



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Gdańsku

LGD.410.021.01.2017

P/17/013

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/17/013 „Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT”.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Gdańsku
Kontrolerzy	1. Andrzej Os, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/118/2017 z 3 października 2017 r. 2. Hanna Rybczyńska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/119/2017 z 3 października 2017 r. 3. Piotr Borkowski, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LGD/148/2017 z 14 listopada 2017 r. 4. Michał Thomas, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LGD/149/2017 z 20 listopada 2017 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4, 628-629, 632-633)
Jednostka kontrolowana	Pomorski Urząd Skarbowy w Gdańsku, ul. Żytnia 4/6, 80-749 Gdańsk (dalej: „Urząd”).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Krzysztof Zdunek, Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (dalej: „Naczelnik Urzędu”)¹. (dowód: akta kontroli str. 5-8)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Uzasadnienie
oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie² przeciwdziałanie przez Naczelnika Urzędu w latach 2016-2017 (I półrocze) wyłudzeniom podatku VAT.

Naczelnik Urzędu prawidłowo realizował w ww. okresie zadania w zakresie weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT, rozpoznawania i wykrywania podmiotów wyłudzających podatek VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka. Nieprawidłowości stwierdzone w zakresie realizacji zadań dotyczących analizy ryzyka rejestracji podatników VAT, monitorowania podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślenia podmiotów nierzetelnych z rejestru podatników VAT (polegające na przypadkach opóźnień w sporządzaniu raportów Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu – dalej: „KORRP”, podejmowaniu czynności sprawdzających dotyczących złożenia brakujących deklaracji VAT-7 oraz wykreślanu z rejestru VAT) nie wpłynęły na obniżenie oceny ogólnej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru podatników VAT

Opis stanu
faktycznego

1.1. Na 30 czerwca 2017 r. w Urzędzie zarejestrowanych było 3.092 podatników VAT czynnych, w tym 2.612 podatników VAT UE. W porównaniu do stanu na koniec

¹ Poprzednio, tj. do 14 marca 2016 r. Naczelnikiem Urzędu był Adam Borawski.

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

2015 r. liczba podatników VAT czynnych (2.814) wzrosła o 278 (tj. o 9,9%), w tym podatników VAT UE (2.553) o 59 (tj. o 2,3%)³.

W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie zarejestrowano 80 nowych podatników VAT, a 1.005 zostało przeniesionych z innych urzędów skarbowych, z tego:

- w 2016 r. Urząd zarejestrował 48 nowych podatników VAT czynnych, a 657 zostało przeniesionych z innych urzędów (odpowiednio: o dziewięciu i 68 więcej w porównaniu do 2015 r.);
- w I półroczu 2017 r. Urząd zarejestrował 32 nowych podatników VAT czynnych, a 348 podatników zostało przeniesionych z innych urzędów (odpowiednio: o dwóch mniej i 19 więcej w porównaniu do I półrocza 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 12)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywały procedury w zakresie procesu rejestracji podatników VAT oraz analizy ryzyka rejestracji podmiotu:

- 1) „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (październik 2014 r. – dalej: „Wytyczne z 2014 r.”), przekazane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku (dalej: „IS”) 21 października 2014 r.;
- 2) „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (marzec 2016 r. – dalej: „Wytyczne z 2016 r.”), przekazane przez Dyrektora IS pismem z 11 kwietnia 2016 r.;
- 3) „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej” – Załącznik nr 3 „Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność” (marzec 2015 r. – dalej: „Segmentacja”), przekazana przez Dyrektora IS pismem z 16 marca 2015 r.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że z uwagi na (obowiązujące wszystkie urzędy skarbowe) ww. dokumenty – w Urzędzie nie wprowadzono regulacji wewnętrznych w ww. zakresie.

Zgodnie z założeniami Segmentacji poziom ryzyka podmiotu rejestrującego się jest oceniany z użyciem kryteriów zawartych w KORRP. Uprawnienia do ww. aplikacji (na 16 października 2017 r.) posiadało sześciu pracowników, w tym kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników i kierująca Wielosobowym Stanowiskiem Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Urzędu wynika, że nie prowadzono szkoleń w ramach obsługi aplikacji KORRP, natomiast pracowników, po otrzymaniu dostępu do aplikacji, wyposażono w dokumentację umożliwiającą dokonywanie oceny rzetelności podmiotu przy pomocy KORRP (poszczególne punkty, zawarte w arkuszu oceny, omawiano również na spotkaniach komórki ds. rejestracji).

(dowód: akta kontroli str. 50-74, 434-470)

Każdy podmiot, który w okresie 2015-2017 (I półrocze) został zaliczony – w wyniku zastosowania kryteriów zawartych w KORRP – do wysokiego poziomu ryzyka dla rejestracji VAT (łącznie 39)⁴, był objęty czynnościami weryfikacyjnymi. Rejestracji odmówiono siedmiu podmiotom (czterem w 2016 r. i trzem w I półroczu 2017 r.), a z rejestru wykreślono tylko jeden podmiot (w 2016 r.). Odsetek podmiotów, którym odmówiono rejestracji lub wykreślono z rejestru wynosił: 0% w 2015 r., 26,3% w 2016 r. i 18,8% w 2017 r. (I półrocze).

³ Na 30 czerwca 2016 r. zarejestrowanych było 2.825 podatników VAT czynnych, w tym 2.535 podatników VAT UE, a na koniec 2016 r. – odpowiednio: 2.973 i 2.680.

⁴ Odpowiednio: cztery w 2015 r., 19 w 2016 r. i 16 w I półroczu 2017 r.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że wskaźnik ponad 26% 2016 r. i prawie 19% w 2017 r. podmiotów niezarejestrowanych i wykreślonych z rejestru VAT obrazuje wysoką skuteczność Urzędu w procesie niedopuszczenia do obrotu gospodarczego podmiotów, które jednoznacznie w wyniku weryfikacji, spełniły przesłanki określone dla braku rejestracji czy wykreślenia.

(dowód: akta kontroli str. 13-15, 75-88)

Badanie działań prowadzonych w Urzędzie wobec 10 podmiotów⁵, którzy wystąpili w okresie objętym kontrolą do Naczelnika Urzędu o uzyskanie statusu podatnik VAT czynny (złożyli zgłoszenie rejestracyjne VAT-R) oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji, wykazało, że na ogół przestrzegane były obowiązujące procedury w zakresie procesu rejestracji podatników VAT. Zgłoszenia rejestracyjne VAT-R zostały sprawdzone pod względem formalnym, a weryfikację danych przeprowadzono wykorzystując dane gromadzone w dostępnych bazach Urzędu. Rejestrując podmiot realizowano wytyczne Ministerstwa Finansów⁶ w zakresie sprawdzenia, czy pod wskazanym adresem prowadzona jest faktycznie działalność (w każdym przypadku sporządzono protokół z czynności sprawdzenia miejsca wykonywania działalności lub adnotację pracownika na okoliczność czynności podjętych w zakresie potwierdzenia adresu siedziby i miejsca wykonywania działalności), a w przypadkach tego wymagających kierowano wezwania do podmiotów o złożenie wyjaśnień, oświadczeń, informacji, przedłożenie dokumentów. Przeprowadzone czynności weryfikacyjne prawidłowo udokumentowano (m.in. poprzez adnotacje na zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R, wezwania, notatki z rozmów telefonicznych, korespondencję wysyłaną pocztą elektroniczną, wydruki z KRS). Rejestracji podmiotów dokonano w okresie od siedmiu do 31 dni (od dnia wpływu zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R do Urzędu do dnia zarejestrowania), w jednym tylko przypadku proces rejestracji trwał 61 dni (wskazano nowy termin załatwienia sprawy i do tego dnia dokonano rejestracji).

W uzasadnionych przypadkach:

- odmówiono w drodze decyzji rejestracji dwóm podmiotom (weryfikacja wykazała niezetelność danych i brak podstaw do wpisania podatnika do rejestru VAT);
- wykreślono podatnika z rejestru VAT na podstawie z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT⁷ w brzmieniu obowiązującym w 2016 r. (próby skontaktowania się z podatnikiem nie powiodły się). Wykreślenie podmiotu z rejestru było czynnością materialno-techniczną, dokonaną na podstawie pisemnej analizy zebranego materiału z przeprowadzonych czynności, zatwierdzonej przez Naczelnika Urzędu (szerzej opisano w pkt 1.3. wystąpienia).

W każdym przypadku przeprowadzono analizę ryzyka rejestracji podmiotu za pomocą KORRP, jednak: dla trzech podmiotów KORRP sporządzono po upływie od 13 do 35 dni od ich zarejestrowania w podatku VAT. Powyższe działania były niezgodne z obowiązującymi procedurami w zakresie rejestracji podatników VAT.

(dowód: akta kontroli str. 116-136, 222-224)

W Urzędzie od 1 stycznia do 30 września 2017 r., ze względu na okoliczności wymienione w art. 96 ust. 9a ustawy o VAT⁸, nie zarejestrowano jako podatników

⁵ Z tego: siedmiu objętych czynnościami weryfikacyjnymi (podmioty nie zostały wykreślone z rejestru, ani nie odmówiono im rejestracji), jednego wykreślonego z rejestru podatników VAT po weryfikacji i dwóch, którym odmówiono rejestracji.

⁶ Pismo z 2 sierpnia 2016 r. skierowane do Dyrektorów Izby Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych.

⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.).

⁸ Przepis obowiązuje od 1 stycznia 2017 r. i określa cztery przesłanki odmowy rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, tj. jeżeli: dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym są niezgodne z prawdą, podmiot nie istnieje, mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podmiotem albo jego pełnomocnikiem lub podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania.

VAT siedmiu podmiotów, z tego: w I półroczu 2017 r. sześciu (dwóch na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ww. ustawy i czterech – art. 96 ust. 9a pkt 3 ww. ustawy) i w III kwartale 2017 r. jednego (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ww. ustawy).

(dowód: akta kontroli str. 19)

1.2. Średni czas procesu rejestracji podatnika VAT w Urzędzie dla poszczególnych grup, którym przydzielono jeden z trzech poziomów ryzyka, wynosił:

- w 2015 r.: do grupy niskiego ryzyka – sześć dni, średniego – siedem i wysokiego – 15;
- w 2016 r.: do grupy niskiego ryzyka – 26 dni, średniego – 55 i wysokiego – 17;
- w I półroczu 2017 r.: do grupy niskiego ryzyka – 34 dni, średniego – 39 i wysokiego – 41.

W porównaniu do 2015 r. proces rejestracji podatnika VAT wydłużył się w 2016 r. i w I półroczu 2017 r., odpowiednio: z sześciu dni w 2015 r. do 26 i 34 dni w latach 2016-2017 (dla grupy niskiego ryzyka), z siedmiu dni do 55 i 39 dni (dla grupy średniego ryzyka) i z 15 dni do 17 i 41 dni (dla grupy wysokiego ryzyka).

(dowód: akta kontroli str. 16-18)

Z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Urzędu wynika, że zgodnie z Wytocznymi z 2014 r., obowiązującymi w 2015 r., przed zarejestrowaniem podatnika, w uzasadnionych przypadkach, w tym wynikających z oceny ryzyka przy rejestracji, wskazane było dokonanie sprawdzenia siedziby i/lub miejsc prowadzenia działalności, a zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z 2 sierpnia 2016 r.⁹, dokonywanie sprawdzenia adresu siedziby/miejsca prowadzenia działalności gospodarczej powinno odbywać się w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i zgłaszających się z tego tytułu do rejestracji na potrzeby podatku VAT i było obowiązkowe niezależnie od stopnia ryzyka rejestracji podmiotu. Powyższe nałożyło na Naczelnika Urzędu dodatkowe obowiązki w zakresie rejestracji podmiotów jako podatników VAT. Proces rejestracji znacznie się wydłużył, bowiem pozyskanie dokumentów, przeprowadzenie czynności sprawdzających, przeglądanie baz danych zajmowało znacznie więcej czasu i często zależało od podatnika, który nie stawia się na wezwania. Ponadto specyfika wyspecjalizowanego urzędu skarbowego nie pomaga nawiązać szybkich kontaktów ze spółkami, których przedstawiciele nie mieszkają w Polsce i są nieosiągalni przez długi czas.

(dowód: akta kontroli str. 75-85, 154-160)

1.3. W latach 2015-2017 (III kwartały) z rejestru podatników VAT Naczelnik Urzędu wykreślił 489 podatników VAT czynnych (w tym 261 z urzędu), z tego:

- w latach 2015-2016: 324, z tego: 154 z urzędu (149 na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w latach 2015-2016 i pięciu na podstawie art. 96 ust. 8 ww. ustawy) oraz 170 na podstawie jej art. 96 ust. 6 i 7;
- w 2017 r. (do końca III kwartału): 165, z tego: 107 z urzędu (52 na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, 35 na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1, 10 na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2, 10 na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 oraz 58 na podstawie art. 96 ust. 6 i 7 ww. ustawy).

(dowód: akta kontroli str. 20-49)

Badanie 32 spraw zakończonych wykreśleniem podatników z rejestru podatników VAT, dokonany w 2016 r.¹⁰ i w I półroczu 2017 r.¹¹ na podstawie art. 96 ustawy

⁹ Pismo nr AP4.8622.2.2016.

¹⁰ Na podstawie art. 96 ust. 6 (i 7), 8 i 9 ustawy o VAT (10 spraw).

