VAT przechodzą do systemu SPED są bardzo przeciążone i deklaracje widoczne są w SPED dopiero po kilku dniach; 3) bardzo duży, negatywny wpływ na realizację zadań, w tym również wykreślenia podmiotów z rejestru VAT miało ogłoszenie w marcu 2020 r. stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie stanu epidemii oraz wprowadzenie w związku z tym, ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-COV-2 regulacji prawnych związanych z doręczeniami. Przesyłki dotychczas uznawane za doręczone w ramach tzw. fikcji doręczenia nie mogły być uznane za doręczone, co znacznie utrudniało, a czasem wręcz uniemożliwiało prowadzenie czynności wyjaśniających w zakresie wykreśleń (stąd też liczne próby kontaktów telefonicznych z podatnikami). Dodatkowo wzrost liczby zakażeń wśród pracowników Urzędu i ich rodzin oraz konieczność skorzystania z zasiłków opiekuńczych spowodowały większą absencję wśród pracowników. Podobnie zakażenia podatników i pracowników biur rachunkowych stanowiły utrudnienie w pozyskiwaniu wyjaśnień i dopełnianiu przez nich obowiązków podatkowych. (...) Dokonując analizy sporządzanych w aplikacji e-ORUS raportów „Wykaz VAT-7 zerowe przez x msc” stwierdziliśmy, że często nie zawierają one wszystkich podmiotów, spełniających powyższe kryterium. Przypadki te dotyczą również podmiotów poddanych kontroli (...).

(akta kontroli str. 1027-1035)

OCENA CZĄSTKOWA

W latach 2020-2021 (do 30 czerwca) rzetelnie weryfikowano zgłoszenia rejestracyjne, przeprowadzając analizę ryzyka rejestracyjnego z wykorzystaniem dedykowanych do tego systemów informatycznych. Systematycznie monitorowano podatników VAT w celu ustalenia czy występują okoliczności wskazane w ustawie o VAT do ich wykreślenia z rejestru jako podatników VAT lub VAT UE. Po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających, bezzwłocznie wykreślano podatników z rejestru VAT. W przypadku 17 (z 28) objętych badaniem podmiotów które zaniechały składania deklaracji podatkowych VAT lub składały „zerowe” deklaracje VAT – 7 czynności wyjaśniające zostały podjęte po terminach wynikających z wytycznych, wprowadzonych przez MF w tym zakresie.

OBSZAR

2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT.

Opis stanu faktycznego

2.1 W I kwartale 2020 r. MF udostępniło do wyjaśnienia osiem raportów docelowych, w których wykazano 1 310 niezgodności²⁶ na łączną kwotę 190,8 tys. zł. W odniesieniu do I kwartału 2021 r. liczba udostępnionych raportów docelowych była wyższa o 41 i wynosiła 1 351²⁷, a kwota niezgodności do wyjaśnienia wyższa o 6 227,9 tys. zł. Wzrost wynikał z kwot niezgodności wykazanych w raporcie R.1.2 za I kwartał 2021 r.

(akta kontroli str. 314)

²⁶ 1 062 niezgodności w czterech raportach R.0 i 262 niezgodności w czterech raportach R.2. Nie udostępniano raportów R.1.2.

²⁷ W I kwartale 2021 r. udostępniono 1 351 raportów, z tego: 818 raportów R.0, 330 raporty R.1.2. z kwotą niezgodności do wyjaśnienia w wysokości 6 207,7 tys. zł i 203 raporty R.2 z kwotą niezgodności do wyjaśnienia w wysokości 211 tys. zł.

Na podstawie próby 30 raportów²⁸ oraz informacji zwrotnych przekazywanych przez Urząd do MF stwierdzono, że do wyjaśnienia przekazano 4 304 niezgodności na kwotę ogółem 11 495 tys. zł, z tego z raportów: R.0 – 2 909 niezgodności; R.1.2 – 655 na kwotę 10 854,1 tys. zł; R.2. – 740 na kwotę 640,9 tys. zł. W terminach wyznaczonych przez MF wyjaśnionych zostało 3 605²⁹ (tj. 83,8%) niezgodności na łączną kwotę 5 398,6 tys. zł (44,3%). Według stanu na 31 sierpnia 2021 r. wyjaśnionych było 4 027³⁰ niezgodności (tj. 93,6%) na kwotę ogółem 6 551,2 tys. zł (57%).

(akta kontroli str. 315-318)

W rezultacie prowadzonych przez Urząd działań wyjaśniających ww. niezgodności w raportach udostępnionych przez MF:

- do raportu R.0. złożonych zostało 1 327 plików JPK_VAT,
- do raportu R.1.2 podatnicy złożyli 92 korekty pliku JPK_VAT oraz trzy korekty deklaracji VAT-7. W wyniku tych działań zmniejszyła się kwota podatku naliczonego o 81,6 tys. zł,
- do raportu R.2 podatnicy złożyli 436 korekty pliku JPK_VAT oraz 80 korekt deklaracji VAT-7. W wyniku tych działań kwota podatku naliczonego zmniejszyła się per saldo o 367,7 tys. zł.

(akta kontroli str. 319-321)

W wyniku badania działań wyjaśniających Urzędu względem 30 niezgodności³¹ występujących w ww. raportach stwierdzono, że:

- czynności zmierzające do ich wyjaśnienia były podejmowane niezwłocznie po udostępnieniu raportu przez MF i zostały rzetelnie udokumentowane. W związku z występującymi w raportach rozbieżnościami nie wystąpiły długotrwałe przerwy w podejmowaniu prób kontaktu z podatnikami;
- w wyniku podjęcia ww. działań w 25 (z 30) badanych sprawach rozbieżności zostały wyjaśnione. W jednym przypadku podatnik złożył korektę JPK i VAT – 7, a w pozostałych nie było konieczności składania korekt. W pięciu sprawach czynności wyjaśniające pozostawały w toku³²;
- cztery sprawy (z 25) zostały zakończone od 112 do 195 dni po terminie wyznaczonym przez MF na przekazanie zwrotnej informacji w sprawie poszczególnych niezgodności;
- nie stwierdzono przypadku wykreślenia podatnika w wyniku podjętych czynności wyjaśniających.

