



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.031.03.2021

Rafał Ratajczak  
Naczelnik Wielkopolskiego  
Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu  
Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy  
w Poznaniu  
Ul. Krańcowa 28  
61-037 Poznań

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Poznaniu  
ul. Dożynkowa 9H, 61-662 Poznań  
T +48 61 655 62 00, F +48 61 655 62 01  
lpo@nik.gov.pl

## I.

### I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Wielkopolski Urząd Celno-Skarbowy w Poznaniu (dalej: Urząd lub WUCS) ul. Krańcowa 28, 61-037 Poznań
Kierownik jednostki kontrolowanej	Rafał Ratajczak, Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu (dalej: Naczelnik lub Naczelnik WUCS), od dnia 15 marca 2021 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnił Jerzy Tomczak, Naczelnik WUCS, od 1 marca 2017 r. do 14 marca 2021 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	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 lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem <sup>1</sup> .
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>2</sup>
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontrolerzy	1. Zuzanna Kaźmierczak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/140/2021 z 10 września 2021 r. 2. Marek Gutraj, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/151/2021 z 7 października 2021 r. 3. Joanna Piasecka-Girguś, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/154/2021 z dnia 18 października 2021 r. 4. Andrzej Milewski, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/155/2021 z dnia 18 października 2021 r.  (akta kontroli str.1-4)

<sup>1</sup> W dalszej części wystąpienia zwany również okresem kontrolowanym lub okresem objętym kontrolą. Czynności kontrolne zakończono w dniu 3 listopada 2021 r.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1200 ze zm., dalej: ustawa o NIK

## II. Ocena ogólna<sup>3</sup> kontrolowanej działalności

### OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie weryfikowanie w Urzędzie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Proces typowania podmiotów do kontroli VAT był w Urzędzie szczegółowo określony i oparty m.in. na wytycznych Szefa KAS<sup>4</sup> oraz decyzjach Naczelnika WUCS. Ustalona procedura była stosowana zgodnie z tymi wymogami, zarówno pod względem merytorycznym, jak i formalnym. Szczegółowa kontrola wybranych spraw dotyczących typowania podmiotów do kontroli VAT wykazała każdorazowe prowadzenie niezbędnych analiz, opartych na dostępnych narzędziach i danych, a następnie należyte dokumentowanie ich wyników. Podejmowanie decyzji o dalszym procedowaniu było dokonywane przez kierownictwo Urzędu i opierało się m.in. na ocenie oraz propozycjach analityków WUCS. Rozstrzygnięcie co do dalszego postępowania było adekwatne do poczynionych ustaleń, a kierowanie sprawy do kontroli celno-skarbowej uwzględniało m.in. ryzyko wystąpienia większych nieprawidłowości. W latach 2020-2021 (I półrocze) w Urzędzie osiągnięto, poza jednym przypadkiem, planowane wartości wszystkich mierników dotyczących weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatkowych przypisanych tejże jednostce przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej: Izba lub IAS). Jeden ze wskaźników – dotyczący liczby kontroli, w których stwierdzono ustalenia podatkowe powyżej 3 tys. zł (realizowany w 2020 r.) - osiągnął wartość niższą od zakładanej. Różnica w stosunku do wartości planowanej (wynosząca 12%) nie była jednak znacząca, zwłaszcza przy uwzględnieniu specyficznych warunków funkcjonowania i prowadzenia działalności Urzędu w stanie epidemii COVID-19. Naczelnik prowadził systematyczne analizy przyczyn ewentualnych odstępstw stanu faktycznego od oczekiwanego, wskazując w kwartalnych sprawozdaniach składanych do jednostki nadrzędnej, rzeczywiste przyczyny i zakładane do wdrożenia działania zaradcze, które następnie były wdrażane. W efekcie - skuteczność kontroli rozliczeń VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości<sup>5</sup> do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT - po występującej tendencji spadkowej (83,9% w 2018 r., 81,9% w 2019 r. i 70,3% w 2020 r.), poprawiła się (82% w I półroczu 2021 r.).

Spośród rozstrzygniętych przez Naczelnika w II instancji 50% zaskarżonych spraw dotyczących decyzji w zakresie rozliczeń VAT wydanych w 2020 r., 12,5% zostało uchylonych (lub częściowo uchylonych) - w odniesieniu do decyzji wydanych w 2019 r., było to 50%<sup>6</sup>. Z kolei spośród zaskarżonych do WSA<sup>7</sup> 60% decyzji wydanych w 2020 r. w II instancji, dotychczas rozstrzygnięto połowę spraw, żadna nie została uchylona (w odniesieniu do decyzji z 2019 r., wszystkie spośród zaskarżonych<sup>8</sup> spraw zostały rozstrzygnięte bez uchylania żadnej z tych decyzji).

W 2020r. wyraźnie wydłużył się średni czas prowadzenia kontroli VAT oraz postępowania podatkowego, głównie z przyczyn, na które WUCS nie miał wpływu (ograniczenia i obostrzenia wprowadzone w okresie epidemii COVID-19).

<sup>3</sup> Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

<sup>4</sup> Rekomendacjach w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne KAS w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych z 2018 i 2020 r., a także Polityce Zarządzania Procesem Analitycznym w KAS z 2019 r.

<sup>5</sup> Z ustaleniami podatkowymi powyżej 3.000 zł

<sup>6</sup> W odniesieniu do decyzji wydanych w 2019 r. rozstrzygnięto w II instancji wszystkie sprawy.

<sup>7</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny

<sup>8</sup> Zaskarżono 3 z 4 decyzji NWUCS wydanych w II instancji

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej<sup>9</sup> kontrolowanej działalności

OBSZAR

#### Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą zadania<sup>10</sup> dotyczące analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli prowadził w WUCS Dział Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej. Zadania te dotyczyły m.in.:

- udziału w działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizie ryzyka dot. zjawisk występujących w obszarze działalności KAS;
- udziału w typowaniu podmiotów do kontroli celno-skarbowej;
- prowadzenia spraw związanych z przeciwdziałaniem wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych;
- współpracy w zakresie wymiany informacji podatkowych, celnych i finansowych z państwami członkowskimi UE oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego;

Prowadzenie kontroli celno-skarbowych było przypisane czterem działom kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego, funkcjonującym w pionie kontroli celno-skarbowej i analityki.

(dowód: akta kontroli str. 13-146)

W 2019 r. Departament Analiz Ministerstwa Finansów (dalej również: MF) sporządził i udostępnił podległym jednostkom dokument *Polityka zarządzania procesem analitycznym Krajowej Administracji Skarbowej*. W dokumencie wskazano m.in. zasady współpracy między poszczególnymi jednostkami KAS w ramach zarządzania procesem analitycznym, w oparciu o Centralny Rejestr Ryzyk<sup>11</sup> oraz listy typowań brutto<sup>12</sup>. Wskazano na znaczenie odkrywania nowych zjawisk niebezpiecznych zachowań, skutkujących naruszeniem norm prawa mieszczących się w zakresie właściwości rzeczowej KAS. Stwierdzono, że na poziomie regionalnym analizy skoncentrowane będą na selekcji podmiotów do działań stanowiących środki reakcji na ryzyka. Z kolei w *Rekomendacjach w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych i celnych z 2020 r.* (dalej: Rekomendacje Szefa KAS), określono zasady współpracy Naczelników Urzędów Skarbowych (dalej: NUS) z Naczelnikiem, w tym m.in. w zakresie składania doraźnych wniosków o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług (podatku VAT).

Do lipca 2020 r. w WUCS obowiązywały zasady analizy ryzyka dotyczące zadań Działu Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej<sup>13</sup>. Zgodnie z ww. zasadami, propozycje podmiotów do kontroli powinny być przygotowywane na podstawie:

<sup>9</sup> Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

<sup>10</sup> Zarządzenie Nr 4/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 stycznia 2020 r. zmienione na podstawie Zarządzenia Nr 11/2021 z dnia 5 lutego 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Wielkopolskiemu Urzędowi Celno-Skarbowemu w Poznaniu.

<sup>11</sup> Oznacza rejestr ryzyk, który określa zidentyfikowane ryzyka, ocenione dla poziomu krajowego i regionalnego; CRR prowadzony jest przez centralną jednostkę analityczną przy wykorzystaniu systemu ZISAR (system informatyczny przewidziany m.in. do obsługi całego procesu identyfikacji ryzyka oraz znajdującej się z nią w ścisłym związku analizy przedmiotowej ryzyka).

<sup>12</sup> Lista podmiotów wytypowanych do kontroli na podstawie prowadzonych analiz podmiotowych.

<sup>13</sup> Do 23 lipca 2020 r. były one określone w decyzji Nr 34/2018 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 19 października 2018 r. w sprawie określenia zasad analizy ryzyka i wymiany informacji międzynarodowej w Dziale Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu.

- wniosków pochodzących z organów i instytucji zewnętrznych, tj. Ministerstwa Finansów, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, Najwyższej Izby Kontroli, Prokuratury, Policji i innych;
- wytycznych, dotyczących przekazanych do realizacji przez MF kontroli koordynowanych i innych;
- wytycznych/informacji przygotowanych przez komórkę właściwą w zakresie czynności operacyjno-rozpoznawczych;
- analiz własnych i wniosków pracowników komórek merytorycznych prowadzących kontrole celno-skarbowe;
- innych zawiadomień oraz informacji;
- rejestrów: analiz ryzyka, kontroli i ryzyka.

Typowanie podmiotów do kontroli realizowane miało być z wykorzystaniem systemów i baz danych: Krajowej Administracji Skarbowej, innych organów i instytucji, w tym organów i instytucji UE.

(dowód: akta kontroli str. 157-180, 597-626)

Typowanie własne odbywać się miało z uwzględnieniem:

- obszarów zaliczanych przez Ministerstwo Finansów do priorytetowych;
- rodzaju i skali ujawnionych nieprawidłowości (prawdopodobieństwo ujawnienia nieprawidłowości większych rozmiarów – ekonomika kontroli);
- prawdopodobieństwa dokonania wpłat zaległości ustalonych w toku kontroli;
- właściwości Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego;
- przedawnienia zobowiązań;
- faktycznych możliwości podjęcia kontroli celno-skarbowej (brak danych, co do miejsca pobytu podatnika, osób reprezentujących podmiot itp.);
- cech charakteryzujących podatnika (np. powiązania z innymi podmiotami itp.);
- wielkości dokonywanego obrotu.

System kontroli był wspomagany dodatkowo przez informatyczny Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem (ZISAR). Informacje, które mogły przyczynić się do wykrycia nieprawidłowości, pochodzące w szczególności z dokumentacji napływającej do organu, środków masowego przekazu oraz informacje o nieprawidłowościach ujawnionych w toku przeprowadzonych kontroli, postępowań w sprawach celnych, postępowań podatkowych, karnych skarbowych lub urzędowych sprawdzeń, powinny być rejestrowane w rejestrze informacji prowadzonym w Systemie ZISAR.