¹¹ Na podstawie art. 96 ust. 6 (i 7), 9 pkt 2 i art. 96 ust. 9a pkt 1, 2 i 3 ustawy o VAT (22 sprawy).

o VAT wykazało, że w Urzędzie przed wykreśleniem podatnika podejmowano szereg czynności sprawdzających (m.in. w celu ustalenia czy podatek istnieje), od wysyłania wezwań do złożenia brakujących deklaracji, wyjaśnień i dokumentów, przez sporządzanie wydruków z KRS i sprawdzanie miejsca wykonywania działalności. Pracownicy Urzędu niezwłocznie dokonywali sprawdzenia miejsca prowadzenia działalności. Czynności sprawdzające również przeprowadzono bez zbędnej zwłoki, poza czterema przypadkami dotyczącymi złożenia brakujących deklaracji VAT-7, które podjęto po upływie od około dwóch do trzech miesięcy od powzięcia informacji o ich braku, co było niezgodne z Wytocznymi z 2016 r.

W większości przypadków (26) wykreśleń z rejestru VAT dokonywano niezwłocznie po ustaleniu przesłanki wykreślenia, jednak dwóch podatników wykreślono z rejestru VAT po upływie odpowiednio: 14 i pięciu miesięcy od daty zaistnienia przesłanki do wykreślenia, co było niezgodne z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT i ww. Wytocznymi, a czterech podatników wykreślono (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ww. ustawy) w końcu lutego i kwietnia 2017 r., tj. odpowiednio prawie dwa i cztery miesiące po wejściu w życie 1 stycznia 2017 r. nowelizacji ww. ustawy, umożliwiającej ich wykreślenie z urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 89-115, 145-147, 262-273)

Wykreślenie podatników z rejestru VAT prowadzonego w Urzędzie nie następowało w formie decyzji (postanowienia), była to czynność materialno-techniczna (zamknięcie obowiązku podatkowego w systemie POLTAX poprzez wpisanie daty), dokonana na podstawie pisemnej analizy zebranego materiału z przeprowadzonych czynności, zatwierdzonej przez Naczelnika Urzędu – tzw. „Karta obiegowa, Wykreślenie z rejestru podatników VAT” (w 29 sprawach) lub na podstawie akceptacji wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT przez Naczelnika Urzędu – pismo kierowane do Naczelnika (w trzech sprawach).

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego¹² wykreślenia dokonywane na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT są czynnością materialno-techniczną nie wymagającą udziału podatnika, ani zawiadamiania go o wykreśleniu. Jak wskazuje się w orzeczeniach tego Sądu, postępowanie zmierzające do wykreślenia podatnika z rejestru VAT jest prowadzone wobec podmiotu, z którym nie ma kontaktu lub który nie istnieje. W takiej sytuacji siłą rzeczy podmiot ten w postępowaniu nie uczestniczy. Również ustawa o VAT nie przewiduje formy decyzji lub postanowienia w przypadku wykreślenia w trybie jej art. 96 ust. 9.

(dowód: akta kontroli str. 75-85)

Podatnicy wykreśleni z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT (dwa przypadki w badanej próbie) zostali powiadomieni o tej czynności odrębnym pismem. Z kolei podatnicy wykreśleni z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a ww. ustawy (dziewięć przypadków w badanej próbie) nie zostali powiadomieni o tej czynności. Z dniem 1 stycznia 2017 r. do ustawy o VAT dodano przepisy wskazujące na nowe przesłanki wykreślenia podatników z rejestru, zawarte w art. 96 ust. 9a–9i, które stanowią, że wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega określony podatek i – w przeciwieństwie do przepisów poprzedzających ww. regulację – przepisy te nie zastrzegają, że wykreślenie następuje bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika.

¹² Orzeczenia: I FSK 1370/11 z 25 czerwca 2012 r., I FSK 1266/12 z 23 sierpnia 2013 r. i I FSK 293/15 z 8 czerwca 2016 r.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że ww. przepisy nie wprowadzają obowiązku zawiadomienia podatnika o wykreśleniu, tak jak w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru VAT UE (art. 97 ust. 15 ustawy o VAT) – należy przyjąć, że racjonalny ustawodawca celowo rozróżnił sytuacje, w których istnieje obowiązek zawiadomienia podatnika o wykreśleniu od tych, w których takiego obowiązku nie ma. Dopiero w „Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług” z sierpnia 2017 r. (dalej: „Procedura w sprawie rejestru VAT”), przekazanej przez Szefa Administracji Skarbowej 7 września 2017 r., w pkt 7 „Wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT czynnych” (ppkt 12 i 13) wskazano, że podatnika należy zawiadomić o wykreśleniu i Urząd zastosował się do ww. Procedury.

(dowód: akta kontroli str. 75-85)

1.4. W Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) obowiązywała Procedura¹³ monitorowania wywiązywania się z obowiązku składania deklaracji VAT, informacji podsumowujących oraz zaistnienia przesłanek do wykreślenia z rejestru podatników z rejestru jako podatnika VAT oraz z rejestru jako podatnika VAT UE (dalej: „Procedura monitorowania podatników VAT UE”)¹⁴.

(dowód: akta kontroli str. 141-143, 201-217)

W kontrolowanym okresie pracownicy Urzędu identyfikowali co miesiąc¹⁵ podmioty spełniające kryteria wykreślenia z rejestru podatników VAT UE na podstawie raportów o podatnikach:

- w 2016 r.¹⁶: zarejestrowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT UE¹⁷ oraz aktywnych do transakcji wewnątrzwspólnotowych, którzy nie złożyli deklaracji VAT od sześciu miesięcy¹⁸;
- w 2017 r.¹⁹: zarejestrowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych, którzy nie złożyli informacji VAT UE oraz podatnikach, którzy złożyli za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie wykazali sprzedaży lub nabycia towarów lub usług w kwotami podatku do odliczenia²⁰.

(dowód: akta kontroli str. 141-143, 165-200)

Rozstrzygnięcie w sprawie wykreślenia podatników z rejestru jako podatników VAT UE podejmował Naczelnik Urzędu. Pracownicy Urzędu zamykali aktywność do transakcji wewnątrzwspólnotowych z datą akceptacji Naczelnika, zawiadamiali o tym podatnika i wprowadzali dane o wykreśleniu do aplikacji BPS w tabeli podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT UE z podaniem podstawy prawnej wykreślenia. W 2016 r. z rejestru VAT UE wykreślono 45 podatników, a w 2017 r. (I półrocze) – 53.

(dowód: akta kontroli str. 141-144, 218-221)

¹³ Zatwierdzona przez Naczelnika Urzędu 15 października 2015 r.

¹⁴ Procedurę postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych IAS przekazała do Urzędu 11 września 2017 r.

¹⁵ Raporty sporządzano z aplikacji POLTAX co miesiąc, a z systemu VIES, zgodnie z jego funkcjonalnością, co kwartał.

¹⁶ Do 31 grudnia 2016 r., zgodnie z art. 97 ust. 15 ustawy o VAT, w przypadku gdy podatnik nie złożył za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracji podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego wykreślał z rejestru podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamiał go o powyższym.

¹⁷ Raport z aplikacji VIES.

¹⁸ Raport z aplikacji Poltax.

¹⁹ Zgodnie z brzmieniem art. 97 ust. 15 ustawy o VAT obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. w przypadku gdy podatnik złożył za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług w kwotami podatku do odliczenia, naczelnik urzędu skarbowego wykreślał z rejestru ten podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamiał go o wykreśleniu. Ponadto dodano ust. 15a, zgodnie z którym przepis ust. 15 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik przez trzy kolejne miesiące nie składał informacji podsumowujących, pomimo istnienia takiego obowiązku.

²⁰ Raport wykonywany w Izbie Skarbowej/Izbie Administracji Skarbowej na zlecenie pracownika Urzędu na podstawie skryptu z aplikacji Poltax.

Obowiązek weryfikacji przesłanek wykreślenia z rejestru podatników VAT UE nie był określony w zakresach czynności pracowników wykonujących te czynności.

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że tryb postępowania i zasady weryfikacji danych o podatnikach VAT UE były określone Procedurą monitorowania podatników VAT UE, a z zakresów obowiązków wynikał obowiązek wykonywania innych zadań, które na zajmowanym stanowisku wynikały m.in. z prawa, wytycznych i instrukcji.

(dowód: akta kontroli str. 141-143, 393, 394)

W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie nie było podatników zarejestrowanych w rejestrze VAT UE, którzy nie złożyli za trzy kolejne miesiące informacji podsumowujących VAT UE.

(dowód: akta kontroli str. 274-277)

Szczegółowym badaniem objęto²¹ działania podjęte w Urzędzie wobec sześciu podatników, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych przed 30 września 2016 r. oraz sześciu, którzy złożyli za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazali sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia (w I półroczu 2017 r. lub wcześniej)²². W wyniku badania stwierdzono, że rejestr podatników VAT UE był aktualny, przesłanki do wyrejestrowania podatnika z tego rejestru weryfikowano na bieżąco oraz bezzwłocznie²³ wykreślano podatników z rejestru w przypadku stwierdzenia takich przesłanek.

(dowód: akta kontroli str. 141-143, 278-325)

1.5. W procesie rejestracji podatników VAT stosowano Wytyczne z 2016 r. oraz zasady działania określone Procedurą w sprawie rejestru VAT.

Głównym celem przy rejestracji podatników VAT było objęcie działaniami wszystkich podmiotów ocenionych przy pomocy aplikacji KORRP, u których poziom ryzyka określono jako „wysoki”. Zadanie to nałożono w piśmie Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku (dalej: „IAS”) z 18 stycznia 2017 r. w związku z pismem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 12 stycznia 2017 r. Naczelnik Urzędu objął również czynnościami (ogłędziny) 100% podmiotów rejestrujących się jako podatnicy podatku VAT, bez względu na ocenę dokonaną przy pomocy aplikacji KORRP.

(dowód: akta kontroli str. 139-143, 161-164)

Relacja liczby podmiotów z grupy wysokiego ryzyka objętych działaniami weryfikacyjnymi do liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka w latach 2015-2017 (I półrocze 2017 r.) wyniosła 100%, a relacja liczby podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, których wykreślono z rejestru podatników do liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka wyniosła 5,3% w 2016 r., a w 2015 r., I półroczu 2016 r. i I półroczu 2017 r. – 0%.

(dowód: akta kontroli str. 13)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wykreślenie z rejestru podatników VAT było uwarunkowane udowodnieniem przez Urząd spełnienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT.

(dowód: akta kontroli str. 75-85)

²¹ Badaniem nie objęto podatników, którzy zwiesili wykonywanie działalności gospodarczej.

²² W Urzędzie nie było podatników zarejestrowanych w rejestrze VAT UE, których nie wykreślono z rejestru do czasu kontroli, mimo upływu pół roku od nieskładania wymaganych dokumentów.

²³ W terminie do 36 dni od zaistnienia przesłanek do wykreślenia z rejestru VAT UE.

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W przypadku trzech podmiotów²⁴ z 10 objętych badaniem, którzy w okresie objętym kontrolą wystąpili do Naczelnika Urzędu o uzyskanie statusu podatnik VAT czynny²⁵, raport KORRP określający wysokie ryzyko rejestracji sporządzono po upływie od 13 do 35 dni od zarejestrowania w podatku VAT, co było niezgodne z pkt. 3.4. Segmentacji. Zgodnie z tym dokumentem raport oceny ryzyka rejestracji podmiotu sporządza się przed zarejestrowaniem podmiotu w podatku VAT.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że opóźnienie wynikało z zaangażowania Urzędu w rejestrację podmiotów, dla których nastąpiła zmiana właściwości Naczelnika Urzędu z dniem 1 stycznia 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 121-122, 125-128, 135-138, 141-143)

2. Z objętych badaniem 32 spraw zakończonych wykreśleniem podatników z rejestru podatników VAT, dokonanych w latach 2016-2017 (I półrocze) na podstawie art. 96 ustawy o VAT:
 - a) w przypadku czterech podatników czynności sprawdzające dotyczące złożenia brakujących deklaracji VAT-7 podjęto po upływie od około dwóch do trzech miesięcy od powzięcia informacji o ich braku. Dla trzech podatników²⁶, wykreślonych z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, czynności dotyczące brakującej deklaracji za I kwartał 2016 r. podjęto odpowiednio 1 lipca, 4 lipca i 9 sierpnia 2016 r. (data wezwania), a dla podatnika²⁷ wykreślonego na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ww. ustawy – czynności dotyczące brakującej deklaracji za październik 2016 r. podjęto 15 lutego 2017 r. (data wezwania). Było to niezgodne z § 2 ust. 6d pkt 2 Wytycznych z 2016 r., zgodnie z którym czynności sprawdzające należy podjąć bez zwłoki jeżeli powstaną wątpliwości co do statusu zarejestrowanego podatnika, w szczególności, gdy podatnik nie złożył deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D za jeden okres rozliczeniowy (deklaracja nie wpłynęła do urzędu w ciągu 20 dni licząc od dnia upływu terminu jej złożenia);
 - b) jednego podatnika²⁸ wykreślono z rejestru VAT po upływie ponad 13 miesięcy od stwierdzenia przesłanki do wykreślenia²⁹. Urząd dysponował informacjami, które w wysokim stopniu uprawdopodobniały, że podatnik nie istnieje (nie ma możliwości skontaktowania się z nim). W tej sytuacji pozostawanie podatnika w rejestrze było niezgodne z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT;
 - c) jednego podatnika³⁰ wykreślono z rejestru VAT (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT) 27 lutego 2017 r., tj. po upływie ponad pięciu miesięcy od ustalenia przesłanki do wykreślenia, gdyż już 5 września 2016 r. został sporządzony protokół z czynności sprawdzenia miejsca wykonywania działalności gospodarczej, z którego wynikało, że spółka pod wskazanym adresem nie istnieje. Było to niezgodne z § 2 ust. 6c ww. Wytycznych, zgodnie z którym wykreślenia podatnika z rejestru, jako podatnika VAT,

²⁴ Nr NIP: [REDAKTOWANE]

²⁵ Złożyli zgłoszenie rejestracyjne VAT-R.

