



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.006.02.2017  
P/17/013

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa  
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24  
kbf@nik.gov.pl  
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

# I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli

P/17/013 – Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT

Jednostka  
przeprowadzająca  
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Kontrolerzy

1. Agnieszka Szymaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/81/2017 z dnia 6 września 2017 r.
2. Beata Ogrodowicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/82/2017 z dnia 6 września 2017 r.
3. Urszula Stypułkowska, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/88/2017 z dnia 25 września 2017 r.
4. Piotr Michalak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/91/2017 z dnia 5 października 2017 r.

Jednostka  
kontrolowana

Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście, ul. Lindleya 14, 02-013 Warszawa

Kierownik jednostki  
kontrolowanej

Robert Kowalski – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście od 1 marca 2017 r., p.o. Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście od 12 lutego 2016 r. do 28 lutego 2017 r. Poprzednio w okresie od 19 lutego 2010 r. do 11 lutego 2016 r. Naczelnikiem Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście była Bogumiła Freliszek.

(dowód: akta kontroli str. 1-13)

## II. Ocena kontrolowanej działalności<sup>1</sup>

### Ocena ogólna

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście zadania związane z przeciwdziałaniem wyłudzeniom podatku VAT były w kontrolowanym okresie (od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r.) realizowane priorytetowo. Rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT, działania prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz wewnętrznymi uregulowaniami. Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje zasadności dokonanych zwrotów w badanych sprawach. Urząd prawidłowo typował podmioty do kontroli. Istotnej poprawie uległa skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem i wyniosła 71,8% w 2016 r. oraz 75,0% w I półroczu 2017 r., podczas gdy 54,8% w 2015 r.

W wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT ustalono nieprawidłowości na kwotę 350,3 mln zł w 2016 r. oraz na kwotę 55,8 mln zł w I półroczu 2017 r., podczas gdy w 2015 r. na kwotę 32,3 mln zł. W wyniku czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1,8 mln zł w 2016 r. oraz 0,3 mln zł w I półroczu 2017 r., podczas gdy w 2015 r. na kwotę 0,8 mln zł.

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

Urząd poprawnie prowadził analizy ryzyka rejestracji podatników VAT oraz zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów weryfikował dane przedstawiane w zgłoszeniach rejestracyjnych w celu niedopuszczenia do rejestracji podmiotów nierzetelnych. Nie były natomiast na bieżąco monitorowane niektóre podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślane z rejestru podatników VAT i VAT UE podmioty nierzetelne.

W okresie objętym kontrolą wydłużył się proces rejestracji podatników podatku od towarów i usług. Wydłużenie czasu rejestracji wynikało przede wszystkim ze zwiększenia liczby przeprowadzanych czynności weryfikacyjnych przed dokonaniem rejestracji w związku z wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r. W ramach czynności weryfikacyjnych w stosunku do podmiotów prowadzących działalność i zgłaszających się z tego tytułu do rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług, w przypadku pierwszej rejestracji urząd skarbowy był obowiązany przed zarejestrowaniem podatnika dokonać sprawdzenia czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym jak również miejsc prowadzenia działalności gospodarczej.

W 2016 r. na podstawie art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> wykreślono z rejestru 1.184 podatników VAT czynnych, tj. o 80% podatników więcej niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. wykreślono 613 podatników. Jednak prowadzony przez Urząd rejestr podatników VAT i VAT UE nie był na bieżąco aktualizowany, gdyż nie weryfikowano na bieżąco podatników pod kątem spełnienia kryteriów do wykreślenia, a niektóre nierzetelne podmioty wykreślano z rejestru VAT i VAT UE ze znacznym opóźnieniem. Stwierdzone przypadki opóźnień w podejmowaniu czynności sprawdzających i wykreślaniu podatników z rejestru VAT i VAT UE świadczą także o zaległościach w tym zakresie powstałych przed okresem objętym kontrolą NIK. W latach 2016-2017<sup>3</sup> nie udało się ich zlikwidować, a liczba podmiotów wymagających weryfikacji była znaczna.