(dowód: akta kontroli str. 597-626)

Od 24 lipca 2020 r.<sup>14</sup> wprowadzono nowe zasady analizy ryzyka i wymiany informacji międzynarodowej. Zadania te realizuje w WUCS Dział Analizy Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej, działający pod nadzorem Zastępcy Naczelnika kierującego Pionem Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki<sup>15</sup>.

Według ww. zasad analiza powinna być realizowana w związku z identyfikacją ryzyka przeprowadzoną przez komórki WUCS, wnioskami/informacjami pochodzącymi od organów zewnętrznych, a także innymi zawiadomieniami oraz informacjami. Brane pod uwagę kryteria powinny pozwolić na wyłonienie do kontroli podmiotów, co do których istnieje największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz możliwość podjęcia efektywnych działań. Analizy ryzyka są realizowane

<sup>14</sup> Decyzja Nr 11/2020 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 24 lipca 2020 r. w sprawie określenia zasad analizy ryzyka i wymiany informacji międzynarodowej w Wielkopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Poznaniu

<sup>15</sup> Oraz inne komórki organizacyjne, zgodnie z zadaniami określonymi w regulaminie organizacyjnym.

nie dłużej niż sześć miesięcy, a w przypadku analiz uruchomionych na wniosek NUS oraz instytucji zewnętrznych<sup>16</sup>, nie dłużej niż dwa miesiące<sup>17</sup>. W pierwszej kolejności oceniane są informacje przekazywane przez Służbę Dyżurną, pochodzące z Krajowego Telefonu Interwencyjnego KAS. Wynik analizy jest stosownie dokumentowany. W efekcie każda sprawa może być: zakończona wnioskiem o kontrolę celno-skarbową, zamknięta, przekazana do realizacji innemu rzeczowo i miejscowo organowi władzy publicznej bądź instytucji, skierowana pod obrady Zespołu ds. Koordynacji lub załatwiona w innych sposób. W odniesieniu do analiz własnych – systemowych, których zadaniem jest analiza danego obszaru, sporządzany jest Raport z analizy podmiotowej, zawierający typowanie podmiotów do dalszej analizy pogłębionej.

(dowód: akta kontroli str. 597-626)

Zgodnie z decyzją Naczelnika, wnioski o kontrole celno-skarbowe złożone przez inne organy władzy publicznej i instytucje (z wyłączeniem wniosków kierowanych przez urzędy skarbowe woj. wielkopolskiego) przed ich zatwierdzeniem i przekazaniem do komórki realizującej kontrolę, poddawane powinny być analizie ryzyka z uwzględnieniem zasad i ww. kryteriów. Wnioski o kontrole celno-skarbowe składane przez NUS rozpatrywane mają być zgodnie z zasadami, terminami określonymi w ww. Rekomendacjach. Podlegają rozpatrzeniu przez Zespół ds. Koordynacji. Posiedzenie Zespołu odbywa się niezwłocznie po przyjęciu wniosku, z uwzględnieniem terminów określonych w Rekomendacjach. Zespół rekomenduje NUCS przyjęcie, odrzucenie bądź przekazanie wniosku do dalszej, pogłębionej analizy. Decyzję o podjęciu kontroli podejmuje NUCS bądź upoważniony Zastępca Naczelnika UCS. Prowadzenie oceny informacji powinno być też wspomagane przez informatyczny Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem ZISAR II. Procesy analityczne w WUCS prowadzone są również w związku z powołaniem Koordynatorów do wykonywania zadań na rzecz Centrów Kompetencyjnych wspierających komórkę MF właściwą do spraw zwalczania przestępczości ekonomicznej. Po wyczerpaniu wszelkich krajowych dostępnych środków i źródeł informacji pracownicy Działu Analiz mogą wystąpić, w uzasadnionych przypadkach, z wnioskiem o sprawdzenie transakcji wewnątrzspółnotowych do administracji podatkowych państw członkowskich UE.

(dowód: akta kontroli str. 597-626)

W WUCS powołano ww. Zespół ds. Koordynacji<sup>18</sup>. Do zadań Zespołu należały w szczególności następujące zadania:

- ocena materiału zgromadzonego przez komórki organizacyjne WUCS, w tym w szczególności wyników analizy materiałów, materiałów do GILF, z czynności operacyjno-rozpoznawczych;
- określenie kierunków działania (kontrola celno-skarbowa/postępowanie przygotowawcze) oraz wybór najbardziej efektywnych narzędzi kontroli i postępowania przygotowawczego;
- określenie hierarchii ważności realizacji spraw;
- analizowanie informacji zwrotnych o skuteczności wyboru danego trybu do realizacji.

Od lipca 2020 r. do zadań Zespołu należała także ocena materiału przekazanego przez inne instytucje, w tym ocena wniosków naczelników urzędów skarbowych o przeprowadzenie kontroli celno-skarbowych, składanych na podstawie

<sup>16</sup> Np. NIK, prokuratura, ABW, policja i inne.

<sup>17</sup> Przedłużenie terminów wymagało zgody kierownika referatu wchodzącego w skład Działu Analiz Ryzyka i Wymiany Informacji Międzynarodowej.

<sup>18</sup> Decyzja Nr 10/2019 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 12 czerwca 2019 r. zmieniona Decyzją Nr 12/2020 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 24 lipca 2020 r.

Rekomendacji Szefa KAS. W maju 2021 r. powołano nowy Zespół – działający w zakresie koordynacji pracy Pionu Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki oraz I i II Pionu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej WUCS, w tym w zakresie blokady rachunku bankowego podmiotu kwalifikowanego<sup>19</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 147-156, 181-184, 209-213)

Zasady prowadzenia czynności analitycznych dot. typowania podmiotów do kontroli wynikały także z poszczególnych instrukcji, w tym np. Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa<sup>20</sup>. Instrukcję obligatoryjnie należy zastosować w sytuacji prawdopodobieństwa zachodzenia przesłanek określonych w art. 33 Ordynacji podatkowej, a kwota należności głównej podlegającej zabezpieczeniu jest wyższa lub równa 100 tys. zł. Czynności analityczne dotyczyć powinny ww. przesłanek. Jeśli czynności te skutkują sformulowaniem wniosku o wszczęcie kontroli celno-skarbowej, identyfikowane są rachunki bankowe i inne składniki majątkowe, pozwalające na określenie sytuacji finansowej i majątkowej podatnika, mogące stanowić przedmiot zabezpieczenia.

(dowód: akta kontroli str. 214-225)

W czerwcu 2020 r. i czerwcu 2021 r. wytypowano do kontroli VAT po dwie sprawy<sup>21</sup>, w tym jedną na podstawie wniosku NUS, a trzy w wyniku prowadzonych analiz własnych (w tym jednej analizy systemowej). Analizy dotyczyły bieżących okresów rozliczeniowych (roku, w którym przeprowadzano analizę i maksymalnie dwóch lat poprzedzających). Jedna ze spraw dotyczyła prowadzenia systemowej analizy dot. typowania nowych lądowych środków transportu i składania deklaracji VAT-10. Z wolumenu danych około 600 tys., po analizach i selekcjonowaniu danych (w tym m.in. dot. roku produkcji 2019 i nowszych, a także deklarowanego przebiegu poniżej 6 tys. km) wytypowano do kontroli dwóch podatników, których pojazdy spełniały kryteria nowego środka transportu, a podatnicy ci nie złożyli deklaracji VAT-10.

W dwóch kolejnych sprawach, w wyniku analizy ryzyka, dokonano blokady rachunku bankowego i wszczęto czynności kontrolne. W czwartej – na wniosek NUS – Naczelnik podjął decyzję o wszczęciu kontroli z uwagi na aktualnie prowadzoną kontrolę u kontrahenta, mimo iż kierownik referatu i działu wnioskował o pozostawienie sprawy w gestii US. Wg WRO-System podmiot został zakwalifikowany do wysokiego ryzyka z uwagi na znaczny udział zakupów od kontrahentów ryzykownych.

(dowód: akta kontroli str. 772-779)

W ww. miesiącach, a także dwóch miesiącach poprzedzających analizowany okres (kwiecień-maj 2020 r. i 2021 r.), wpłynęły do Urzędu informacje zewnętrzne lub wszczęto analizę własną dot. 223 podmiotów, w tym m.in.: 32 tzw. informacji pozostałych (m.in. donosów, anonimów), 25 wniosków z US, 23 wskazań wynikających ze współpracy międzynarodowej, 19 wskazań własnych funkcjonariuszy wykonujących kontrole lub otrzymanych z komórek organizacyjnych Urzędów, 11 wskazań z MF, dziesięciu informacji z IAS, dwóch wniosków prokuratury, sądów, policji i 75 analiz własnych.

W czerwcu 2020 r. i czerwcu 2021 r. nie wytypowano do kontroli żadnego podmiotu na podstawie ww. 223 danych, informacji, wniosków, co było spowodowane brakiem potwierdzenia przesłanek do wszczęcia kontroli lub koniecznością dokonania

<sup>19</sup> Decyzja nr 6/2021 Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu z dnia 10 maja 2021 r. w sprawie powołania Zespołu realizującego zadania w zakresie koordynacji pracy Pionu Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki oraz Pierwszego i Drugiego Pionu Zwalczania Przemocności Ekonomicznej WUCS w Poznaniu (w tym w zakresie blokady rachunku bankowego podmiotu kwalifikowanego).

<sup>20</sup> Decyzja Nr 24/2020 Naczelnika WUCS w Poznaniu z dnia 29 grudnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań w trybie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.

<sup>21</sup> W czterech sprawach wytypowano do kontroli łącznie pięć podmiotów.

bardziej szczegółowych analiz, wymagających dłuższego procedowania. Niejednokrotnie informacje przekazywane przez inne organy, np. NUS czy prokuraturę, nie stanowiły wniosku o kontrolę celno-skarbową, a jedynie przekazanie anonimu, donosu, bez szczegółowych informacji dot. sprawy, w tym potencjalnych nieprawidłowości.

