

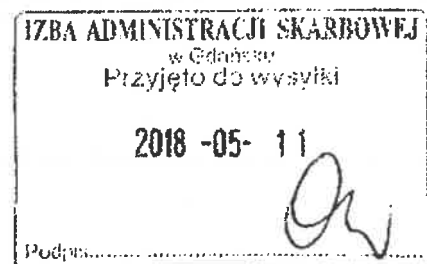


**DYREKTOR IZBY
ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W GDAŃSKU**

2201-IWW-1.0921.7.2018

Handwritten signature

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE



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

• Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Realizacja zadań urzędu skarbowego w zakresie wykreślenia podatników z urzędu z rejestru jako podatników VAT oraz z rejestru jako podatników VAT-UE
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Malborku ul. Kopernika 10 82-200 Malbork
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Dariusz Aniećko Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) powołany na stanowisko Naczelnika od dnia 30.08.2017 r. Pan Grzegorz Altenhof Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) powołany na stanowisko Naczelnika od dnia 16.10.1991 r. do dnia 29.08.2017 r.
Kontrolerzy:	Wioleta Kaczmarek, starszy ekspert skarbowy – koordynator kontroli Anna Kopeć, starszy ekspert skarbowy działające na podstawie upoważnienia nr 2201-IWW-1.0921.7.2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 23.02.2018 r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	Rozpoczęcie czynności kontrolnych 01.03.2018 r. Zakończenie czynności kontrolnych 22.03.2018 r.
Podstawa prawna prowadzenia kontroli	art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15.07.2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092)
Wpisano do ewidencji kontroli	Poz. 1/2018
Okres objęty kontrolą	2017 rok, 2018 rok do dnia kontroli
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Organizacja pracy w zakresie wykreślenia podatników z urzędu z rejestru podatników VAT oraz z rejestru podatników VAT-UE 2. Wykreślanie podatników z urzędu z rejestru podatników VAT 3. Wykreślanie podatników z urzędu z rejestru podatników VAT-UE

• Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika – Urzędu Skarbowego w Malborku w badanym zakresie oceniono <u>pozytywnie z uchybieniami</u> .
Uzasadnienie oceny ogólnej	Na podstawie zbadanego w trakcie kontroli materiału stwierdzono podejmowanie przez Urząd czynności związanych z wykreślaniem podatników z rejestru VAT i VAT-UE. Podejmowano czynności związane z weryfikacją zasadności wykreślenia podatników z rejestru VAT z uwagi na nieistnienie podmiotu, zawieszoną działalność, brak deklaracji, czy deklaracje zerowe i w uzasadnionych przypadkach wykreślanie podatników z rejestru VAT na ww. przesłanki. Uchybienia w stosunku do podatników spełniających powyższe przesłanki były incydentalne i nie wpłynęły na realizację zadań. Natomiast stwierdzono nieprawidłowości w postaci nie wykreślenia z rejestru dwóch podatników VAT

	(w stosunku do jednego podatnika, który miał otwartą aktywność VIES – również z rejestru VAT-UE) kwalifikujących się do wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 5 ustawy o VAT. W Urzędzie podejmowano również działania w zakresie wykreślenia z urzędu podatników z rejestru podatników VAT-UE. Nieznaczne opóźnienia w dokonywaniu wykreśleń z rejestru VAT-UE nastąpiły głównie w związku z faktem sporządzenia dopiero 30.08.2017 r. raportu pomocniczego pozwalającego wytypować podmioty do wykreślenia z rejestru, gdy podmiot złożył za 3 kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie wykazano sprzedaży lub nabycia towarów lub usług. Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny cząstkowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.
--	--