(akta kontroli str. 322-328)

W sprawie zakończenia spraw po terminie wyznaczonym przez MF Naczelnik wyjaśniła: *wskazane w piśmie z dnia 14 października 2021 roku znak 3215-SWW.090.1.2021.7 obciążenie pracą pracowników referatu przy jednoczesnym zaistnieniu obiektywnych okoliczności związanych ze stanem epidemii, w tym absencji pracowników nie tylko urzędu ale i poddawanych czynnościom sprawdzającym przedsiębiorstw lub obsługujących ich firm rachunkowych, miały wpływ na proces realizacji powyższego zadania. Jednocześnie analiza - prowadzonych w oparciu o przedmiotowe raporty R 1.2 - czynności zakończonych wykazuje, że większość rozbieżności wynika z typowych błędów pisarskich i niezamierzonych omyłek popełnianych przez osoby sporządzające pliki JPK_VAT. Zdarzają się także przypadki, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających, zebrany materiał potwierdza prawidłowość dokonanego przez naszych podatników odliczenia podatku naliczonego (...). Zamknięcie tych spraw w żaden sposób nie*

²⁸ Po 10 raportów R.0, R.1.2. i R.2.

²⁹ W tym: R.0 – 2 601 raportów, R. 1.2 – 405 raportów na łączną kwotę 4 886,1 tys. zł i R.2 – 599 raportów na kwotę 512,5 tys. zł.

³⁰ W tym: R.0 – 2 807 raportów, R. 1.2 – 540 raportów na łączną kwotę 5 974,7 tys. zł i R.2 – 680 raportów na kwotę 576,5 tys. zł.

³¹ Próba wytypowana na podstawie osądu kontrolera.

³² Według stanu na 5 października 2021 r.

wiąże się z uszczupleniem podatkowym (...). Podejmowane w oparciu o ten raport czynności analityczne najczęściej nie uzasadniają podejmowania innych niż czynności sprawdzające działań np. kontroli czy podstępowania podatkowego, a brak kontaktu z podatnikiem bądź też jego opieszałość związana z wyjaśnianiem pojawiających się rozbieżności wydłużają czas niezbędny do faktycznego zakończenia działań weryfikacyjnych.

(akta kontroli str. 1020, 1022-1023)

2.2 W okresie marzec 2020 r. – czerwiec 2021 r. Urząd dokonał 165 zwrotów w łącznej wysokości 687 689,7 tys. zł. Szczegółowe badanie 15 zwrotów na łączną kwotę 139 903,8 tys. zł (co stanowiło 20,3% dokonanych zwrotów) wykazało, że we wszystkich badanych przypadkach kwoty dokonanego zwrotu były zgodne z kwotami wykazanymi w deklaracji VAT-7. Dokonanie zwrotów poprzedzone zostało przeprowadzaniem czynności analitycznych obejmujących wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu, z wykorzystaniem dedykowanych do tego narzędzi informatycznych³³, a w 12 przypadkach przeprowadzeniem czynności sprawdzających³⁴. Ocena ryzyka została oparta na pełnym przeglądzie dostępnych danych o podatniku³⁵. Czynności weryfikacyjne podejmowano w ciągu trzech dni od daty wpływu deklaracji VAT-7 do Urzędu. Działania weryfikacyjne zostały przeprowadzone zgodnie z zasadami dotyczącymi organizacji pracy w zakresie podatku od towarów i usług w IUS³⁶ oraz Wytycznymi dla US w zakresie VAT i udokumentowane w Karcie oceny zasadności zwrotu, w której odnotowano m.in.:

- zgodność danych rejestracyjnych umieszczonych w deklaracji, w tym numer rachunku bankowego na który miał być dokonany zwrot,
- terminy i kwoty zwrotu VAT,
- przeprowadzone kontrole i czynności sprawdzające (data, okres, wynik),
- informacje o nieprzypisanych zobowiązaniach podatkowych,
- informacje o zaległościach (podatek, okres i kwota zaległości w urzędzie/innych urzędach, data i podpis pracownika rachunkowości).

Przeprowadzone czynności analityczne każdorazowo potwierdzano na karcie pieczęcią i podpisem pracownika uprawnionego do przeprowadzania tych czynności. Wszystkie badane zwroty zostały zaakceptowane przez upoważnione osoby.

(akta kontroli str. 339-438)

Wpływy z tytułu podatku VAT wyniosły odpowiednio: 621 003,7 tys. zł w 2019 r. i 978 337,4 tys. zł w 2020 r. (wzrost o 57,5%). W I półroczu 2021 r. wyniosły 325 826,8 tys. zł i były niższe o 20,6% w stosunku do I półrocza 2020 r. (tj. 410 277,6 tys. zł) Kwota dokonanych zwrotów wyniosła odpowiednio: za 2019 r. – 280 265,2 tys. zł i 554 376,7 tys. zł za 2020 r. (wzrost o 97,8%). Zwroty z podatku VAT za I półrocze 2021 r. wyniosły 354 720,6 tys. zł i były o 62,2% wyższe w porównaniu do I półrocza 2020 r. (218 641,3 tys. zł).

Dochody z podatku VAT za 2020 rok wyniosły 423 960,7 tys. zł i były wyższe o 24,4% od dochodów uzyskanych za 2019 r. (tj. 340 738,5 tys. zł). Natomiast

³³ M.in. WRO-SYSTEM, moduły: ANALIZER i TRANSAKCJE, OCENA PODATNIKA VAT i *Analiza zasadności zwrotu podatku VAT* w podsystemie KONTROLA.