W toku kontroli NIK szczegółową analizą objęto 18 ww. źródeł informacji (w tym 12 analiz zakończonych<sup>22</sup> i sześć w toku<sup>23</sup>). Analiza prowadzona przez WUCS w praktycznie wszystkich zakończonych sprawach była realizowana w maksymalnym terminie dwóch miesięcy od wpływu informacji. Tylko w jednej ze spraw, dotyczącej anonimu, termin realizacji analizy wyniósł trzy miesiące – z uwagi na konieczność przeprowadzenia i dokonania pogłębionej analizy dot. podmiotu i wszystkich jego kontrahentów (podmiot wykreślony z rejestru podatników VAT, u jednego z kontrahentów zastosowano blokadę STIR). W toku niniejszej kontroli stwierdzono, że sposób realizacji spraw dot. źródeł informacji stanowiących potencjalną podstawę do typowania podmiotów do kontroli VAT był adekwatny do wyniku analizy. Spośród 12 spraw zakończonych:

- jedna została wytypowana do kontroli (na podstawie wniosku NUS);
- jedna była przekazana wg właściwości miejscowej (Eurofisc),
- w jednej nadano podmiotowi status podejrzanego, ale z uwagi na brak majątku podmiotu i środków pieniężnych, nie podjęto kontroli (Eurofisc),
- w jednej brak było dostatecznych przesłanek potwierdzających przypuszczenie uczestnictwa podmiotu w oszustwie (Eurofisc),
- w kolejnej podmiot został wykreślony z rejestru VAT (źródło IAS - materiał przekazano do wykorzystania do US),
- w jednym przypadku stwierdzono brak kontaktu z podmiotem i duże prawdopodobieństwo wykreślenia z rejestru (źródło IAS – podmiot w kręgu zainteresowania CBS),
- jedną przekazano do US celem przeprowadzenia czynności sprawdzających (wskazania funkcjonariuszy),
- w jednej stwierdzono brak zasadności wszczęcia kontroli z uwagi na toczące się postępowanie podatkowe (podmiot wygasił działalność) (źródło prokuratura),
- jedną sprawę przekazano do działu operacyjno-rozpoznawczego (ewentualna kontrola wymagałaby przeprowadzenia szacowania podstawy opodatkowania wyłącznie w oparciu o dokonywane na rachunek podatnika wpłaty – prawdopodobieństwo założenia działalności jedynie w celu wykorzystania rachunku bankowego – źródło wskazania funkcjonariuszy),
- w jednej występował kurator, brak było też majątku podmiotu, w efekcie ustalen sprawę przekazano do działu dochodzeniowo-śledczego (źródło NUS),
- w jednej – prowadzonej na podstawie anonimu – podmiot został wykreślony z rejestru VAT, szczegółowo analizowano powiązania z kontrahentami (u jednego zastosowano blokadę STIR).

Spośród sześciu szczegółowo analizowanych spraw będących na dzień 12 października 2021 r. w toku rozpatrywania, trzy opierały się na donosie (w tym przekazanym do WUCS przez prokuraturę i US), złożonym bez szczegółowych informacji w przedmiotowym zakresie lub z informacją o nieprawidłowościach opiewających na niską kwotę (2,5 tys. zł), co wymagało przeprowadzenia szczegółowej analizy. Dwie z analizowanych spraw dotyczyły tzw. listy typowań brutto i wniosku MF o dokonanie przez WUCS pogłębionej analizy (systematycznie informowano o dokonywaniu przedmiotowych analiz), jedna sprawa dotyczyła

<sup>22</sup> W tym: trzy pozyskane w ramach współpracy międzynarodowej, dwa z US, trzy z IS, dwa wskazania funkcjonariuszy, jedno pismo z prokuratury, jedno z CBS.

<sup>23</sup> W tym: jeden w ramach współpracy międzynarodowej, jeden donos, dwa z MF, jedno z prokuratury, jedno z US.



współpracy międzynarodowej, w której stwierdzono brak dotychczasowych przesłanek odnośnie uczestniczenia podmiotu w oszustwie (podmiot nie ma statusu podejrzanego).

(dowód: akta kontroli str. 772-779)

Na dzień 12 października 2021 r. zakończono analizę 153 spośród ww. 223 spraw (w 16 przypadkach sprawę przekazano do kontroli). Część spraw (68) była w toku (w tym 16 wciąż realizowanych spraw z okresu kwiecień-czerwiec 2020 r.<sup>24</sup>).

Z-ca Naczelnika wskazała, że ze względu na ilość wpływających sygnałów (informacji) konieczna jest gradacja ważności poszczególnych analiz, głównie pod kątem zlecniodawcy analizy, ostatecznej możliwości przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej (zakończony wpływem środków do budżetu Państwa). W pierwszej kolejności realizowane są zatem wnioski uznane za priorytetowe (ze względu na wskazany w nich termin realizacji), następnie rozpatrywane są informacje sygnałne, a także sprawy z rozpoznania własnego. Konieczność przeanalizowania większej ilości dostępnych informacji jest czasochłonna. Z-ca Naczelnika wskazała także, że zmianie ulega całkowita złożoność prowadzonych spraw – należy właściwie zidentyfikować obszar nieprawidłowości, ustalić pewien schemat postępowania. Podkreśliła priorytetowe realizowanie procedury STIR (i spraw z nią związanych).

(dowód: akta kontroli str. 772-779)

W okresie objętym kontrolą, w celu podjęcia decyzji dot. zasadności ewentualnego wszczęcia kontroli w zakresie VAT, osiem razy zwoływano posiedzenie Zespołu ds. Koordynacji. W posiedzeniach brali udział, poza członkami, np. przedstawiciele US i IAS, funkcjonariusze WUCS. Przedmiotem posiedzeń była m.in. zasadność zwrotu podatku VAT<sup>25</sup>, dwóch blokad STIR i wniosku prokuratury (w zw. z toczącym się postępowaniem przygotowawczym) o udzielenie informacji czy była lub jest prowadzona kontrola dot. rzetelności wystawianych faktur. Wszystkie posiedzenia były zwoływane niezwłocznie po otrzymaniu informacji uzasadniającej spotkanie Zespołu (maksymalnie dwa tygodnie od tego dnia). W efekcie prac Zespołu sprawy skierowano do realizacji do właściwego US celem podjęcia stosownych czynności ze względu m.in. na braki: szczegółowych ustaleń we wnioskach NUS, spełniania wymogów jaki powinien spełniać wniosek (dot. kwoty ustaleń, wskazania konkretnych nieprawidłowości), a także niezwyfikowania zasadniczych zagadnień przez US. Jedna ze spraw została skierowana do kontroli celno-skarbowej – ze względu na stan wiedzy i informacje pochodzące z przeprowadzonych wcześniej kontroli celno-skarbowych wobec podmiotów powiązanych (zwrot podatku). W dwóch sprawach została skierowana do pogłębionej analizy, ze względu m.in. na konieczność ustalenia stanu faktycznego u podmiotu, jak i kontrahentów (wskazano, że na etapie posiedzenia właściwsza wydaje się weryfikacja rozliczeń u kontrahenta), w jednej ze spraw uzgodniono potrzebę współpracy analityków US i WUCS. W kolejnej stwierdzono, że jest uzasadnienie dot. wszczęcia kontroli, niemniej jednak zbyt krótki czas na zebranie materiału dowodowego, mierzony do dnia przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak i fakt, iż NUS dysponował wiedzą o podmiotach już w 2018 r. uniemożliwia jej wszczęcie. W jednej ze spraw stwierdzono brak majątku Spółki i zastosowano monitorowanie kont podmiotu.

(dowód: akta kontroli str. 784-806)

W poszczególnych półroczach 2020 r. wytypowano do kontroli VAT znacząco mniej podmiotów niż w półroczu poprzedzającym i następującym. Było to średnio 45%

<sup>24</sup> Spośród 16 spraw z 2020 r. będących w toku realizacji źródłem danych do typowania podmiotów do kontroli VAT były: w trzech przypadkach - wskazania MF, dziewięć stanowiło analizy własne, czterech - pozostałe źródła zewnętrzne np. donosy.

<sup>25</sup> ze względu na brak dotychczasowego potwierdzenia mechanizmu wystawiania „pustych” faktur, z wniosku nie wynika także jak przebiegały łańcuchy powiązań pomiędzy podmiotami

liczby podmiotów typowanych w II półroczu 2019 r. i średnio 50% typowanych w I półroczu 2021 r. W okresie objętym kontrolą najwięcej podmiotów do kontroli wytypowano na podstawie wyników analiz własnych opartych na danych z JPK\_VAT, SENT lub STIR. W kolejnych półroczach okresu od II połowy 2019 r. do I półrocza 2021 r. typowania wg tego źródła stanowiły odpowiednio: 33,3%, 37,5%, 35% i 40,5% podmiotów zakwalifikowanych (wytypowanych) do kontroli rozliczeń VAT. W drugiej kolejności dominowało typowanie na podstawie wniosków US (w kolejnych ww. okresach półrocznych odpowiednio: 31,3%, 12,5%, 10% i 26,2%), a w trzeciej – wg wskazań własnych funkcjonariuszy wykonujących kontrole lub otrzymane z komórek operacyjno-rozpoznawczych (odpowiednio: 16,7%, 20,8%, 10% i 11,9%). W okresie tym nie wytypowano do kontroli żadnego podmiotu na podstawie wskazań lub danych centrów kompetencyjnych oraz marginalnie (jedynie w I półroczu 2020 r. – 4,2%) wg wskazań wynikających z współpracy międzynarodowej. W I półroczu 2021 r. udział ten wyniósł 4,8%. W całym 2020 r. mniej było typowań na podstawie wniosków US (w kolejnych okresach półrocznych tego roku odpowiednio: 12,5% i 10% w porównaniu z poziomem wynoszącym 31,3% w okresie poprzedzającym i 26,2% w półroczu następnym). Dotyczyły one głównie zwrotów VAT. W 2020 r. w udziale więcej było typowań na podstawie wskazań lub danych z MF (odpowiednio: 8,3% i 20%) w porównaniu z okresem poprzedzającym – 2,1% i następującym – 4,8%.

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że na liczbę podmiotów zakwalifikowanych w danym okresie do kontroli wpływ ma ilość otrzymanych z danego źródła informacji będących podstawą prowadzenia dalszych analiz oraz ich jakość (podlegają one weryfikacji). Wyjaśniła także, że w analizowanym okresie nie wpływały informacje z centrów kompetencyjnych, natomiast w przypadku informacji otrzymywanych w ramach współpracy międzynarodowej, w tym przypadku z sieci EUROFISC głównym zadaniem jest wysłanie ostrzeżenia do administracji podatkowych krajów UE poprzez nadanie podmiotom, których dotyczy informacja tzw. statusu<sup>26</sup>. Nadany status informuje kraj, w którym podmiot jest zarejestrowany o podejrzeniu lub braku podejrzeń udziału takiego podatnika w oszustwie podatkowym. W przypadku posiadania bardziej szczegółowych danych w informacji zwrotnej od razu wskazuje się na rolę jaką podmiot pełni lub pełnił w oszustwie w handlu wewnątrzspółnotowym. W większości przypadków na tym kończą się czynności analityczne, ponieważ taki jest główny cel wymiany informacji. Niekiedy kierowane są wnioski do właściwych miejscowo US o wykreślenie podmiotu z rejestru VAT, co uniemożliwia mu dalszy udział w oszustwie (przerwanie łańcucha oszukańczych transakcji). Z-ca Naczelnika dodała, że z praktyki wynika, że po dokonaniu analizy podmiotu będącego przedmiotem wymiany informacji międzynarodowej okazuje się, że są to najczęściej podmioty, które wygasily działalność, nie składają deklaracji podatkowych i brak jest z nimi kontaktu. W związku z tym tylko w sporadycznych przypadkach podejmowane są czynności kontrolne.