Stwierdzone nieprawidłowości polegały między innymi na:

- niepodejmowaniu na bieżąco czynności zmierzających do zweryfikowania i wykreślenia z urzędu podatników z rejestru podatników VAT i VAT UE,
- opóźnieniach w wykreślaniu podmiotów z rejestru VAT i VAT UE,
- nieprowadzeniu na bieżąco działań monitorujących wobec części podatników VAT zakwalifikowanych do wysokiego poziomu ryzyka,
- niekierowaniu przez komórkę kontroli do komórki odpowiedzialnej za prowadzenie rejestrów VAT informacji o wykryciu podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru podatników VAT, a w konsekwencji wykreślaniu z rejestru VAT takich podatników z opóźnieniem,
- niewszczynaniu na bieżąco postępowań karnych skarbowych w sprawach, w których były ujawnione przestępstwa skarbowe.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru podatników VAT**

Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie od 31 grudnia 2015 r. do 30 czerwca 2017 r. liczba zarejestrowanych w Urzędzie podatników VAT czynnych wzrosła z 13.487 do 19.503<sup>4</sup>, tj. o 44,6%. Co drugi podatnik VAT był zarejestrowany do transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT UE). Liczba takich podmiotów wzrosła w tym czasie z 6.260 do 10.222, tj. o 63,3%.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.

<sup>3</sup> Do zakończenia kontroli NIK.

<sup>4</sup> Według stanu na koniec 2016 r. liczba zarejestrowanych podatników VAT wyniosła 17.473.

<sup>5</sup> Liczba podatników czynnych zarejestrowanych w urzędzie według stanu na 30 czerwca 2017 r. była wyższa o 3.743 podatników (o 23,8%) od liczby podatników zarejestrowanych na koniec czerwca 2016 r., a liczba podatników VAT UE wzrosła o 33,7% (2.579 podatników).

Urząd w 2016 r. zarejestrował 1.668 nowych podatników VAT i 1.256 podatników przeniesionych z innych urzędów, a w I półroczu 2017 r. odpowiednio 900 nowych oraz 484 podatników VAT przeniesionych z innych urzędów.<sup>6</sup>

W okresie objętym kontrolą obowiązywały wytyczne dla Urzędu w zakresie rejestracji podatników wynikające z takich dokumentów jak: *Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym*, w tym *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*<sup>7</sup>, *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*<sup>8</sup>, *Procedury oceny ryzyka rejestracji podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych*<sup>9</sup> oraz zalecenia kierowane przez Ministerstwo Finansów i Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie<sup>10</sup>. W Urzędzie zostały ustalone wewnętrzne regulacje dotyczące rejestracji oraz wykreślenia podmiotów z rejestru VAT ujęte w Instrukcjach<sup>11</sup> w sprawie rejestracji podmiotów, aktualizacji danych rejestracyjnych oraz wykreślenia podatników z rejestru.

Rejestracją i wykreśleniem podatników z rejestru VAT i VAT UE zajmował się Drugi Dział Obsługi Bezpośredniej, a od 1 marca 2017 r. Dział Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (SKI).

Oceny analizy ryzyka rejestracji nowych podmiotów dokonywano według jednolitych dla wszystkich urzędów skarbowych kryteriów zawartych w opracowanej przez Ministerstwo Finansów i przekazanej do wykorzystania w 2015 r. *Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*. Działania były przeprowadzane za pomocą aplikacji *Karta Oceny Ryzyka Rejestracyjnego Podmiotu (KORRP)*<sup>12</sup>.

Uprawnienia do aplikacji KORRP posiadało 13 pracowników według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r. i 14 pracowników na dzień 30 czerwca 2017 r. W okresie objętym kontrolą nie były przeprowadzane szkolenia w zakresie obsługi aplikacji KORRP. Pracownicy otrzymali do stosowania instrukcję obsługi aplikacji.

(dowód: akta kontroli str. 2004-2032, 2048-2178)

W Urzędzie w wyniku analizy ryzyka rejestracji do grupy wysokiego ryzyka zakwalifikowano:

- 122 podmioty w 2015 r.,
- 883 podmioty w 2016 r.,
- 635 podmiotów w I półroczu 2017 r.