³⁴ W pozostałych trzech przypadkach odstąpiono od przeprowadzania czynności sprawdzających, gdyż czynności przeprowadzone za poprzednie okresy rozliczeniowe nie wykazały nieprawidłowości.

³⁵ M.in. wyniki przeprowadzonych w okresie co najmniej 12 miesięcy kontroli u podatnika (przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe), niezrealizowane wnioski o przeprowadzenie kontroli, analizy danych na podstawie złożonych JPK_VAT/deklaracji (przez podatnika i jego kontrahentów), w tym informacji podsumowujących, wyniki analizy weryfikacji danych rejestracyjnych – dla podatników nowo zarejestrowanych.

³⁶ Pismo organizacyjne Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie nr 14 /2019 z 31 maja 2019 r. w sprawie określenia zasad dotyczących organizacji pracy w zakresie podatku od towarów i usług w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Szczecinie.

dochody za I półrocze 2021 r. miały wartość ujemną i wyniosły -28 893,8 tys. zł.; w porównaniu do analogicznego okresu w 2020 r.³⁷ były niższe o 220 530,1 tys. zł.

(akta kontroli str. 329-330)

Naczelnik wyjaśniła: *Największy udział we wpływach VAT miała spółka H. (...) wpływy z tytułu tego podatku w wysokości ponad 311 570,3 tys. zł, co stanowi ponad 73 % wszystkich wpływów podatkowych z VAT w 2020 roku (...). Wpływy (...) od tego podmiotu były o 299 210,7 tys. zł wyższe w 2020 roku w porównaniu z 2019 rokiem. (...) 2020 rok to okres, w którym przez znaczny czas miały miejsce ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej w związku z wprowadzonym stanem epidemii. Niepewność co do przyszłej sytuacji gospodarczej w Polsce i/lub za granicą oraz prowadzenia własnej działalności gospodarczej w aspekcie epidemii, znacząco wpłynęła na prowadzone przez część przedsiębiorców inwestycje, z którymi wiążą się zwroty VAT wykazywane w deklaracjach dla podatku od towarów i usług. (...) pomimo, że skala zwrotów VAT na rzecz Grupy (...) znacznie wzrosła, to skala zwrotów dokonana przez pozostałych dużo mniejszych podmiotów znacząco spadła, co należy bezpośrednio wiązać z ograniczeniami w prowadzeniu inwestycji, odraczaniem lub ograniczaniem ich realizacji w roku 2020. (...) Pomimo niesprzyjającej sytuacji gospodarczej związanej z epidemią i ograniczeniami w prowadzeniu działalności gospodarczej, popyt na usługi i towary był utrzymany dzięki znacznemu zaangażowaniu pomocy rządowej dla przedsiębiorców w celu utrzymania miejsc prac i zrekompensowania strat wywołanych wprowadzonymi obostrzeniami. Powyższe skutkowało większą podażą pieniądza na rynku, która w efekcie przyczyniła się do zwiększonego popytu na towary i usługi, szczególnie w II połowie 2020 roku. (...) wzrost wpływów z tytułu podatku od towarów i usług dotyczył również całego województwa zachodniopomorskiego, w którym wyniósł 21,2% i jest zbliżony do wzrostu wpływów w naszym urzędzie (na poziomie 24,4%).*

Tzw. „dochody ujemne” (...) w I półroczu 2021 roku to efekt znaczącego w tym okresie wzrostu skali dokonywanych zwrotów VAT, która przekroczyła kwotę dokonanych wpłat o tę właśnie kwotę. (...) Na okoliczność znacznego spadku wpływów w VAT w I półroczu 2021 roku względem analogicznego okresu roku poprzedniego miał wpływ wzrost zwrotów VAT na rzecz dużych podmiotów, które realizują kosztowne i długoterminowe inwestycje, i tak: (...) zwroty VAT dokonane na rzecz jednego podmiotu wyniosły w I półroczu 2020 roku ponad 101,24 mln zł oraz blisko 183,48 mln zł w I półroczu 2021 roku, (...) liczne inwestycje prowadzą podmioty inwestujące w energetykę wiatrową, które z końcem 2020 roku zmieniły właściwość z organu wyspecjalizowanego na nasz organ podatkowy (...) podmiotem generującym znaczące zwroty VAT jest (...) FW (...), na rzecz której zwrócono w I półroczu 2020 roku kwotę 2,05 mln zł, a w I półroczu 2021 roku ponad 8,2 mln zł. Z kolei na spadek wpłat z tytułu VAT miała przede wszystkim okoliczność zmiany właściwości na organ wyspecjalizowany przez spółkę H (...). Wpłaty z VAT (równe wpływom) od tego podmiotu wyniosły w I półroczu 2020 roku 97.598.821 zł. Powyższe okoliczności są na tyle kluczowe, że w I półroczu 2021 roku zwroty w podatku VAT przewyższyły dokonane wpłaty.

(akta kontroli str. 10231, 1024-1026)

2.3 Urząd realizował w latach 2020 - 2021 cele wyznaczone przez Dyrektora IAS w zarządzeniach w sprawie monitorowania poziomu wpływów budżetowych w IAS³⁸ oraz monitorowania i oceny stopnia realizacji Planu Działalności Izby na rok 2020³⁹ i na rok 2021⁴⁰.

(akta kontroli str. 529, 535, 551, 563, 573, 577)

³⁷ Dochody za I półrocze 2020 r. wynosiły 191 636,3 tys. zł.

³⁸ Zarządzenia Dyrektora IAS nr: 138/2018 z 11 grudnia 2018 r. oraz nr 94/2021 z 17 maja 2021 r.

³⁹ Zarządzenie Dyrektora IAS nr 25/2020 z 11 lutego 2020 r.