(dowód: akta kontroli str. 628, 654-662)

W II półroczu 2020 r. wzrósł (do wartości 20% - z 14,6% w II półroczu 2019 i 4,2% w I półroczu 2020 r.) odsetek spraw typowanych na podstawie tzw. innego źródła (donosów, spraw przekazanych z innych UCS, a także opracowań własnych, w których nie uwzględniono danych z JPK\_VAT, SENT, STIR).

Z-ca Naczelnika wskazała, że głównym źródłem danych przy typowaniu podmiotów do kontroli VAT są wyniki analiz własnych opartych na danych JPK\_VAT, SENT i STIR ze względu na możliwość prowadzenia analiz systemowych, które dzięki wprowadzeniu JPK\_VAT pozwoliły na pełniejszą i dokładniejszą weryfikację danych

<sup>26</sup> Np. status dubious-podejrzany, missing trader-znikający podatnik, buffer-bufor, broker-broker, not a dubious trader-normalny podatnik.

wykazywanych przez podatników w deklaracjach VAT (możliwość porównania informacji podawanych przez obie strony transakcji) oraz dały dostęp do informacji o przepływach pieniężnych środków zgromadzonych na rachunkach bankowych. Naczelnik jako jeden z pięciu naczelników urzędów celnoskarbowych realizuje dodatkowo zadania związane z blokadami rachunków podmiotów kwalifikowanych (STIR). Prowadzenie analiz z tego zakresu jest priorytetem i w przypadku uzyskania podstawowych informacji wskazujących na podejrzenie wystąpienia możliwości wykorzystywania przez podatnika sektora finansowego do nadużyć podatkowych, sprawy takie stają się sprawami, na których w pierwszej kolejności koncentrują się pracownicy, z uwagi na konieczność szybkiej analizy podmiotu i wytypowania do kontroli, co w efekcie doprowadza do przerywania łańcucha transakcji i zablokowania środków na rachunkach bankowych na poczet przyszłych zobowiązań.

W okresie objętym kontrolą, w wyniku prowadzonych analiz, w WUCS dokonywano blokad rachunków bankowych podmiotów kwalifikowanych. W I półroczu 2020 r. dokonano dwóch blokad, w II półroczu tego roku – sześciu, a w I półroczu 2021 r. – siedmiu. W każdym z ww. przypadków wydano postanowienie o przedłużeniu blokady do trzech miesięcy. Pierwotna zablokowana kwota w 2020 r. wyniosła 2,3 mln zł, 1,278 USD i 34,3 tys. EUR. W I półroczu 2021 r. kwota ta wyniosła 1,74 mln zł, 4,5 USD i 5,8 tys. EUR.

(dowód: akta kontroli str. 628, 630-633, 654-662)

Z-ca Naczelnika wskazała, że wnioski NUS składane w ramach rekomendacji Szefa KAS podlegają pogłębionym analizom i nie stanowią samoistnych wniosków o kontrole celno-skarbowe. Ilość spraw, które w wyniku analiz na podstawie wniosków US przekazywane są do komórki kontroli zależy przede wszystkim od właściwie uzasadnionego wniosku, a następnie potwierdzenia opisanych nieprawidłowości (nie stanowią automatycznego źródła kontroli, niekiedy wnioski nie spełniają wymagań nałożonych Rekomendacjami np. brak wskazanych nieprawidłowości). Na liczbę typowanych na tej podstawie kontroli ma też wpływ mniejsza liczba przesyłanych przez urzędy wniosków.

(dowód: akta kontroli str. 673-697)

W całym analizowanym okresie (z wyjątkiem II półroczu 2020 r.) udział typowań dot. zwrotów VAT w typowaniach dot. VAT ogółem był praktycznie stały, wyniósł średnio 39,6% (w II półroczu 2020 r. wyniósł on 15%, w pozostałych analizowanych ponad 40%<sup>27</sup>). Na podstawie wniosków US typowano do kontroli zwrotów średnio 45,3% podmiotów, w tym minimalnie od 30%<sup>28</sup> w I półroczu 2020 r. do maksymalnie 67% w II półroczu 2020 r. W pozostałych okresach wartości te były zbliżone i wyniosły średnio 48%. Wnioski US stanowiły zasadnicze źródło typowań do kontroli zwrotów VAT. W analizowanym okresie typowanie do kontroli zwrotów VAT przed jego wypłatą stanowiło odpowiednio: w I półroczu 2020 r. – 50%, w II półroczu 2020 r. – 66,7%, a w I półroczu 2021 r. – 47,1% spraw wytypowanych do kontroli zwrotów VAT. Odsetek ten był wyższy niż w II półroczu 2019 r., kiedy to osiągnął poziom – 39,1%. Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że Urząd nie prowadzi systematycznego monitoringu wykazywanych przez podatników zwrotów VAT (zadanie US). W przypadku powzięcia wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia, NUS może, zgodnie z Rekomendacjami, zwrócić się do Naczelnika z wnioskiem o kontrolę, a więc liczba typowanych na tej podstawie kontroli jest zależna od wniosków złożonych przez US. Biorąc pod uwagę terminy zwrotów (25 dni, 60 dni) oraz fakt, że to właściwy NUS zobowiązany jest w pierwszej kolejności do weryfikacji

<sup>27</sup> Między 40,5% a 47,9%.

<sup>28</sup> W I półroczu 2020 r. 70% podmiotów typowano na podstawie wniosków prokuratury, wskazań własnych funkcjonariuszy, a także analiz własnych opartych na danych JPK\_VAT, SENT, STIR (główne źródło typowania zwrotów VAT w tym okresie).

zasadności zwrotu a następnie ewentualnie zawnioskowania o przeprowadzenie kontroli, nie zawsze jest możliwość wszczęcia kontroli przed wypłatą.

(dowód: akta kontroli str. 629, 654-662, 673-697)

Zdecydowana większość wszczętych kontroli celno-skarbowych dot. rozliczeń VAT objęła okres rozliczeniowy nie starszy niż dot. dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli (w 2019 r. – 82,6%, 2020 r. – 86%, a w I półroczu 2021 r. – 65,7%), w tym bieżących okresów rozliczeniowych (rok wszczęcia kontroli lub rok poprzedzający) dotyczyło w kolejnych latach odpowiednio: 75,6%, 78,9% i 40% - przy czym w I półroczu 2020 r. – 70%. W I półroczu 2021 r. znacząco - do poziomu 28,6% (z 15% w I półroczu 2020 r.) wzrósł odsetek kontroli dot. starszych okresów rozliczeniowych (cztery lub więcej lat starszych niż rok wszczęcia kontroli). Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że wzrost udziału liczby wszczętych kontroli celno-skarbowych w analizowanym okresie wynikał z faktu podejmowania kontroli na wnioski prokuratury, innych organów podatkowych oraz innych komórek organizacyjnych tut. Urzędu (przede wszystkim sprawy ujawnionych nieprawidłowości w trakcie prowadzenia kontroli celno-skarbowej u wystawcy „pustych faktur” spowodowały konieczność uruchomienia kontroli u kontrahentów kontrolowanej Spółki). W związku z powyższym, zdaniem Z-cy Naczelnika, Urząd nie miał wpływu na okres przyjęty do kontroli, ponieważ był on już wskazany przez wnioskodawcę. Ponadto, w toku kontroli, w wyniku przeprowadzonych analiz danych wykazanych m.in. w deklaracjach VAT-7, jak i dowodów źródłowych w postaci części dokumentacji księgowej oraz informacji uzyskanych od właściwych organów ustalono, że aktywność kontrolowanego podmiotu polegała na wystawianiu „pustych faktur sprzedaży”, a jej celem było uniknięcie uiszczenia należnego podatku VAT. W oparciu o analizę prawidłowości rozliczeń oraz dane wynikające z faktur VAT uwzględnionych w plikach JPK\_VAT i materiałach dowodowych (dokumenty źródłowe), ustalono szereg podmiotów będących kontrahentami Spółki. Z uwagi na mającą wpływ na ustalenie stanu faktycznego sprawy (charakteru działalności Kontrolowanej) obszerność materiału, liczne kontrole u odbiorców „pustych faktur” następowały w kolejnych przedziałach czasowych. Z-ca Naczelnika podkreśliła, że kontrole prowadzone są równoległe z wciąż toczącą się kontrolą w głównym podmiocie, a opracowania materiałów stanowiących podstawę do ich wszczęcia dokonuje osoba kontrolująca wystawcę „pustych faktur”, co ma zasadniczy wpływ na tempo prowadzonych czynności i terminy wszczynanych kontroli u odbiorców tych faktur. Na terminy wszczęcia kontroli u odbiorców „pustych faktur” kluczowy wpływ miał również fakt, że przed wszczęciem tych kontroli, u każdego z kontrahentów przeprowadzano czynności sprawdzające i przesłuchiowano ich właścicieli w charakterze świadka.

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

Na lata 2020 i 2021 Dyrektor IAS określił do stosowania *Plany działalności Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu* wraz z opisem mierników ustalonych do realizacji na dany rok.

W 2020 r. Urzędowi wyznaczono do realizacji m.in. następujące wartości mierników:

- kontroli pozytywnych (udział kontroli pozytywnych, z ustaleniami powyżej 3 tys. zł, zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli podatkowych) – na każdy kwartał planowano osiągnięcie wartości powyżej 78%;
- wykorzystanie plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych – udział kontroli, w których wykorzystywano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK – na każdy kwartał osiągnięcie wartości powyżej 60%;

W odniesieniu do miernika - decyzje naczelnika WUCS uchylone przez WSA - IAS nie wyznaczyła do jego realizacji WUCS (jako właściwą do realizacji jednostkę wskazano wyłącznie IAS). Z-ca Naczelnika poinformowała, że w latach poprzednich, w ramach Rekomendacji w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych informacje dotyczące ilości wydanych decyzji przez Dział Postępowania Podatkowego tut. Urzędu w II instancji oraz wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego (zapadłych w zakresie decyzji wydanych przez Naczelnika WUCS w Poznaniu) były przekazywane do IAS, tj. do Referatu Nadzoru nad Orzecznictwem. Od 2021 r. - oprócz powyższych danych - Dział Postępowania Podatkowego Urzędu sporządzał i przekazywał do Referatu Nadzoru nad Orzecznictwem Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, również informacje w ujęciu kwartalnym oraz narastająco od początku roku w zakresie liczby wyroków uchylających decyzje NWUCS w Poznaniu (orzeczenia prawomocne) w stosunku do ilości wydanych decyzji. Ponadto wskazała, że w latach 2020-2021 w tut. Urzędzie nie dokonywano pomiaru miernika dot. liczby decyzji dyrektora IAS i naczelnika UCS uchylonych prawomocnie przez WSA w stosunku do łącznej liczby decyzji wydanych w danym roku.