• **Opis ustalonego stanu faktycznego**

1. Organizacja pracy w zakresie wykreślenia podatników z urzędu z rejestru podatników VAT oraz z rejestru podatników VAT-UE	
Stan prawny	✓ Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Malborku stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 32/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 07.04.2016 r. ✓ Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Malborku stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 17/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 09.03.2017 r. ✓ Regulamin organizacyjny Urzędu Skarbowego w Malborku stanowiący Załącznik do Zarządzenia nr 15/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 21.02.2018 r. ✓ Procedura postępowania Nr 22/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 31 marca 2017 r. w sprawie realizacji zadań w zakresie podatku od towarów i usług ✓ Procedura postępowania Nr 27/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 31 marca 2017 r. w zakresie wymiany informacji o podatku VAT w handlu wewnątrzwspólnotowym oraz w zakresie ewidencjonowania, weryfikacji i wykorzystywania tych informacji w Urzędzie Skarbowym w Malborku
Opis stanu faktycznego	W okresie poddanym niniejszej kontroli realizacja zadań z zakresu kontrolowanego tematu należała do następujących komórek Urzędu: • Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2) w zakresie wykreśleń podatników z rejestru VAT • Wieloosobowego Stanowiska Wymiany Informacji Międzynarodowej (SKM) – w zakresie wykreślenia podatników z rejestru VAT-UE, (obecnie zadania realizowane są przez komórkę SKA-2 nazwaną Drugim Referatem Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej - SKA) - wchodzące w skład Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających - SKA • Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (SKI) – w zakresie wykreślenia podatników w związku z zawieszeniem działalności oraz realizując wnioski o wykreślenie z innych komórek urzędu skarbowego (poprzednio Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej OB2) • Działu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV) – realizując zadania w zakresie wykreśleń na podstawie ostatecznej decyzji administracyjnej (poprzednio Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych - PP) • w okresie 01.01.2017-28.02.2017 r. zadania w zakresie wykreśleń podatników z rejestru VAT oraz zadania wynikające z obowiązku wykreślenia podatników z rejestru VAT-UE realizował Drugi Referat Czynności Sprawdzających (OB4-2).

Bezpośredni nadzór nad komórkami realizującymi powyższe zadania sprawował Zastępca Naczelnika Pani Aldona Krupa.

W Urzędzie Skarbowym w Malborku w temacie spraw objętych kontrolą stosowano:

- Procedurę postępowania Nr 22/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 31 marca 2017 r. w sprawie realizacji zadań w zakresie podatku od towarów i usług,
- Procedurę postępowania Nr 27/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 31 marca 2017 r. w zakresie wymiany informacji o podatku VAT w handlu wewnątrzwspólnotowym oraz w zakresie ewidencjonowania, weryfikacji i wykorzystywania tych informacji w Urzędzie Skarbowym w Malborku.

W jednej z procedur (nr 22/2017) uregulowano działania w przypadku zaprzestania przez podatników VAT składania deklaracji. Wskazano m. in., iż

- w przypadku zaprzestania przez podatnika VAT składania deklaracji pracownicy Referatu SKA-2 podejmują działania zmierzające do ustalenia przyczyn zaistniałej sytuacji;
- pracownicy Referatu SKA-2 przekazują po uzyskaniu akceptacji Kierownika Działu SKA, informacje o podatnikach, którzy mimo wezwań nie składają deklaracji VAT do Działu SKA, celem przeprowadzenia czynności potwierdzających fakt prowadzenia działalności gospodarczej;
- pracownicy Referatu SKA-2 w przypadku stwierdzenia na podstawie zebranego materiału (notatka z oględzin miejsca prowadzenia działalności, brak oznak prowadzenia działalności, brak kontaktu z podatnikiem, nie odbierane wezwania do złożenia brakujących deklaracji, itd.) zaprzestania przez podatnika działalności, o której mowa w art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług przekazują do Referatu SKI wnioski o wykreślenie podatnika z rejestru czynnych podatników VAT, zgodnie z art. 96 ust. 6-9 i art. 97 ust. 14-16 ww. ustawy; wniosek wymaga akceptacji Kierownika Działu SKA;
- w przypadku wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 96 ust. 9a ustawy o podatku od towarów i usług pracownicy SKA-2 sporządzają raport z aplikacji e-Orus:
 - wykaz niezłożonych VAT-7 w poszczególnych okresach,
 - wykaz VAT-7 zerowe przez x msci po przeanalizowaniu przekazują zaakceptowaną przez Kierownika SKA-2 i Kierownika Działu SKA informację w tym zakresie do Referatu SKI celem wykreślenia podatnika z rejestru czynnych podatników VAT.

W wyjaśnieniach z kolei wskazano, że Komórka SKA-2 dokonuje analizy podmiotów gospodarczych¹ pod kątem ich ewentualnego wykreślenia z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz sporządza w tym zakresie wnioski do Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników. W tym celu co miesiąc sporządza raporty z systemu celem wytypowania podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy. Po wytypowaniu podmiotów sporządza się informację do komórki SKI celem wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT czynnych. Jeżeli podatnik posiada rejestrację VAT-UE we wniosku zamieszczana jest informacja o konieczności wykreślenia również z rejestru VAT-UE. Wniosek ten podpisywany jest zarówno przez pracownika jak i kierownika SKA-2 oraz kierownika Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Ponadto kierowane jest do podatnika pismo informujące o wykreśleniu go z rejestru podatników VAT i VAT-UE. Procedura taka jest stosowana od 08/2017 r. Natomiast w okresie styczeń - lipiec 2017 r. komórka SKI dokonywała wykreślenia podatników w myśl art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług na podstawie zaznaczonych pozycji na sporządzanych wydrukach raportów otrzymywanych od SKA-2. W tym okresie nie były również kierowane pisma do podatnika o wykreśleniu go z rejestru podatników VAT.