²⁶ Nr NIP: [REDAKTOWANE] i [REDAKTOWANE]

²⁷ Nr NIP: [REDAKTOWANE]

²⁸ Nr NIP: [REDAKTOWANE]

²⁹ Podatnika wykreślono 3 kwietnia 2017 r., choć z notatki służbowej z 27 października 2015 r. na okoliczność przeprowadzonej wizji lokalnej przez pracowników Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku (wpływ do Urzędu 11 lutego 2016 r.) wynikało, że pod wskazanym adresem spółki brak jest oznak prowadzonej działalności.

³⁰ Nr NIP: [REDAKTOWANE]

na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT należy dokonać niezwłocznie po zakończeniu czynności sprawdzających, w wyniku których okazało się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z nim albo jego pełnomocnikiem.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że zadania z zakresu wykreśleń realizują pracownicy Referatów ds. Czynności Analitycznych i Sprawdzających, wykonujący wiele innych czynności, m.in. w zakresie obsługi zwrotów i nadpłat. Wpływ na czas trwania procedury wykreślenia miała też sytuacja kadrowa w ww. komórkach, spowodowana długotrwałymi absencjami i zmniejszeniem ich stanu od 2016 r. o pięć osób. Z powodu obowiązujących w administracji skarbowej ograniczeń w zatrudnianiu pracowników, braki kadrowe uzupełniano oddelegowując pracowników z innych komórek lub zatrudniając pracowników na zastępstwo. Procedura naboru takich pracowników trwa średnio dwa miesiące. Pracownicy oddelegowani i na zastępstwo nie byli w stanie pracować na takim samym poziomie jak pracownicy doświadczeni. W związku z tym w pierwszej kolejności wykonywano zadania w zakresie zapewnienia wpływów podatkowych (Urząd realizuje ok. 60% wpływów całego województwa), a także terminowej weryfikacji i obsługi zwrotów i nadpłat, aby zminimalizować ryzyko wypłaty oprocentowania podatnikom (w każdym miesiącu w Urzędzie obsługiwanych jest około tysiąca zwrotów i nadpłat w podatku VAT). Czynności podejmowano jednak możliwie najszybciej i prowadzono w miarę możliwości sprawnie. Ponadto zmienione od stycznia 2017 r. przepisy ustawy o VAT wprowadziły wiele nowych przesłanek wykreślenia z rejestru VAT, co spowodowało konieczność wypracowania zmian w organizacji pracy, przyczyniło się do zwiększenia zakresu zadań w tym obszarze i czasu ich realizacji.

(dowód: akta ontroli str. 92, 97-102, 105, 112-115, 112-115)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, polegających na przypadkach opóźnień w sporządzaniu raportów KORRP, podejmowaniu czynności sprawdzających dotyczących złożenia brakujących deklaracji VAT-7 oraz wykreślaniu z rejestru VAT, realizację przez Naczelnika Urzędu w latach 2016-2017 (I półrocze) zadań w zakresie analizy ryzyka rejestracji podatników VAT, monitorowania podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości i wykreślania podmiotów nierzetelnych z rejestru podatników VAT.

2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu faktycznego

2.1. Dochody budżetu państwa z tytułu VAT rozliczone przez Urząd wzrosły w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 27,7% (z 4.471.338,1 tys. zł w 2015 r. do 5.710.849,9 tys. zł w 2016 r.). Dochody rozliczone w I półroczu 2017 r. wzrosły w porównaniu do odpowiedniego okresu 2016 r. o 34,7% (z 2.419.257,9 tys. zł do 3.258.387,7 tys.). Wpłaty z tytułu VAT³¹ wyniosły 7.310.735,2 tys. zł w 2015 r., 8.587.179,5 tys. zł w 2016 r. (3.826.432,9 tys. zł w I półroczu) i 4.726.916,6 tys. zł w 2017 r. (I półrocze). Zwroty VAT³² wyniosły 2.839.397,1 tys. zł w 2015 r., 2.876.329,6 tys. zł w 2016 r. (1.407.175,0 tys. zł w I półroczu) i 1.468.528,9 tys. zł w 2017 r. (I półrocze).

(dowód: akta kontroli str. 327)

³¹ Rozdziały klasyfikacji budżetowej: 75652, 75650, 75651.

³² Rozdziały klasyfikacji budżetowej: 75653, 75654, 75655.

Nadpłaty z tytułu zwrotu podatku VAT (rozdział 75653)³³ wzrosły w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 15,9% (z 479.192,9 tys. zł do 555.363,7 tys. zł), a w I półroczu 2017 r. w stosunku do I półrocza 2016 r. o 10,6% (z 502.332,9 tys. zł do 555.746,2 tys. zł).

Nadpłaty z tytułu zwrotu podatku VAT, w stosunku do których przedłużono termin zwrotu wynosiły na koniec 2016 r. – 25.105 tys. zł (24.075,8 tys. zł na koniec 2015 r.), a na koniec I półrocza 2017 r. – 25.007,2 tys. zł (18.997,7 tys. zł na koniec I półrocza 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 328-335, 591-600)

W kontrolowanym okresie obowiązywały, w tym również w zakresie dokonywania zwrotu podatku VAT, Wytyczne z 2014 r., Wytyczne z 2016 r. i Segmentacja. Zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 65/2011 z 19 września 2011 r. wprowadzono do stosowania Instrukcję określającą zasady postępowania w zakresie dokonywania zwrotów VAT (dalej: „Instrukcja dot. zwrotu VAT”). Od 22 maja 2017 r. w Urzędzie obowiązywała procedura P 2/2017 z 22 maja 2017 r. dotycząca postępowania w zakresie dokonywania zwrotów VAT (dalej: „Procedura w zakresie zwrotu VAT”).

(dowód: akta kontroli str. 369-382, 400-470)

Ryzyko wynikające z zadeklarowanego zwrotu VAT³⁴ analizowano na podstawie danych zawartych w Karcie oceny zasadności zwrotu³⁵ obejmującej m. in.: wyniki kontroli przeprowadzonych uprzednio u podatnika, wykazywanie dostaw wewnątrzspółnotowych przez podatników niezarejestrowanych jako podatnicy VAT UE, rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach VAT, a danymi wynikającymi z informacji podsumowujących VAT UE, wyniki segmentacji ogólnej podatnika z uwagi na jego wiarygodność. Dane niezbędne do prawidłowego dokonania zwrotu różnicy podatku VAT w kwocie równej bądź większej niż 1.000 tys. zł zawarte były w Karcie potwierdzeń zwrotu.

(dowód: akta kontroli str. 612-618)

W Urzędzie powołano zespół do spraw analizy podatników wykazujących w deklaracjach VAT kwoty do zwrotu (dalej: „Zespół ds. analizy zwrotów VAT”)³⁶.

(dowód: akta kontroli str. 369-382, 471-474)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że w latach 2016-2017 (I półrocze) do typowania zwrotów VAT do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych wykorzystywano raporty zbiorcze z analizy grupowej podsystemu KONTROLA. Dla identyfikowania nierzetelnych podatników VAT korzystano z Bazy Podmiotów Szczególnych (BPS), WRO-System moduł WRO-Skarbiec³⁷, Systemu Rejestracji Centralnej KEP (SeRCe)³⁸, EWIKON³⁹ oraz pomocniczo E-ORUS⁴⁰.

(dowód: akta kontroli str. 471-474)

³³ W rozdziałach 75654 – rozliczenia w VAT z tytułu kas rejestrujących oraz 75655 – zwroty osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym nie było obrotów.

³⁴ Zgodnie z Wytycznymi w zakresie VAT, Instrukcją dot. zwrotu VAT i Procedurą w zakresie zwrotu VAT.

³⁵ Wygenerowany raport Analiza zasadności zwrotu VAT (dalej: „raport AZZ”).

³⁶ Akty powołania Zespołu z: 16 czerwca 2015 r., 8 czerwca 2016 r., 9 maja 2017 r. i 6 września 2017 r.

³⁷ Udostępniające dane o nieprawidłowościach stwierdzonych u podatnika, który zmienił właściwość miejscową.

³⁸ Udostępniająca aktualne i historyczne dane na temat m.in. obowiązków podatkowych, właściwości miejscowej, adresów prowadzonej działalności, które były wprowadzane na poziomie właściwego Urzędu.

³⁹ Udostępniająca dane z podsystemu kontrola na temat wszystkich prowadzonych i zakończonych kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe oraz urzędy celno-skarbowe w całym kraju.

⁴⁰ Udostępniająca dane o podatniku zgromadzone przez Urząd (lokalna baza danych), najczęściej o prowadzonych czynnościach sprawdzających i ich wyniku.

W Urzędzie nie opracowano wewnętrznej procedury regulującej zasady wykorzystania plików JPK⁴¹, a działania Urzędu opierały się o zalecenia przekazane przez Dyrektora IAS⁴².

(dowód: akta kontroli str. 369-382, 591-611)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że:

- Urząd uzyskał dostęp do plików JPK w marcu 2017 r. Do maja 2017 r. korzystano z aplikacji WRO-Analizer (dostęp do plików JPK wymagał wniosku Naczelnika do CAIPAS o udostępnienie danych). W szerszym zakresie czynności sprawdzające z wykorzystaniem plików JPK podejmowano od drugiego półrocza 2017 r.⁴³. Od lipca 2017 r. Urząd dysponował dostępem do plików bez opóźnienia za pośrednictwem JPK-Lunetki;
- do weryfikacji zasadności zwrotów VAT korzystano również z raportów przekazanych przez CAIPAS;
- oznaczenie w aplikacji e-Orus, że czynności sprawdzające przeprowadzono z wykorzystaniem plików JPK było możliwe od lipca 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 591-611)

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 3.673 czynności sprawdzających z wykorzystaniem plików JPK w związku z wynikami analiz przesłanych przez CAIPAS⁴⁴ dotyczącymi:

- nabywców towarów objętych procedurą odwrotnego obciążenia VAT (dostawca w swoim pliku JPK zadeklarował kwotę dostawy na rzecz wskazanego kontrahenta w kwocie wyższej niż łączna kwota nabyć zadeklarowana przez nabywcę);
- nabywców uwzględniających w rejestrach zakupu faktury VAT, które zostały wystawione przez podmioty nieposiadające otwartego obowiązku podatkowego w VAT,

oraz różnic pomiędzy:

- deklaracją VAT, a plikiem JPK podatników w zakresie kwot podatku naliczonego oraz podatku należnego;
- plikiem JPK podatników w zakresie kwot podatku naliczonego, a plikami JPK ich kontrahentów w zakresie podatku należnego;
- plikiem JPK podatników w zakresie kwot podatku naliczonego, a deklaracją VAT podmiotów będących kontrahentami w zakresie podatku należnego;
- informacją podsumowującą VAT UE, a plikiem JPK podatników w zakresie kwot wewnątrzwspólnotowych dostaw i nabyć towarów;
- informacją podsumowującą VAT UE, a plikiem JPK podatników w zakresie kwot wewnątrzwspólnotowych dostaw i nabyć towarów dla poszczególnych kontrahentów.

(dowód: akta kontroli str. 369-382, 591-611)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że w Urzędzie nie posiadano informacji o liczbie deklaracji VAT, w odniesieniu do których: nie złożono plików JPK, wezwano podatników do ich złożenia, złożono pliki wymagające wyjaśnienia rozbieżności

⁴¹ Podatnicy udostępniali ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT (rejestry sprzedaży i zakupu) w postaci elektronicznej tj. jednolite pliki kontroli (dalej: „pliki JPK”) Centrum Kompetencyjnemu ds. Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (dalej: „CAIPAS”).

⁴² M. in. w zakresie analizy i weryfikacji raportów plików JPK przesyłanych przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej we Wrocławiu. Pisma Dyrektora IAS z 14 czerwca 2017 r. nr 2201-ICK.002.1.5.2017 oraz nr 2201-ICK.4020.1.26.2017.

⁴³ Aplikacja WRO-System (wdrożona w maju 2017 r.) umożliwiła bezpośrednie generowanie raportów z plików JPK (z opóźnieniem około miesiąca od złożenia pliku przez podatnika).

⁴⁴ Zestawienia przesłane w okresie luty-lipiec 2017 r. obejmowały 15.241 rekordów.

i wyjaśniono rozbieżności.