(dowód: akta kontroli str. 780-783)

Jako działania wspierające osiągnięcie ww. wartości wskaźników podano: w odniesieniu do kontroli pozytywnych – m.in. narady i szkolenia, bieżący monitoring oraz analizę danych z wykorzystaniem dostępnych narzędzi informatycznych, doskonalenie analizy ryzyka, wykorzystywanie w kontroli plików JPK na żądanie, skuteczne typowanie do kontroli przy wykorzystaniu dostępnych narzędzi analitycznych, podnoszenie wiedzy w zakresie prawa podatkowego i postępowania podatkowego. W przypadku drugiego z ww. mierników wskazano: narady i szkolenia, bieżący monitoring oraz analizę danych z wykorzystaniem systemów informatycznych (KARTA2, ZISAR), powołanie decyzją Dyrektora IAS Nr 36/2019 z dnia 26 listopada 2019 r. Zespołu ds. opracowywania wytycznych dot. sposobu postępowania z plikami JPK na żądanie, otrzymanymi od podatników w trakcie wykonywania czynności służbowych, zwiększenie stopnia wykorzystania JPK na żądanie.

Na koniec 2020 r. w WUCS osiągnięto następujące wartości mierników:

- w przypadku kontroli pozytywnych (z ustaleniami powyżej 3 tys. zł – zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dot. podatków), w przypadku których założono realizację wskaźnika na poziomie powyżej 78%, osiągnięto 66%.

W sprawozdaniu z realizacji mierników, składanym do IAS wskazano, że ze względu na oddelegowanie znacznej części pracowników do pracy zdalnej nie jest możliwa pełna analiza przyczyn braku osiągnięcia wskaźnika w I kwartale roku. Podkreślono, że na ww. efekt nie miał wpływu proces analityczny prowadzony w WUCS, ani też nieprawidłowości po stronie kontrolujących (np. brak weryfikacji zagadnień podniesionych w toku analizy). Wskazano, że większość kontroli negatywnych została wszczęta na wniosek podmiotów zewnętrznych – Ministerstwa Finansów, NUS, innego UCS. Przedstawione we wnioskach przesłanki nie zostały potwierdzone w toku kontroli. Powyższe, jak dodano, nie oznacza błędnego typowania do kontroli (wnioski płynące z analizy ryzyka mogły zostać potwierdzone lub podważone jedynie w wyniku weryfikacji dokumentów źródłowych), ani też błędów w kontroli (weryfikacja dokumentacji podatników nie potwierdziła wniosków analizy płynących z dostępnych baz danych i systemów). Podsumowano, że ogólna tendencja jest taka, że kontrole negatywne nie dotyczą spraw z analiz własnych WUCS. Występuje jednak konieczność wzmocnienia procesu analitycznego również

w sprawach z wniosków innych organów. W sprawozdaniu z realizacji planu za ostatni kwartał wskazano, że zakłada się: usprawnienie procesu analitycznego poprzez zastosowanie złożonych narzędzi analitycznych (tworzenie analiz systemowych, podnoszących efektywność typowania podmiotów do kontroli), a także niepodejmowanie kontroli z wniosków innych organów, jeżeli analiza własna WUCS nie potwierdzi jej zasadności.

Jako podjęte lub planowane działania zaradcze wskazano bieżący nadzór nad właściwą koncentracją działań w gromadzeniu materiału dowodowego w celu najefektywniejszego wykorzystania czasu i ustalania priorytetów w prowadzonych sprawach, dążenie do specjalizacji pracowników w zakresie prowadzonych spraw (VAT, podatki dochodowe – jednolitość zakresu, wystąpienie do Dyrektora IAS o przeprowadzenie szkoleń z zakresu CIT, CT i rachunkowości dla określonej grupy kontrolerów, usprawnienie procesu analitycznego poprzez zastosowanie złożonych narzędzi analitycznych (tworzenie analiz systemowych, podnoszących efektywność typowania podmiotów do kontroli), a także wzmocnienie działań analitycznych w zakresie spraw z wniosków organów zewnętrznych;

- w przypadku wykorzystania plików JPK na żądanie w kontrolach celno-skarbowych (udział kontroli, w których wykorzystano pliki JPK na żądanie w ogólnej liczbie kontroli, których zakres uprawniał do żądania przekazania plików JPK), w przypadku których zaplanowano realizację wskaźnika na poziomie powyżej 60% – uzyskano 82%.

(dowód: akta kontroli str. 285-596)

Na 2021 r. IAS wskazała do realizacji przez WUCS m.in. następujące wskaźniki:

- skuteczność kontroli dot. podatków (udział zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł w liczbie tych zadań ogółem), wskazując w każdym kwartale planowaną wartość powyżej 83%;
- sprawność realizacji postępowań kontrolnych wszczętych przed 1 marca 2017 r., kontroli celno-skarbowych i podatkowych (liczba zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych, wszczętych przed 1 stycznia 2018 r. w stosunku do liczby tych zadań będących w toku wg stanu na 1 stycznia 2021 r. (wartość stała dla całego 2021 r.)) – zaplanowano do realizacji wartości powyżej odpowiednio w kolejnych kwartałach: 20%, 40%, 65% i 90%.

W I półroczu 2021 r. osiągnięto wyznaczone cele. W przypadku miernika skuteczności kontroli osiągnięto wartość 85% i 83% (przy założeniu 83%), natomiast sprawność realizacji postępowań osiągnęła wartość 36% (przy planowanej 20%) w I kwartale i 53% (przy planowanej 40%) w drugim kwartale.

(dowód: akta kontroli str. 422-596)

W okresie objętym kontrolą w zakresie dot. VAT Urząd nie miał przypisanych przez jednostkę nadrzędną innych niż ww. mierniki.

(dowód: akta kontroli str. 422-596)

Liczba zakończonych kontroli VAT w okresie 2018-2021 (I półrocze) do roku 2020 r. rokrocznie spadała, największy spadek pod tym względem odnotowano w 2020 r. (o prawie 50% w porównaniu z rokiem poprzednim i 61,5% w porównaniu z 2018 r.). W I półroczu 2021 r. odnotowano wzrost liczby kontroli o 43% w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego.

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że głównym powodem spadku ogólnej liczby zakończonych kontroli, w tym dot. VAT była w 2020 r. sytuacja związana z pandemią COVID. Ponadto zmieniła się również kategoria zakresów kontroli –

rośnie liczba typowań, a co za tym idzie kontroli, w zakresie CIT. Bez wątpienia kontrole tego typu, jak dodała, mogą skutkować bezpośrednimi korektami i dużymi wpłatami, należy jednak mieć na uwadze ich czaso- i pracochłonność. Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że począwszy od 2017 r. w procesie typowania podmiotów do kontroli zwraca się uwagę przede wszystkim na potencjał dot. szeroko pojętych wpłat po ustaleniach. Badany jest majątek podmiotów i możliwości egzekucyjne, co przy uwzględnieniu obecnie funkcjonujących schematów związanych z nieprawidłowościami w podatku VAT, praktycznie eliminuje większość podmiotów kierowanych do analiz w ramach tzw. list typowań brutto, czy ujawnianych w toku własnego rozpoznania systemowego analityki z WUCS.

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

Skuteczność kontroli VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości<sup>29</sup> do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem, w 2020 r. spadła do 70,3% - w porównaniu do osiągniętych wartości odpowiednio: 83,9% w 2018 r. i 81,9% w 2019 r. W I półroczu 2021 r. miernik ten osiągnął wartość zbliżoną do wartości z lat 2018-2019 (82%, dla porównania w analogicznym okresie roku poprzedniego wartość ta wyniosła 68,6%).

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że nie podejmowano działań zaradczych ukierunkowanych wyłącznie na skuteczność kontroli VAT lecz ogólnie na podniesienie skuteczności kontroli w zakresie wszystkich podatków (np. wzmocniono bieżący nadzór nad właściwą koncentracją działań w zgromadzeniu materiału dowodowego oraz usprawnienie procesu analitycznego poprzez zastosowanie złożonych narzędzi analitycznych).

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

W 2020 r. w strukturze zakończonych kontroli celno-skarbowych dot. VAT spadł udział kontroli obejmujących bieżące okresy rozliczeniowe (rok zakończenia kontroli i rok poprzedzający zakończenie kontroli) z 39% do 26%, a także wzrósł prawie dwukrotnie udział kontroli obejmujących starsze okresy rozliczeniowe (z 23% do 40%). W I półroczu 2021 r. nastąpił wyraźny wzrost zakończonych kontroli obejmujących bieżące okresy rozliczeniowe (z 26% w 2020 r. do 39%), a także spadek dot. starszych okresów niż 4 lata od roku zakończenia kontroli (z 40% w 2020 r. do 30%).

Z-ca Naczelnika wskazała, że kontrole celno-skarbowe dot. starszych okresów rozliczeniowych zawsze objęte są szczególnym nadzorem z uwagi na potencjalne zagrożenie przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Podkreśliła, że w 2020 r. zakończono 25 kontroli celno-skarbowych dot. okresów starszych, niż dwa lata od roku zakończenia kontroli, czyli o trzy więcej niż w roku poprzednim. Jednakże, w związku z mniejszą liczbą zakończonych kontroli celno-skarbowych dot. rozliczeń VAT w 2020 r., udział zakończonych kontroli celno-skarbowych dot. starszych okresów rozliczeniowych wzrósł z 23% w 2019 r. do 40% w 2020 r.

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

W 2020 r. kwoty uszczupień w wyniku wszystkich kontroli VAT wyniosły 177,3 mln zł (spadek o 87% w porównaniu z rokiem poprzednim), a wpłaty po kontrolach – 7 mln zł (spadek o 66%). Z-ca Naczelnika wskazała, że w 2020 r. spadła kwota ustaleń-uszczupień w porównaniu do 2019 r., ponieważ duże ustalenia z postępowań kontrolnych w 2019 r. wynikały ze specyfiki kontroli (art. 108 ustawy o VAT) oraz kontrolowanej branży (paliwa). Natomiast wpłaty dokonane w 2020 r. dotyczą kontroli zakończonych zarówno w tym roku, jak i postępowań kontrolnych realizowanych na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, nawet sprzed 2017 r..

<sup>29</sup> Z ustaleniami podatkowymi powyżej 3.000 zł

Wartość udziału wpłat do ustaleń systematycznie wzrastała, do 3,9% w 2020 r. (z 1,5% w 2019 r.), a także do 7,6% w I półroczu 2021 r. (w porównaniu do 1,8% w analogicznym okresie roku poprzedniego).