Działaniami weryfikacyjnymi w 2016 r. objęto 47% (409) podmiotów, dla których ustalono wysokie ryzyko rejestracji, podczas gdy w 2015 r. 20% (24) takich podmiotów. W I półroczu 2017 r. działaniami weryfikacyjnymi objęto 53% (335) podmiotów, a w I półroczu 2016 r. 15% (27). Wskaźnik ten został ustalony na podstawie takich czynności weryfikacyjnych jak przeprowadzenie wizji lokalnej, pisemne potwierdzenie u wynajmującego zawarcia umowy najmu lokalu, pisemne potwierdzenie przez podmiot rejestrujący się prawa do

<sup>6</sup> W I półroczu 2016 r. zarejestrowano 686 nowych oraz 764 podatników VAT przeniesionych z innych urzędów.

<sup>7</sup> *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność* stanowiąca załącznik nr 3 do *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym*, przekazana przez Ministerstwo Finansów do stosowania w 2014 r., zmieniona w 2015 r.

<sup>8</sup> Wytyczne Ministerstwa Finansów z października 2014 r. oraz kolejne z marca 2016 r.

<sup>9</sup> Przekazane przez Ministerstwo Finansów do stosowania w 2011 r. oraz kolejne w marcu 2017 r.

<sup>10</sup> Pismo Izby Skarbowej w Warszawie nr 1401/NU-II/071-68/13/DN z dnia 17 maja 2013 r. w sprawie formy prawnej zawiadomienia podatnika o wykreśleniu z rejestru podatników podatku od towarów i usług; pismo Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów nr CP4.033.3.2015 z dnia 24 czerwca 2016 r. zawierające wytyczne w sprawie wykreślenia podatników z rejestru VAT i rejestru VAT UE; pismo Departamentu Administracji Podatkowej nr AP5.8622.2.2016 z dnia 2 sierpnia 2016 r. w sprawie objęcia szczególnym nadzorem działań podejmowanych przez urzędy skarbowe w zakresie rejestracji podatników, w tym w szczególności w obszarze ryzyka rejestracyjnego.

<sup>11</sup> Instrukcja nr 34/2015 – obowiązująca od 1 stycznia 2016 r.; nr 09/2016 - obowiązująca od 10 sierpnia 2016 r.; nr 20/2017 – obowiązująca od 2 czerwca 2017 r.

<sup>12</sup> Aplikacja przekazana urzędowi skarbowym przez Ministerstwo Finansów w kwietniu 2015 r. Jest to lokalnie instalowane narzędzie służące do oceny ryzyka rejestracji podmiotu. Ostatniej aktualizacji dokonano w grudniu 2015 r.

wynajmowanego lokalu. Ponadto w Urzędzie podejmowano działania weryfikacyjne takie jak kontakt telefoniczny lub e-mailowy z podatnikiem, które dokumentowano w aktach podatkowych poszczególnych spraw.

W 2016 r. w wyniku przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych – podmiotów z grupy wysokiego ryzyka rejestracji – odmówiono rejestracji pięciu podmiotom oraz 17 podmiotów wykreślono z rejestru podatników VAT. W I półroczu 2017 r. nie zarejestrowano 11 podmiotów oraz jednego podatnika wykreślono z rejestru VAT.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w 2016 roku niewielki zakres wykreśleń podatników z rejestru VAT wynikał ze specyfiki działań podjętych, jako reakcja na ryzyko, zgodnie z którym w miesięcznych informacjach z KORRP należało wykazać ilość podmiotów wykreślonych z rejestru podatników w wyniku czynności sprawdzających z udziałem podatnika.(...) Natomiast w 2017 r. działania zmierzające do wykreślenia podatników z rejestru VAT – przede wszystkim ze względu na nieskładane deklaracje VAT za okres 6 miesięcy, wobec podmiotów zakwalifikowanych w wyniku stosowania aplikacji KORRP do grupy wysokiego ryzyka w 2017 roku zostały podjęte we wrześniu i październiku 2017 roku.