W drugiej procedurze (nr 27/2017) uregulowano działania w zakresie wykreślenia z rejestru podmiotów z rejestru jako podatnika VAT-UE, wskazując iż zadania te realizowane są przez osoby kontaktowe. Do zadań należy w szczególności:

- monitorowanie wywiązywania się z obowiązku składania deklaracji VAT, informacji podsumowujących oraz zaistnienia przesłanek do wykreślenia z rejestru przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku podatników z rejestru jako podatników VAT-UE poprzez generowanie między innymi z dostępnych aplikacji raportów aktywności VIES wytypowanych podatników do wykreślenia. Raporty generowane są po upływie terminów do złożenia deklaracji VAT, nie później niż do końca kolejnego miesiąca,
- sporządzanie wniosku do Referatu SKI celem wykreślenia podatników z rejestru jako podatników VAT-UE,
- sporządzanie pism informujących podatników o przyczynach wykreślenia z rejestru jako podatników VAT-UE.

Analizy podmiotów gospodarczych pod kątem ich ewentualnego wykreślenia z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT (w zakresie zawieszenia działalności) dokonuje Referat Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (SKI) na podstawie sporządzanych:

- miesięcznie raportów z systemu e-Orus:
 - Wykaz niezłożonych deklaracji VAT-7 w poszczególnych okresach
 - Wykaz VAT-7 zerowe przez x miesięcy
 - wpływających co miesiąc do Referatu SKI deklaracji VAT-7, w celu otwarcia obowiązku podatkowego z deklaracji pomimo zawieszonej działalności gospodarczej;
 - raportu skryptu zestawienia podmiotów, które mają zawieszoną działalność gospodarczą od ponad 6 miesięcy - stosowane od stycznia 2018 roku.

Narzędziami informatycznymi umożliwiającymi identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia były w okresie objętym kontrolą raporty z systemu e-Orus oraz VIES, a także skrypty:

- wykazy niezłożonych deklaracji VAT w poszczególnych okresach (e-Orus) sporządzane dla deklaracji VAT-7 miesięcznie oraz sporządzane miesięcznie/kwartalnie raporty (e-Orus) - wykaz niezłożonych deklaracji dla deklaracji VAT-7 i dla deklaracji VAT-7K;
- raport skryptu - gdzie nie istnieje w systemie Poltax deklaracja VAT - okres sprawozdawczy 31.07.2016 - 31.01.2017 (data wykonania skryptu 22.02.2017 r.);
- raporty - „zerowa” deklaracja VAT przez 6 miesięcy (VAT-7, VAT-7K) sporządzone miesięcznie (system e-Orus);
- raport skryptu - „zerowa” deklaracja VAT (VAT-7, VAT-7K) okres sprawozdawczy 31.07.2016 - 31.01.2017 (data wykonania skryptu 22.02.2017 r.);
- raporty - „zerowa” deklaracja VAT przez 3 miesiące (system e-Orus) - sporządzony w Urzędzie po raz pierwszy 30.08.2017 r. (od tego dnia raporty sporządzano systematycznie);
- wykaz aktywności VIES wytypowanych do zamknięcia sporządzany miesięcznie (system e-Orus);
- raporty systemu VIES - Wykaz podatników aktywnych ze złożoną informacją VAT-UE bez ważnej deklaracji VAT; Wykaz podatników aktywnych z ważną niezerową deklaracją VAT, bez zatwierdzonego VAT-UE; Wykaz podatników aktywnych z ważną zerową deklaracją VAT, bez zatwierdzonego VAT-UE - sporządzany po zakończeniu każdego kwartału;
- skrypt podmiotów, które mają zwieszoną działalność gospodarczą powyżej 6 miesięcy - sporządzony 17.01.2018 r.

Wcześniej monitorowanie podmiotów spełniających przesłankę wykreślenia z uwagi na zawieszoną działalność gospodarczą odbywało się w oparciu o wyżej wspomniane raporty miesięczne z systemu e-Orus: Wykaz niezłożonych deklaracji VAT-7 w poszczególnych okresach oraz Wykaz VAT-7 zerowe przez x miesięcy.

