

SLA-2
SLA-3
SLA-4
SLA-5
SLA-6
SLA-7
SLA-8
SLA-9
SLA-10
SLA-11
SLA-12
SLA-13
SLA-14
SLA-15
SLA-16
SLA-17
SLA-18
SLA-19
SLA-20
SLA-21
SLA-22
SLA-23
SLA-24
SLA-25
SLA-26
SLA-27
SLA-28
SLA-29
SLA-30
SLA-31
SLA-32
SLA-33
SLA-34
SLA-35
SLA-36
SLA-37
SLA-38
SLA-39
SLA-40
SLA-41
SLA-42
SLA-43
SLA-44
SLA-45
SLA-46
SLA-47
SLA-48
SLA-49
SLA-50
SLA-51
SLA-52
SLA-53
SLA-54
SLA-55
SLA-56
SLA-57
SLA-58
SLA-59
SLA-60
SLA-61
SLA-62
SLA-63
SLA-64
SLA-65
SLA-66
SLA-67
SLA-68
SLA-69
SLA-70
SLA-71
SLA-72
SLA-73
SLA-74
SLA-75
SLA-76
SLA-77
SLA-78
SLA-79
SLA-80
SLA-81
SLA-82
SLA-83
SLA-84
SLA-85
SLA-86
SLA-87
SLA-88
SLA-89
SLA-90
SLA-91
SLA-92
SLA-93
SLA-94
SLA-95
SLA-96
SLA-97
SLA-98
SLA-99
SLA-100



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku

LGD.410.021.02.2017
P/17/013

Pierwszy Urząd ...
11. GRU. 2017
155038/17
SEKRETARIAT

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

Liczba nowo zarejestrowanych w 2016 r. podatników VAT czynnych wyniosła 895 i zmniejszyła się w porównaniu do 2015 r. o 81 tj. o 8,3%⁴. W I półroczu 2017 r. zarejestrowano 405 nowych podatników VAT.

Liczba podatników VAT czynnych, przeniesionych z innych urzędów w 2016 r. wyniosła 252 i zmniejszyła się w porównaniu do 2015 r. o 487, tj. o 65,9%⁵. W I półroczu 2017 r. z innych urzędów przeniesiono 130 podatników.

(dowód: akta kontroli str. 9)

W latach 2016-2017 (I półrocze), w wyniku stosowania przez Urząd aplikacji Karta Oceny Ryzyka Rejestracyjnego Podmiotu (dalej: „KORRP”), wysoki poziom ryzyka dla rejestracji VAT ustalono łącznie dla 86 podatników (odpowiednio: 58 i 28), z czego działaniami weryfikacyjnymi objęto 83 podatników (odpowiednio: 55 i 28). Udział ww. podmiotów objętych weryfikacją zwiększył się w 2016 r. w stosunku do 2015 r. o 7,1% p.p. (z 87,7% do 94,8%), a w I półroczu 2017 r. w stosunku do I półrocza 2016 r. o 6,2% p.p. (z 93,8% do 100%). Spośród podatników zaliczonych w wyniku stosowania aplikacji KORRP do grupy wysokiego ryzyka w latach 2016-2017 (I półrocze), nie zarejestrowano pięciu (w I półroczu 2016 r.), a z rejestru VAT wykreślono 13 (odpowiednio: 10 i 3). W 2016 r. udział podatników niezarejestrowanych lub wykreślonych z rejestru VAT w stosunku do zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka wyniósł 25,9% i zwiększył się w porównaniu do 2015 r. o 13,6% p.p. (z 12,3% do 25,9%), a w I półroczu 2017 r. zmniejszył się w porównaniu do I półrocza 2016 r. o 12,2% p.p. (z 22,9% do 10,7%).

(dowód: akta kontroli str. 10)

W latach 2016-2017 (I półrocze) współczynnik:

- liczby podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, objętych działaniami weryfikacyjnymi, do liczby podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka wyniósł 96,5%,
- liczby podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, które wykreślono z rejestru podatników, do liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka wyniósł 15,1%.

(dowód: akta kontroli str. 10)

Z wyjaśnień p.o. Kierownika Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających wynika, że co do zasady wszystkie podmioty podlegają weryfikacji przed rejestracją. W 2016 r. nie podjęto działań weryfikacyjnych w stosunku do dwóch podmiotów, które przed podjęciem tych działań zmieniły właściwość miejscową oraz w stosunku do podmiotu, który zawiesił działalność, a następnie ją zlikwidował.

(dowód: akta kontroli str. 11-12)

Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że:

- ww. niski udział podatników niezarejestrowanych lub wykreślonych z rejestru VAT wynika z tego, że ocenę ryzyka rejestracji podmiotu przeprowadza się w aplikacji KORRP w momencie nadawania numeru NIP oraz przy rejestracji do VAT, tj. po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego w zakresie rejestracji dla celów VAT, po zebraniu całości materiału dowodowego. Natomiast w przypadku odmowy rejestracji do VAT lub niedokonaniu rejestracji do VAT, nie wprowadza się karty oceny ryzyka rejestracji podmiotu w aplikacji KORRP, ponieważ wydawana jest decyzja o odmowie rejestracji do VAT lub analiza o niedokonaniu rejestracji do VAT. Podstawowym kryterium w zakresie

⁴ W 2015 r. zarejestrowano 976 nowych podatników VAT.

⁵ W 2015 r. liczba podatników przeniesionych z innych urzędów wyniosła 739.

- w dniu zakończenia czynności weryfikacyjnych lub następnego dnia w czterech przypadkach, a w pięciu przypadkach w okresie od trzech do 11 dni od zakończenia czynności weryfikacyjnych,
 - w przypadku odmowy rejestracji podmiotu (która nastąpiła po pięciu miesiącach od złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, a po 7 dniach od zakończenia czynności weryfikacyjnych), wydano decyzję odmawiającą rejestracji,
 - w każdym przypadku dokonywano sprawdzenia adresów siedziby i miejsc prowadzenia działalności podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym, celem oceny czy warunki lokalowe pozwalają na prowadzenie danego profilu działalności i czy miejsca są adekwatne do rodzaju działalności,
 - odmowy rejestracji dokonano w jednym (uzasadnionym) przypadku, a w pozostałych brak było przesłanek uzasadniających odmowę rejestracji,
 - w trzech przypadkach wykreślono z rejestru podatników, którzy zaprzestali wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, z czego w dwóch przypadkach na podstawie zgłoszenia VAT-Z, a w jednym przypadku, w którym podatnik takiego zgłoszenia nie złożył, wykreślenia dokonano z urzędu, a podatnika poinformowano o tym w formie zawiadomienia.
- (dowód: akta str. 21-24 i 29-50, 52-94)

W 2017 r. (do 31 października), ze względu na okoliczności wymienione w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT, Urząd nie zarejestrował ośmiu podmiotów, z tego:

- w I półroczu 2017 r. nie zarejestrowano siedmiu podmiotów, z tego pięciu, które w zgłoszeniu rejestracyjnym podały dane niezgodne z prawdą (art. 96 ust. 4a pkt 1) i dwóch, z którymi brak było kontaktu (art. 96 ust. 4a pkt 3),
- w III kwartale 2017 r. nie zarejestrowano jednego podmiotu, który w zgłoszeniu rejestracyjnym podał dane niezgodne z prawdą.