Do sierpnia 2016 r. działania weryfikacyjne Urzędu przed zarejestrowaniem podmiotów polegały na sprawdzeniu formalnym i merytorycznym dokumentów złożonych przez podatników. Dodatkowe czynności, w tym wizja lokalna, przeprowadzane były w przypadkach budzących wątpliwości, np. gdy zakres prowadzonej działalności nie pozwalał na prowadzenie jej pod wskazanym adresem.

Od sierpnia 2016 r. działaniami weryfikacyjnymi obejmowani powinni być wszyscy podatnicy z uwagi na wytyczne Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r. (pismo znak AP5.8622.2.2016) zobowiązujące do sprawdzania przed zarejestrowaniem podatnika czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym i/lub miejsc prowadzenia działalności gospodarczej w każdym przypadku pierwszej rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług. W przypadku uzyskania informacji, że podmiot nie istnieje pod wskazanym adresem, urząd bez zbędnej zwłoki miał obowiązek podjąć działania mające na celu wydanie decyzji o uchyleniu lub unieważnieniu NIP oraz wyrejestrowanie podatnika z rejestru podatników podatku od towarów i usług.

Zgodnie z wewnętrzną instrukcją<sup>13</sup> z dnia 2 czerwca 2017 r. wizji lokalnych nie dokonuje się w przypadku adresów należących do biur wirtualnych lub znanych Urzędowi. W takich przypadkach umowa najmu jest potwierdzana e-mailowo lub pisemnie u wynajmującego.

Podmioty niezarejestrowane oraz wykreślone z rejestru VAT w 2016 r. oraz w I półroczu 2017 r. stanowiły 2% podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka rejestracji, podczas gdy 6% w 2015 r.

Relacja liczby podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, które wykreślono z rejestru podatników do liczby podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka wyniosła 2% w 2016 r., podczas gdy w 2015 r. 6%. Relacja ta obniżyła się do 0,2% w I półroczu 2017 r. (w I półroczu 2016 r. wyniosła 4%).

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że obniżenie z 6% w 2015 r. do 2% w 2016 r. oraz I półroczu 2017 r. relacji liczby podmiotów niezarejestrowanych oraz wykreślonych z rejestru VAT do liczby podmiotów zaliczanych do grupy wysokiego ryzyka rejestracyjnego nie wynika z ograniczenia działań czy też ich zaniechania w zakresie odmowy rejestracji i wykreśleń z rejestru VAT. Zarówno liczba podmiotów w stosunku, do których odmówiono rejestracji (0 - 2015; 5 - 2016; 11 - 2017) jak i wykreślonych z rejestru VAT (7 - 2015; 17 - 2016) wykazuje tendencję wzrostową. Na spadek ww. wartości procentowych zdecydowany wpływ ma znaczny wzrost (odpowiednio ponad 7-krotnie i 10-krotnie) liczby podmiotów zaliczanych do grupy wysokiego ryzyka (122 - 2015; 883 - 2016; 635 - I półrocze 2017).

(dowód: akta kontroli str. 2089-2090, 2114-2123, 2179, 2190-2191, 2867)

<sup>13</sup> Instrukcja nr 20/2017 Rejestracja podmiotów, aktualizacja danych rejestracyjnych oraz wykreślenia podatników z rejestru.

Na podstawie obowiązującego od 1 stycznia 2017 r. przepisu art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług w I półroczu 2017 r. nie zarejestrowano jako podatników VAT (bez konieczności zawiadamiania podmiotu) pięć podmiotów, w tym:

- jeden ze względu na niezgodne z prawdą dane wykazane w zgłoszeniu rejestracyjnym (art. 96 ust. 4a pkt 1),
- dwa z powodu braku z wnoszącym kontaktu (art. 96 ust. 4a pkt 3),
- dwa z powodu niestawiania się podmiotów na wezwania naczelnika urzędu skarbowego (art. 96 ust. 4a pkt 4).