Oceniając powyższe, wskazać należy, iż raporty pomocnicze pozwalające wytypować podmioty do wykreślenia z rejestru VAT-UE, gdy podmiot złożył za 3 kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług – sporządzono w okresie objętym kontrolą dopiero 30.08.2017 r.

W składanych wyjaśnieniach stwierdzono, że monitoring wykreślenia w zakresie zerowych deklaracji przez 3 m-ce (pierwszy raport sporządzono 30.08.2017 r. za okres od stycznia 2017 r.) rozpoczęto po otrzymaniu „Procedury postępowania sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych”. Wcześniej monitorowano wykreślenia na podstawie raportu „Wykaz aktywności VIES wytypowanych do zamknięcia – OZD”.

W Urzędzie ustalono również zasady postępowania w przypadku innych grup podatników:

- w przypadku, gdy podatek nie istnieje nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem wykreślenie następuje w myśl § 5 pkt. 4 opisanej wyżej procedury nr 22/2017;
- w przypadku, gdy podatek wystawiał faktury dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane oraz w przypadku, gdy podatek prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu osiągnięcia korzyści majątkowej - nie obowiązują odrębne, szczegółowe procedury w tym zakresie, poza wytycznymi przewidzianymi w „Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług” z sierpnia 2017 roku. W wyjaśnieniach wskazano, że wykreślenia dokonuje się na podstawie informacji wynikających z decyzji ostatecznych, z których wynika, że podatek wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że kontrahenci biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej (oszustwo). Przepisy weszły w życie z dniem 01.01.2017 r. i w związku z wątpliwościami w zakresie zasad ich stosowania w praktyce przyjęto, iż w każdej sprawie decyzja odnośnie wykreślenia podatnika z rejestru VAT będzie rozważana indywidualnie – z uwzględnieniem obowiązujących przepisów.

W Urzędzie nie stwierdzono wykreślenia podatników z powodu innej niż wyżej opisane przesłanki.

W Urzędzie Skarbowym w Malborku w zakresie objętym kontrolą nie przeprowadzono kontroli funkcjonalnej.

Kontrolowany złożył wyjaśnienia:

- ✓ Pani Justyna Szczecińska – kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających
- ✓ Pani Beata Pasierb - kierownik Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (obecnie Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej)
- ✓ Pan Paweł Pietruszczak – starszy ekspert skarbowy
- ✓ Pani Aldona Jachim-Knut – p.o. kierownika Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników
- ✓ Pani Beata Maciejewska – kierownik Działu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych

Dowód: akta kontroli

Ustalenia

Stwierdzono, iż w Urzędzie obowiązywały procedury dot. wykreślenia podatników z rejestru VAT i

	VAT-UE. Przyjęte w Urzędzie procedury oraz rozwiązania organizacyjne znajdowały potwierdzenie w badanym materiale. Natomiast procedury te nie regulowały w sposób szczególny kwestii wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o VAT. Brak szczegółowych procedur pisemnych w temacie wykreślenia podatników na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o VAT, w tym brak wskazania komórek za nie odpowiedzialnych oraz fakt, iż przyjęta praktyka wykazała nieprawidłowości – mógł mieć bezpośredni wpływ na wystąpienie nieprawidłowości w procesie wykreślenia podatników z rejestru VAT z uwagi na powyższe przesłanki. W celu zidentyfikowania podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT i VAT-UE Urząd sporządzał raporty korzystając z dostępnych systemów. Wskazać jednak należy, iż raporty pomocnicze pozwalające wytypować podmioty do wykreślenia z rejestru VAT-UE, gdy podmiot złożył za 3 kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie wykazano sprzedaży lub nabycia towarów lub usług – sporządzono dopiero 30.08.2017 r.
Ocena częściowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.</i>

2. Wykreślanie podatników z urzędu z rejestru podatników VAT	
Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) ✓ ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221)
Opis stanu faktycznego	Na dzień 01.01.2017 r. w Urzędzie Skarbowym w Malborku było zarejestrowanych 4.157 czynnych podatników VAT. Natomiast na dzień rozpoczęcia kontroli przez pracowników Izby liczba podatników VAT czynnych wzrosła do 4.381. W okresie objętym kontrolą wykreślono z urzędu z rejestru VAT podatników: - na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 ustawy o VAT (podatnik nie istnieje) - 1, - na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT (zawieszenie działalności) - 166, - na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT (brak deklaracji) - 51, - na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT (zerowe deklaracje przez 6 m-cy) - 74, - na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 5 ustawy o VAT (udział podatnika w nierzetelnym rozliczaniu transakcji) – wykreślono 1 podmiot w czasie kontroli. Badaniem prawidłowości prowadzonych spraw w zakresie wykreślenia podatników z urzędu z rejestru podatników VAT objęto łącznie 20 spraw. Wśród 20 podatników VAT znalazło się 8 podatników VAT-UE. Sprawdzeniu poddano: • czy przeprowadzono czynności monitorujące podatników, • prawidłowość, termin wykreślenia podatników z rejestru VAT, • jakie czynności podjęto i jak je udokumentowano, • obsługę dokumentów rejestracyjnych podatników VAT w systemie POLTAX w obszarze „REJESTRACJA” - zamknięcie obowiązku podatkowego, • przyczyny ewentualnego niewykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT, • w przypadku gdy wytypowani podatnicy byli również podatnikami VAT-UE - prawidłowość wykreślenia podatników z rejestru VAT-UE.