(dowód: akta kontroli str. 16)

Ponadto w latach 2016-2017 (I półrocze) nie zarejestrowano 76 podmiotów (odpowiednio: 69 i siedmiu), w tym:

- 15 podmiotów po przeprowadzonej weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych, na podstawie art. 96 ust. 4 ustawy o VAT (odpowiednio: osiem i siedem podmiotów),
- w 59 przypadkach wydano postanowienia o pozostawieniu zgłoszenia bez rozpatrzenia (wszystkie w 2016 r.),
- w dwóch przypadkach wydano postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania (wszystkie w 2016 r.)¹⁰.

(dowód: akta kontroli str. 51)

1.2. Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że proces rejestracji podatników VAT w I półroczu 2017 r., w związku ze zmianą od 1 stycznia 2017 r. ustawy o VAT¹¹, skrócił się. Proces ten trwał średnio:

- w 2015 r. – około 35 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów rzetelnych i podmiotów podwyższonego ryzyka (średnie ryzyko) i około 46 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów podwyższonego ryzyka (wysokie ryzyko),
- w 2016 r. – około 36 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów rzetelnych, około 47 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów podwyższonego ryzyka

¹⁰ W 2015 r. nie zarejestrowano 13 podmiotów, z czego dwóm odmówiono rejestracji na podstawie art. 96 ust. 4 ustawy o VAT, 10 wydano postanowienia o pozostawieniu zgłoszenia bez rozpatrzenia, a w jednym przypadku wydano postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

¹¹ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

- 525 (139 w 2015 r., 291 w 2016 r., 72 w I półroczu 2017 r. i 23 w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 8 ww. ustawy (w przypadku gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie z jej art. 96 ust. 6 i 7).

(dowód: akta kontroli str. 20)

Badanie 32 spraw, w których podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT, w tym 10 wykreśleń dokonanych w 2016 r. na podstawie art. 96 ust. 6, 8 i 9 ustawy o VAT i 22 wykreślenia dokonane w I półroczu 2017 r., na podstawie art. 96 ust. 6, 8, 9 i 9a ww. ustawy, wykazało, m.in., że:

- głównymi źródłami informacji stanowiącymi podstawę do wykreślenia podatników były przeprowadzone czynności sprawdzające, kontrole podatkowe, oględziny miejsc wskazanych jako siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, informacje z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej: „CEIDG”) i z Krajowego Rejestru Sądowego (dalej: „KRS”) oraz przeprowadzona w Urzędzie analiza zasadności wykreślenia z ww. rejestru, obejmująca działania podejmowane przez poszczególne komórki Urzędu, w celu m.in. ustalenia podstaw do wykreślenia,
- wykreśleń dokonywano w formie czynności materialno-technicznych na podstawie pisemnej analizy zebranego materiału z przeprowadzonych czynności,
- podatników informowano pisemnie o dokonanych wykreśleniach wskazując jednocześnie ich przyczyny, z wyjątkiem wykreśleń dokonanych w 2016 r. na podstawie art. 96 ust. 6 i 9 ustawy o VAT oraz w 2017 r. na podstawie art. 96 ust 9 pkt 1-4 ww. ustawy (w 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 95-154)

W 18 sprawach postępowania związane z weryfikacją zasadności wykreślenia podatników z rejestrów VAT prowadzono rzetelnie, ustalając niezwłocznie przesłanki do wykreślenia tych podatników, natomiast w 14 stwierdzono opóźnienia w podejmowaniu i prowadzeniu tych spraw.

(dowód: akta kontroli str. 95-154)

W dwóch sprawach¹³ w rejestrze podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT, wpisano błędną podstawę wykreślenia – inną niż w pismach informujących podatników o ich wykreśleniu. W takiej kontroli skorygowano odpowiednie zapisy w rejestrze.

(dowód: akta kontroli str. 95-154)

Wykreślenie podatników (podmiotów) z rejestru VAT prowadzonego w Urzędzie stanowi czynność materialno-techniczną (zamknięcie obowiązku podatkowego w systemie Poltax poprzez wpisanie daty), która jest potwierdzona informacją o wykreśleniu (pismem), skierowaną do podmiotu wykreślonego.

Naczelnik wyjaśniła, że przepisy ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. nie przewidywały uprawnienia organu podatkowego do wydania decyzji w sprawie wykreślenia podatnika z rejestru w oparciu o jej art. 96 ust. 9. Zgodnie bowiem z treścią art. 96 ust. 9 ww. ustawy – naczelnik urzędu skarbowego wykreślał z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okazało się, że podatnik nie istniał lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo

¹³ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: [REDAKCE]

Nowe rozwiązania dotyczące wyrejestrowywania podatników wprowadzone ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw weszły w życie 1 stycznia 2017 r. Jedną ze zmian było wprowadzenie jako podstawę prawną wykreślenia art. 96 ust. 9a ustawy o VAT. Każdorazowo po wykreśleniu podatnika na podstawie tego przepisu jest on o tym zawiadamiany. Zawiadomienie to nie przyjmuje formy decyzji ani postanowienia. W takich przypadkach, podatnik ma możliwość albo zapobiegnięcia wykreśleniu, albo przywrócenia zarejestrowania¹⁴. Powyższe uregulowania gwarantują podatnikom możliwość prostego i szybkiego uniknięcia niepożądanych konsekwencji. Z tego względu w przepisach dotyczących wykreślenia podatników z rejestru nie wskazano administracyjnej drogi postępowania, która w wielu wypadkach mogłaby jedynie wydłużyć procedurę przywracania zarejestrowania podatnika. Powyższe stanowisko potwierdziło Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację nr [REDAKTOWANE] dnia 21 czerwca 2017 r. w sprawie wykreślenia podmiotów gospodarczych z rejestru VAT.