⁴⁰ Zarządzenia Dyrektora IAS nr: 40/2021 z 18 lutego 2021 r. oraz 92/2021 z 11 maja 2021 r.

W 2020 r. Urząd realizował sześć celów określonych w Planie Działalności Izby⁴¹ w zakresie ośmiu mierników stopnia realizacji celu⁴², natomiast w 2021 r. pięć celów w zakresie 10 mierników⁴³. Urząd nie został zobowiązany do realizowania innych mierników, w tym dotyczących rozliczeń VAT.

Urząd osiągnął następujące wartości dla poniższych mierników, według stanu na:

- 31 grudnia 2020 r.:
 - realizacja należności publicznoprawnych⁴⁴: 1 068 680,1 tys. zł (planowane \geq 982 967 tys. zł, wykonano 108,7%), 829 791,4 tys. zł dla należności scentralizowanych (\geq 650 416 tys. zł, 127,6%), 1 898 471,4 tys. zł łącznie (\geq 1 633 383 tys. zł, 116,2%),
 - kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników⁴⁵: 108 673 tys. zł (\geq 15 050 tys. zł, 722,1%),
 - kontrole pozytywne⁴⁶: 91,04% (\geq 78%),
- 30 czerwca 2021 r.:
 - realizacja należności publicznoprawnych⁴⁷: 322 246,8 tys. zł (planowane \geq 326 706,0 tys. zł, wykonano 98,6%), 508 109,2 tys. zł dla należności scentralizowanych (\geq 303 529 tys. zł, 167,4%), 830 356 tys. zł łącznie (\geq 630 234 tys. zł, 131,8%),

⁴¹ Z 16 monitorowanych przez Dyrektora IAS.

⁴² Cele: 1) Budowanie przyjaznej administracji skarbowej (miernik: Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika), 2) Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych (Realizacja należności publicznoprawnych, Ograniczanie przyrostu zaległości wymagalnych), 3) Zwiększenie efektywności działań egzekucyjnych (Wskaźnik efektywności egzekucji), 4) Efektywny proces czynności sprawdzających (Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników), 5) Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych (Kontrole pozytywne), 6) Poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych (Udział postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa w sprawach o przestępstwa i przestępstwa skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu w ogólnej liczbie postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa zakończonych merytorycznie, Udział postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu lub nałożeniem grzywny w drodze mandatu karnego w ogólnej liczbie postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia zakończonych merytorycznie).

⁴³ Cele: 1) Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika (miernik: Czas trwania postępowań podatkowych wszczętych na wniosek podatnika), 2) Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych (Realizacja należności publicznoprawnych, Ograniczanie przyrostu zaległości wymagalnych), 3) Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych (Kwota wyegzekwowanych zaległości w okresie sprawozdawczym, Udział tytułów wykonawczych zakończonych zapłatą w zakończonych tytułach wykonawczych), 4) Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS (Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników), 5) Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS (Skuteczność kontroli dotyczących podatków, Skuteczność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych podatkowych), 6) Poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych (Udział postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa w sprawach o przestępstwa skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu w ogólnej liczbie postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie śledztwa zakończonych merytorycznie, Udział postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu lub nałożeniem grzywny w drodze mandatu karnego w ogólnej liczbie postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia zakończonych merytorycznie).

⁴⁴ Miernik oznaczał: realizacja należności publicznoprawnych: kwota dochodów (wpłaty – zwroty) do realizacji; przy wyliczaniu brane były pod uwagę podatki: CIT, PIT, VAT, akcyza, od instytucji finansowych, od gier, od wydobycia niektórych kopaliny oraz cło.

⁴⁵ Miernik oznaczał: kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników: wykazywana narastająco łączna kwota ustaleń (wynikiem pozytywnym była wysoka wartość).

⁴⁶ Miernik oznaczał: kontrole pozytywne - kontrole z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł.

⁴⁷ Miernik oznaczał: realizacja należności publicznoprawnych: suma zrealizowanych kwot dochodów (wpłaty – zwroty) do realizacji; przy wyliczaniu brane były pod uwagę podatki: CIT, PIT, VAT, akcyza, od niektórych instytucji finansowych, od gier, od wydobycia niektórych kopaliny, VAT kraj, VAT import, VAT wewnątrzwspólnotowy oraz cło.

- efektywność realizacji czynności sprawdzających (kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatników)⁴⁸: 10 074,4 tys. zł (7 860 tys. zł, 128,2%),
- skuteczność kontroli dotyczących podatków⁴⁹: 100% (>83%).
(akta kontroli str. 529-536, 604-607, 859-860, 899-900)

Naczelnik wyjaśniła: (...) *Miernik realizacji należności publicznoprawnych na koniec II kwartału 2021 r. był wykonany w 98,6% wartości oczekiwanej, co oznacza, że do jego wykonania zabrakło 4 459,2 tys. zł. Na powyższe wpłynęły głównie zwroty VAT, które w całym I półroczu 2021 r. przekroczyły wpłaty o kwotę 28 893,8 tys. zł. Podsumowując zwroty VAT na rzecz (...) SA, (...) Sp. z o.o. oraz czterech podmiotów inwestujących w elektrownie wiatrowe, a które w 2020 r. pozostawały we właściwości organu wyspecjalizowanego, wyniosły łącznie 245 149,8 tys. zł. (...).*
(akta kontroli str. 1009-1010, 1014)

Kierownicy komórek organizacyjnych przekazywali do Trzeciego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających⁵⁰ miesięczne informacje o stopniu realizacji mierników i przyczynach ewentualnego nieosiągnięcia zaplanowanych wartości, a także o planowanych i podjętych działaniach zaradczych. SKA-3 sporządzał do 22 dnia po zakończeniu miesiąca, zbiorczą informację analityczną dla Naczelnika. Zasady powyższej organizacji działań określiła Naczelnik w dwóch pismach w sprawie monitorowania i oceny stopnia wykonania przez urząd mierników realizacji celów określonych w Planie Działalności Izby na rok 2020⁵¹ i na rok 2021.⁵²