(dowód: akta kontroli str. 369-382)

Badanie 12 zwrotów podatku VAT⁴⁵ (na 117.502,8 tys. zł), które nie były poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej, zadeklarowanych przez 11 spółek z o.o. i spółkę akcyjną, będących podatnikami VAT UE⁴⁶ wykazało, że:

- czynności weryfikacyjne rozpoczęto w terminie od jednego do dziewięciu dni od wpływu deklaracji do Urzędu;
- ocenę ryzyka oparto na przeglądzie dostępnych danych o podatniku, obejmujących m.in. wyniki przeprowadzonych kontroli, analizy danych z deklaracji, w tym informacji podsumowujących oraz danych z systemu VIES;
- wszyscy podatnicy mieli otwarty obowiązek podatkowy w zakresie VAT przed 2012 r.;
- w przypadku żadnego podatnika nie było niezrealizowanych wniosków o przeprowadzenie kontroli (skierowanych do innych urzędów lub otrzymanych do realizacji);
- w żadnym przypadku nie przeprowadzono analizy plików JPK;
- analiza ryzyka nie uzasadniała podjęcia dalszych czynności weryfikacyjnych;
- zwrotów dokonano po akceptacji Naczelnika Urzędu na aktualny numer rachunku bankowego zgłoszonego przez podatnika i ważnego do zwrotów lub kwotę wynikającą ze zwrotu zarachowano na należności z innych tytułów.

(dowód: akta kontroli str. 520-544)

Naczelnik wyjaśnił, że przeprowadzone analizy ryzyka w ww. przypadkach nie uzasadniały podjęcia czynności sprawdzających, w tym dokonania analizy raportów z plików JPK.

(dowód: akta kontroli str. 591-600)

W Urzędzie nie wystąpiły przypadki długotrwałego lub nieuzasadnionego wstrzymywania zwrotów. W wyniku badania trzech zwrotów VAT⁴⁷, których termin został wydłużony (z czterech spraw, w których podatnicy złożyli skargi na bezczynność organu lub zażalenia na postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu) stwierdzono, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (dalej: „WSA”) oddalił skargi podatnika na bezczynność organu (dwie sprawy) lub postanowienia Dyrektora IAS utrzymujące w mocy postanowienie Naczelnika Urzędu o przedłużeniu terminu zwrotu (jedna sprawa).

(dowód: akta kontroli str. 369-382, 518, 519)

2.2. Informacje o liczbie i efektywności czynności sprawdzających Naczelnik Urzędu raportował w sprawozdaniu MF9Ps:

- w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. zmalała o 3,5% liczba czynności sprawdzających w zakresie VAT (z 4.830 do 4.661), przy czym liczba czynności, w których stwierdzono nieprawidłowości wzrosła o 60,5% (z 882 do 1416);
- w I półroczu 2017 r. w porównaniu do analogicznego okresu w 2016 r. wzrosła o 31,1% liczba czynności sprawdzających (z 2.581 do 1.778) oraz o 4,1% liczba takich czynności, w których ujawniono nieprawidłowości (z 437 do 419);
- w wyniku przeprowadzonych czynności zmniejszyły się w 2016 r. o 75,9% w porównaniu do 2015 r. ustalone w Urzędzie kwoty nienależnych zwrotów VAT (z 2.070 tys. zł do 498 tys. zł), ale w I półroczu 2017 r. w porównaniu do

⁴⁵ Po cztery zwroty na kwotę nie mniejszą niż 15 milionów złotych, na kwotę mniejszą niż 15 milionów złotych ale nie mniejszą niż trzy miliony złotych oraz na kwotę mniejszą niż trzy miliony złotych ale nie mniejszą niż jeden milion złotych.

⁴⁶ Sześć zwrotów dokonanych w II półroczu 2016 r. (z tego cztery w grudniu) i sześć w I półroczu 2017 r.

⁴⁷ Na kwotę 600 tys. zł za październik 2016 r., 800 tys. zł za kwiecień 2016 r. i 2.100 tys. zł za czerwiec 2016 r.

I półrocza 2016 r. ww. kwota zwiększyła się o 19,0% (z 200 tys. zł do 238 tys. zł). Ustalane kwoty nienależnych zwrotów VAT uwzględniono w korektach deklaracji. (dowód: akta kontroli str. 343-368)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że:

- sprawozdania MF9Ps sporządzano na podstawie danych z aplikacji e-Orus;
- w 2016 r. uporządkowano zasady ewidencjonowania czynności sprawdzających⁴⁸ oraz przeprowadzono czynności sprawdzające, których wynik nie był rejestrowany w aplikacji e-Orus⁴⁹;
- w 2017 r. (I półroczu) nie zewidencjonowano w aplikacji e-Orus 3.673 czynności dotyczących raportów CAiPAS.

(dowód: akta kontroli str. 624-627)

2.3. W latach 2016-2017 (I półrocze) zakończono 109 kontroli zasadności zwrotu podatku VAT, z tego 81 w 2016 r. obejmujących zwroty na kwotę 121.091,1 tys. zł (w 2015 r. – 92 kontrole obejmujące zwroty na kwotę 169.258,8 tys. zł) i 28 w 2017 r. obejmujących zwroty VAT na kwotę 77.430,5 tys. zł (w I półroczu 2016. r. – 42 kontrole obejmujące zwroty na kwotę 83.767,9 tys. zł). Stwierdzone w tych kontrolach nienależne zwroty VAT wynosiły:

- w 2016 r. w 15 kontrolach – 16.776,9 tys. zł (w 2015 r. w 19 kontrolach – 3.912,1 tys. zł);
- w 2017 r. (I półrocze) w trzech kontrolach – 43.768,7 tys. zł (w I półroczu 2016 r. w siedmiu kontrolach - 3.904,4 tys. zł).

W wyniku kontroli zakończonych w 2016 r. zmniejszono zwroty VAT o 718,9 tys. zł, z tego o 240,9 tys. zł w korektach deklaracji i o 478 tys. zł w decyzjach Naczelnika Urzędu. W wyniku kontroli zakończonych w 2017 r. (I półrocze) zwroty VAT zmniejszono o 43.263,1 tys. zł, z tego o 43.262,9 tys. zł w korektach deklaracji i o 0,2 tys. zł w decyzjach Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 630)

Z 333 decyzji pokontrolnych wydanych w 2016 r., w których stwierdzono nieprawidłowości w VAT na 34.119,2 tys. zł (w 2015 r. 96 decyzji na 7.998,2 tys. zł), sześć decyzji dotyczyło nienależnych zwrotów VAT na 3.737 tys. zł (w 2015 r. 13 decyzji na 3.453,9 tys. zł). W I półroczu 2017 r. wydano 43 decyzje, w których stwierdzono nieprawidłowości w VAT na 984 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 116 decyzji na 25.995,7 tys. zł), z tego sześć decyzji dotyczyło nienależnych zwrotów VAT na 515,9 tys. zł (w I półroczu 2016 r. dwie decyzje na 60,9 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 340, 631)

2.4. Nieprawidłowości stwierdzono w 15 z 81 kontroli zasadności zwrotu VAT (18,5%) przeprowadzonych w 2016 r. (20,6% w 2015 r.) i w trzech z 28 kontroli (10,7%) przeprowadzonych w I półroczu 2017 r. (16,7% w I półroczu 2016 r.)

Na podstawie badania 10 zadeklarowanych zwrotów VAT⁵⁰ (na 115.823 tys. zł), których zasadność została sprawdzona w wyniku przeprowadzonej kontroli

⁴⁸ M. in. wprowadzono zmiany w sposobie rejestrowania weryfikacji rozliczeń dot. nieściągalnych wierzytelności, o których mowa w art. 89a oraz art. 89b ustawy o VAT. Przed zmianą czynności ewidencjonowano z uwzględnieniem poszczególnych dłużników i wierzycieli, a po zmianie do aplikacji e-Orus wprowadzano jeden wpis w zakresie danego rozliczenia podatkowego.

⁴⁹ Oględziny miejsc siedziby/wykonywania działalności przez podatników (ponad 450 weryfikacji adresów podmiotów posiadających siedzibę pod tzw. adresami wirtualnymi).

⁵⁰ Wszystkie zadeklarowane zwroty VAT poprzedzone kontrolą podatkową przeprowadzoną w kontrolowanym okresie dotyczące kwoty nie mniejszej niż trzy miliony złotych, z tego dwa zwroty na kwotę nie mniejszą niż piętnaście milionów złotych. Badaniem objęto również dwa zwroty VAT poniżej trzech milionów złotych.

podatkowej, w tym trzech, w których kontrola zakończyła się zatrzymaniem nienależnego zwrotu podatku VAT w całości stwierdzono, że:

- wnioski o kontrolę były kierowane do komórki kontroli na więcej niż 10 dni przed upływem terminu zwrotu VAT;
- w trakcie ośmiu kontroli korzystano z programu do pobierania i analizy danych (ACL), w dwóch niezakończonych kontrolach współpracowano z czterema krajami członkowskimi UE oraz wykorzystano pliki JPK. W dwóch przypadkach uzyskano informację od obcych administracji, że kontrahenci podatnika zostali wyrejestrowani z rejestru VAT⁵¹;
- osiem kontroli zostało zakończonych, z tego w wyniku trzech kontroli stwierdzono nieprawidłowości powodujące powstanie dodatkowego przypisu,
- stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości (43.335 tys. zł) zostały potwierdzone w wydanej przez Naczelnika Urzędu decyzji lub złożonych przez podatnika korektach deklaracji, a należności z nich wynikające uregulowano;
- w wyniku zakończonych kontroli nie stwierdzono wyludzenia VAT.

(dowód: akta kontroli str. 591-593, 619-621, 630)

2.5. W kontrolowanym okresie zmniejszyła się liczba kontroli zasadności zwrotu VAT: z 92 w 2015 r. do 81 w 2016 r. i z 42 w I półroczu 2016 r. do 28 w I półroczu 2017 r., w tym kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości: 18,5% (15 z 81 kontroli) w 2016 r. (20,6% w 2015 r.) i 10,7% (trzy z 28 kontroli) w I półroczu 2017 r. (16,7% w I półroczu 2016 r.).

Jednocześnie wzrosła efektywność finansowa tych kontroli: w 2016 r. ujawniono nienależne zwroty VAT w kwocie 16.776,9 tys. zł (3.912,1 tys. zł w 2015 r.), a w 2017 r. (I półrocze) w kwocie 43.768,7 tys. zł (3.904,4 tys. zł w I półroczu 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 630)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie realizację przez Naczelnika Urzędu w latach 2016-2017 (I półrocze) zadań w zakresie weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT.

3. Typowanie podmiotów do kontroli, kontrole podatkowe oraz postępowania podatkowe

Opis stanu faktycznego

3.1. W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie obowiązywała Procedura regulująca zasady i realizację strategii typowania podmiotów do kontroli⁵² (dalej: „Procedura typowania”). Zgodnie z Procedurą typowania m.in.:

- plan kontroli, zatwierdzany przez Naczelnika Urzędu lub osobę przez niego upoważnioną w aplikacji stosowanej do ewidencjonowania zdarzeń związanych z kontrolą podatkową nie później niż na dzień przed planowanym okresem, sporządzano w systemie kwartalnym (§ 11 ust. 1 pkt 1 i 3), a przy jego opracowywaniu należało uwzględniać jednostki wytypowane na podstawie wniosków lub materiałów od innych urzędów, instytucji, osób prawnych i fizycznych – w tym anonimowych (§ 10);
- Naczelnik Urzędu powołał Zespół ds. planowania kontroli (dalej: „Zespół”), którego celami były m.in.: weryfikacja listy propozycji podmiotów typowanych do uwzględnienia w planie, opracowanie propozycji planu i dostosowanie jej do możliwości logistycznych komórek realizujących zadania w zakresie kontroli podatkowej (§ 6 ust. 1-4);

⁵¹ W dwóch przypadkach nie otrzymano jeszcze odpowiedzi.

⁵² Procedura P 09/2015, obowiązująca od 1 kwietnia 2015 r.

- proces planowania koordynował kierownik komórki realizującej zadania w zakresie analiz i planowania (dalej: „komórka AP”), która otrzymywała wnioski o przeprowadzenie kontroli i koordynowała ich rozpoznawanie, mogła także na podstawie wykonanych analiz opracowywać własne wnioski (§ 7 ust. 1-4);
- pracownik komórki AP analizował i oceniał źródło zewnętrzne kontroli, m.in. w oparciu o raport danych rejestracyjnych podatnika, inne informacje ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych, m.in. zawarte w Internecie i bazach danych, w tym aplikacji do obsługi deklaracji, konsol raportowania eksportu i importu towarów, aplikacji zawierającej dane z Krajowego Rejestru Sądowego i Bazy Podmiotów Szczególnych, ewidencji gruntów i nieruchomości, dane z innych urzędów, Policji, a także wyniki zleconych dla sprawdzenia lub uzupełnienia ww. informacji czynności sprawdzających (§ 8);
- propozycje podmiotów typowanych do kontroli komórka AP przekazywała do dalszej analizy komórkom kontroli podatkowej, obsługi bezpośredniej, postępowań podatkowych i spraw wierzycielskich (§ 9 ust. 1);
- kierownicy ww. komórek zaopiniowane analizy przekazywali do komórki AP do piątego dnia miesiąca przed rozpoczęciem kwartału z ewentualnymi propozycjami dodatkowych podmiotów do objęcia planem (§ 9 ust. 2 i 3);
- pracownik komórki AP po weryfikacji analiz, raportów i wniosków dokonywał ich selekcji i tworzył podstawową listę propozycji podmiotów typowanych do uwzględnienia w planie, sporządzał jego projekt, zawierający m.in. dane podmiotu, zakres kontroli, okres, obszar ryzyka i przedkładał go Zespołowi (§ 6 ust. 5 pkt 1 i 2, § 9 ust. 4);
- przewodniczący Zespołu zwoływał jego posiedzenie do 22. dnia miesiąca przed rozpoczęciem kwartału. Wyniki prac Zespołu dokumentowano protokołem, a będąca ich efektem propozycja planu powinna zawierać wykaz podmiotów ze wskazaniem m.in. ich danych identyfikacyjnych, danych i informacji potwierdzających zasadność ich wytypowania do kontroli, raportów, analiz, wniosków, w wyniku których zostały wytypowane oraz kwalifikacji do obszarów ryzyka zewnętrznego (§ 9 ust. 4, § 12 ust. 1 i 2);
- propozycję planu kierownik komórki AP przedkładał do zatwierdzenia Naczelnikowi Urzędu nie później niż na dzień przed planowanym okresem kontroli (§ 12 ust. 3);
- kontrole ujęte w kwartalnym planie kontroli powinny być realizowane w kwartale, którego dotyczą, przy czym przez realizację kontroli należało rozumieć jej wszczęcie (§ 11 ust. 1 pkt 40).