W 2020 r. kwota uszczupień w wyniku przeprowadzonych kontroli celno-skarbowych wyniosła 54 mln zł (spadek w porównaniu z 2019 r. o 56%), a kwota wpłat była na zbliżonym poziomie – 4,5 mln zł. Udział wpłat do uszczupień w tym roku wyniósł 8,2% (w porównaniu z 3,7% w roku poprzednim). W I półroczu 2021 r. odnotowano znaczący wzrost w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego (wzrost o 46%) i całym rokiem poprzednim (wzrost o 184%) kwoty uszczupień – 258,4 mln zł. Natomiast udział wpłat do ustaleń w tym okresie wyniósł 7,6% (w porównaniu do 1,8% w analogicznym okresie roku poprzedzającego). W okresie tym nastąpił wzrost kwoty uszczupień stwierdzonych w wyniku kontroli celno-skarbowych. Kwota ta wyniosła 66 mln zł (wzrost o 23% w porównaniu z 2020 r. i o 247% w porównaniu z I półroczem 2020 r.). Kwota wpłat w I półroczu 2021 r. wynosząca 15,8 mln zł znacząco wzrosła w porównaniu zarówno do całego roku poprzedzającego (wzrost o 256%), jak i analogicznego okresu 2020 r. (wzrost o 1250%).

Z-ca Naczelnika podkreśliła, że 2020 r. to czas epidemii, w której WUCS, realizując polecenia MF i Dyrektora IAS znacznie ograniczył działania, ale to również czas trudnej sytuacji finansowej z jaką przyszło zmierzyć się przedsiębiorcom. Analiza ryzyka prowadzona w latach 2019, 2020 i w roku 2021 wskazywała, że szeroko pojęte oszustwa w podatku VAT nie dotyczą podmiotów dużych, działających na wielką skalę, w których przeprowadzona kontrola może skutkować złożeniem korekty, czy też w przypadku sporu z organami skarbowymi, egzekucją należności Skarbu Państwa. Widać też poważną zmianę nie tylko w strukturze podmiotów, które takich oszustw dokonują, ale i w strukturze samych oszustw. Podmioty realizujące proceder związany z wyłudzeniem podatku VAT nie generują faktur na wielkie kwoty związanych z pojedynczymi transakcjami, a raczej pozorują wiele transakcji na niewielkie kwoty. Co więcej, w identyfikowanych w toku analiz strukturach działających w kierunku wyłudzenia VAT, uczestniczy już nie kilka, a kilkadziesiąt, a czasem nawet kilkaset podmiotów. Z-ca Naczelnika wskazała, że Urząd nie ma już do czynienia, jak to miało miejsce w 2017 r., 2018 r., czy nawet jeszcze w 2019 r., z łańcuchami podmiotów. Obecnie, jak dodała, WUCS mierzy się z potrzebą identyfikacji wielowątkowych, szeroko rozgałęzionych sieci wzajemnie ze sobą powiązanych podmiotów. Z-ca Naczelnika wskazała, że na bieżąco prowadzono monitoring realizacji planu działalności i w ramach tego zadania analizowano również poziom ustaleń i wpłat. Ponadto nadmieniła, że za ściągłość należności podatkowych odpowiedzialny jest właściwy dla kontrolowanego NUS i to on na bieżąco monitoruje zaległości i prowadzi postępowanie egzekucyjne. Od początku roku prowadzony jest systematyczny monitoring wielu obszarów działalności Pionu Kontroli Celno-Skarbowej i Analityki, w tym monitoring poziomu ustaleń i wpłat. W związku z tym monitoringiem zmianie uległ proces analityczny, w toku którego określany jest poziom ryzyka podatkowego, uwzględniający wysokość potencjalnych uszczupień, ale i możliwości związane z zaspokojeniem roszczeń Skarbu Państwa.

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

Średni czas trwania kontroli celno-skarbowych dot. VAT w 2020 r. w porównaniu z 2019 r. wydłużył się z 311 do 479 dni (wzrost o 54%). Natomiast w I półroczu 2021 r. ponownie skrócił się do średnio 356 dni (spadek o 26%). W analogicznym okresie 2020 r. średnio wyniósł on 409 dni. Średni czas trwania postępowania podatkowego dot. VAT w I instancji systematycznie się wydłużał (od 164 dni w 2019 r., do 386 dni w I półroczu 2021 r.; w 2020 r. wielkość ta wyniosła średnio 675 dni). Analogicznie wzrastał średni czas trwania postępowania podatkowego



w II instancji: ze 163 dni w 2019 r. do 375 w I półroczu 2021 r. (w 2020 r. wielkość ta wyniosła 290 dni, a w I półroczu 2020 r. – 149 dni).

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że wpływ na wydłużenie średniego czasu trwania kontroli celno-skarbowych oraz postępowań kontrolnych dot. rozliczeń VAT prowadzonych w 2020 roku miały m.in. wprowadzone ograniczenia organizacyjne i prawne spowodowane stanem zagrożenia epidemicznego, a następnie epidemii COVID-19, tj.: zawieszenie terminów procesowych i administracyjnych, zakaz realizacji czynności służbowych poza siedzibą Urzędu w marcu, kwietniu i maju 2020 r., a w następnym okresie (do czasu prowadzenia kontroli NIK) nakaz ograniczenia takich czynności. Powyższe wiązało się z brakiem możliwości: przeprowadzania czynności sprawdzenia rzetelności dokumentów u kontrahentów kontrolowanych podatników, prowadzenia czynności kontrolnych u podatników, przeprowadzania bezpośrednich dowodów z przesłuchań świadków i stron oraz przeprowadzania czynności przesłuchania świadków w ramach pomocy prawnej przez inne organy (realizacja wniosków o pomoc prawną trwa kilka miesięcy). W związku z brakiem możliwości realizacji czynności bezpośrednio z udziałem strony, podjęto czynności „na odległość”, tzn. zamiast bezpośrednich czynności kontrolnych u podatnika lub czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego, wzywano te podmioty do przedłożenia dokumentów. Okres od sporządzenia wezwania do otrzymania dokumentów w celu analizy trwał kilkanaście dni lub więcej. Z-ca Naczelnika dodała, że przyczyną było także nieterminowe udzielanie odpowiedzi i przedkładanie dokumentów przez kontrolowanych podatników i ich kontrahentów. Kontrolowani wielokrotnie zwracali się z wnioskami o przesunięcie terminu do udzielenia wyjaśnień, w związku z problemami organizacyjnymi spowodowanymi zagrożeniem epidemicznym. Podatnicy wskazywali przykładowo na problemy z dostępem do zewnętrznych biur księgowych, działów księgowości wewnątrz swoich jednostek, czy dostępem do archiwum dokumentacji z powodu choroby pracowników, bądź ich kwarantanny. Wskazano ponadto, że realizacja zadań w systemie pracy zdalnej lub/i zmianowej, która z uwagi na specyfikę obowiązków związanych z działaniami wobec podmiotów kontrolowanych jest mniej efektywna niż praca w standardowych warunkach (początkowe trudności w przygotowaniu sprzętu oraz trudności w dostępie do niezbędnych w pracy systemów i baz danych, dłuższe niż dotychczas oczekiwanie na pozyskanie informacji i dokumentów od innych organów np. podatkowych). Ponadto, na zaistniałą sytuację wpływ miało wprowadzenie ograniczeń prawnych np. w postaci zakazu wydawania decyzji na niekorzyść podatników, co w praktyce oznaczało zakaz wydawania jakichkolwiek decyzji. Dodatkowo zniesiono, aż do 18 września br. przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie „fikcji doręczenia”. Podkreślono także problemy kadrowe wynikające z COVID-19, ale także z brakiem dopływu nowej kadry i zmniejszeniem liczby kontrolujących (odejście doświadczonych pracowników).

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

Liczba zaskarżonych decyzji Naczelnika z 2019 r. (na które wniesiono odwołanie do Naczelnika WUCS) po kontrolach celno-skarbowych dot. prawidłowości rozliczenia VAT wyniosła 40%, w 2020 – 36,4%, a w I półroczu 2021 r. – 22,2% (w I półroczu 2020 r. – 43,8%). Do dnia 5 października 2021 r. rozstrzygnięto w II instancji 50% spraw dot. decyzji z 2020 r. i żadnej ze spraw dot. decyzji z I półroczu 2021 r., do tego dnia w 12,5% spośród rozstrzygnięć dot. z decyzji z 2020 r. zostało uchylonych lub częściowo uchylonych (w jednym przypadku na 8 rozstrzygnięć). Dla porównania w odniesieniu do decyzji wydanych przez NWUCS w 2019 r. zaskarżonych zostało 40%, wszystkie zostały rozstrzygnięte przez NWUCS w II instancji (50% spośród zaskarżonych zostało uchylonych lub częściowo uchylonych).

Spośród decyzji wydanych przez NWUCS w 2020 r. w II instancji 60% zostało zaskarżonych w WSA. Do dnia 12 października rozstrzygnięto 50% z nich (żadna nie została uchylona lub częściowo uchylona). Dla porównania w odniesieniu do decyzji wydanych w II instancji w 2019 r. zaskarżono 75% z nich (wszystkie rozstrzygnięto, żadnej z decyzji nie uchylono, również częściowo).

(dowód: akta kontroli str. 660)

Jako przyczyny uchylania decyzji wydanych w I instancji Z-ca Naczelnika podała: brak zgromadzonego materiału dowodowego pozwalającego jednoznacznie stwierdzić, że faktury sprzedaży wystawione przez kontrahentów nie dokumentują rzeczywistych transakcji gospodarczych (m. in. brak weryfikacji przebiegu dostaw), a także brak możliwości wykazania, że podatnik uczestniczył w oszustwie podatkowym innego podmiotu lub o takiej działalności innego podmiotu wiedział lub powinien był wiedzieć, biorąc pod uwagę okoliczności towarzyszące transakcjom. Wskazała również na fakt, że organ I instancji zakwestionował prawo podatnika do zastosowania stawki 0% (Wewnątrzwspólnotowa Dostawa Towarów, dalej: WDT) i opodatkował dostawy stawką krajową - dowody w sprawie rozpatrzone we wzajemnej łączności, zdaniem organu odwoławczego, wskazywały na prawdopodobieństwo wystąpienia WDT i kwestię tę rozstrzygnięto na korzyść strony, uchylając decyzję w tym zakresie, w toku postępowania odwoławczego wpłynęły (od innego organu) faktury VAT z wykazanymi kwotami podatku VAT, na których jako wystawca widnieje odwołujący; faktury te stanowią nowe dowody, które nie były znane organowi rozpatrującemu sprawę w I instancji i nie zostały ujęte w rozliczeniu podatku VAT zawartym w zaskarżonej decyzji (ujawnienie faktur może skutkować koniecznością skorygowania rozliczenia podatku VAT w ten sposób, że określony w decyzji organu I instancji podatek do zapłaty należałoby powiększyć o kwoty podatku wynikające z ujawnionych faktur VAT), uchylenie decyzji dla tego samego podmiotu (inne okresy rozliczeniowe) przez IAS (tożsame dowody, tożsame zarzuty odwołania).