(akta kontroli str. 536, 588, 590-591, 595, 598)

W sprawie działań zaradczych mających na celu minimalizację ryzyka nieosiągnięcia planowanych wartości mierników Naczelnik wyjaśniła m.in.: (...) *Prowadzone comiesięczne analizy stopnia wykonania mierników pozwoliły na bieżące reagowanie na zagrożenia związane z ich niewykonaniem (...). Należy zaznaczyć, że najistotniejszym miernikiem jest miernik realizacji należności publicznoprawnych, bowiem intensyfikacja działań zmierzających do wykonania pozostałych mierników na oczekiwanym poziomie, w efekcie wpływa na wysokość osiągniętych przez urząd wpływów podatkowych, a więc na miernik należności publicznoprawnych (...). Blisko 2/3 kontroli podatkowych była prowadzona w zakresie podatku VAT i tym samym weryfikacja prawidłowości rozliczania przez podatników tego podatku była głównym przedmiotem zainteresowania Urzędu. Zarówno w 2020 r., jak też I półroczu 2021 r. wszystkie kontrole podatkowe były pozytywne. W ramach kontroli w zakresie podatku VAT przeprowadzono również kontrole podatkowe sprawdzające zasadność zwrotu podatku VAT przed terminem zwrotu (...). Wszystkie te kontrole zakończyły się wynikiem pozytywnym z ustaleniami. W ramach wszystkich przeprowadzonych kontroli podatkowych dokonano ustalenia uszczupień podatkowych w wysokościach odpowiednio: w 2020 r. – 12 618,1 tys. zł, z czego kwota 10 919,9 tys. zł to ustalenia w ramach kontroli w zakresie podatku VAT (87%), I półrocze 2021 r. – 7 252,4 tys. zł, z czego kwota 6 232,6 tys. zł to ustalenia w ramach kontroli w zakresie podatku VAT (86%). Pozytywność przeprowadzonych kontroli w 2020 r. i I półroczu 2021 r., na poziomie 100%, wynika z uprzedniej analizy danych podmiotu wynikających z systemów*

⁴⁸ Miernik oznaczał: efektywność realizacji czynności sprawdzających: wykazywana narastająco łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających (z udziałem i bez udziału podatnika), wynikiem pozytywnym była wysoka wartość,

⁴⁹ Miernik oznaczał: skuteczność kontroli dotyczących podatków: stosunek liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych, dotyczących podatków.

⁵⁰ SKA-3.

⁵¹ Pismo organizacyjne Nr 3/2020 z 14 lutego 2020 r.

⁵² Pismo organizacyjne Nr 4/2021 z 4 marca 2021 r.

komputerowych Urzędu i tym samym oceny prawdopodobieństwa naruszenia prawa przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. (...) W celu maksymalizacji ustaleń w czynnościach sprawdzających w zakresie podatku VAT (...) bazujemy na wykazach niezłożonych deklaracji w poszczególnych okresach w rozbiciu na deklaracje miesięczne i kwartalne oraz wykazach w zakresie weryfikacji VAT w obrębie przeniesień (...). Dla realizacji celu „Poprawa efektywności i skuteczności postępowań karnych i karnych skarbowych”, zintensyfikowaliśmy działania mające na celu zdyscyplinowanie podatników, którzy nie wpłacają w terminie podatków, a przez to wyegzekwowanie należności podatkowych. Realizowaliśmy przy tym główne założenia procedury karnej skarbowej, tj. pociągnięcie do odpowiedzialności karnej za niewywiązywanie się w terminie z obowiązków podatkowych poprzez wzmożone działania polegające na wszczęciu postępowań karnych skarbowych i postępowań mandatowych w sprawach o czyny z art. 57 par 1 kks i 77 par 2 i 3 kks. (...) Działania zaradcze zmierzające do zwiększenia miernika „Wskaźnik efektywności egzekucji” obejmowały wspomniane już, a rozpoczęte w II połowie 2020 r. stałe, bieżące kontrolowanie i nadzorowanie terminowości wszczynania postępowań egzekucyjnych (raz w tygodniu). Do tego obejmowały stały nadzór nad podmiotami o największym wpływie na wartość miernika i wynikający z tego nadzoru obowiązek comiesięcznego raportowania do DIAS wyników tej analizy. (...) Podsumowując, na bieżąco podejmujemy działania zgodne z prawem i w oparciu o możliwości kadrowe, w celu wykonania mierników, których wartości do osiągnięcia określone są przez Dyrektora Izby. (...).

(akta kontroli str. 115-124)

2.4 Urząd wszczął 51 kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT w 2020 r. oraz 28 w I półroczu 2021 r. Udział kontroli w 2020 r. obejmujących okresy rozliczeniowe do dwóch lat od roku wszczęcia kontroli wyniósł 84,3%, natomiast dla kontroli obejmujących okresy do jednego roku 66,7%. W I półroczu 2021 r. udział takich kontroli wyniósł odpowiednio: 82,1% i 60,7%. Udział kontroli obejmujących okresy starsze niż dwa lata zwiększał się i wyniósł 14,3% dla kontroli wszczętych w 2019 r., 15,7% w 2020 r. i 17,9% w I połowie 2021 r.