Kwalifikację podmiotów do kontroli doraźnych (realizowanych poza planem ze względu na potrzebę ich pilnego wszczęcia) unormowano w postanowieniach § 6 ust. 5 pkt 4-5 i § 11 ust. 1 pkt 2 Procedury typowania. Zgodnie z nimi wnioski o charakterze „pilne” (zwrot VAT, SCAC itp.) przedkładano Naczelnikowi Urzędu lub innej upoważnionej osobie w celu zatwierdzenia i podjęcia kontroli, przeprowadzenia czynności sprawdzających lub odstąpienia od kontroli. W celu obsługi wniosków o kontrole doraźne mogły być tworzone miesięczne plany takich kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 636-640, 649-655)

Ponadto w Urzędzie w zakresie przygotowywania planów kontroli i kwalifikowania podmiotów do kontroli doraźnej obowiązywały: Wytoczne z 2014 r., Wytoczne z 2016 r., „Krajowy Plan Działań Administracji Podatkowej 2016” (od marca 2016 r.), „Standaryzacja działań urzędów skarbowych woj. pomorskiego w zakresie typowania i planowania kontroli podatkowych” (opracowana w IS 25 czerwca 2014 r.), „Wojewódzki Plan Działań obowiązujący w 2016 roku w woj. pomorskim”

(wydany w IS w kwietniu 2016 r.), porozumienia Dyrektora IS z Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku: z 22 czerwca 2012 r. – o współpracy między urzędami skarbowymi województwa, IS i Urzędem Kontroli Skarbowej w Gdańsku oraz z 10 czerwca 2016 r. – o współpracy w zakresie kontroli zasadności deklarowanych zwrotów podatku VAT, Instrukcja dot. zwrotu VAT, „Procedura regulująca obieg dokumentów, zasady działania i współpracy między komórkami organizacyjnymi Urzędu w zakresie kaucji gwarancyjnej” P 1/2017 (od 20 stycznia 2017 r.) i Procedura w zakresie zwrotów VAT.

(dowód: akta kontroli str. 636-648, 656-990)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że w latach 2016-2017 (I półrocze), w celu typowania podmiotów do kontroli, m.in. w zakresie podatku VAT, w Urzędzie przeprowadzono analizy:

- wywiązywania się podatników z obowiązku złożenia deklaracji VAT (do 15. dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym, zgodnie z Procedurą P 24/2015);
- deklaracji złożonych po terminie, pod kątem zasadności zawiadomienia karno-skarbowego (w miesiącu następnym po wprowadzeniu do systemu POLTAX deklaracji, które wpłynęły w miesiącu objętym raportem, zgodnie z Procedurą P 07/2015 w zakresie spraw karnych skarbowych);
- zgodności: kwot nadwyżek podatku z poprzedniej deklaracji z kwotami do przeniesienia w deklaracji za poprzedni okres (w miesiącu następującym po zakończeniu okresu rozliczeniowego), deklaracji VAT-7, VAT-7K z informacją VAT-27 (w miesiącu następującym po zakończeniu okresu rozliczeniowego);
- rozliczenia podatku VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (art. 89a i art. 89b ustawy o VAT) – raport danych z deklaracji złożonych w poprzednim miesiącu, zgodnie z Procedurą P 23/2015 (do 12 czerwca 2017 r.) i Procedurą P 3/2017 (od 13 czerwca 2017 r.);
- podatników zarejestrowanych dla potrzeb transakcji VAT UE (w zależności od rodzaju zadań – co kwartał lub co miesiąc, zgodnie z Procedurą P 19/2015 w zakresie wymiany informacji o podatku VAT w handlu wewnątrzwspólnotowym oraz w zakresie ewidencjonowania, weryfikacji i wykorzystywania tych informacji);
- obszarów, zgodnie z wybranymi pięcioma metodami analizy przez Zespół ds. Zwrotów VAT (raz w miesiącu – po informacji o wprowadzeniu do systemu deklaracji VAT z wykazaniem zwrotom);
- podmiotów: wytypowanych losowo w celu objęcia kontrolą w zakresie VAT (w maju 2016 r.), ze średnim i wysokim ryzykiem rejestracji KORRP (raz w kwartale), z listy ostrzeżeń publicznych KNF (po otrzymaniu informacji z KNF i raz w roku), zarejestrowanych w wirtualnych biurach (raz w kwartale), którym: udzielono lub cofnięto koncesje OPC, OPZ, WPC, wystąpiły o wydanie, zmianę, przedłużenie ww. koncesji oraz wydano decyzje o odmowie udzielenia koncesji OPC (po otrzymaniu informacji o złożonych wnioskach), posiadających koncesje paliwowe, pod kątem zaległości podatkowych w celu wypełnienia obowiązków wynikających z prawa energetycznego (od stycznia 2017 r., każdorazowo po otrzymaniu informacji z IAS), pod kątem zasadności wykreślenia z rejestru podatników VAT czynnych (na bieżąco, jako dalszy etap analizy wywiązywania się przez podatników z obowiązku składania deklaracji), które złożyły kaucję gwarancyjną (co miesiąc), dokonujących odpraw celnych w procedurze 42 oraz 63 (w październiku 2016 r.);
- porównawczą danych dotyczących transakcji UE zawartych w deklaracji VAT,

informacji VAT UE i zgłoszeniu INTRASTAT (do lipca 2016 r., po otrzymaniu informacji z Izby Skarbowej w Szczecinie);

- raportów JPK_VAT przygotowanych przez CAiPAS we Wrocławiu (w terminie wskazanym przez Dyrektora IAS).

(dowód: akta kontroli str. 636-640, 991-995)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że:

- w latach 2016-2017 (I półrocze) większość podmiotów typowanych do ujęcia w kwartalnych planach kontroli poddano pisemnej analizie z wykorzystaniem informacji zawartych we wnioskach, informacjach i doniesieniach innych podmiotów oraz w dostępnych bazach danych, m.in. POLTAX (oraz jej podsystemach KONTROLA, EGAPOLTAX), e-Orus, POLTAX2B, CZM, SerCE – System Rejestracji Centralnej Krajowej Ewidencji Podatników, aplikacji VIES, a także w programach: Ewidencje, KRET (Konsola Raportowania Eksportu Towarów), KRIT (Konsola Raportowania Importu Towarów), LEX – Informator Prawno-Gospodarczy (IPG), Baza Podmiotów Szczególnych, SPR, WRO-SYSTEM (dostęp do plików JPK składanych przez podatników), JPK-LUNETKA (narzędzie umożliwiające natychmiastowe pobranie plików JPK za wybrany okres), DWP (dochody i wydatki podatnika), Rejestr Ksiąg Wieczystych, informacji zawartych w rejestrach i ewidencjach: KRS, GIF, URE, KNF oraz na stronach internetowych weryfikowanych podmiotów;
- nie istnieje narzędzie do typowania do kontroli podmiotów wyludzających podatek VAT, a Ministerstwo Finansów prowadzi prace w celu doskonalenia metod oceny ryzyka, umożliwiających skuteczne typowanie do kontroli;
- w kontrolowanym okresie w Urzędzie nie wprowadzono procedur regulujących współpracę z organami ścigania. Do Urzędu wpłynął (20 lutego 2017 r.) jeden wniosek z ww. organów o przeprowadzenie kontroli w zakresie podatku VAT. Wniosek Prokuratury Okręgowej w Zamościu dotyczył kontroli podmiotu za okres od 1 kwietnia do 30 czerwca 2015 r. Analizę wykonano 27 lutego 2017 r., jednak następnego dnia wpłynęło kolejne pismo (od Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu) dotyczące ww. podmiotu. Po ponownej analizie wnioskowano o ujęcie kontroli podmiotu w planie na II kwartał 2017 r., jednak w wyniku posiedzenia Zespołu (22-24 marca 2017 r.) 23 maja 2017 r. skierowano wniosek o kontrolę podmiotu do Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Olsztynie. Po otrzymaniu 14 czerwca 2017 r. odmowy jej przeprowadzenia kontrolę podmiotu ujęto w planie na III kwartał 2017 r. i wszczęto 18 sierpnia 2017 r. (kontrola niezakończona). Ponadto do Urzędu wpłynęło 718 innych pism z organów ścigania, dotyczących m.in.: przekazania akt lub informacji o prowadzonych postępowaniach kontrolnych, podatkowych, egzekucyjnych i zabezpieczających, wywiązywaniu się przez podmioty z obowiązków w zakresie rejestracji, składania deklaracji i sprawozdań finansowych, adresach, rachunkach, członkach zarządu, siedzibach i miejscach prowadzenia działalności, podmiotach prowadzących księgi, osobach uprawnionych do reprezentacji, a także przekazania kserokopii akt rejestracyjnych, sprawozdań finansowych, deklaracji i ich korekt oraz protokołów kontroli, przesłuchania w charakterze świadków pracowników Urzędu. Odpowiedzi na ww. pisma realizowano na bieżąco, z zachowaniem terminu – jeśli został wyznaczony.

(dowód: akta kontroli str. 636-640, 1020-1025, 1260-1264)

Na posiedzeniu Zespołu w dniach 22, 27 i 29 i 30 września 2016 r. m.in. przeanalizowano listę propozycji podmiotów typowanych do uwzględnienia w planie

kontroli na IV kwartał 2016 r., przygotowaną przez Wieloosobowe Stanowisko Analiz i Planowania i wytypowano do: kontroli w ramach planu – 22 podmioty, poza planem – trzy podmioty, a dwa – w przypadku ustalenia transakcji z podmiotami w wyniku kontroli planowej, czynności sprawdzających – dwa podmioty, dalszej analizy – jeden podmiot, innych czynności – jeden podmiot, a wobec 11 podmiotów podjęto decyzję o ich ujęciu w propozycjach do planu na I kwartał 2017 r. Ponadto w wyniku analizy 11 podmiotów, omawianych przez Zespół w poprzednich okresach (wobec których należało podjąć dodatkowe czynności) uznano, że sprawy: trzech z nich należy zamknąć, dwóch – kontynuować, a sześciu – zakwalifikować do ujęcia jako propozycji do planu na I kwartał 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1032-1035)

W zatwierdzonym przez Naczelnika Urzędu 30 września 2016 r. planie kontroli podatkowej na IV kwartał 2016 r. ujęto kontrole 22 podmiotów (w tym 20 w zakresie podatku VAT), kwalifikując 19 z nich do podobszarów ryzyka (wg PKD na 2016 r.): doradztwo i inne usługi niematerialne (jeden podmiot), handel hurtowy pozostały (cztery podmioty), handel produktami spożywczymi i tytoniem (dwa podmioty), motoryzacja (dwa podmioty), opieka zdrowotna (jeden podmiot), paliwa (dwa podmioty), produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi (jeden podmiot), produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane (trzy podmioty) oraz usługi finansowe i ubezpieczeniowe (trzy podmioty).

(dowód: akta kontroli str. 1036-1061)

Do ww. planu włączono wszystkie podmioty wytypowane przez Zespół. Plan zawierał szczegółową analizę każdego podmiotu, ze wskazaniem jej źródeł, oceny podmiotu, w której ujęto m.in. przeprowadzone u niego kontrole i czynności sprawdzające oraz wynikające z analizy wnioski.

(dowód: akta kontroli str. 1032-1061)

Kontrolą w zakresie podatku VAT objęto wszystkie 20 podmiotów, ujętych w planie kontroli na IV kwartał 2016 r., przy czym kontrole u dziewięciu z nich zakończono, a u 11 postępowania kontrolne trwają (siedem z nich wszczęto w IV kwartale 2016 r., a cztery po zakończeniu tego kwartału – w terminach od 23 lutego 2017 r. do 12 czerwca 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 1270-1273)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że ww. czterech kontroli nie wszczęto w IV kwartale 2016 r. z powodu znacznego obciążenia kadrowego oraz wszczęcia w tym kwartale 31 kontroli doraźnych.