Na podstawie badanej próby ustalono:

- 1 podmiot wykreślono z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 - podatnik nie istnieje. Urząd przeprowadził postępowanie wyjaśniające oraz oględziny, z których wynika brak oznak prowadzenia działalności gospodarczej, a pod wskazanym adresem podatnik nie przebywa.

Podmiot ten został przez Urząd zamieszczony we właściwym rejestrze.

- 9 podmiotów wykreślono z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 – brak deklaracji. Z przeprowadzonych przez Urząd postępowań wyjaśniających wynika, że podmioty nie złożyły deklaracji VAT co najmniej za kolejne 6 miesięcy (bądź 2 kwartały). Urząd kierował do podatników wezwania o wyjaśnienie przyczyn braku deklaracji, a w następstwie niezłożenia deklaracji wykreślił podatników z rejestru VAT, a w przypadkach, gdy byli to podatnicy aktywni w VIES, w myśl art. 97 ust. 16 ustawy o VAT - wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT było równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE.

W jednym z tych przypadków stwierdzono opóźnienie we wnioskowaniu o wykreślenie w odniesieniu do zaistnienia przesłanki z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy - brak deklaracji i w konsekwencji w wykreśleniu podatnika z rejestru VAT i VAT-UE.

W toku kontroli uzyskano wyjaśnienia, z których wynika, że późne działania spowodowane były wątpliwościami jaką podstawę prawną zastosować dokonując wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT.

Ponadto stwierdzono, że jeden podmiot omyłkowo został wykreślony na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 z uwagi na brak deklaracji, podczas gdy podmiot zakończył działalność gospodarczą, co zostało zgłoszone w CEiDG oraz na formularzu VAT-Z.

- 2 podmioty wykreślono z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 – składanie „pustych” deklaracji.

Urząd przed dokonaniem wykreślenia przeprowadził postępowanie wyjaśniające kierując do podatników wezwania o wyjaśnienie przyczyn niewykazywania obrotów. Wykreślenia z rejestru VAT dokonano niezwłocznie po złożeniu 6 „zerowych” miesięcznych deklaracji czy 2 „zerowych” deklaracji kwartalnych.

W jednym z tych przypadków wystąpiło natomiast opóźnienie w wykreśleniu z rejestru VAT-UE oraz błędne zaznaczenie w systemie powodu końca aktywności VIES.

- 5 podmiotów wykreślono z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 – zawieszenie działalności.

Podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy.

W stosunku do 2 podmiotów nastąpiło opóźnienie w wykreśleniu z rejestru VAT (podatnicy zostali wykreśleni z rejestru odpowiednio po 12 i 11 miesiącu od zawieszenia działalności), a w konsekwencji do jednego podatnika z uwagi na aktywność VIES – również opóźnienie w wykreśleniu z rejestru VAT-UE.

W wyjaśnieniach wskazano, że wykreślenie jednego z podatników z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT nastąpiło po 12 miesiącach od zawieszenia działalności z uwagi na fakt, iż podmiot nie pojawiał się na comiesięcznych sporządzanych raportach z systemu e-Orus. W dniu 12.01.2018 r. zwrócono się o wykonanie skryptu dotyczącego podmiotów, które mają zawieszoną działalność gospodarczą od ponad 6 miesięcy, a po otrzymaniu przygotowanego skryptu wykonanego na bazie danych Poltax, sukcesywnie dokonywane są wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT. Złożone przez Urząd wyjaśnienia w powyższym zakresie zostały uwzględnione.