W III kwartale 2017 r. odmówiono rejestracji ośmiu podmiotom. Było to wynikiem: braku kontaktu (1), podania w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych z prawdą (1), niestawiania się na wezwanie Urzędu (6) – w tym cztery podmioty jednocześnie wykazały nieprawdziwe dane w zgłoszeniu rejestracyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 2192-2193, 2215)

**1.2.** W wyniku badania działań Urzędu wobec 10 (nowych) podmiotów, które wystąpiły o uzyskanie statusu podatnika VAT czynny oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji, ustalono, że w każdej zbadanej sprawie dokonano prawidłowej oceny ryzyka rejestracji podmiotu z wykorzystaniem aplikacji KORRP. Oceny ryzyka w przypadku rejestracji podatnika dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych przeprowadzono z wykorzystaniem modułu *Ocena ryzyka rejestracji* w systemie VIES<sup>14</sup>. Arkusze oceny ryzyka w aplikacji KORRP jak i VIES sporządzane były po dokonanej weryfikacji, w dniu rejestracji podmiotów lub (w jednej sprawie) po rejestracji podatnika dla potrzeb podatku VAT. W przypadku podatników, którym odmówiono rejestracji (dwie sprawy) analiza ryzyka rejestracji sporządzona była po wydaniu decyzji odmownej.

W badanych sprawach, pracownicy Drugiego Działu Obsługi Bezpośredniej, a od 1 marca 2017 r. Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników weryfikując zgłoszenia rejestracyjne dokonywali czynności sprawdzających mających na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi przez podatników dokumentami. Wzywano (jednokrotnie lub dwukrotnie) podmioty do ujawnienia rzeczywistego adresu siedziby oraz adresu wykonywania działalności gospodarczej lub dostarczenia umowy najmu lokalu, złożenia wyjaśnień odnośnie rzeczywistego adresu miejsca wykonywania działalności w związku z wskazanym w KRS kodem PKD<sup>15</sup>, kierowano zapytania do wirtualnych biur i innych podmiotów wynajmujących, z prośbą o potwierdzenie obowiązywania umowy najmu, przeprowadzono wizje lokalne w siedzibach podmiotów.

Zarejestrowanie podatnika dla potrzeb podatku VAT i wydanie potwierdzenia zarejestrowania VAT-5 lub VAT-5UE w przypadku zgłoszeń, w których nie podejmowano innych czynności poza weryfikacją zgłoszenia rejestracyjnego w oparciu o dostępne bazy danych i dołączone do zgłoszenia dokumenty, trwało od 13 do 21 dni, a w jednym przypadku<sup>16</sup> 77 dni.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *proces rejestracji w podatku VAT trwał 77 dni z uwagi na braki kadrowe w Dziale SKI, a także inne priorytetowe zadania do wykonania (...)* W okresie od dnia wpływu VAT-R, tj. 30.03.2016 r. do dnia rejestracji tj. 15.06.2016 r. odnotowano 7.303 podatników i zaktualizowano adresy na podstawie zeznań dla 3.235 podatników.

W przypadku czterech zgłoszeń, których weryfikacja wymagała podjęcia dodatkowych czynności, tj. wezwania podatnika, przeprowadzenia wizji lokalnej, skierowania zapytania do administratora nieruchomości lub zapytania do właścicieli biur wirtualnych, proces rejestracji trwał od 80 do 122 dni.

<sup>14</sup> Moduł systemu VIES do przeprowadzania oceny ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT UE, udostępniony urzędom skarbowym w kwietniu 2012 r.

<sup>15</sup> Polska Klasyfikacja Działalności (PKD) wprowadzona do stosowania w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz. U. z 2007 r. nr 251, poz. 1885 ze zm.).

<sup>16</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1764 ze zm.).

W przypadku czterech podmiotów<sup>17</sup> pierwszych czynności w sprawie, tj. wezwań podatników dokonano po upływie od 20 do 54 dni od dnia wpływu zgłoszenia VAT-R do Urzędu. W jednej sprawie<sup>18</sup> komórka do spraw rejestracji oczekiwała na przeprowadzenie wizji lokalnej przez komórkę do spraw kontroli 44 dni.