(dowód: akta kontroli str. 1270-1273)

Na posiedzeniu Zespołu w dniach 22, 23 i 24 marca 2017 r. m.in. przeanalizowano listę propozycji podmiotów typowanych do uwzględnienia w planie kontroli na II kwartał 2017 r., przygotowaną przez Wieloosobowe Stanowisko Czynności Analitycznych i Sprawdzających i wytypowano do: kontroli w ramach planu – 13 podmiotów, kontroli poza planem – dwa podmioty, czynności sprawdzających – 14 podmiotów. Ponadto wobec trzech podmiotów podjęto decyzję o skierowaniu wniosku o przeprowadzenie kontroli do urzędu celno-skarbowego (w tym wobec podmiotu objętego opisanym wyżej wnioskiem Prokuratury), 14 – o ich ujęciu w propozycjach do planu na III kwartał 2017 r., a dziewięciu – o odstąpieniu od dalszych czynności.

(dowód: akta kontroli str. 1062-1065)

W zatwierdzonym przez Naczelnika Urzędu 23 marca 2017 r. planie kontroli podatkowej na II kwartał 2017 r. ujęto kontrole 13 podmiotów (w tym 11 w zakresie podatku VAT), kwalifikując 10 z nich do podobszarów ryzyka (wg PKD na 2016 r.): handel elektroniką (jeden podmiot), handel hurtowy pozostały (trzy podmioty), handel produktami spożywczymi i tytoniem (jeden podmiot), motoryzacja (jeden podmiot), paliwa (jeden podmiot), produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane (jeden podmiot) oraz transport i logistyka (dwa podmioty).

(dowód: akta kontroli str. 1066-1081)

Do ww. planu włączono wszystkie podmioty wytypowane przez Zespół. Plan zawierał szczegółową analizę każdego podmiotu ze wskazaniem jej źródeł, oceny podmiotu, w której ujęto m.in. przeprowadzone u niego kontrole i czynności sprawdzające oraz wynikające z analizy wnioski.

(dowód: akta kontroli str. 1062-1081)

Kontrolą w zakresie podatku VAT objęto wszystkie 11 podmiotów, ujętych w planie kontroli na II kwartał 2017 r., przy czym kontrole u ośmiu z nich zakończono, a u trzech kontrole (wszczęte w kwartale, którego dotyczył plan) trwają.

(dowód: akta kontroli str. 1270-1273)

W Urzędzie źródłem danych dla kontroli rozliczeń podatku VAT:

- ujętych w planach kontroli na III i IV kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r. (48 kontroli) były: wyniki analiz własnych, przeprowadzonych przez komórkę AP na podstawie informacji o nieprawidłowościach uzyskanych m.in. z informacji sygnałnych, innych organów podatkowych, Policji, Prokuratury (28 kontroli), indywidualne/imienne wnioski jednostek resortu finansów (13 kontroli), wnioski innych komórek Urzędu (sześć kontroli) oraz wyniki własnej analizy oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z centrów kompetencyjnych, Ministerstwa Finansów lub Izby Administracji Skarbowej (jedna kontrola);
- wytypowanych do kontroli doraźnych w III i IV kwartale 2016 r. oraz II kwartale 2017 r. (51 kontroli) były: wyniki własnych analiz oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z centrów kompetencyjnych, Ministerstwa Finansów lub Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej (29 kontroli), indywidualne/imienne wnioski jednostek resortu finansów (15 kontroli) oraz wnioski komórek Urzędu innych niż komórka AP (siedem kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 1013-1019)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w latach 2016-2017 (I półrocze) przeprowadzono kontrolę jednego podatnika w ramach kontroli koordynowanej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Garwolinie. Przedmiotem kontroli była prawidłowość i rzetelność rozliczania podatku VAT podmiotów dokonujących handlu kawą, słodczymi, napojami energetycznymi, płynem do płukania tkanin. Naczelnik Urzędu nie miał wpływu na typowanie podmiotu do ww. kontroli. Kontrola, przeprowadzona od 25 listopada 2016 r. do 30 marca 2017 r., dotyczyła zbadania przebiegu transakcji dlatego w jej wyniku nie uzyskano dla Urzędu efektów finansowych.

(dowód: akta kontroli str. 1020-1025)

3.2. W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie przeprowadzono 171 kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, z tego 116 w 2016 r. (64 w I półroczu 2016 r.) i 55 w I półroczu 2017 r. W wyniku 123 z ww. kontroli (85 w 2016 r. – w tym 44 w I półroczu 2016 r. i 38 w I półroczu 2017 r.):

- stwierdzono nieprawidłowości na 125.293,4 tys. zł, z tego w wyniku kontroli przeprowadzonych: w 2016 r. – na 65.953,8 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – na 36.550,2 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – na 59.339,6 tys. zł, przy czym na

podstawie art. 108 ustawy o VAT wymierzono 8.620,4 tys. zł, z tego w wyniku kontroli przeprowadzonych: w 2016 r. – 7.997,5 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 5.742,7 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 622,9 tys. zł;

- ujawniono 1.020 fikcyjnych faktur na (brutto) 267.811.723,1 tys. zł, z tego w wyniku kontroli przeprowadzonych: w 2016 r. – 756 faktur na 248.482.488,4 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 533 faktury na 87.074.581,7 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 264 faktury na 19.329.234,7 tys. zł.

W Urzędzie:

- wzrosły: relacja liczby kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli ogółem, przeprowadzonych w ww. zakresie (z 63,7% w 2015 r. do 73,3% w 2016 r. oraz z 68,8% w I półroczu 2016 r. do 69,1% w I półroczu 2017 r.), a także kwota stwierdzonych w wyniku kontroli nieprawidłowości (z 39.921,4 tys. zł w 2015 r. do 65.953,8 tys. zł w 2016 r. oraz z 36.550,2 tys. zł w I półroczu 2016 r. do 59.339,6 tys. zł w I półroczu 2017 r.);
- zmalała kwota wymierzona w wyniku przeprowadzenia ww. kontroli na podstawie art. 108 ustawy o VAT (z 18.736,3 tys. zł w 2015 r. do 7.997,5 tys. zł w 2016 r. oraz z 5.742,7 tys. zł w I półroczu 2016 r. do 622,9 tys. zł w I półroczu 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 635)

3.3. Podatnicy złożyli korekty deklaracji w wyniku 54 kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, przeprowadzonych w latach 2016-2017 (I półrocze), z tego 36 w 2016 r. (19 w I półroczu 2016 r.) i 18 w I półroczu 2017 r. Łączna kwota ustaleń ze złożonych korekt wyniosła 61.806,8 tys. zł, z tego w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2016 r. – 8.582,2 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 6.040,2 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 53.224,6 tys. zł. Na ww. kwotę składały się:

- zmniejszenia zwrotu o 53.443,5 tys. zł, z tego po kontrolach przeprowadzonych: w 2016 r. – o 331,6 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – o 76,2 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – o 53.111,9 tys. zł;
- zmniejszenia przeniesień o 7.052,4 tys. zł, z tego po kontrolach przeprowadzonych: w 2016 r. – o 7.016,2 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – o 5.956,1 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – o 36,2 tys. zł;
- zwiększenia zobowiązań (podatku do zapłaty) o 1.310,9 tys. zł, z tego po kontrolach przeprowadzonych: w 2016 r. – o 1.234,4 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – o 7,9 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – o 76,5 tys. zł.

W wyniku złożenia ww. korekt wpłacono 997,2 tys. zł, z tego w wyniku korekt po kontrolach przeprowadzonych w 2016 r. – 940,5 tys. zł (po kontrolach w I półroczu 2016 r. – 7,8 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 56,7 tys. zł.

Ustalenia z korekt deklaracji złożonych przez podatników w wyniku kontroli rozliczeń podatku VAT przeprowadzonych w 2016 r. i w I półroczu 2017 r. wzrosły odpowiednio o 170,8% i 781,2% w porównaniu do takich ustaleń w wyniku kontroli przeprowadzonych odpowiednio w 2015 r. i w I półroczu 2016 r.

Relacja wpłat, dokonanych w wyniku złożonych korekt do zwiększonych tymi korektami zobowiązań zwiększyła się w 2016 r. – w porównaniu do 2015 r. (z 6,6% w 2015 r. do 76,2% w 2016 r.), a w I półroczu 2017 r. – w porównaniu do I półrocza 2016 r. uległa zmniejszeniu (z 98,7% w I półroczu 2016 r. do 74,1% w I półroczu 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 1265-1269)

3.4. Na 30 czerwca 2017 r. funkcjonowały w obrocie prawnym 272 decyzje wymiarowe⁵³, wydane w wyniku postępowań po przeprowadzonych w Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) kontrolach podatkowych rozliczeń podatku VAT, z tego 252 decyzje wydane w 2016 r. (48 w I półroczu 2016 r.) i 20 wydanych w I półroczu 2017 r. Łączna kwota ustaleń z ww. decyzji wynosiła 18.746,5 tys. zł, z tego z decyzji wydanych w 2016 r. – 17.762,5 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 9.639,0 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 984,0 tys. zł. Składały się na nią:

- nowe zobowiązania na 12.890,3 tys. zł, z tego z decyzji wydanych w 2016 r. – na 12.694,1 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – na 9.453,4 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – na 196,2 tys. zł. W nowych zobowiązaniach 1.131,7 tys. zł stanowiły kwoty wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT (w całości decyzjami wydanymi w 2016 r. – w tym w I półroczu 2016 r. wymierzono z ww. tytułu 89,8 tys. zł);
- zmniejszenia zwrotów o 4.242,9 tys. zł, z tego z decyzji wydanych w 2016 r. – o 3.727,0 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – o 60,9 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – o 515,9 tys. zł;
- zmniejszone o 1.613,3 tys. zł kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, z tego z decyzji wydanych w 2016 r. – o 1.341,4 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – o 124,7 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – o 271,9 tys. zł.

Wpłaty z ww. decyzji wyniosły 371,8 tys. zł, z tego z decyzji wydanych w 2016 r. – 325,8 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 325,2 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 46,0 tys. zł (nie dokonano wpłat kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy o VAT).

Ustalenia z ww. decyzji, wydanych:

- w 2016 r. wzrosły w porównaniu do ustaleń z decyzji wydanych w 2015 r. (7.575,1 tys. zł) o 134,5%;
- w I półroczu 2017 r. stanowiły 10,2% ustaleń z decyzji wydanych w I półroczu 2016 r. (9.639,0 tys. zł).

Kwoty faktycznie odzyskane z podatków, wymierzonych decyzjami wydanymi:

- w 2016 r. wzrosły w porównaniu do kwot odzyskanych z podatków, wymierzonych decyzjami wydanymi w 2015 r. (26,7 tys. zł) o 1.120,2%;
- w I półroczu 2017 r. stanowiły 14,1% kwot odzyskanych z podatków, wymierzonych decyzjami wydanymi w I półroczu 2016 r. (325,2 tys. zł).

Relacja kwot odzyskanych do nowych zobowiązań, ujawnionych decyzjami wydanymi:

- w 2016 r. (2,6%) wzrosła w porównaniu do takiej relacji przy decyzjach wydanych w 2015 r. (0,8%);
- w I półroczu 2017 r. (23,4%) wzrosła w porównaniu do takiej relacji przy decyzjach wydanych w I półroczu 2016 r. (3,4%).

Relacja wpłat z decyzji i zmniejszeń zwrotów do ustaleń z decyzji, wydanych:

- w 2016 r. (22,8%) zmniejszyła się w porównaniu do takiej relacji przy decyzjach wydanych w 2015 r. (45,9%);
- w I półroczu 2017 r. (57,1%) wzrosła w porównaniu do takiej relacji przy decyzjach wydanych w I półroczu 2016 r. (4,0%).

(dowód: akta kontroli str. 1006-1007)

⁵³ Decyzje powodujące dla stron skutki prawne o charakterze materialnym (bez decyzji niepowodujących takich skutków – np. o umorzeniu postępowania podatkowego), po wyłączeniu decyzji wymiarowych, które następnie zostały uchylone w całości, a postępowanie nimi objęte zostało umorzone lub – w przypadku uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia – ponowne postępowanie zostało przez Naczelnika Urzędu umorzone lub w wydanych decyzjach nie uwzględniono uprzednio orzeczonych kwot.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu i Zastępcy Naczelnika Urzędu wynika m.in., że zmniejszenie ustaleń z decyzji wydanych w I półroczu 2017 r., w porównaniu do ustaleń z decyzji wydanych w I półroczu 2016 r., było spowodowane zmniejszeniem liczby przeprowadzonych kontroli (z 64 w I półroczu 2016 r. do 55 w I półroczu 2017 r.), na co miały wpływ:

- konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania dotyczącego (...) Sp. z o.o. (po uchyleniu 25 lipca 2016 r. przez Dyrektora IS 23 decyzji Naczelnika Urzędu z 27 stycznia 2016 r.) i wydania w jego wyniku decyzji umarzających postępowanie lub niezawierających ustaleń. W wydanie ponownych decyzji zaangażowano praktycznie cały zespół orzecznicy Urzędu, co miało wpływ na tempo pracy przy pozostałych sprawach i przełożyło się na liczbę wydanych decyzji oraz wartość ustaleń;
- wydłużanie się postępowań, związane z:
 - objęciem większością z nich oszustw podatkowych. Kontrolerzy w tych postępowaniach, mając utrudniony kontakt z podatnikiem i dostęp do dokumentów, podejmowali szereg czynności w celu pozyskania dowodów od innych podmiotów oraz zabezpieczenia przyszłych zobowiązań;
 - wykorzystywaniem przez podatników zmian w orzecznictwie sądów, które uchylają rozstrzygnięcia w sprawach, w których odmówiono przeprowadzenia dowodów zgłoszonych przez stronę. Pełnomocnicy w tej sytuacji mnożą czynności, które należy przeprowadzić w celu załatwienia sprawy, dążąc do przedawnienia zobowiązania. Nagminnie zdarzają się również sytuacje braku podmiotów uprawnionych do reprezentowania strony, co powoduje konieczność wyznaczania kuratora przez sąd.