(akta kontroli str. 439)

Naczelnik wyjaśniła: (...) Zasadą jest (...) by kontrolowany okres nie był starszy niż dwa lata od wszczęcia kontroli. (...) w latach 2019 - 2020 oraz w I półroczu 2021 r. wystąpiły przypadki (...) odbiegające od tej reguły (...) Przyczyny (...) wynikają z niżej wskazanych okoliczności:

- konieczność objęcia kontrolą (...) okresów rozliczeniowych, w których podatnik wykazał kwoty nadwyżek podatku naliczonego nad należnym z poprzednich deklaracji (...),
- przekazanie przez inne organy podatkowe dokumentów (...) wskazujących na zdiagnozowane nieprawidłowości (...) często wpływ takich dokumentów do urzędu następuje już po upływie dwóch lat, których dowody te dotyczą (...),
- wycofanie się podatnika z uprzednio złożonych „pokontrolnych” korekt deklaracji podatkowych (...),
- (...) podatnik wystawił „puste” faktury sprzedaży (...), protokół kontroli stanowi dowód będący podstawą wszczęcia kontroli u (...) kontrahentów, ale okres objęty kontrolą obejmuje okresy dłuższe niż dwa lata od roku wszczęcia kontroli podatkowej (...),
- pozyskanie informacji (...) w ramach analizy plików JPK_VAT, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości dotyczące (...) poprzednich okresów rozliczeniowych (...),

– pozyskanie w ramach czynności analitycznych prowadzonych przy wykorzystaniu aplikacji VIES informacji o niewykazywaniu (...) podatku należnego z tytułu dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (...). Ilość wszczętych kontroli w 2019 r., 2020 r. oraz w I półroczu 2021 r. za okresy starsze niż dwa lata od roku wszczęcia pozostaje na podobnym poziomie (z nieznaczną tendencją malejącą). Znacznie natomiast zmniejszyła się liczba wszczynanych kontroli podatkowych w roku 2020 w stosunku do roku 2019, co wynika m.in. z ograniczeń związanych ze stanem epidemii COVID-19. Tym samym nastąpił nieznaczny wzrost udziału kontroli podatkowych, dotyczących rozliczeń VAT, obejmujących okresy rozliczeniowe starsze niż dwa lata od roku wszczęcia kontroli.

(akta kontroli str. 1015-1018)

Urząd zakończył w badanym okresie 83 kontrole podatkowe dotyczące rozliczeń VAT⁵³, w tym 58 w 2020 r. i 25 w I półroczu 2021 r. Udział kontroli:

- nie starszych niż dwa lata, licząc od roku zakończenia kontroli i zakończonych w 2020 r. wyniósł 74,1% oraz 68% dla zakończonych w I połowie 2021 r.;
- obejmujących okresy rozliczeniowe starsze niż dwa lata 25,9% dla zakończonych w 2020 r. oraz 32,0% dla zakończonych w I połowie 2021 r.
- starszych niż cztery lata odpowiednio: 10,3% i 4%.

(akta kontroli str. 440)

W sprawie wzrostu udziału kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe starsze niż dwa lata od roku zakończenia kontroli, Naczelnik wyjaśniła: (...) w latach 2019 - 2020 zmalała ilość wszczętych kontroli podatkowych, w tym dotyczących rozliczeń VAT. Przyczyniły się do tego m.in. ograniczenia (...) wynikające z (...) epidemii. (...) działania skoncentrowaliśmy na weryfikacji rozliczeń w ramach czynności sprawdzających (dla przykładu w 2019 roku było ich 5 347, natomiast w roku 2020 r. 11 417, czyli wzrost o 113 %). (...) Mając na uwadze (...) spadek ogólnej liczby kontroli w okresie epidemii i jednocześnie konieczność objęcia podmiotów procedurą kontrolną z uwagi na ujawnione podejrzenie nieprawidłowości (...) podejmowaliśmy decyzje o wszczynaniu kontroli również za „starsze” okresy. (...) wystąpiły także przypadki (...) zakończenia kontroli (...), które (...) nie posiadały statusu kontroli obejmujących okresy starsze niż 2 lata od roku wszczęcia kontroli, a nabyły taki status w roku zakończenia. Tym samym wpływają one na wysokość omawianego udziału (...). W konsekwencji podstawową przyczyną wzrostu udziału takich kontroli w I półroczu 2021 r. w stosunku do 2020 r. jest znacznie mniejsza łączna liczba zakończonych kontroli (...).

(akta kontroli str. 1015, 1018-1019)

W latach 2020-2021 (do 30 czerwca) Urząd przeprowadził łącznie 59 kontroli⁵⁴ w zakresie rozliczeń podatku VAT⁵⁵; w tym dziewięć dotyczących zasadności zwrotów VAT⁵⁶. Skuteczność⁵⁷ kontroli podatkowych była wysoka i kształtowała się na poziomie odpowiednio: 97,6% w 2020 r.⁵⁸ i 100% w I półroczu 2021 r. W zakresie zasadności zwrotów VAT skuteczność w całym badanym okresie wynosiła 100%. W 2020 r. w odniesieniu do 2019 r. wzrosła ona o 3,5 punktu procentowego natomiast w pierwszym półroczu lat 2020 i 2021 pozostawała na tym samym poziomie.

(akta kontroli str. 441)

⁵³ Przyjmując każdy okres rozliczeniowy z poszczególnych lat za osobną kontrolę.

⁵⁴ Z tego: 41 w 2020 r. i 18 w I półroczu 2021 r.

⁵⁵ Bez względu na liczbę okresów rozliczeniowych z poszczególnych lat.

⁵⁶ Odpowiednio: sześć w 2020 r. i trzy w I półroczu 2021 r.

⁵⁷ Kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł.

⁵⁸ 40 kontroli pozytywnych z 41 przeprowadzonych przez Urząd.