(dowód: akta kontroli str. 166-171)

1.4. W celu weryfikacji podmiotów, które na podstawie obowiązujących przepisów ustawy o VAT kwalifikowały się do wykreślenia z rejestru czynnych podatników VAT i VAT UE w Urzędzie stosowano procedurę postępowania nr 8/2015 z dnia 14 maja 2015 r. w sprawie unormowania w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdyni procedur realizacji zadań w zakresie podatku od towarów i usług, która obowiązywała do 28 lutego 2017 r., a po powołaniu KAS przyjęto nowe zasady typowania podmiotów do wykreślenia (opisane poniżej). Narzędziami informatycznymi umożliwiającymi identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z powodu braku deklaracji lub z powodu składania „zerowych” deklaracji są raporty z systemu e-ORUS „Wykaz niezłożonych deklaracji VAT-7 według częstotliwości składania, skrypty wspomagające wykreślenia podmiotów z rejestru VAT/VAT UE oraz „Raporty o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT UE”.

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że co miesiąc po zakończonym okresie rozliczeniowym sporządzano raport dotyczący braków deklaracji VAT, na podstawie którego typowano podmioty do wykreślenia. Dodatkowo sporządzany jest skrypt wspomagający proces nadzoru nad wykreśleniem podmiotów z rejestru VAT i VAT UE przesłany przez Izbę Skarbową w Gdańsku (7 kwietnia 2016 r.). Dane wykazane w skrypcie nie do końca wykazują wszystkich podatników, co do których należałoby podjąć czynności weryfikacyjne. Dodatkowo informacje o konieczności podjęcia działań w kierunku wykreślenia podatników z rejestru czynnych podatników VAT/VAT UE pochodzą z analiz sporządzanych np. w trakcie badania prawidłowości sporządzania deklaracji, korekty deklaracji czy zastosowania ulgi za złe długi, jak również z informacji z innych komórek Urzędu, np. zajmujących się KORRP lub informacji uzyskanych od członków zespołu do spraw monitorowania zaległości. Skrypty i raporty weryfikowane są przez pracowników Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających. Podatnicy zarejestrowani do wymiany wewnątrzwspólnotowej podlegali weryfikacji przy wykreślaniu z VAT. Zgodnie z przyjętymi w Urzędzie wewnętrznymi zasadami, w celu weryfikacji podmiotów, które kwalifikowały się do wykreślenia z rejestru czynnych podatników VAT i VAT UE sporządzany jest raport z systemu e-ORUS „Wykaz niezłożonych deklaracji

¹⁴ Jak np. przy zawieszeniu działalności gospodarczej, jeśli w okresie zawieszenia podatnik będzie wykonywał czynności podlegające opodatkowaniu, o czym zawiadomi wcześniej naczelnika urzędu skarbowego lub jeśli wystawienie pustej faktury było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez wiedzy podatnika.

o którym mowa w art. 97 ust. 15 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.) oraz w art. 96 ust. 9a pkt 2 tej ustawy (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.)

(dowód: akta kontroli str. 187-213, 215-261)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W 14 spośród 32 spraw, w wyniku których wykreślono podatników z rejestru podatników VAT, stwierdzono:

- a) niepodjęcie na bieżąco w latach 2016-2017 czynności zmierzających do wykreślenia ośmiu¹⁶ podatników z rejestru VAT, pomimo, że nie składali oni deklaracji VAT przez okres od pięciu miesięcy do roku i czterech miesięcy,
- b) podjęcie działań zmierzających do wykreślenia dwóch podatników¹⁷ z rejestru VAT dopiero w czerwcu 2017 r., pomimo, że zawiesili oni działalność już w 2015 r. i nie składali deklaracji VAT,
- c) podjęcie działań zmierzających do wykreślenia dwóch podatników¹⁸ z rejestru VAT dopiero w czerwcu 2017 r., pomimo, że w 2014 r. zaprzestali oni wykonywania działalności gospodarczej i zostali wykreśleni z CEIDG,
- d) w dwóch sprawach wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT dokonano dopiero po upływie, odpowiednio, 34 dni oraz trzech miesięcy i pięciu dni od ustalenia istnienia przesłanek do ich wykreślenia z rejestru.

(dowód: akta kontroli str. 95-126)

Zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2016 r. urząd skarbowy winien prowadzić stałą kontrolę ciągłości i terminowości składanych deklaracji i wyjaśniać przyczyny braku deklaracji. Czynności sprawdzające (§ 2 ust. 6d pkt 2) należy podjąć również, jeżeli powstaną wątpliwości, co do statusu zarejestrowanego podatnika, w szczególności, gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D za jeden okres rozliczeniowy (deklaracja nie wpłynęła do urzędu w ciągu 20 dni licząc od dnia upływu terminu na jej złożenie).

2. W trzech¹⁹ z 16 badanych spraw podatników wykreślonych z rejestru VAT, zarejestrowanych do transakcji wewnątrzwspólnotowych, którzy zaprzestali składania deklaracji stwierdzono opóźnienia w wykreślaniu z rejestru VAT-UE wynoszące od czterech miesięcy i 16 dni do jednego roku i 23 dni, przy czym wykreślenie dwóch z ww. podatników nastąpiło w 2017 r., a jednego w 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 187-213, 215-261)

Zgodnie z art. 97 ust. 15 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.), w przypadku gdy podmiot, o którym mowa w ust. 1-3, nie złoży za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamia go o powyższym, natomiast zgodnie z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT (obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.) wykreśleniu z rejestru z rejestracji jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3, nie złożył takich

¹⁶ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: [REDACTED]

¹⁷ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: [REDACTED]

¹⁸ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: [REDACTED]

¹⁹ Dotyczy spraw podatników: [REDACTED]

podatników VAT, monitorowanie podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślanie podmiotów nierzetelnych z rejestru podatników VAT. Ujawnione w toku kontroli NIK nieprawidłowości polegały na nierzetelnym podejmowaniu działań związanych z weryfikacją i monitorowaniem istniejących i zarejestrowanych podatników VAT, pod kątem zasadności ich ewentualnego wykreślenia z rejestru VAT i VAT UE, ponieważ w 14 z badanych 32 wykreśleń dokonanych w okresie objętym kontrolą oraz w trzech z 16 wykreśleń podatników VAT UE, wystąpiły opóźnienia w podejmowaniu tych działań, które powodowały, że podmioty, które faktycznie nie prowadziły działalności i nie składały deklaracji dla celów VAT lub co do których ustalono przesłanki do ich wykreślenia, wciąż funkcjonowały w rejestrach jako czynni podatnicy VAT lub VAT UE.

Opis stanu
faktycznego

2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

2.1. Łączne kwoty wpłat, zwrotów i dochodów z podatku VAT uzyskanych w 2016 r. wzrosły w stosunku do 2015 r. następująco:

- wpłaty – z 429.821,1 tys. zł do 502.017,4 tys. zł,
- zwroty – ze 194.418,2 tys. zł do 204.931,8 tys. zł (w tym zwroty systemowe – ze 194.050,2 tys. zł do 204.779,1 tys. zł),
- dochody – z 235.402,9 tys. zł do 297.085,6 tys. zł.