(dowód: akta kontroli str. 654-662)

Na wydłużenie się czasu rozpatrywania odwołań od decyzji organu I instancji (wzrost z 163 dni w 2019 r. do 290 – w 2020 r. i 375 dni w I półroczu 2021 r.) wpływ miało – wg wyjaśnień Z-cy Naczelnika - zwiększenie ich liczby. Ponadto, jak podkreśliła, otrzymane sprawy dotyczyły wszystkich rodzajów podatków o skomplikowanym stanie faktycznym, często były wielowątkowe, wymagające rzetelnej analizy i znajomości prawa krajowego i unijnego, przeważnie związane z oszustwami podatkowymi. Istotnym jest również, że od każdego praktycznie rozstrzygnięcie procedowanie kontynuowane jest przed WSA i NSA. Jednocześnie, istotny wpływ na czas rozpatrywania odwołań miały wprowadzone ograniczenia organizacyjne i prawne spowodowane stanem zagrożenia epidemicznego, a następnie epidemii COVID-19 oraz problemy kadrowe.

(dowód: akta kontroli str. 641-662)

Liczba wykrytych w 2020 r. fikcyjnych faktur wyniosła 10.564 i była niższa od wartości osiągniętej w 2019 r. o 76% (w 2019 r. znacząco wyższa była także liczba kontroli dot. VAT). W I półroczu 2021 r. liczba ta wyniosła 8.959 i była wyższa od wartości osiągniętej w I półroczu 2020 r. o 99%. Najwięcej fikcyjnych faktur wykryto w wyniku prowadzonych kontroli skarbowych (w 2020 r. – 70,7%, a w I półroczu 2021 r. – 54,1%).

W 2020 r. kwota brutto wynikająca z fikcyjnych faktur wyniosła 1.299.898 tys. zł (kwota niższa o 78% od kwoty brutto w 2019 r.). Natomiast w I półroczu 2021 r. kwota ta wyniosła 2.138.166 tys. zł (o 214% wyższa niż kwota w analogicznym

okresie roku 2020). Największe kwoty ustalane były w poszczególnych latach w wyniku prowadzonych kontroli skarbowych.

W pięciu z ośmiu spraw, w których wykryto największe kwoty fikcyjnych faktur wykryto transakcje karuzelowe. W sprawach tych nie ujawniono nowych mechanizmów oszustw. W dwóch przypadkach wykorzystano do czynności dane pochodzące z organów podatkowych innych krajów UE, w dwóch - pliki JPK\_VAT.

(dowód: akta kontroli str. 847-852)

Udział kontroli dot. VAT w kontrolach ogółem zakończonych od 2018 r. do 2020 r. systematycznie spadał i wynosił w kolejnych latach odpowiednio: 79%, 65,8% i 58,3%. W I półroczu 2021 r. nastąpił wzrost tego udziału do 66,7%. W 2020 r. i 2021 r. udział kontroli dot. rozliczeń VAT w kontrolach celno-skarbowych ogółem spadał z 66,9% w 2018 r. do 53,9% w 2020 r. W I półroczu 2021 r. nastąpił ponowny wzrost tego udziału (63,8%) do wartości zbliżonej do osiągniętej w 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 752)

W 2019 r. nastąpił wyraźny spadek udziału kontroli dot. VAT we wszczynanych kontrolach (55,8% w porównaniu z 68% w 2018 r.). W 2020 i I półroczu 2021 r. następował wzrost udziału kontroli dot. VAT we wszczynanych kontrolach (w I półroczu 2021 r. udział ten był najwyższy i wyniósł 76,9%). W poszczególnych latach udział ten w kontrolach ogółem był względnie stały i wyniósł około 69%. Z kolei udział kontroli dot. VAT w kontrolach skarbowych ogółem w toku spadał z 90,9% w 2019 r. do 75% w I półroczu 2021 r. (z uwagi na kończenie postępowań kontrolnych wszczętych przed 2017 r.). Natomiast udział ten dla kontroli celno-skarbowych w kolejnych latach od 2019 r. wzrastał (z 62,8% w 2019 r. do 72,9% w I półroczu 2021 r.).

(akta kontroli str.641-662)

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że udział zakończonych kontroli dotyczących VAT w kontrolach skarbowych i celno-skarbowych ogółem uległ zmniejszeniu ponieważ zmieniła się kategoria zakresów kontroli – rośnie liczba typowań, a co za tym idzie kontroli, w zakresie CIT. Nadmienić także warto, że sukcesywnie począwszy od 2017 r. w procesie typowania podmiotów do kontroli kładziony jest coraz większy nacisk na potencjał dotyczący szeroko pojętych wpłat po ustaleniach. Badany jest majątek podmiotów i możliwości egzekucyjne, co przy uwzględnieniu obecnie funkcjonujących schematów związanych z nieprawidłowościami w podatku VAT, praktycznie eliminuje większość podmiotów kierowanych do analiz w ramach tzw. List Typowań Brutto, czy ujawnianych w toku własnego rozpoznania systemowego analityki z WUCS.

(dowód: akta kontroli str. 644-653)

Szczegółową analizą objęto działania Naczelnika wobec dziesięciu podmiotów (dziesięć spraw), u których przeprowadzono kontrolę celno-skarbową prawidłowości rozliczenia VAT i wymierzono w latach 2020-2021 (I półrocze) największe kwoty zobowiązań podatkowych lub podatnicy w wyniku kontroli złożyli korektę deklaracji podatkowej na największe kwoty. Badanie spraw wykazało, że:

- przy identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników na etapie analizy ryzyka najczęściej wykorzystywane były dane w ramach JPK\_VAT oraz tzw. WRO-SYSTEM. Informacje podatkowe oraz dane o zaległościach pobierano m.in. z systemu: e-ORUS, REMDAT, WHTAX. W jednej sprawie korzystano podczas analizy z danych STIR. Ponadto, pozyskano informacje z Hurtowni Danych SPR, które opracowano przy użyciu platformy analitycznej KNIME,

a następnie zweryfikowano w bazie POLTAX<sup>30</sup>. W wyniku takiej analizy danych ustalono m.in. niezgodności w kwotach przeniesień VAT między kolejnymi okresami miesięcznymi. Ponadto, korzystano z baz: CEPIK<sup>31</sup>, bazy PESEL, CEiDG, EWIKON, ŹRÓDŁO. Na etapie kontroli korzystano już głównie z JPK\_VAT. W jednej ze spraw przesłanką wytypowania podmiotu do kontroli celno-skarbowej był również rodzaj towaru (folia stretch), która z doświadczenia pracowników WUCS, była towarem będącym często przedmiotem „karuzel podatkowych”. W innej sprawie wytypowanej do analizy z zestawienia pochodzącego z Departamentu Kontroli i Analiz Ekonomicznych MF, podjęto działania w zakresie zastosowania blokady rachunków bankowych podmiotu. Ostatecznie, po przeprowadzonej analizie poinformowano WUCS o braku możliwości zablokowania środków (po 173 dniach od skierowania pisma do MF). WUCS po zebraniu dodatkowego materiału dowodowego w sprawie, podjął decyzję o przeprowadzeniu kontroli.

- kwota ustaleń badanych dziesięciu spraw wyniosła 105.093,38 tys. zł, w tym kwota ustaleń podlegająca wpłacie 93.500,08 tys. zł. Kwota wstrzymanych zwrotów VAT wyniosła 11.298 tys. zł, a kwota nienależnie wypłaconych zwrotów VAT wyniosła 42.774,06 tys. zł. Kwoty ustaleń wynikających z decyzji ostatecznych (pięć decyzji) wyniosły łącznie 41.792,23 tys. zł, a z korekty złożonej przez podatnika 12.517,88 tys. zł.
- spośród czterech podatników, w których w sprawach wydane zostały decyzje ostateczne jeden wpłacił kwotę 252,24 tys. zł (4% należności głównej). Ponadto jeden podatnik dokonał korekty deklaracji VAT i wpłaty kwoty 12.517,88 tys. zł (100% należnej kwoty podatku). Jeden podatnik, w którego sprawie nie wydano dotychczas decyzji ostatecznej (rozpatrzenie odwołanie było w toku) wpłacił 100% kwoty ustalonej decyzją wydaną w I instancji podlegającej wpłacie, tj. 1.928,39 tys. zł (100% należności głównej). Pozostali podatnicy nie dokonali wpłat.
- w żadnej z badanych spraw nie dokonywano blokad STIR.
- w toku prowadzonych postępowań, w jednej sprawie WUCS zabezpieczył zobowiązania w oparciu o art. 33 ordynacji podatkowej na kwotę 1.924,397 tys. zł. Były to ruchomości – samochody osobowe. Ostatecznie nie doszło do skutecznego zabezpieczenia jakiegokolwiek należności. W jednej sprawie WUCS nie dokonała zabezpieczenia z uwagi na to, że w prowadzonej sprawie karnej zabezpieczone zostały kwoty występujące na rachunkach bankowych prowadzonych na rzecz spółki przez Prokuraturę Okręgową w Warszawie oraz z uwagi na brak majątku. W pozostałych ośmiu sprawach nie ziściły się przesłanki do dokonania zabezpieczenia w trybie art. 33 ordynacji podatkowej lub brak było majątku, na którym zabezpieczenia można było dokonać. W dziesięciu zbadanych sprawach nieprawidłowościami były: błędne wykazanie w deklaracjach kwot podatku do przeniesienia (jedna sprawa), zakupu nieruchomości po zawyżonej cenie (dwie sprawy), posługiwanie się fikcyjnymi fakturami (w sześciu sprawach), podmiot pełnił rolę pośrednika (bufora) zapewniał odliczanie podatku VAT kontrahentom (jedna sprawa). W trzech sprawach kontrola została przeprowadzona po zaprzestaniu przez podatnika działalności gospodarczej; w jednej sprawie nie ustalono miejsca zamieszkania ani pobytu zobowiązanego, w pięciu sprawach siedzibą firmy było „wirtualne biuro”, w jednej sprawie zobowiązanie wymierzono podmiotowi pełniącemu rolę „słupa”.