W badanym okresie największe kwoty nieprawidłowości ujawnione przez Urząd wystąpiły w kontrolach czterech spółek z o.o. oraz dwóch osób fizycznych. W przypadku firm nieprawidłowości polegały na:

- wystawianiu i posługiwaniu się „pustymi” fakturami sprzedaży/kupna towarów i usług; dla okresów rozliczeniowych VAT od 1 maja do 30 września i od 1 stycznia do 30 kwietnia 2019 r. kwoty uszczupień wyniosły odpowiednio: 3 473,2 tys. zł i 1 323,3 tys. zł;
- niewykazywaniu w deklaracjach VAT-7 przychodów ze sprzedaży towarów; dla okresu od 1 stycznia 2017 r. do 28 lutego 2019 r. kwota uszczuplenia wyniosła 943,3 tys. zł;
- wystawianiu i posługiwaniu się „pustymi” fakturami sprzedaży / kupna towarów; dla okresów: od 1 do 30 września 2019 r. i od 1 stycznia do 29 lutego 2020 r. kwoty uszczuplenia wyniosły odpowiednio: 2 570,5 tys. zł i 1 582,8 tys. zł;
- posługiwaniu się „pustymi” fakturami kupna towarów; w miesiącach od kwietnia do listopada 2019 r. kwoty uszczuplenia wyniosły łącznie 179,3 tys. zł.

W przypadku osób fizycznych nieprawidłowości polegały na:

- posługiwaniu się „pustymi” fakturami kupna towarów; w okresie rozliczeniowym od 1 lipca do 31 grudnia 2015 r. kwota uszczuplenia wyniosła 402,6 tys. zł;
- wystawianiu „pustych” faktur sprzedaży usług i nieskładaniu deklaracji VAT-7 w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. kwota uszczuplenia wyniosła 528,9 tys. zł.

(akta kontroli str. 927-929, 938-948)

W działalności Urzędu najbardziej przydatnym narzędziem w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników VAT była aplikacja *WRO-System*. Najczęściej wykorzystywano moduły:

- *Analizer* – do analizy danych z Jednolitego Pliku Kontrolnego; moduł wykorzystywano do identyfikowania podatników, którzy w łańcuchu dostaw wystawiali „puste” faktury sprzedaży oraz podatników uczestniczących w mechanizmie przestępstwa karuzelowego;
- *Transakcje* – do ustalania, którzy podatnicy wykazali sprzedaż lub zakup do/od weryfikowanego podatnika, a także, którzy podatnicy nie zadeklarowali sprzedaży, mimo wystawienia faktur VAT;
- *Ocena podatnika VAT* – do zakwalifikowania podatników do jednego z trzech poziomów ryzyka⁵⁹: akceptowalnego, podwyższonego lub wysokiego, dla których stosowano odmienny sposób postępowania. Ocenę taką sporządzano dla każdego zwrotu VAT powyżej 30,0 tys. zł;
- *Zwroty VAT* – do szybkiej analizy informacji o zwrotach i przeniesieniach VAT oraz wspomagania procesu nadzoru nad prawidłowością wypłacanych zwrotów;
- *STIR-kartoteki* – do rejestracji podatników przy weryfikacji numerów rachunków bankowych;
- *STIR-przepływy* – do pozyskiwania danych o transakcjach finansowych i masowych oraz o saldach na rachunkach bankowych.

Ponadto Urząd stosował m.in.:

- system *VIES* umożliwiający wymianę informacji w Unii Europejskiej; system służył do identyfikacji podatników dokonujących dostaw do podatników niezarejestrowanych oraz sprawdzania zgodności deklarowanych transakcji z danymi od innych administracji podatkowych; pozwalał stwierdzić, które transakcje nie miały w rzeczywistości miejsca, i który podatek uczestniczył w łańcuchu nierzetelnych transakcji;

⁵⁹ Kryteria jednolite w całej KAS.

- systemy *KRET* i *KRIT*⁶⁰ umożliwiające dostęp do informacji zawartych w zgłoszeniach celnych i weryfikację rzetelności transakcji dotyczących eksportu i importu wykazanych w plikach *JPK_V7M* i *JPK_V7K*;
- aplikację *KARTA2* umożliwiającą sprawdzenie czy podatnik zakwalifikowany do skontrolowania został wcześniej zidentyfikowany przez inny organ, jako podmiot uczestniczący w transakcjach karuzelowych.

Ww. narzędzia były przydatne w czasie epidemii Covid-19 z uwagi na ograniczenia możliwości kontaktów z podatnikami. Dostęp do baz danych ułatwiał weryfikację prawidłowości rozliczeń w okresie, gdy część pracowników świadczyła pracę zdalnie.

(akta kontroli str. 929-932)

Naczelnik wyjaśniła: (...) *Najwięcej trudności (...) dostarczyły uregulowania prawne:*

- (...) *wprowadzenie (...) ustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem Covid-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych*⁶¹ oraz *ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa Sars-Cov-2*⁶² *regulacji prawnych związanych z biegiem terminów procesowych (...) oraz doręczeń (przesyłki dotychczas uznawane za doręczone w ramach tzw. fikcji doręczenia nie mogły być uznane za doręczone) znacznie utrudniały, a czasem wręcz uniemożliwiały prowadzenie czynności weryfikacyjnych w zakresie VAT (...)* *Działania zaradcze: w uzasadnionych (...) przypadkach doręczano dokumenty (...) przez pracowników (...).*
- (...) *wielokrotnie identyfikuje się podmioty będące kontrahentami kontrolowanego, pozostające we właściwości miejscowej innego urzędu skarbowego, u których (...) niezbędne jest podjęcie natychmiastowej kontroli. (...) Można (...) taką kontrolę prowadzić (...) dopiero po (...) uzyskaniu zgody od Szefa KAS lub Dyrektora IAS (art. 18c Ordynacji podatkowej*⁶³*). Pozostaje również możliwość zwrócenia się do właściwego organu podatkowego o przeprowadzenie takiej kontroli (...). Pozostawia to czas dla kontrahenta na zniknięcie i bycie nieuchwytnym dla organów podatkowych, bądź dokonanie wyprzedaży majątku. (...).*
- *Podatnicy (...) zmieniają siedzibę (...), jak również (...) rezygnują z pełnienia funkcji, celem pozostawienia spółki bez zarządu (...). Zmusza to urząd skarbowy do złożenia wniosku o ustanowienie kuratora (art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej) (...) – organ musi również wystąpić o wyznaczenie pełnomocnika tymczasowego (art. 138m Ordynacji podatkowej). Jest to proces długotrwały i kosztowny (koszty pełnomocnika tymczasowego (...) pokrywa Skarb Państwa). Brak bieżącego dostępu do takich dokumentów powoduje, że w przypadku złożenia do KRS uchwały wspólników o powołaniu zarządu spółki (prezesa) upływa czas kiedy sąd dokona wpisu tej uchwały, stwarza (...) niebezpieczeństwo doręczania pism niewłaściwej osobie (...)* *Działania zaradcze: (...) kierujemy do sądów dodatkową korespondencję lub/i kontaktujemy się telefonicznie w celu przyspieszenia rozpoznania wniosku. Staramy się (...) osobiście przeglądać dokumenty złożone w KRS (...),*
- (...) *Strona często korzysta z uprawnień przewidzianych w art. 159 § 1a Ordynacji podatkowej i odmawia zgody na przesłuchanie, co (...) utrudnia wyjaśnienie wszelkich okoliczności stanu faktycznego (...)* *Działania zaradcze: (...) kierując wnioski do innych urzędów skarbowych o przeprowadzenie kontroli*