Natomiast w stosunku do I półrocza 2016 r., w I półroczu 2017 r. zmalały łączne kwoty wpłat i dochodów:

- wpłaty – z 267.654,9 tys. zł do 249.514,6 tys. zł,
- dochody ze 178.462,0 tys. zł do 141.024,9 tys. zł.

W I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. kwota zwrotów ogółem wzrosła w z 89.192,9 tys. zł do 108.489,7 tys. zł (w tym zwroty systemowe z 89.112,2 tys. zł do 108.424,1 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 214)

W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie obowiązywała procedura z dnia 14 maja 2015 r. określająca zasady dotyczące zwrotu podatku VAT²⁰.

(dowód: akta kontroli str. 262-271)

Badanie 12 zwrotów podatku VAT (które nie były poprzedzone kontrolą podatkową) na łączną kwotę 49.615,1 tys. zł wykazało, że czynności weryfikacyjne rozpoczynano w terminach umożliwiającym przeprowadzenie analiz zasadności zwrotów oraz przeprowadzenie czynności sprawdzających kwoty deklarowanych przez podatników zwrotów. Czynności weryfikacyjne rozpoczynano: w ośmiu przypadkach w terminie od jednego do siedmiu dni, a w czterech przypadkach w terminie od 12 do 21 dni od daty wpływu deklaracji. We wszystkich objętych badaniem sprawach czynności weryfikacyjne zakończono przed terminem zwrotu i nie wystąpiła konieczność jego przedłużania.

Ocenę ryzyka dotyczącą objętych badaniem zwrotów prowadzono m.in. w oparciu o:

- wyniki kontroli u podatnika, przeprowadzonych w okresie co najmniej 12 miesięcy,
- analizy danych na podstawie złożonych deklaracji, w tym informacji podsumowujących, danych z systemu VIES²¹,
- w dwóch przypadkach w celu oceny zasadności zwrotu przeprowadzono analizy Jednolitych Plików Kontrolnych z ewidencji VAT (dalej: „JPK-VAT”),

²⁰ Procedura postępowania nr 12345/2015, Uchwała Zarządu Skarbowego w Gdyni z dnia 14 maja 2015 r. w sprawie określenia zasad dotyczących zwrotu podatku VAT.

²¹ System wymiany informacji o VAT (VAT information and exchange system).

plików JPK-VAT za styczeń 2017 r.) faktur VAT wystawionych przez podmioty nie posiadające – na dzień wystawienia dokumentu - otwartego obowiązku w VAT. W przedmiotowym piśmie wskazano cel przekazania pisma, sposób i termin realizacji. Podobnie kolejne pisma, które wpływały do Urzędu zawierały informacje jakie nieprawidłowości oraz w jakim terminie powinny być wyjaśnione. Realizacja przedmiotowych czynności – tj. różnic stwierdzonych w JPK-VAT – jest na bieżąco monitorowana i podlega sprawozdawczości do IAS. Ponadto w trakcie prowadzonych czynności analitycznych dotyczących zasadności dokonania zwrotu VAT, pracownicy ustalają czy podatnik składa pliki JPK-VAT i czy tym samym kwalifikują się do przeprowadzenia czynności sprawdzających w tym zakresie – w takim przypadku w pierwszej kolejności weryfikacji podlegają same pliki i prowadzone są czynności z wykorzystaniem JPK_ANALIZER. Wszelkie zalecenia i wytyczne związane z wyjaśnianiem rozbieżności dotyczących składanych plików JPK-VAT, wykorzystaniem plików JPK-VAT, czy też nowych funkcjonalności systemu dotyczącego JPK są na bieżąco przekazywane kierownikom i pracownikom zajmującym się analizą plików, oraz odbywają się w miarę potrzeb, spotkania Zastępcy Naczelnika z kierownikami odpowiednich komórek na których wskazywano sposób i kierunki weryfikacji JPK-VAT oraz wykorzystania tych plików w trakcie prowadzonych czynności. Ponadto wskazano aby w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie zasadności zwrotu VAT lub prawidłowości rozliczenia VAT w pierwszej kolejności dokonać weryfikacji czy podmiot zobowiązany do złożenia JPK dokonał jego złożenia i na tej podstawie prowadzić czynności, jak również wykorzystywać przedmiotowe pliki w ramach czynności sprawdzających prowadzonych w trakcie kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 420-425)

Naczelnik wyjaśniła, że w Urzędzie JPK-VAT wykorzystywany jest poprzez aplikację webową WRO-System, za pomocą której udostępniane są złożone przez podatników pliki JPK-VAT wraz z analizą. Pliki JPK-VAT są to ewidencje zakupów i sprzedaży przekazywane w formie elektronicznej na podstawie art. 82 § 1b ustawy Ordynacja podatkowa²³. Analizy JPK-VAT zawierają badanie dla każdego kontrahenta krajowego i zagranicznego wykazanego w rejestrach zakupu i sprzedaży pod kątem m.in.:

- dla kontrahentów krajowych: wystąpienia w Bazie Podmiotów Szczególnych (dalej: „BPS”), informacji czy podmiot jest wykreślony z VAT, czy istnieje pod adresem wirtualnym, czy były prowadzone wobec niego kontrole z uszczupleniami powyżej 100 tys. zł,
- dla kontrahentów zagranicznych: czy podmiot istnieje pod adresem biura wirtualnego, czy jest to tzw. „gotowa spółka”, czy jest podmiotem wykreślonym, czy były wysłane lub otrzymane zapytania SCAC²⁴.

Pliki JPK-VAT i analizy tych plików otrzymywane są automatycznie przez wymienioną wyżej aplikację WRO-Skarbiec na podstawie skierowanego zapytania przez osoby uprawnione. W przypadku gdy podmiot występujący o zwrot podatku VAT składa pliki JPK-VAT, a zwrot wymaga weryfikacji, uprawniony pracownik występuje za pomocą aplikacji WRO-System o pliki JPK-VAT wraz z analizą. Do otrzymanych plików wykonywana jest analiza wstępna polegająca na ustaleniu czy:

- rejestry są zgodne ze złożoną deklaracją VAT,

²³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.).

²⁴ Formularz wymiany informacji (SCAC – Staly Komitet Współpracy Administracyjnej).

W okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 października 2017 r. w Urzędzie przeprowadzono 23 czynności sprawdzające w zakresie zbadania zasadności zwrotu podatku VAT, w trakcie których analizowano pliki JPK-VAT, a ustalenia wynikające z tych analiz wyniosły 11,8 tys. zł. Ponadto w Urzędzie w ww. okresie prowadzono czynności weryfikacyjne w zakresie prawidłowości sporządzania deklaracji VAT przez podmioty składające pliki JPK-VAT i jednocześnie deklarujące zwroty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Stwierdzona w wyniku tych weryfikacji (prowadzonych przed terminem zwrotu) kwota uszczupień wyniosła 4,8 tys. zł. Czynności te były prowadzone na podstawie zestawień podmiotów otrzymanych z Ministerstwa Finansów za pośrednictwem IAS.

(dowód: akta kontroli str. 1063)

2.2. W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie przeprowadzono łącznie 394 czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT (281 w 2016 r. i 113 w I półroczu 2017 r.), z czego w przypadku 58 czynności (35 w 2016 r. i 23 w I półroczu 2017 r.) ujawniono nieprawidłowości ogółem²⁵ w łącznej kwocie 2.240,5 tys. zł (2.176,7 tys. zł w 2016 r. i 63,8 tys. zł w I półroczu 2017 r.).

W wyniku 39 ww. czynności sprawdzających (27 przeprowadzonych w 2016 r. i 12 w I półroczu 2017 r.) ustalono kwoty nienależnych zwrotów podatku VAT w łącznej wysokości 2.240,0 tys. zł (2.176,7 tys. zł ustalono w wyniku czynności sprawdzających przeprowadzonych w 2016 r. i 63,3 tys. zł w I półroczu 2017 r.). W wyniku 53 ww. czynności sprawdzających (32 przeprowadzonych w 2016 r. i 21 w I półroczu 2017 r.) podatnicy złożyli korekty deklaracji na łączną kwotę 2.110,7 tys. zł (1.994,4 tys. zł w wyniku czynności przeprowadzonych w 2016 r., 116,3 tys. zł w I półroczu 2017 r.). W wyniku 37 ww. czynności sprawdzających (25 przeprowadzonych w 2016 r. i 12 w I półroczu 2017 r.) podatnicy złożyli korekty deklaracji dotyczące nienależnych zwrotów podatku VAT, w łącznej kwocie 2.110,4 tys. zł (1.994,2 tys. zł w wyniku czynności przeprowadzonych w 2016 r. i 116,2 tys. zł w I półroczu 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 426)

Skuteczność czynności sprawdzających, mierzona relacją liczby czynności, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych czynności:

- w 2016 r. spadła w stosunku do 2015 r. o 3,2 p.p. (z 15,7% do 12,5%), przy czym wzrosła kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku tych czynności o 2.036,1 tys. zł, z tego kwota ustalonych nienależnych zwrotów podatku VAT o 2.075,8 tys. zł,
- w I półroczu 2017 r. wzrosła w stosunku do I półrocza 2016 r. o 8,4 p.p. (z 12,0% do 20,4%), przy czym spadła kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku tych czynności o 190,0 tys. zł (w całości dot. ustalonych nienależnych zwrotów podatku VAT).

(dowód: akta kontroli str. 426)

2.3. W 2016 r. przeprowadzono 57 kontroli podatkowych zasadności zwrotów VAT (o 34 więcej niż w 2015 r.), z których w 49 przypadkach ujawniono nieprawidłowości na łączną kwotę 3.132,0 tys. zł (o 2.740,0 tys. zł wyższą niż w 2015 r.), w tym nienależne zatrzymane zwroty VAT – 715,0 tys. zł (wynikające z ustaleń 48 kontroli). W wyniku przeprowadzonych w 2016 r. kontroli w 10 przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzględniające ustalenia kontroli podatkowej na kwotę

²⁵ Kwoty ujawnionych nieprawidłowości podano jako sumę uszczupień dodatnich i ujemnych – per saldo.

- w przypadku pięciu z ww. spraw korzystano z narzędzi informatycznych (w czterech przypadkach z ACL i w jednym przypadku z Weryfikatora). Jako korzyści z zastosowania tych narzędzi wskazano głównie możliwość weryfikacji kontrahentów wystawiających faktury zakupu w Bazie Podmiotów Szczególnych oraz możliwość sprawdzenia poprawności nadania NIP tym kontrahentom, a także możliwość sprawdzenia podwójnego ewidencjonowania tych samych faktur zakupu, sprawdzenie luk w numeracji faktur sprzedaży,
- w przypadku pięciu z ww. spraw podatnicy zgadzając się z ustaleniami kontroli złożyli korekty deklaracji dla podatku VAT²⁶, w jednym przypadku wydano decyzję pokontrolną, w trzech sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości, a jedna sprawa do zakończenia czynności kontrolnych nie została rozstrzygnięta. W przypadku sprawy zakończonej decyzją pokontrolną ustalenia kontroli zostały potwierdzone na etapie prowadzonego postępowania podatkowego – stwierdzono fikcyjne faktury zakupu i sprzedaży (fikcyjne zakupy według stawki 23% i fikcyjne dostawy wewnątrzwspólnotowe opodatkowane stawką 0%, co generowało kwoty podatku do zwrotu²⁷),
- nie stwierdzono nieuzasadnionych zwłok w przekazywaniu spraw do komórki kontroli oraz w prowadzeniu postępowań podatkowych,
- w wyniku przeprowadzonych ww. kontroli podatkowych i postępowań podatkowych ograniczono wysokość deklarowanych przez podatników zwrotów o łącznie 1.036,8 tys. zł, a ponadto określono nowe zobowiązania z tytułu podatku VAT na łącznie 28,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 432-498)

2.5. Liczba kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, w stosunku do liczby takich kontroli wzrosła w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 4 p.p. (z poziomu 75% do 79%), a w I półroczu 2017 r. wyniosła 100%.

Kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli zasadności zwrotów VAT wzrosły w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 1.694,0 tys. zł (z poziomu 1.578,0 tys. zł do 3.272 tys. zł. W I półroczu 2017 r. stwierdzone nieprawidłowości w wyniku kontroli podatkowych zwrotów VAT wyniosły 736,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 499-505)

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie weryfikowanie w Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) zasadności zwrotów podatku VAT.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Zasady tworzenia planów kontroli, wszczynania oraz prowadzenia kontroli podatkowych (w tym typowania podmiotów do kontroli) ustalono w Urzędzie w obowiązujących w badanym okresie wewnętrznych procedurach postępowania, odpowiednio: w sprawie procedur kontroli podatkowych²⁸ i w sprawie procedur

²⁶ Ujawnione nieprawidłowości polegały głównie na: odliczaniu podatku z faktur dokumentujących nabycie towarów lub usług, podczas, gdy transakcje podlegały zwolnieniu od podatku VAT, niewykazywaniu obrotów z tytułu dzierżawy składników majątku, niewłaściwym dokonaniu korekty sprzedaży poprzez zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT i błędnym ustaleniu momentu powstania obowiązku podatkowego przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów.