Z kolei drugi podatnik został ujawniony na raporcie e-Orus: Wykaz niezłożonych deklaracji dla deklaracji VAT-7 w poszczególnych okresach" po raz pierwszy na raporcie sporządzonym za 3/2017 (na raporcie była informacja o zawieszeniu działalności od 01.02.2017 r.), natomiast wykreślenie podatnika nastąpiło dopiero po sporządzeniu skryptu. W wyjaśnieniach wskazano, że podmiot poprzez niedopatrzenie nie został wykreślony we wcześniejszym terminie.

- 1 podmiot od 01.01.2018 r. korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy o VAT.
- 2 podmiotom zamknięto obowiązek podatkowy z uwagi na zakończenie działalności (podatnicy w następstwie prowadzonych przez Urząd czynności w związku ze składaniem „zerowych” deklaracji VAT, poinformowali Urząd o zaprzestaniu wykonywania czynności, złożyli również formularz VAT-Z).

W ww. badanych sprawach stwierdzono ponadto 4 przypadki nie dokonania zawiadomienia podmiotów o wykreśleniu z rejestru VAT. W świetle składanych wyjaśnień - przed wpływem do Urzędu Procedury postępowania w sprawie prowadzenie rejestru podatników od towarów i usług nie były kierowane pisma do podatnika o wykreśleniu go z rejestru podatników VAT.

Kontrolą objęto również postępowanie Urzędu w zakresie kwalifikacji podatnika do wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o VAT, w sytuacji gdy podatnik wystawiał faktury lub faktury korygujące dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że kontrahenci biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej; wykreślenia dokonuje się na podstawie informacji wynikających z decyzji ostatecznych, z których wynikałoby, że podatnik wystawiał ww. faktury, lub że świadomie uczestniczył w obrocie, o którym mowa wyżej (procederze - oszustwa).

W tym celu, na podstawie danych ze sprawozdania, do kontroli wytypowano postępowania podatkowe, wydane decyzje oparte na ww. przesłankach.

Po analizie ustalono, że kontrolowany Urząd wydał w stosunku do 5 podmiotów decyzje, które na dzień zakończenia czynności kontrolnych w Urzędzie – były ostateczne:

- dwa podmioty miały zamknięty obowiązek VAT już przed wydaniem decyzji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku – jeden z uwagi na zakończenie działalności gospodarczej, a drugi został wykreślony z urzędu 18.01.2016 r.
- w stosunku do jednego z podmiotów, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku wydał dnia 28.02.2018 r. decyzję utrzymującą w mocy decyzję organu pierwszej instancji (wpływ decyzji do US Malbork 05.03.2018 r.). Podatnik ten został przez Naczelnika Urzędu wykreślony z rejestru podatników VAT i VIES wskazując powód zamknięcia – art. 96 ust. 9a pkt 5 – udział w nierzetelnym rozliczaniu VAT.
- wobec dwóch podatników Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku wydał decyzje odpowiednio dnia 06.09.2017 r. - doręczenie decyzji 25.09.2017 r. oraz dnia 08.09.2017 r. - doręczenie decyzji 26.09.2017 r.).

Od decyzji odwołania nie złożono, decyzje są ostateczne, obowiązek podatkowy VAT otwarty, a w stosunku do jednego podatnika również aktywność VIES.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku w wydanych decyzjach w przedmiocie podatku od towarów i usług zakwestionował m. in. dokonane odliczenie podatku naliczonego wynikającego z faktur wobec stwierdzenia, że faktury te nie potwierdzają rzeczywistych