W celu oceny czy warunki lokalowe pozwalają na prowadzenie danego profilu działalności i czy miejsca są adekwatne do rodzaju działalności, w badanych sprawach w Urzędzie podczas składania dokumentów rejestracyjnych odbierano od podatników wyjaśnienia odnośnie rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej lub o czynnościach podejmowanych w lokalu siedziby w związku z rodzajem działalności. Kierowano do podatników wezwania do złożenia oświadczenia o rzeczywistym adresie miejsca wykonywania działalności w związku z wskazanym w KRS kodem PKD oraz przedłożenia umowy najmu lokalu. Dokonywano wizji lokalnej w miejscu siedziby działalności gospodarczej lub potwierdzano fakt zawarcia umowy najmu u wynajmującego.

W trzech badanych sprawach, w których jako adres siedziby podmiotu został wskazany adres wirtualnego biura prowadzonego przez znane Urzędowi firmy wynajmujące, a podatnicy przedłożyli umowę najmu lub potwierdzono fakt zawarcia umowy przez wynajmującego, nie przeprowadzano wizji lokalnej. W latach 2016-2017 Urząd pisemnie występował do biur wirtualnych o potwierdzenie przedkładanych przez podatników umów najmu lub potwierdzenie to następowało telefonicznie lub e-mailowo. Naczelnik Urzędu wskazał, że niektórzy wynajmujący cyklicznie składali w Urzędzie informacje o wypowiedzeniu umów najmu dla swoich klientów.

W siedmiu z ośmiu badanych spraw, w których wystąpiło wysokie ryzyko rejestracyjne, a podmiot działał w branży podwyższonego ryzyka (ujętej w Krajowym Planie Działań<sup>19</sup>) informację o podatniku przekazano do monitorowania przez pracowników Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania, a po 1 marca 2017 r. Pierwszego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

W Urzędzie podmioty o wysokim poziomie ryzyka były monitorowane pod względem składania deklaracji VAT oraz aktualności adresu rejestracyjnego. W uzasadnionych przypadkach typowano podmioty do czynności sprawdzających i kontroli podatkowych.

W dwóch z 10 badanych przypadkach Naczelnik Urzędu odmówił rejestracji podmiotów jako podatników VAT i VAT UE. W sprawach tych wydano decyzje odmowne, na podstawie art. 207 Ordynacji podatkowej<sup>20</sup>, w związku z ustaleniem, że warunki lokalowe nie pozwalały na prowadzenie danego rodzaju działalności oraz że podmiot ubiegający się o rejestrację nie posiadał tytułu prawnego do lokalu zgłoszonego, jako siedziba firmy.

W ośmiu badanych sprawach nowo zarejestrowanych podatników, dla których ustalono wysoki poziom ryzyka rejestracyjnego stwierdzono, że:

- informacje o jednym podatniku<sup>21</sup>, zarejestrowanym w dniu 30 marca 2017 r., przekazano do monitorowania w dniu 23 października 2017 r.,
- analizę danych podatnika<sup>22</sup>, który zaprzestał składania deklaracji VAT-7K od I kwartału 2017 r. przeprowadzono w dniu 24 października 2017 r.; analiza wykazała, że od 1 stycznia 2017 r. właściwy rzeczowo dla podatnika jest inny urząd skarbowy i deklarację dla podatku od towarów i usług za IV kwartał 2016 r. przekazano do właściwego organu podatkowego;

<sup>17</sup> Dotyczy podatników: [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>18</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>19</sup> Krajowy Plan Działań Administracji Podatkowej na 2016 r., przekazany przez Ministerstwo Finansów do realizacji w marcu 2016 r.

<sup>20</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.