²⁷ W związku m.in. z ustalonymi nieprawidłowościami podmiot zgłoszono do wykreślenia z rejestru podatników i wykreślono w dniu 26 czerwca 2017 r.

²⁸ N... z 24 kwietnia 2017 r. i N... z 1 kwietnia 2015 r.

- rodzaju prowadzonej działalności (zwolnienie przedmiotowe), a później podmioty z listy w pierwszej kolejności typowane były do czynności sprawdzających,
- „konceptę HOSTEL” – monitoring prowadzony w drugiej połowie 2016 r. dotyczący adresów pod którymi zarejestrowano wiele podmiotów tzw. adresy wirtualne, który polegał na weryfikowaniu adresu i faktycznej działalności zarejestrowanych podmiotów. Raport sporządzany był 2 razy w III kwartale 2016 r. i raz w IV kwartale 2016 r. i w I kwartale 2017 r. Lista podlegała bieżącej weryfikacji w podsystemie w celu kontroli pojawiających się nowych podmiotów do objęcia monitoringiem³²,
 - zakupu środków trwałych za ostatnie 2 lata i likwidacji działalności gospodarczej – podmioty typowane do czynności sprawdzających na podstawie kryteriów określonych w module Analiza grupowa w podsystemie Kontrola, raport wykonany w 2017 r.

Ponadto w celu ewentualnego ujawnienia innych podmiotów, których działanie wskazywałoby na ryzyko wyłudzeń podatkowych, w aplikacji e-ORUS kilka razy w roku generowano różne raporty³³ jak również przeprowadzano analizy w ramach bieżącej pracy komórek Urzędu, w trakcie których ustalano podmioty których działanie mogłoby wskazywać na nieprawidłowości w rozliczaniu VAT (np.: deklarujące znaczny wzrost obrotów).

(dowód: akta kontroli str. 509-521)

W badanym okresie, jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika, prowadzone były również analizy systemowe mające na celu wytypowanie do kontroli podmioty wyłudzające VAT tj.:

- segmentacja ogólna (dotycząca całej populacji podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) sporządzana w podsystemie Kontrola³⁴ co kwartał. Raport z przeprowadzonej analizy generowany był automatycznie i przechowywany w module Analiza Grupowa,
- analiza grupowa ryzyka zewnętrznego (dotycząca branż podwyższonego ryzyka określonych w KPD), sporządzana w podsystemie Kontrola w oparciu o przesyłany za pośrednictwem IAS szablon z kryteriami (w badanym okresie przeprowadzono: 2 analizy w 2016 r. i żadnej w 2017 r. – z uwagi na nieokreślenie na ten rok obszarów ryzyka).

Liczba wskazań podmiotów z branż wysokiego ryzyka wg KPD ujętych w badanym okresie w planach do kontroli (w zakresie VAT)³⁵ wyniosła łącznie 35 z 59 podmiotów (tj. 26 z 46 w 2016 r. i 9 z 13 w I połowie 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 509-839)

Wnioski o kontrole z innych urzędów, z uwagi na wprowadzone regulacje w wewnętrznej procedurze postępowania w sprawie procedur kontroli podatkowych, rozpatrywane były odpowiednio: na spotkaniach zespołów ds. planowania kontroli (raz na kwartał z których sporządzano protokoły) oraz na bieżąco, w przypadku konieczności pilnego podjęcia działań (z których nie sporządzano protokołów, a ich wynikiem było sporządzenie wniosku o kontrolę poza planem).

(dowód: akta kontroli str. 509-521, 840-912)

³² Obowiązek sporządzania kwartalnych sprawozdań dot. tzw. „Konceptu HOSTEL” (oraz prowadzenia monitoringu) odwołano pismem nr [redacted] z dnia 3 sierpnia 2017 r.

³³ M.in.: „Wykaz podmiotów VAT – duży obrót równoważenie podatku” i „Wykaz organizacji VAT sprzedaż tylko stawka podstawowa, brak przypisu”.

³⁴ Moduł Analiza grupowa, w oparciu o szablon z kryteriami określonymi w dokumencie „Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej” stanowiący załącznik nr 3 do polityki „Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność”.

³⁵ Wszystkie kontrole niezależnie od źródła typowania (analiza grupowa, segmentacja, analizy własne Urzędu).

- analizy wniosków o kontrolę przesłanych z innych urzędów (uzupełnionych przez komórkę analityczną Urzędu), których w planie za ww. okres ujęto łącznie osiem (dwie w III kwartale, pięć w IV kwartale 2016 r. i jedną w II kwartale 2017 r.). Kontroli doraźnych na podstawie ww. analiz nie typowano,
- brak było w badanym okresie kontroli podejmowanych na podstawie wniosków organów ścigania (w tym informacji z: Policji, CBŚP, prokuratury lub ABW).

(dowód: akta kontroli str. 913)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że dobór podmiotów do kontroli opierał się na monitorowaniu i analizie wszystkich istotnych informacji, w których posiadaniu był Urząd (w tym m.in. informacji z innych urzędów i instytucji, baz danych urzędów, materiałów zebranych w trakcie czynności sprawdzających i dokumentów złożonych przez podatników), a pod uwagę brane było najwyższe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Kontrole podejmowano m.in. wobec podmiotów dla których udało się zebrać materiał dowodowy wskazujący na potencjalne nieprawidłowości, typowanie do kontroli na podstawie wniosków z innych urzędów i deklarujące podatek VAT do zwrotu. Ponadto wyjaśniła, że:

- a) przy typowaniu kontroli pod uwagę brane są możliwości wyegzekwowania po kontroli zobowiązań podatkowych, lecz brak majątku nie stanowi przesłanki kwalifikującej do odstąpienia od jej przeprowadzenia (w badanym okresie nie było przypadków aby odstąpiono od przeprowadzenia kontroli z tego powodu);
- b) dane dotyczące ustalonego majątku znajdują się w materiałach analitycznych poczynawszy od planowania kontroli na III kwartał 2017 r. gdyż zalecenia dotyczące oceny zasadności podejmowania kontroli w kontekście egzekwowania zaległości podatkowych wpłynęły do Urzędu po spotkaniu w sprawie planowania kontroli na II kwartał 2017 r.³⁸.