⁶⁰ Odpowiednio: Konsola Raportowania Eksportu Towarów i Konsola Raportowania Importu Towarów.

⁶¹ Dz. U. poz. 1842, ze zm.

⁶² Dz. U. z 2021 r. poz. 737, ze zm.

⁶³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.); dalej: Ordynacja podatkowa

(...) wnioskuje się o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania podatnika w charakterze świadka (...).

(akta kontroli str. 932-934)

W badanym okresie Urząd zgłosił do Dyrektora IAS zagadnienia, które utrudniały stosowanie w praktyce przepisów prawa dotyczących: kas rejestrujących i wymiaru kar pieniężnych⁶⁴, dropshippingu⁶⁵, warunków zastosowania stawki 0%, momentu powstania obowiązku podatkowego i sposobu ustalenia podstawy opodatkowania⁶⁶ oraz statusu podatnika VAT⁶⁷. Naczelnik wskazała na konieczność dokonania zmian legislacyjnych lub wydania interpretacji ogólnych w odniesieniu do: zwolnienia z opodatkowania⁶⁸, zwrotu części kwot wydatkowanych na zakup kas rejestracyjnych i nakładania kar pieniężnych w przypadku braku obowiązkowych przeglądów technicznych kas, podstawy opodatkowania i kwestii badania dobrej wiary⁶⁹ oraz terminów zwrotów VAT.⁷⁰

(akta kontroli str. 934-936)

Naczelnik wyjaśniła: (...) problemem (...) są ograniczenia kadrowe (nie tylko w zakresie możliwości etatowych urzędu, ale również z uwagi na brak doświadczonej kadry). (...) Weryfikacją rozliczeń VAT na poziomie czynności analitycznych i sprawdzających zajmuje się 16 osób, z tego siedem osób zajmuje się weryfikacją zasadności zwrotów VAT, a dwie osoby – wymianą międzynarodową w zakresie VAT (dwie komórki organizacyjne SKA-4 i SKA-5). Wymieniona liczba pracowników obsługuje 13 636 podatników VAT (stan na 30.06.2021 r.) i jest tendencją rosnącą – na dzień 31.12.2019 r. liczba podatników VAT wynosiła 10 561 (...).

(akta kontroli str. 934-936)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

OCENA CZĄSTKOWA

W latach objętych kontrolą rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT, co poprzedzone było przeprowadzaniem czynności analitycznych obejmujących wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu, z wykorzystaniem dedykowanych do tego narzędzi informatycznych. Ocena ryzyka została oparta na pełnym przeglądzie dostępnych danych o podatniku. Czynności weryfikacyjne podejmowano w ciągu trzech dni od daty wpływu deklaracji VAT-7 do IUS.

Urząd niezwłocznie podejmował działania wyjaśniające niezgodności w rozliczeniach VAT wykazane w centralnie generowanych przez MF raportach, które zostały rzetelnie udokumentowane.

W latach 2020 – 2021 Urząd realizował wszystkie cele wyznaczone przez Dyrektora Izby, osiągając większość zaplanowanych wartości mierników stopnia realizacji celu. Urząd wszczął 51 kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT w 2020 r. oraz 28 w I półroczu 2021 r. Udział kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe starsze niż dwa lata od roku wszczęcia kontroli zwiększył się z 15,7% w 2020 r. do 17,9% w I połowie 2021 r.

⁶⁴ Art. 111 ust. 3a pkt 4 i ust. 6ka pkt 1 ustawy o VAT.

⁶⁵ Art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 oraz art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

⁶⁶ Art. 20 ust. 5, ust. 9, art. 25 ust. 1, art. 42 ust. 1-5, ust. 8-11, ust. 16 ustawy o VAT.

⁶⁷ Art. 88 ust. 4 ustawy o VAT.

⁶⁸ Art. 43 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT.

⁶⁹ Art. 20 ust. 5, ust. 9, art. 25 ust. 1, art. 42 ust. 1-5, ust. 8-11, ust. 16 ustawy o VAT.

⁷⁰ Art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujący wniosek:

Wniosek Podjęcie działań organizacyjnych mających na celu przeprowadzenie czynności wyjaśniających w terminach wynikających z wytycznych Ministerstwa Finansów.

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Szczecinie. 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.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Szczecin, 29 października 2021 r.

Kontrolerzy

Bogusław Wójcik
Główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Szczecinie
p.o. Dyrektor
z up.

.....
podpis
p.o. wicedyrektor Delegatury

.....
podpis

Małgorzata Chabiniak
Specjalista kontroli państwowej

.....
podpis