(dowód: akta kontroli str. 1274-1277)

3.5. W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie zakończono wydaniem decyzji 376 postępowań podatkowych, przeprowadzonych po kontrolach rozliczeń podatku VAT, z tego 333 w 2016 r. (116 – w I półroczu 2016 r.) i 43 – w I półroczu 2017 r. Ustalenia z ww. decyzji wyniosły 35.103,2 tys. zł, z tego z decyzji wydanych w 2016 r. – 34.119,2 tys. zł (w I półroczu 2016 r. – 25.995,7 tys. zł) i w I półroczu 2017 r. – 984,0 tys. zł. Spośród ww. postępowań 50 (w 2016 r., w tym 34 w I półroczu 2016 r.) zakończono decyzjami wymierzającymi 17.253,8 tys. zł (16.211,9 tys. zł – w I półroczu 2016 r.) na podstawie art. 108 ustawy o VAT.

Odwołania złożono od 114 decyzji (wydanych w 2016 r., w tym 54 – w I półroczu 2016 r.) obejmujących ustalenia w kwocie 20.567,1 tys. zł (w tym 16.610,4 tys. zł w decyzjach z I półrocza 2016 r.). Odwołania złożono m.in. od 33 decyzji wymierzających 16.262,6 tys. zł na podstawie art. 108 ustawy o VAT (w tym od 30 decyzji z I półrocza 2016 r., wymierzających na ww. podstawie 16.122,1 tys. zł).

Organ drugiej instancji rozstrzygnął odwołania od 72 decyzji, obejmujących ustalenia w kwocie 16.699,2 tys. zł (z tego 54 decyzji wydanych w I półroczu 2016 r., obejmujących ustalenia w kwocie 16.610,4 tys. zł), w tym od wszystkich decyzji wymierzających podatek na podstawie art. 108 ustawy o VAT, wydanych w I półroczu 2016 r.

W wyniku rozstrzygnięć 69 decyzji, obejmujących ustalenia w kwocie 16.416,2 tys. zł (53 decyzje z ustaleniami w kwocie 16.356,7 tys. zł z I półrocza 2016 r.) uchylono, z tego:

- 38 decyzji, obejmujących ustalenia w kwocie 281,5 tys. zł (23 decyzje z ustaleniami w kwocie 234,6 tys. zł z I półrocza 2016 r.) uchylono i przekazano do ponownego rozpatrzenia;

- 30 decyzji, wymierzających 16.122,1 tys. zł na podstawie art. 108 ustawy o VAT uchylono i umorzono postępowanie w sprawie;
- jedną decyzję, obejmującą ustalenia w kwocie 12,6 tys. zł (wydaną w II półroczu 2016 r.), uchylono w części, określając zobowiązanie w podatku VAT w kwocie o 0,6 tys. zł niższej.

W Urzędzie wzrosły wskaźniki dotyczące:

- uchylonych decyzji w zakresie rozliczeń podatku VAT (z 13,5% decyzji wydanych w 2015 r. do 20,7% decyzji wydanych w 2016 r. – w odniesieniu do decyzji wydanych w I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wyniósł 45,7%);
- kwot ustalonych uchylonymi decyzjami do kwot ustalonych decyzjami w danym roku (z 5,3% w 2015 r. do 48,1% w 2016 r. – w odniesieniu do decyzji wydanych w I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wyniósł 62,9%);
- uchylonych decyzji, wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT (z 0,0% w 2015 r. do 60,0% w 2016 r. – w odniesieniu do decyzji wydanych w I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wyniósł 88,2%);
- kwot ustalonych uchylonymi decyzjami wydanymi na podstawie art. 108 ustawy o VAT do kwot ustalonych decyzjami w danym roku (z 0,0% w 2015 r. do 93,4% w 2016 r. – w odniesieniu do decyzji wydanych w I półroczu 2016 r. wskaźnik ten wyniósł 99,4%).

(dowód: akta kontroli str. 1255-1257)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że okres objęty kontrolą to czas rozstrzygnięć sprawy podatnika (...) Sp. z o.o., wobec którego w podatku VAT wydano 68 decyzji (38 wymiarowych i 30 na podstawie art. 108 ustawy o VAT). W prace nad ich wydaniem zaangażowano kilka osób przez kilka miesięcy. Sprawy obejmowały okresy rozliczeniowe z lat 2009-2012 i toczyły się równolegle z postępowaniem karnym, prowadzonym przez Prokuraturę. Organ odwoławczy uchylił 53 z ww. decyzji, co stanowiło 77% wszystkich uchylonych decyzji Naczelnika Urzędu w podatku VAT. Postępowania w ww. sprawach miały szczególny, precedensowy charakter, znaczny stopień trudności i skomplikowania, a ich zwrócenie do ponownego rozpatrzenia wynikało z konieczności uzupełnienia materiału i dokonania ponownej oceny ustalonego stanu faktycznego. W wyniku nowych postępowań dokonano całkowicie odmiennej oceny stanu faktycznego, na co decydujący wpływ miała ocena nowych okoliczności, związanych z wniesieniem przez Prokuraturę aktu oskarżenia wobec kierujących Spółką. Akta sprawy przekazano do Ministerstwa Finansów i do Prokuratury Regionalnej w Łodzi.

(dowód: akta kontroli str. 1274-1276)

Decyzją z 25 lipca 2016 r.⁵⁴ Dyrektor IS uchylił w całości 23 decyzje Naczelnika Urzędu z 27 stycznia 2016 r. określające (...) Sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej zobowiązanie w podatku VAT za listopad i grudzień 2010 r. oraz sierpień 2012 r. w kwocie 203,2 tys. zł, określające nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za październik 2010 r., styczeń – grudzień 2011 r. i styczeń – lipiec 2012 r. w kwocie 2.030,5 tys. zł oraz ustalające dodatkowe zobowiązanie w podatku VAT za październik 2010 r., styczeń – grudzień 2011 r. i styczeń – sierpień 2012 r. w kwocie 194,7 tys. zł oraz przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdyż ich rozstrzygnięcie wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. Z uzasadnienia decyzji wynika, że przy wydaniu decyzji Naczelnik Urzędu naruszył art. 122

⁵⁴ Nr [REDACTED]

Ordynacji podatkowej⁵⁵, gdyż nie został wyjaśniony dokładnie stan faktyczny, a zebrany materiał dowodowy nie był wystarczający do jednoznacznego stwierdzenia, że prowadzona przez podatnika działalność polegała na obrocie kruszcem. Zlecono wykonanie dodatkowych czynności w celu uzupełnienia materiału dowodowego. Naczelnik Urzędu po przeprowadzeniu postępowania dowodowego 31 marca 2017 r. wydał cztery decyzje: trzy umarzające postępowania w sprawie podatku VAT za październik – grudzień 2010 r., styczeń – grudzień 2011 r. i styczeń – sierpień 2012 r. i jedną określającą zobowiązanie w podatku VAT za lipiec 2012 r. na 0 zł. Decyzje są ostateczne.

(dowód: akta kontroli str. 1086-1190)

Decyzją z 24 lutego 2017 r.⁵⁶ Dyrektor IS uchylił w całości 30 decyzji Naczelnika Urzędu z 27 stycznia 2016 r., określających na podstawie art. 108 ustawy o VAT (...) Sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej podatek do zapłaty wykazany w fakturach wystawionych od marca 2010 r. do sierpnia 2012 r. w kwocie 16.122,1 tys. zł i umorzył postępowanie w sprawie. Z uzasadnienia decyzji wynika, że określenie podatnikowi podatku na ww. podstawie było niezasadne, ponieważ nie zaszło niebezpieczeństwo, dla którego zapobiegania ustalono normę art. 108 ustawy o VAT, czyli możliwość uszczuplenia wpływów podatkowych przez odliczenie podatku wykazanego w spornych fakturach przez kontrahentów podatnika. Podatnik co prawda nie zapłacił kwot wynikających ze spornych faktur, jednak nie wprowadził ich do obrotu i żaden z kontrahentów nie obniżył podatku należnego o podatek naliczony z nich wynikający. Decyzja jest ostateczna.

(dowód: akta kontroli str. 1223-1240)

3.6. Zbadano 15 wybranych postępowań prowadzonych w Urzędzie, z tego:

- dziewięć postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową, w wyniku których Naczelnik Urzędu wydał decyzje pokontrolne dotyczące rozliczeń podatku VAT;
- sześć postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową, w wyniku których podatnicy złożyli korekty deklaracji podatku VAT.

Powyższe badanie wykazało, że:

- w ośmiu podmiotach przeprowadzono kontrole planowe, a w siedmiu doraźne,
- średnio od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli minęło 72,8 dnia (z tego dla kontroli planowych 114,9 dnia, a dla doraźnych 24,7 dnia), nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w prowadzeniu spraw przed rozpoczęciem kontroli;
- ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach pokontrolnych/złożonych przez podatników korektach deklaracji;
- podejście Urzędu w podobnych sprawach było jednolite;
- łącznie efekty finansowe z przeprowadzonych kontroli wyniosły 51.848,4 tys. zł, tym kwota wymierzona na podstawie art. 108 ustawy o VAT 17.024,0 tys. zł⁵⁷. W badanych sprawach ujawniono łącznie 3.961 faktur sprzedaży nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych;
- poziom odzyskanych kwot na dzień przeprowadzenia badania wyniósł: 100% (w sześciu postępowaniach), 77,5% (w jednym postępowaniu), 0,1% (w jednym postępowaniu) i 0% (w siedmiu postępowaniach);

⁵⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.).

⁵⁶ Nr [REDAKTOWANE]

⁵⁷ Trzy postępowania na kwoty: 16.122,1 tys. zł (3887 faktur VAT), 631,5 tys. zł (36 faktur VAT), 270,0 tys. zł (38 faktur VAT).

- w przypadku pięciu podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT lub VAT UE skierowano informacje do komórki odpowiedzialnej za rejestry VAT i wykreślano je z rejestru;
- w dwóch postępowaniach korzystano z możliwości współpracy z administratorami z innych państw, a uzyskane informacje wykorzystano w postępowaniu podatkowym (w trybie art. 7 rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r.);
- w prowadzonych postępowaniach przestrzegano zasad określonych w dziale IV Ordynacji podatkowej. Średnio postępowania podatkowe trwały 164 dni (dwa zakończyły się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, a w przypadku pozostałych 13 nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w postępowaniach);
- w sześciu postępowaniach Naczelnik Urzędu wydał decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika (przed terminem płatności zobowiązania podatkowego), w pozostałych przypadkach (dla których nie wyegzekwowano 100% należności) nie było podstaw do jego zastosowania (tj. nie zachodziły przesłanki wskazane w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej) m.in. brak zaległości, niewyzbywanie się majątku;
- kontrolę po zaprzestaniu prowadzenia działalności przeprowadzono w czterech podmiotach;
- w przypadku jednego podmiotu prowadzącego działalność brak było kontaktu z podatnikiem (działalność była prowadzona sezonowo);
- w siedmiu przypadkach skierowano sprawy do komórki karno-skarbowej, jednej sprawy nie skierowano do ww. komórki z uwagi na brak decyzji ostatecznej (odwołanie było w trakcie rozpatrywania), a w siedmiu przypadkach brak było podstaw do skierowania spraw do ww. komórki – w żadnej z badanych spraw nie dopuszczono do przedawnienia karalności;
- z 68 decyzji wydanych w postępowaniach podatkowych prowadzonych wobec jednego podatnika zaskarżono 53 decyzje, z tego Dyrektor IS uchylił 30 decyzji i umorzył postępowanie, a 23 decyzje uchylił i skierował sprawy do ponownego rozpatrzenia (powody uchylecia ww. decyzji opisano w punkcie 3.5 wystąpienia),
- w jednym przypadku WSA uchylił decyzję Dyrektora IS, utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku VAT za wrzesień 2012 r. w kwocie 253,7 tys. zł, gdyż zostały naruszone przepisy postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Spór koncentrował się na kwestii oceny dobrej wiary podatnika przy doborze kontrahentów tj. czy podatnik sprawdził wiarygodność zagranicznych kontrahentów w należyty sposób i wykonał wszelkie czynności dla upewnienia się, czy nie bierze udziału w łańcuchu czynności prowadzących do skutku przestępczego. Naczelnik Urzędu i Dyrektor IS przyjęli, że podatnik wykazał spełnienie przesłanek z art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, ale nie wykazał, że działał w dobrej wierze. WSA podkreślił, że organy podatkowe nie zbadały sprawy z perspektywy podatnika, w czasie dokonywania transakcji dostawy wewnątrzspółnotowej, a z perspektywy kontroli w 2015 r. Wskazał, że nie powinny mieć wpływu na ocenę dobrej wiary podatnika okoliczności, które nie występowały w czasie zawierania transakcji i dostawy. WSA zwrócił uwagę, że polski podatnik może zweryfikować, czy jego kontrahent ma numer VAT EU, jednak nie ma możliwości sprawdzenia, czy przestrzega on przepisów kraju swojej siedziby, realizuje obowiązek składania deklaracji oraz rzetelnie dokonuje rozliczeń z organami podatkowymi, czy uczestniczy w działaniach

przestępczych. Od wyroku Dyrektor IS złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, której do zakończenia kontroli nie rozpatrzono.