(dowód: akta kontroli str. 509-521)

W badanym okresie do Urzędu nie wpłynęły wnioski o kontrole z organów ścigania w zakresie podatku VAT, Urząd nie brał także udziału w kontrolach koordynowanych. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła, że współpraca z organami ścigania w badanym okresie nie była uregulowana w wewnętrznych procedurach Urzędu, jednak współpraca może się odbywać na każdym etapie prowadzonych postępowań. W uzasadnionych przypadkach podejmowano na bieżąco, w miarę potrzeb współpracę z organami ścigania i zawiadamiano odpowiednie instytucje o podejrzeniu popełnienia przestępstw (w tym m.in. z policję, prokuraturę i Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego).

(dowód: akta kontroli str. 509-521, 504)

3.2. W latach 2016-2017 (I półrocze) Urząd przeprowadził łącznie 38 kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT w tym: 33 w 2016 r. (tj. o 11 mniej niż w 2015 r.) i 5 w I półroczu 2017 r. (tj. o 14 mniej niż w I półroczu 2016 r.) z których 34 wykazało nieprawidłowości w tym: 29 w przeprowadzonych w 2016 r. (tj. o 7 mniej niż w 2015 r.) i 5 – w I półroczu 2017 r. (tj. o 10 mniej niż w I półroczu 2016 r.) W wyniku ww. kontroli stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 5.563,5 tys. zł z tego: 4.827,7 tys. zł w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2016 r. (tj. o 2.270,1 tys. zł mniej niż w 2015 r.) i 735,8 tys. zł w wyniku kontroli w I półroczu 2017 r. (tj. o 2.249,5 tys. zł mniej niż w I półroczu 2016 r.).

Skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli:

³⁸ Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku nr [redacted] z dnia 6 kwietnia 2016 r. i pismo Dyrektora IAS w Gdańsku nr [redacted] z dnia 15 marca 2017 r.

Relacja kwot odzyskanych do ujawnionych zobowiązań:

- a) liczona jako wpłaty z decyzji do nowych zobowiązań wzrosła w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 3,9 p.p. (tj. z 10,9% do 14,8%), natomiast zmalała w I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. o 40,4 p.p. (tj. z 43,1% do 2,7%);
- b) liczona jako suma wpłat z decyzji i zmniejszenia zwrotów do ustaleń z wydanych decyzji wzrosła w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 19,1 p.p. (tj. z 15,9% do 34,9%), natomiast zmalała w I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. o 71,5 p.p. (tj. z 77,3% do 5,9%).

(dowód: akta kontroli str. 916)

Naczelnik wyjaśniła, że:

- a) wzrost w 2016 r. do 2015 wynikał głównie z m.in. uregulowania zaległości przez podmioty, wobec których ujawniono nowe zobowiązania lub posiadanie majątku, z którego można było przeprowadzić skuteczną egzekucję,
- b) spadek w I połowie 2017 r. do I połowy 2016 r. wynikał głównie ze znacznie wyższych w I połowie 2017 r. niż w I połowie 2016 r.⁴³ ujawnionych zobowiązań podatkowych i niższych w I połowie 2017 r. niż w I połowie 2016 r.⁴⁴ zmniejszeń zwrotów, jak również z nieposiadania majątku przez podmioty, wobec których ujawniono zobowiązania (słupy, bufory) oraz z niezakończonych postępowań egzekucyjnych mających wyegzekwować zaległości.

(dowód: akta kontroli str. 919-931)

3.5. Z przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą 299 postępowań podatkowych zakończonych decyzjami, w zakresie rozliczenia podatku VAT, decyzji uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia przez organ II instancji było łącznie 15 (wszystkie w roku 2016 tj. 8,1% postępowań podatkowych zakończonych decyzją i o 0,9 p.p. mniej niż w 2015 r.⁴⁵). Ustalenia z wydanych decyzjach wyniosły łącznie 14.772,7 tys. zł, w tym: 5.581,1 w 2016 r. (tj. o 3.330,3 tys. zł więcej niż w 2015 r.) i 9.191,6 tys. zł w I połowie 2017 r. (tj. o 7.596, tys. zł więcej niż w I połowie 2016 r.). Kwota z decyzji Naczelnika Urzędu uchylonych w II instancji (w tym uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia) wyniosła łącznie 1.399,0 tys. zł i w całości dotyczyła 2016 r. (tj. 25% wszystkich ustaleń z wydanych decyzji w danym okresie), z tego 1.217,7 tys. zł w I półroczu 2016 r. (tj. 76,3%). W porównaniu do 2015 r. kwota ww. decyzji wzrosła o 1.312,3 tys. zł (tj. 21,14 p.p.). Wśród wydanych decyzji Naczelnika Urzędu w badanym okresie i uchylonych w II instancji nie wystąpiły decyzje wymierzające podatek na podstawie art. 108 ustawy o VAT.

(dowód: akta kontroli str. 932)

3.6. Badanie wybranych postępowań prowadzonych w Urzędzie wobec 15 podmiotów objętych kontrolą podatkową, w wyniku których przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych dotyczących nieprawidłowości w rozliczeniu VAT, w okresie objętym kontrolą największe kwoty należności wykazało, że:

- w 11 podmiotach przeprowadzono kontrole planowe, a w czterech poza planem,
- średnio od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli minęło 26,2 dnia (z tego dla kontroli

⁴³ Tj. wyniosły 5.286,7 tys. zł w I połowie 2017 r. i 360,4 tys. zł w I połowie 2016 r.

⁴⁴ Tj. wyniosły 399,1 tys. zł w I połowie 2017 r. i 1.078,6 tys. zł w I połowie 2016 r.

⁴⁵ 12 decyzji ze 133 postępowań w 2015 r. (tj. 9,0%)