<sup>21</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>22</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

- wezwano podatnika<sup>23</sup> w dniu 3 lipca 2017 r. do złożenia wyjaśnień w sprawie niezłożenia deklaracji VAT-7K za I kwartał 2017 r. (wezwanie było nieskuteczne, podatnik nie złożył brakującej deklaracji); analiza przeprowadzona przez Urząd w trakcie kontroli NIK wykazała, że podatnik pomimo wybrania kwartalnego rozliczania podatku VAT złożył w Urzędzie deklaracje za miesiące od stycznia do kwietnia 2017 r., które nie zostały wprowadzone do systemu POLTAX; w dniu 24 października 2017 r. wezwano podatnika, do złożenia wyjaśnień oraz brakujących deklaracji VAT-7K za I i II kwartał 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 2033-2037, 2190-2212, 2216-2298, 2869)

**1.3.** Proces rejestracji podatników VAT w okresie 2015-I półrocze 2017 r. wydłużył się.<sup>24</sup> Dla podmiotów, którym ustalono niski poziom ryzyka wydłużył się z 49 w 2015 r. do 61 dni w 2016 r. i do 71 dni w I półroczu 2017 r., dla podatników zakwalifikowanych do średniego poziomu ryzyka z 55 dni w 2015 r. do 103 dni w 2016 r. i do 145 dni w I półroczu 2017 r., a dla podatników zaliczonych przez Urząd do podatników o wysokim poziomie ryzyka rejestracyjnego z 48 dni w 2015 r. do 82 dni w 2016 r. i 104 dni w I półroczu 2017 r.

Wydłużenie czasu rejestracji podmiotów jako podatników VAT w ocenie Naczelnika Urzędu, wynikało przede wszystkim z powodu:

- zmiany sposobu weryfikacji podatników przed rejestracją do podatku VAT w związku z wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r.,
- braków kadrowych i ciągłej rotacji pracowników w Dziale Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników.

W 2015 r. organ podatkowy sprawdzał poprawność dokumentów złożonych przez podatnika do Urzędu i w przypadku uznania, że zakres prowadzonej działalności pozwalał na rejestrację podmiotu bez konieczności przedkładania dodatkowych wyjaśnień dokonywano rejestracji. Natomiast od sierpnia 2016 r. konieczne było przeprowadzanie przed rejestracją do VAT wizji lokalnej.

(dowód: akta kontroli str. 2306-2307)

**1.4.** Na podstawie art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług wykreślono w 2016 r. w Urzędzie 1.184 podatników VAT czynnych, z tego:

- 750 podatników nieistniejących lub z powodu braku możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem (art. 96 ust. 9),
- 334 podatników, którzy zgłosili Naczelnikowi Urzędu zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 96 ust. 6 i 7),
- 100 podatników, którzy pomimo obowiązku nie zgłosili Naczelnikowi Urzędu zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 96 ust. 8).

W 2016 r. wykreślono z rejestru VAT o 526 podatników więcej niż w 2015 r., tj. o 80%.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wzrost liczby podatników wykreślonych w 2016 roku w porównaniu z 2015 rokiem wynikał przede wszystkim z realizacji zadań wynikającymi z (...) realizacji czynności w stosunku do podmiotów zarejestrowanych pod adresami wirtualnymi.<sup>25</sup> Dane wynikające z raportu z systemu e-Orus – Wykaz wielu podmiotów pod tym samym adresem łączono z danymi wynikającymi ze skryptów o niezłożonych deklaracjach VAT. Na tej podstawie tworzono w październiku 2016 oraz lutym 2017 raporty,

<sup>23</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>24</sup> Dane przedłożone przez kontrolowanego, ustalone na podstawie próby 128 spraw, po 18 spraw w poszczególnych poziomach ryzyka (z wyjątkiem ryzyka średniego w 2015 r. gdzie wystąpiły dwa podmioty) w latach 2015-2016 oraz po 12 spraw w poszczególnych poziomach ryzyka w I półroczu 2017 r.

<sup>25</sup> Koncepcja działań urzędów skarbowych opracowana przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, których celem było wyeliminowanie podmiotów nieaktywnych, z utrudnionym kontaktem, wykorzystywanych niekiedy do popełniania oszustw podatkowych. Według przedłożonych danych w okresie od czerwca 2016 do 18 listopada 2016 r. wykreślono z rejestru podatników VATT 250 podmiotów i w I półroczu 2017 r. 166 podmiotów.



które umożliwiały weryfikację podatników, którzy nie składali deklaracji VAT za okres minimum 6 miesięcy i byli zarejestrowani pod adresami wirtualnymi.