	zdarzeń gospodarczych pomiędzy podmiotami wskazanymi w tych fakturach jako sprzedawca i nabywca, co skutkowało odmiennym od deklarowanego rozliczeniem podatku od towarów i usług za wskazane okresy rozliczeniowe. Naczelnik nie wykreślił jednak ww. podmiotów z rejestru podatników VAT uznając, że w powyższych sprawach nie można stwierdzić, że podatnicy mieli uzasadnione podstawy, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział w dostawie usług uczestniczyli w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej. Odnosząc się do powyższego, w pierwszej kolejności należy podkreślić, że rozstrzygnięcia powyższych decyzji nie podlegały kontroli instancyjnej. Niezależnie od powyższego, wyjaśnienia Naczelnika złożone w toku kontroli, mające uzasadniać odstąpienie od wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 5 ustawy o VAT, stoją w sprzeczności z uzasadnieniem organu I instancji, zawartym w wydanych decyzjach. Przepisy ustawy o VAT wymieniają sytuacje, w których organy podatkowe usuwają z rejestru podatników VAT podmioty, które nie powinny w nim figurować. Celem regulacji w zakresie wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT jest uzyskanie takiego stanu, w którym rejestr podatników odpowiada rzeczywistości, więc rejestr podatników musi być na bieżąco aktualizowany. Z kolei efektem braku wykreślenia podatników jest funkcjonowanie nieaktualnego rejestru VAT i VAT-UE i utrzymywanie niewłaściwego statusu podatników. Kontrolowany złożył wyjaśnienia: ✓ Pani Justyna Szczecińska – kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających ✓ Pani Beata Pasierb - kierownik Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (obecnie Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej) ✓ Pan Paweł Pietruszczak – starszy ekspert skarbowy ✓ Pani Aldona Jachim-Knut – p.o. kierownika Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników ✓ Pani Beata Maciejewska – kierownik Działu Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług oraz Podatków Majątkowych i Sektorowych Dowód: akta kontroli
Ustalenia	Na podstawie zbadanego w trakcie kontroli materiału, stwierdzono podejmowanie przez Urząd czynności związanych z weryfikacją zasadności wykreślenia podatników z rejestru VAT z uwagi na nieistnienie podmiotu, zawieszoną działalność, brak deklaracji, czy deklaracje zerowe i w uzasadnionych przypadkach wykreślanie podatników z rejestru VAT na ww. przesłanki. Stwierdzone uchybienia w stosunku do podatników spełniających powyższe przesłanki były incydentalne i nie wpłynęły na realizację zadań. Natomiast postępowanie Urzędu w stosunku do podatników kwalifikujących się do wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 5 ustawy o VAT nie znajduje uzasadnienia w składanych wyjaśnieniach z uwagi na odmienne stanowisko prezentowane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w wydanej decyzji. Efektem braku wykreślenia podatników jest funkcjonowanie nieaktualnego rejestru VAT i VAT-UE, a z kolei rzetelne i niezwłoczne ustalenie przesłanek do wykreślenia podatników z rejestrów VAT i VAT-UE jest istotne w celu zapobiegania wyłudzeniom podatku VAT.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.</i>

3. Wykreślanie podatników z urzędu z rejestru podatników VAT-UE

Stan prawny	✓ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) ✓ ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221)
Opis stanu faktycznego	Na dzień 01.01.2017 r. w Urzędzie Skarbowym w Malborku było zarejestrowanych 1.512 podatników VAT-UE. Natomiast na dzień rozpoczęcia kontroli przez pracowników Izby liczba podatników VAT-UE wzrosła do 1.659. W okresie objętym kontrolą wykreślono 12 podatników z rejestru VAT-UE - z urzędu - na podstawie art. 97 ust 15 ustawy o VAT oraz 80 na podstawie art. 97 ust. 16 ustawy o VAT. Badaniem prawidłowości prowadzonych spraw w zakresie wykreślenia podatników z urzędu z rejestru podatników VAT-UE objęto łącznie 20 spraw. Sprawdzeniu poddano: • czy przeprowadzono czynności monitorujące podatników, • prawidłowość, termin wykreślenia podatników z rejestru VAT-UE, • jakie czynności podjęto i jak je udokumentowano, • obsługę dokumentów rejestracyjnych podatników VAT-UE w systemie POLTAX w obszarze „REJESTRACJA” - zamknięcie aktywności VIES, • przyczyny ewentualnego niewykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT-UE mimo spełnienia przesłanek do wykreślenia. Na podstawie badanej próby ustalono: ➤ 2 podmioty wykreślono z rejestru VAT-UE na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT z uwagi na fakt, iż podmioty złożyły za 3 kolejne miesiące deklaracje, w których nie wykazano sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia. Podmioty te zostały powiadomione o wykreśleniu. ➤ 2 podmioty kwalifikowały się do wykreślenia na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT, lecz w terminie do wykreślenia: 1 podmiot zgłosił w CEIDG zaprzestanie działalności gospodarczej i złożył VAT-Z, 1 podmiot poinformował o zakończeniu dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych i złożył VAT-R-aktualizację. ➤ 6 podmiotów wykreślono z rejestru VAT-UE na podstawie art. 97 ust. 16 ustawy o VAT, zgodnie z którym wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, o którym mowa w art. 96 ust. 6 i 8-9a, jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE: 4 w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy, 2 w związku z nie złożeniem deklaracji za kolejne 6 miesięcy. W 1 przypadku podatek został wykreślony z rejestru VAT i jednocześnie z rejestru VAT-UE, podczas gdy wcześniej zaistniała przesłanka wykreślenia z VAT-UE z art. 97 ust. 15 ustawy o VAT - złożenia za 3 kolejne miesiące deklaracji, w których nie wykazano sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia. Urząd wyjaśnił, że monitoring wykreślenia w zakresie zerowych deklaracji przez 3 m-ce rozpoczęto po otrzymaniu „Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z sierpnia 2017 r.”, tym samym pierwszy raport sporządzono 30.08.2017 r. Natomiast podmiot po ujawnieniu w raporcie e-Orus „Wykaz VAT-7 zerowe przez x msc” wykreślono w dniu 07.08.2017 r. na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT. W stosunku do 3 podmiotów nastąpiło opóźnienie w wykreśleniu z rejestru VAT i w