- w dziewięciu z 15 przypadków Urząd skierował sprawy do komórki karno-skarbowej z tego: w trzech przypadkach przed wydaniem decyzji ostatecznej (z uwagi na nieopuszczenie do przedawnienia się karalności), a w sześciu w okresie od 48 do 128 dni od daty doręczenia ostatecznej decyzji. W pozostałych sześciu sprawach nie sporządzano wniosku do tej komórki odpowiednio: w trzech sprawach z uwagi na brak decyzji ostatecznych (odwołania były w trakcie rozpatrywania przez organ odwoławczy), w jednym przypadku wniosek jest w trakcie przygotowywania, a w dwóch brak było podstaw do jego skierowania. W żadnej z badanych spraw nie dopuszczono do przedawnienia karalności. Naczelnik wyjaśniła, że w toku postępowań podatkowych nie ustalano sprawców oszustw (powyższe dokonywane jest w ramach prowadzonych czynności przez komórkę karno-skarbową), jak również nie współpracowano z organami ścigania, za wyjątkiem jednej sprawy, dla której Prokuratura odmówiła wydania zezwolenia na przesłuchanie świadka, który przebywał w areszcie. Wyjaśniła również, że wnioski co do zasady są w Urzędzie przekazywane w terminie miesiąca, od dnia w którym decyzja staje się ostateczna, jednak w przypadku gdy sprawa toczyła się przed organem odwoławczym termin ten się przesuwą z uwagi na czas zwrotu przez organ odwoławczy akt sprawy (niezbędnych do jego złożenia) tj. ok. 2-2,5 miesiąca oraz konieczności przygotowania kserokopii z akt sprawy. Ponadto na termin złożenia wniosków wpływ mają również inne terminowe sprawy m.in. konieczność zakończenia postępowań podatkowych, opracowanie zażaleń i odwołań,
- w przypadku dwóch z 19 decyzji wydanych w badanych sprawach organ odwoławczy odpowiednio: w jednej uchylił ją w części (określając nową kwotę zobowiązania), a w przypadku drugiej uchylił ją w całości i przekazał do ponownego rozpatrzenia (po czym wydano nową decyzję którą organ odwoławczy utrzymał w mocy). W obydwu sprawach dotyczyło to podatników prowadzących działalność w toku kontroli z którymi był kontakt,
- przyczynami uchylecia w całości⁴⁹ przez organ II instancji jednej decyzji Naczelnika Urzędu, a jednej w części⁵⁰, były odpowiednio: brak konsekwencji w sprawie (dotyczącej niezakwestionowania odliczonego z faktur podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa do samochodów, kwestionując jednocześnie usługi wynajmu ww. samochodów z faktur wystawionych przez tego kontrahenta) oraz obniżenie kwoty zobowiązania z uwagi na brak uwzględnienia kwoty do przeniesienia z poprzedniego miesiąca,
- w postępowaniu sądowym prowadzonym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uchylono dwie decyzje Naczelnika Urzędu (wydane dla jednego podmiotu), argumentując to tym, że organ podatkowy błędnie przyjął, że sprzedaż przez Spółkę gotowych posiłków opodatkowana jest stawką 8% zamiast 5%. Ponadto wskazano, że organ zastosował się w sprawie do interpretacji ogólnej Ministra Finansów w sprawie stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług dla sprzedaży posiłków i dań, a nie do interpretacji indywidualnej.

(dowód: akta kontroli str. 919-931, 933-1040)

3.7. W kontrolach podatkowych, do identyfikowania nierzetelnych rozliczeń podatku VAT wykorzystywano w Urzędzie dwa informatyczne narzędzia analityczne tj. ACL i Weryfikator. W latach 2015-2017 (I półrocze) ACL wykorzystano w 20 kontrolach,

⁴⁹ Na podstawie art. 233 §2 ustawy ordynacja podatkowa.

⁵⁰ Na podstawie art. 233 §1 pkt 2 lit. a ustawy ordynacja podatkowa.

- w pozostałym okresie – zbyt mała ilość pozycji w poszczególnych rejestrach prowadzonych spraw, brak możliwości zaciągnięcia danych do programu (w tym nie przedłożenie ich w formie elektronicznej lub ich przekazanie przez podatników w terminie uniemożliwiającym ich obróbkę do czasu zakończenia kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 1046-1062)

Obowiązek przeprowadzania minimalnej liczby kontroli, w których należy wykorzystać informatyczne narzędzia analityczne określono w pismach Dyrektora Izby Skarbowej⁵⁴ oraz wskazano na spotkaniach zespołu ds. aplikacji Weryfikator⁵⁵. Wynika z nich m.in. że dla aplikacji ACL, na jedną licencję należy z jej wykorzystaniem przeprowadzić co najmniej cztery kontrole w kwartale, a dla aplikacji Weryfikator co najmniej dwie kontrole w kwartale.

(dowód: akta kontroli 1043-1062)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że powyższe zalecenie, w okresie 1 stycznia 2016 do 30 czerwca 2017 r., przy wykorzystaniu programu ACL, zostało zrealizowane jedynie w I kwartale 2016 r. (osiem kontroli), a poziom jego wykorzystania przez Urząd podlega analizie m.in. w przedkładanych do Dyrektora IAS półrocznych sprawozdaniach dot. jego wykorzystania. Kwestie dotyczące przyczyny spadku ilości wyników kontroli z wykorzystaniem programu ACL były również wyjaśniane przez Urząd w okresie wcześniejszym (pismem do Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z lipca 2015 r.). W celu nadzoru nad optymalnym wykorzystaniem narzędzi informatycznych ACL, pracownicy działu kontroli dokonują stosownego zapisu w prowadzonej ewidencji, która zawiera m.in. informacje na temat przyczyny nieprzeprowadzania e-kontroli. Ponadto wyjaśniła, że na poziom wykorzystania ww. narzędzi wpływ miał również spadek w 2016 i 2017 r. ogólnej ilości kontroli w odniesieniu do poprzednich okresów sprawozdawczych, a co za tym idzie spadek ilości kontroli w trakcie których możliwy jest import danych.

(dowód: akta kontroli str.1043-1047)

3.8. Trafność i skuteczność przeprowadzanych kontroli w badanym okresie (liczona na podstawie liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli) wzrastała i wyniosła odpowiednio:

- w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. o 6 p.p. (z 82% do 88%), pomimo, że zmniejszyła się liczba kontroli przeprowadzonych w zakresie rozliczeń podatku VAT z 44 do 33 w tym w których stwierdzono nieprawidłowości z 36 do 29 (tj. z 7.834,0 tys. zł do 4.828,0 zł);
- w I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. o 21 p.p. (z 79% do 100%) pomimo, że zmniejszyła się liczba kontroli przeprowadzonych w zakresie rozliczeń podatku VAT z 19 do 5, w tym w których stwierdzono nieprawidłowości z 15 do 5 (tj. z 2.985,0 zł do 736,0 zł).

(dowód: akta kontroli str. 499-505)

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

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie prowadzone w Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) działania, mające na celu rozpoznawanie i wykrywanie podmiotów wyludzących VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka.

⁵⁴ Z dnia 13 stycznia 2016 r. nr [REDAKOWANE] z dnia 22 grudnia 2011 r. nr [REDAKOWANE]

⁵⁵ Które odbyło się w dniu 22.06.2015 r.

Dane osobowe:

Obszar oznaczony kolorem  identyfikuje zakres wyłączenia jawności, o którym mowa w art. 8 ustawy o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2018 r., poz. 1330 j.t.).

W zaznaczonych fragmentach dokonano wyłączenia jawności w zakresie ochrony danych osobowych na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2018 r., poz. 1330 j.t.).

Wyłączenia jawności dokonały:

Izabela Malik – Starszy Inspektor ds. ochrony informacji niejawnych i tajemnicy skarbowej,

Sandra Kurowska- Starszy Inspektor ds. ochrony danych.