<sup>30</sup> Sprawa znak 398000-CKK-11.500.5.2020.1

<sup>31</sup> Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców

- w czterech przypadkach WUCS przekazał do naczelników właściwych urzędów skarbowych informacje dotyczące podatników mogące stanowić podstawę do wykreślenia z rejestru podatników VAT w toku czynności kontrolnych<sup>32</sup>, czterech podatników nie prowadziło działalności gospodarczej w okresie prowadzenia czynności kontrolnych a w dwóch sprawach nie ziszcili się przesłanki określone w art. 96 i 97 ustawy o podatku VAT. W każdej sprawie egzemplarz decyzji wydanej w wyniku postępowania podatkowego został przekazany do naczelnika właściwego urzędu skarbowego celem wykorzystania służbowego.
- w ośmiu spośród dziesięciu badanych spraw upłynęło średnio 125 dni od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli celno-skarbowej. W pozostałych dwóch sprawach informacja o nieprawidłowościach pochodziła ze źródeł niejawnych zatem nie była również jawna data powzięcia informacji o zaistnieniu dużego ryzyka nieprawidłowości.
- w dziewięciu postępowaniach podatkowych<sup>33</sup> nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku ich prowadzenia. Postępowania trwały od 90 do 1.122 dni (średnio 405 dni). Długość postępowania była spowodowana koniecznością pozyskania dodatkowego materiału dowodowego, jego analizy oraz terminami przysługującymi stronie na zapoznanie się z aktami. Inne przyczyny to: prowadzenie postępowania związanego z wyznaczeniem pełnomocnika zastępczego i kwestionowanie przeprowadzonych dowodów przez stronę postępowania.
- w odniesieniu do pięciu spośród dziewięciu badanych decyzji pokontrolnych<sup>34</sup> strony wniosły odwołania, a proces ich rozpatrzenia nie został zakończony w trzech sprawach. W jednej sprawie organ rozpoznający odwołanie uchylił decyzję wydaną w I instancji w części oraz zmienił kwoty zobowiązania podatkowego. W powyższych sprawach nie przedłożono nowych dowodów na etapie postępowania odwoławczego. W żadnej sprawie nie złożono skargi do sądu.
- w przypadkach uzasadnionych bezzwłocznie kierowano sprawy do komórki karnej skarbowej. W sześciu sprawach prowadzone były postępowania w prokuraturach, do których przekazano decyzje ostateczne w ramach prowadzonych postępowań lub dokumentację sprawy, w trzech sprawach prowadzona jest analiza przed wszczęciem postępowania przez komórkę dochodzeniowo-śledczą. Jedna sprawa nie kwalifikowała się do wszczęcia postępowania karno-skarbowego. W żadnej ze spraw nie dopuszczono do przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 703-771)

W Urzędzie systematycznie analizowano wykorzystanie plików JPK w prowadzonych (zakończonych) kontrolach celno-skarbowych i postępowaniach podatkowych, na podstawie wytycznych Dyrektora IAS. Otrzymywane przez Urząd wytyczne w przedmiotowym zakresie dotyczyły m.in. uszczegółowienia sposobu raportowania ww. danych.

Raportowanie dot. wykorzystania ww. plików (bez analizy efektów ich stosowania) wynikało także z Planu działalności IAS. Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że począwszy od maja 2018 r. sporządzane są w Urzędzie także przez komórki kontroli celno-

<sup>32</sup> Jeden podatnik został wykreślony z rejestru w okresie prowadzenia kontroli

<sup>33</sup> Jedna kontrola nie została przekształcona w postępowanie podatkowe.

<sup>34</sup> W jednym przypadku podatnik złożył korektę

skarbowej i postępowania podatkowego miesięczne zestawienia, w których ujmowane są informacje dot. wykorzystania plików JPK w toku prowadzonych kontroli celno-skarbowych i postępowań podatkowych. Uwzględniają one informacje o liczbie podmiotów kontrolowanych, które zobowiązane są do sporządzania plików JPK-VAT oraz JPK na żądanie, a także informacje w których kontrolach pliki JPK zostały pozyskane. Celem tego narzędzia jest weryfikacja i monitoring skuteczności wykorzystania plików JPK w prowadzonych czynnościach służbowych. Konieczność sporządzania ww. zestawień ma działać mobilizująco do pełnego wykorzystania dostępnych narzędzi. Ponadto, Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że w latach 2019-2020 przeprowadzane były przez kierowników komórek kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego miesięczne kontrole funkcjonalne w zakresie zasadności pobierania i wykorzystywania plików JPK w prowadzonych kontrolach. Celem kontroli funkcjonalnej była weryfikacja czy we wszystkich kontrolach celno-skarbowych, w których było to możliwe, pozyskano pliki JPK, które mogły zostać następnie wykorzystane do weryfikacji prawidłowości rozliczeń m.in. w podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 673-697)

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że do prowadzonych analiz ryzyka wystąpienia nieprawidłowości nie wykorzystywano przekazywanych przez podatników danych z kas fiskalnych online, danych nie otrzymywano również z MF. Zadaniem Urzędu w ramach współpracy Regionalnego Zespołu Analitycznego<sup>35</sup> było przygotowanie raportów zmierzających do wytypowania podmiotów świadczących pewne usługi na terytorium zasięgu działania jednostek organizacyjnych KAS. Dane z kas fiskalnych online wykorzystano do dwóch analiz wspomagających czynności mandatowe na terenie całego kraju. Dotyczyło to m.in. wstępnej selekcji, tj. czy podmioty/podatnicy posiadają kasę fiskalną online wg wymogów nałożonych przez ustawę. Opracowane raporty dot. branż<sup>36</sup> z podziałem na IAS oraz US, a oficjalne wyniki są w posiadaniu IAS i Departamentu Zwalczenia Przeszłości MF (w czynnościach mandatowych WUCS nie uczestniczył).

(dowód: akta kontroli str. 673-697)

Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że zniesienie od 1 października 2020 r. obowiązku przedkładania organom celnym dokumentów potwierdzających rozliczenie podatku od importu skutkowało efektem zarówno dla organu, jak i podmiotów. Dla Urzędu wiązało się to ze sprawniejszą weryfikacją danych, efektywnym wykorzystaniem czasu, wyeliminowaniem przypadków przekazywania przez podmioty dokumentów do niewłaściwych miejscowo organów, ograniczeniem biurokracji i kosztów (zniesienie obowiązku drukowania deklaracji, archiwizacji tych dokumentów), zlikwidowaniem dualizmu postępowania w jednej KAS, a w dobie pandemii – eliminacją kwarantanny dokumentów przesyłanych pocztą tradycyjną. Z kolei dla podmiotów powoduje to odciążenie od kontroli terminu na złożenie dokumentów papierowych, ograniczenie biurokracji i kosztów. Zaznaczono, że efekty ww. zmian są obecnie widoczne i odczuwalne, niemniej jednak pierwsze miesiące pracy w ww. realiach nie było dla Urzędu proste.

(dowód: akta kontroli str. 673-697)

---

<sup>35</sup> Zarządzenie w sprawie powołania Regionalnego Zespołu Analitycznego w strukturze IAS w Poznaniu: Nr 80/2019 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 31 lipca 2019 r., zmienione na podstawie Zarządzenia Nr 80/2021 Dyrektora IAS w Poznaniu z dnia 31 marca 2021 r.

<sup>36</sup> Usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów, a także druga branża – usługi sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonego do celów opałowych.

Analiza dokumentacji Urzędu dotycząca typowania podmiotów do kontroli VAT, a także wyjaśnienia Z-cy Naczelnika wskazały, że najbardziej przydatnym oraz najczęściej wykorzystywanym narzędziem w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń VAT był Wro-System – Moduł: Analizer, Ocena Podatnika VAT, Skarbiec, Transakcje, STIR – Kartoteki, STIR-przepływy. Z-ca Naczelnika wskazała także na wykorzystywanie systemów: REMDAT, E-ORUS-POLTAX, SERCE, Baza REGON, Raport DNK-KAS Reporter 2.6, KNIME Analytics Platform – interaktywna analiza i raportowanie danych, Hurtownia danych SPR, Hurtownia danych WHTAX, Hurtownia danych Ariadna@2. Wyjaśniła ponadto, że w początkowej fazie pandemii występowały ograniczenia w dostęпах do niektórych baz danych w trybie pracy zdalnej. Pracownicy posiadali dostęp wyłącznie do poczty służbowej, ATENA2 – szkolenia e-learningowe, SZD-pisma, WRO-SYSTEM – m.in. deklaracje JPK\_VAT. Problemem było również wykorzystanie sprzętu, brak modemów, brak internetu. Powyższe problemy były sukcesywnie rozwiązywane i w momencie możliwości świadczenia efektywnej pracy zdalnej, kierowano na nią pracownika (mimo powyższego nie każdy pracownik mógł być kierowany do pracy zdalnej). Systematycznie organizowane były także telekonferencje Dyrektora IAS, na których omawiano problemy.

(dowód: akta kontroli str. 673-697)

W latach 2020-2021 (I półrocze) w Urzędzie efektywnie wykorzystywano dane JPK-VAT lub STIR:

- w jednym przypadku (objętym szczegółową analizą w toku niniejszej kontroli) podatnik dokonał korekty deklaracji VAT i wpłacił zaległą należność na kwotę 12,5 mln zł m.in. w wyniku zastosowania na etapie analizy danych z JPK\_VAT. W ww. okresie był to jedyny podmiot dokonujący korekty deklaracji VAT i wpłaty na kwotę co najmniej 0,5 mln zł. Spółka w deklaracji VAT-7 błędnie przeniosła (z jednego miesiąca na drugi) kwoty nadwyżki do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, co spowodowało zawyżenie kwoty zwrotu – złożyła korekty, o których mowa w art. 62 par. 4 ustawy o KAS.
- w czterech przypadkach (w tym, dwóch objętych szczegółową analizą w toku niniejszej kontroli), po wykorzystaniu danych z JPK\_VAT lub STIR, wstrzymano nienależny zwrot VAT na kwotę: kolejnych sprawach odpowiednio: 6,4 mln zł, 4,6 mln zł, 1,13 mln zł, 630 tys. zł. W dwóch przypadkach dokonano zakupu nieruchomości w nieadekwatnej cenie w celu zwrotu podatku VAT w zawyżonej wysokości. W dwóch kolejnych ustalono, że Spółka nie prowadziła faktycznie działalności gospodarczej i nie dokonała nabycia towarów i usług oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na podstawie przedłożonych i zaewidencjonowanych faktur.
- w jednym przypadku (objętym szczegółową kontrolą) podatnik wpłacił należność wynikającą z decyzji na kwotę 1,9 mln zł. Podatnik dokonał zakupu nieruchomości w nieadekwatnej cenie w celu zwrotu podatku VAT w zawyżonej wysokości. W sprawie prowadzono postępowanie kontrolne i podatkowe, w wyniku którego ustalono prawidłową kwotę należnego podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 673-697, 780-781)

Stwierdzone  
nieprawidłowości

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

## IV. Wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag ani wniosków.

## 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 Poznaniu. 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.

Poznań, 4 listopada 2021 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Poznaniu

Kontrolerzy  
Zuzanna Kaźmierczak  
specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
z up. Tomasz Nowiński  
p.o. Wicedyrektora

.....  
podpis  
Joanna Piasecka-Girguś  
starszy inspektor kontroli państwowej

.....  
podpis  
Andrzej Milewski  
starszy inspektor kontroli państwowej

.....  
podpis

.....  
*Podpis*