	konsekwencji opóźnienie w wykreśleniu z rejestru VAT-UE (podatnicy zostali wykreśleni z rejestrów od 5 do 6 miesięcy od zaistnienia przesłanki z art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT – wykreślenie z powodu zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy). W składanych wyjaśnieniach wskazano, że 2 podmioty we wcześniejszym terminie nie zostały ujawnione na raportach z systemu e-Orus. Pojawiły się w skrypcie wynikowym w miesiącu styczniu 2018 r., co skutkowało ich wykreśleniem. Natomiast 1 podmiot nie został ujawniony na ww. raportach i skrypcie. Po ustaleniu, że wystąpił na „Wykazie podatników aktywnych – bez dokumentów VAT i VAT-UE” sporządzonym przez komórkę SKM, Referat SKI dokonał wykreślenia z rejestru. ➤ 1 podmiot wykreślono z rejestru VAT-UE w związku z orzeczonym prawomocnym zakazem wykonywania działalności gospodarczej na okres 3 lat. ➤ wobec 9 podmiotów nie wystąpiły przesłanki do wykreślenia na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT i na podstawie art. 97 ust 15a ustawy VAT. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku wykreślając podatników z rejestru VAT i VAT-UE na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 w 2 przypadkach nie powiadomił podmiotów o tym fakcie. Urząd wyjaśnił, iż miało to miejsce przed otrzymaniem nowych procedur. Kontrolowany złożył wyjaśnienia: • Pani Justyna Szczecińska - kierownik Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających • Pani Beata Pasierb – kierownik Drugiego Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej • Pan Paweł Pietruszczak – starszy ekspert skarbowy • Pani Aldona Jachim-Knut – p. o. kierownika Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników Dowód: akta kontroli
Ustalenia	Pozytywnie należy ocenić podejmowane przez kontrolowaną jednostkę czynności monitorujące podatników oraz podejmowane działania w zakresie wykreślenia z urzędu z rejestru podatników VAT-UE. W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono jedynie incydentalne opóźnienie w wykreślanu podmiotów z rejestru oraz niezawiadomienie podmiotu o wykreśleniu, które wynikały z braku Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z sierpnia 2017 r. Powyższe nie wpłynęło na realizację zadań Urzędu.
Ocena częściowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w powyższym zakresie należy ocenić pozytywnie.</i>

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku poleca: 1. Rozważenie stworzenia wewnętrznych pisemnych rozwiązań w zakresie kwestii wykreślenia podatników z rejestru na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o VAT. 2. Systematyczne i terminowe sporządzanie raportów pomocniczych umożliwiających identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia.
---	--

3. Bieżące weryfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT i VAT-UE i niezwłoczne podejmowanie działań w przypadku ustalenia przesłanek do wykreślenia z rejestrów (w tym w przypadku art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o VAT).
4. Niezwłoczne i w formie pisemnej zawiadamianie podatników o wykreśleniu z rejestru VAT i VAT-UE w przypadkach, gdy istnieje obowiązek zawiadomienia podmiotu o wykreśleniu.
5. Przeprowadzenie kontroli funkcjonalnej w temacie wykreśleń podatników z rejestru VAT i VAT-UE.

Na podstawie art. 49 ustawy o kontroli w administracji rządowej, w nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli, proszę o przedłożenie w terminie miesiąca od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o sposobie wykorzystania zaleceń (1-4), wykorzystania wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.

Jednocześnie w związku z poleceniem Ministerstwa Finansów zobowiązuję do przekazania do tut. Izby Administracji Skarbowej informacji o rezultatach wdrożonych zaleceń pokontrolnych w terminie 9 miesięcy licząc od daty sporządzenia przez jednostkę kontrolowaną informacji o zrealizowaniu zaleceń pokontrolnych (1-5).

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

Gdańsk, dnia 2018-05-10

DYREKTOR
Izby Administracji Skarbowej
Gdańsk

.....
podpis kierownika jednostki kontrolującej

.....
B. Głuchowski
.....
12.05.2018r.