(dowód: akta kontroli str. 996-1005, 1278-1635)

W badanym okresie organ odwoławczy wydał pięć decyzji, którymi uchylono 69 decyzji wymiarowych Naczelnika Urzędu, wydanych w latach 2016-2017 (I półrocze) po przeprowadzeniu postępowań podatkowych w wyniku kontroli rozliczeń podatku VAT. Wskazane w uzasadnieniach dwóch z ww. decyzji organu odwoławczego przyczyny uchylecia 53 decyzji Naczelnika Urzędu opisano w punkcie 3.5 wystąpienia. Z analizy pozostałych trzech decyzji organu odwoławczego, którymi uchylono 16 decyzji Naczelnika Urzędu wynika, że:

- w dwóch⁵⁸ uchylono w całości 15 decyzji Naczelnika Urzędu i przekazano sprawy nimi objęte do ponownego rozpatrzenia, ponieważ ich rozstrzygnięcie wymagało uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części – przy wydaniu decyzji Naczelnik Urzędu naruszył art. 122 Ordynacji podatkowej, gdyż nie został wyjaśniony dokładnie stan faktyczny, a zebrany materiał dowodowy nie był wystarczający dla dokonania oceny wszystkich prawotwórczych faktów oraz podjęcia merytorycznych rozstrzygnięć;
- w jednej⁵⁹ uchylono decyzję Naczelnika Urzędu w części i w tym zakresie orzeczono co do istoty sprawy, określając zobowiązanie o 0,6 tys. zł mniejsze, gdyż Naczelnik Urzędu nie ustalił, poza brakami w dokumentacji u wystawcy jednej z faktur, że zaistniały okoliczności mogące świadczyć, że dokumentowana nią transakcja ma związek z nadużyciem, a strona nie dołożyła należytej staranności w celu uniknięcia tego rodzaju transakcji. W pozostałym zakresie decyzję Naczelnika Urzędu utrzymano w mocy. Strona złożyła skargę na decyzję organu odwoławczego do WSA. Sprawa nie została zakończona.

(dowód: akta kontroli str. 1082-1085, 1191-1222, 1241-1254)

3.7. W zakresie wykorzystania w kontrolach analitycznych narzędzi informatycznych w Urzędzie ewidencjonowano wyłącznie kontrole prowadzone przy wykorzystaniu ACL, gdyż wykorzystanie tylko tego narzędzia raportowano. W latach 2016-2017 (I półrocze) ACL wykorzystano w 104 kontrolach rozliczeń VAT, z tego w 67 w 2016 r. i 37 w I półroczu 2017 r. W wyniku kontroli, w których wykorzystano ww. narzędzie, dokonano ustaleń na 43.729,7 tys. zł (z kontroli przeprowadzonych: w 2016 r. – na 29.191,0 tys. zł, a w I półroczu 2017 r. – na 14.538,7 tys. zł).

Liczba kontroli, w których wykorzystano ww. narzędzie wzrosła z 55 w 2015 r. do 67 w 2016 r. i z 32 w I półroczu 2016 r. do 37 w I półroczu 2017 r. Wzrosły również kwoty ustaleń, dokonanych w wyniku ww. kontroli: z 20.069,4 tys. zł w 2015 r. do 29.191,0 tys. zł w 2016 r. oraz z 7.777,0 tys. zł w I półroczu 2016 r. do 14.538,7 tys. zł w I półroczu 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 634, 1008-1012)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że podjęto próby korzystania z programu Weryfikator, jednak z powodu braku aktualnych tablic BPS, konieczności zmian systemowych dla prawidłowej pracy programu, jego niewystarczającego zoptymalizowania i mocy obliczeniowej posiadanego sprzętu przeważająca część ustaleń dotyczy programu ACL. W Ordynacji podatkowej obowiązek składania danych z ewidencji VAT w formie elektronicznej nałożono na dużych podatników, od lipca 2016 r. Od stycznia 2017 r. obowiązek ten nałożono na małych i średnich

⁵⁸ Decyzje Dyrektora IS: Nr [REDAKTOWANE], z [REDAKTOWANE] r. i Nr [REDAKTOWANE]

⁵⁹ Decyzja Dyrektora IAS Nr [REDAKTOWANE]

przedsiębiorców. Prowadzone w latach 2015-2017 (I półrocze) kontrole dotyczyły okresów lub tytułów, przy których nie było ww. obowiązku, dlatego w badanym okresie pliki JPK nie były narzędziem ogólnodostępnym. Jedyną dostępną dla pracowników struktura plików JPK była zapisana w formacie XML. Urzędu nie wyposażono w narzędzie umożliwiające ingerencję w integralność przekazanych danych. Należało je przekształcić tak, aby mogły być przedmiotem analizy. Na początku jedynym narzędziem sprawdzającym się w tym zakresie był ACL, do którego ma dostęp niewielka liczba pracowników. Pracownicy kontroli nie korzystają z arkusza EXCEL – wykorzystują programy LIBRE OFFICE i OPEN OFFICE, które są mniej stabilne i stwarzają problemy przy analizie większej ilości rekordów. Kolejnym problemem są ograniczenia sprzętowe. Pracownicy z licencją na użytkowanie ACL mają komputery o wyższej mocy obliczeniowej, która jednak przy kontroli większych podmiotów jest niewystarczająca – próba analizy powoduje wielominutowe oczekiwanie na reakcję komputera. Z powodu ww. ograniczeń przy każdym poborze danych w wersji elektronicznej korzystano z ACL.

(dowód: akta kontroli str. 1008-1012)

W latach 2016-2017 (I półrocze) pracownicy Urzędu uczestniczyli w szkoleniach dotyczących JPK, zorganizowanych przez: Ministerstwo Finansów 2 sierpnia 2016 r. (jeden pracownik), IAS 21 kwietnia 2017 r. (trzech kolejnych pracowników) i Krajową Szkołę Skarbowości Filia w Otwocku 1-2 czerwca 2017 r. (jeden pracownik – uczestnik szkolenia w Ministerstwie Finansów). Informacje uzyskane na ww. szkoleniach przekazano 32 pracownikom Urzędu na szkoleniach wewnętrznych, przeprowadzonych 31 marca i 21 czerwca 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1008-1012, 1260-1264)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że:

- na 30 czerwca 2017 r. czynności kontrolne wykonywało 32 pracowników, a na 31 października 2017 r. – 33 pracowników Urzędu;
- na 30 czerwca 2017 r. i 31 października 2017 r.: aplikację ACL w kontrolach podatkowych wykorzystywało sześciu pracowników Urzędu. Urząd nie korzystał z aplikacji IDEA, a do pobierania i użytkowania plików JPK byli upoważnieni wszyscy pracownicy kontroli podatkowej (analizy plików JPK dokonywano za pośrednictwem arkusza kalkulacyjnego, aplikacji ACL);
- Naczelnik Urzędu nie jest administratorem danych w zakresie osób uprawnionych do korzystania z aplikacji, które umożliwiają korzystanie z danych JPK, tj. WRO-SYSTEM i LUNETKA, jednak 16 maja 2017 r. wniósł o dostęp do aplikacji WRO-SYSTEM dla 78 pracowników Urzędu – należy założyć, że taka liczba pracowników miała na 30 czerwca 2017 r. i 31 października 2017 r. dostęp do tej aplikacji. Z aplikacji LUNETKA korzysta w Urzędzie sześć osób (z informacji uzyskanych 25 lipca 2017 r. z IAS wynika, że Ministerstwo Finansów nie przewiduje zwiększenia liczby dostępu do tej aplikacji).

(dowód: akta kontroli str. 1008-1012)

3.8. W kontrolowanym okresie Naczelnikowi Urzędu nie wyznaczono celów w zakresie realizacji kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1020-1031)

W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie przeprowadzono 171 kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, z tego 116 w 2016 r. (64 w I półroczu 2016 r.) i 55 w I półroczu 2017 r. Z ww. kontroli:

- 62 (42 w 2016 r. – w tym 20 w I półroczu 2016 r. i 20 w I półroczu 2017 r.) przeprowadzono w ramach planu kontroli. W wyniku 54 z nich (36 w 2016 r. –

w tym 18 w I półroczu 2016 r. i 18 w I półroczu 2017 r.) stwierdzono nieprawidłowości, z tego w wyniku: ośmiu – wydano decyzje, 15 – złożono korekty deklaracji, a 15 – stwierdzono inne nieprawidłowości, nieskutkujące sporządzeniem korekty deklaracji lub wszczęciem postępowania podatkowego (np. nieaktualizowanie danych rejestracyjnych);

- 109 (74 w 2016 r. – w tym 44 w I półroczu 2016 r. i 35 w I półroczu 2017 r.) było kontrolami doraźnymi. W wyniku 69 z nich (49 w 2016 r. – w tym 26 w I półroczu 2016 r. i 20 w I półroczu 2017 r.) stwierdzono nieprawidłowości, z tego w wyniku: czterech – wydano decyzje, 21 – złożono korekty deklaracji, a 24 – stwierdzono inne nieprawidłowości, nieskutkujące sporządzeniem korekty deklaracji lub wszczęciem postępowania podatkowego.

W Urzędzie zmniejszyła się liczba kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT (ze 124 w 2015 r. do 116 w 2016 r. i z 64 w I półroczu 2016 r. do 55 w I półroczu 2017 r.), w tym realizowanych poza planem ze względu na potrzebę ich pilnego wszczęcia (z 85 w 2015 r. do 74 w 2016 r. i z 44 w I półroczu 2016 r. do 35 w I półroczu 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 1258-1259)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że było to spowodowane m.in.:

- typowaniem podmiotów do kontroli, ukierunkowanym na zwiększenie jej efektywności, co przejawia się zwiększaniem ustaleń przy zmniejszaniu liczby kontroli we wszystkich tytułach podatkowych (w 2013 r. – 347 kontroli, ustalenia na 25.928 tys. zł, w 2014 r. – 245 kontroli, ustalenia na 43.861 tys. zł, w 2015 r. – 167 kontroli, ustalenia na 90.895 tys. zł, w 2016 r. – 136 kontroli, ustalenia na 67.788 tys. zł, w I półroczu 2017 r. – 68 kontroli, ustalenia na 61.155 tys. zł) oraz podatku VAT (w 2013 r. – 261 kontroli, ustalenia na 2.994 tys. zł, w 2014 r. – 196 kontroli, ustalenia na 29.873 tys. zł, w 2015 r. – 124 kontrole, ustalenia na 39.921 tys. zł, w 2016 r. – 116 kontroli, ustalenia na 65.954 tys. zł, w I półroczu 2017 r. – 55 kontroli, ustalenia na 59.340 tys. zł);
- coraz mniejszą liczbą osób zatrudnionych w kontroli (w kwietniu 2015 r. w kontroli pracowało 38 osób, aktualnie – 33 osoby);
- prowadzeniem, priorytetowych dla Ministerstwa Finansów, kontroli w podatku dochodowym w zakresie optymalizacji podatkowej czy cen transferowych. Są to kontrole wymagające zaangażowania, w których podatników reprezentują najlepsze kancelarie prawnicze. Dochodzi do sytuacji, w których podatnika reprezentuje więcej pełnomocników, niż osób uczestniczących w kontroli;
- realizowaniem przez pracowników kontroli innych czynności, np. zadania „Weź paragon” (kontrola ewidencji obrotu za pomocą kas fiskalnych), wspomaganie czynności sprawdzających w zakresie JPK, wykonywaniem czynności pomocniczych w zakresie rejestracji podatników (sprawdzanie miejsc prowadzenia działalności), wspomaganie egzekucji przy czynnościach związanych z zabezpieczeniem majątku na poczet przyszłych zobowiązań, kserowaniem w 2016 r. akt spraw dla organów ścigania lub Ministerstwa Finansów (największe z nich liczyły po 100 tomów).

(dowód: akta kontroli str. 1260-1264)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie realizację przez Naczelnika Urzędu w latach 2016-2017 (I półrocze) zadań w zakresie rozpoznawania i wykrywania podmiotów wyłudających podatek VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka.

IV. Wniosek

Wniosek pokontrolny

Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁶⁰, wnosi o podjęcie działań organizacyjnych mających na celu wyeliminowanie przypadków opóźnień w sporządzaniu raportów KORRP, podejmowaniu czynności sprawdzających dotyczących złożenia brakujących deklaracji VAT-7 oraz wykreślanu z rejestru VAT.

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 Gdańsku.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosku

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Gdańsk, dnia 12 grudnia 2017 r.

Kontrolerzy:

Piotr Borkowski
doradca ekonomiczny

.....
podpis

Michał Thomas
doradca ekonomiczny

.....
podpis

Andrzej Os
specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku

Dyrektor

2 up.
WICEDYREKTOR DELEGATURY
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

.....
w Gdańsku
podpis
Teresa Sawicka

⁶⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 524.

Obszar oznaczony kolorem ██████ identyfikuje zakres wyłączenia jawności, o którym mowa w art. 8 ustawy o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1764 j.t.).

W zaczerwnionych fragmentach dokonano wyłączenia jawności w zakresie tajemnicy skarbowej na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1764 j.t.).

Wyłączenia jawności dokonali:

Izabela Malik – Starszy Specjalista;

Katarzyna Konert – Główny Specjalista.