W I półroczu 2017 r. wykreślono z rejestru VAT 613 podatników, z tego:

- 155 z powodu zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług),
- 125 w związku z niezgłoszeniem zaprzestania wykonywania ww. czynności (na podstawie art. 96 ust. 8),
- 108 z powodu braku kontaktu z podatnikiem (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2),
- 90 z powodu niezgodnych z prawdą danych wykazanych w zgłoszeniach rejestracyjnych (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3),
- pięciu ponieważ nie stawiali się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4),
- 101 z powodu zawieszenia działalności gospodarczej (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1),
- 29 z powodu nieskładania deklaracji (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2).

W Urzędzie nie wystąpiły w I półroczu 2017 r. przypadki wykreślenia podatników VAT z powodu zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 pkt 1, art. 96 ust. 9a pkt 3 i art. 96 ust. 9a pkt 4 i pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

W III kwartale 2017 r. wykreślono z rejestru VAT 175 podmiotów, głównie z powodu nieskładania deklaracji podatkowych (62) oraz zawieszenia działalności gospodarczej (55). Z powodu składania deklaracji „zerowych” w III kwartale 2017 r. wykreślono 26 podmiotów. Na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług od początku 2017 r. do końca III kwartału 2017 r. nie wykreślono żadnego podatnika.

Weryfikacja i wykreślanie podatników z rejestru podatników VAT czynnych, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych prowadzona była na podstawie raportów o niezłożonych deklaracjach VAT, generowanych w okresie objętym kontrolą do kwietnia 2017 r. w odstępach miesięcznych. Raporty generowane były w oparciu o skrypty przygotowane na polecenie Ministerstwa Finansów dla wszystkich urzędów skarbowych w kraju przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze i obejmowały:

- podatników, którzy nie składali przez okres sześciu miesięcy lub dwóch kwartałów deklaracji VAT; raporty zawierały także informacje o zawieszeniu działalności gospodarczej oraz o okresie aktywności podatnika VAT UE;
- podatników, którzy składali przez okres sześciu miesięcy lub dwóch kwartałów deklaracje „zerowe” lub z kwotą do przeniesienia na następny okres.

Urząd przekazywał do Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej w Warszawie<sup>26</sup> za poszczególne miesiące sprawozdania:

- o działaniach podjętych w związku z niewywiązywaniem się podatników z obowiązku składania deklaracji podatkowych VAT,
- o działaniach podjętych wobec podatników składających deklaracje „zerowe”,
- o dokonanych wykreśleniach z rejestru VAT i VAT UE.

Zgodnie z raportem przekazanym w dniu 20 stycznia 2016 r. do weryfikacji wytypowano 1.180 podatników VAT, wobec 257 podjęto czynności wyjaśniające oraz 14 podmiotów wykreślono z rejestru VAT. Zgodnie z raportem z 29 kwietnia 2016 r. do weryfikacji wytypowano 1.224 podatników VAT, wobec 309 podjęto czynności wyjaśniające oraz 28 podmiotów wykreślono z rejestru VAT. Zgodnie z raportem z 20 kwietnia 2017 r. do weryfikacji wytypowano 1.850, wobec 104 podjęto czynności wyjaśniające oraz 25 podmiotów wykreślono z rejestru VAT. Według sprawozdań za okres od marca 2016 r. do marca 2017 r. wykreślono z rejestru 868 podatników VAT i 218 podatników VAT UE. Czynnościami weryfikacyjnymi obejmowano w poszczególnych miesiącach od 1,5% do 43% podmiotów wytypowanych do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych, a wykreślono 33,1% podmiotów, wobec których podjęto czynności weryfikacyjne.

<sup>26</sup> Pismem z dnia 20 marca 2017 r. odstąpiono od przekazywania sprawozdań w tym zakresie.

Ponadto w październiku 2016 r. oraz lutym 2017 r. tworzone raporty, umożliwiające weryfikację podatników, którzy nie składali deklaracji VAT za okres minimum sześć miesięcy i byli zarejestrowani pod adresami biur wirtualnych. W okresie od czerwca do listopada 2016 r. wykreślono z rejestru podatników VAT 250 podmiotów, a w I półroczu 2017 r. 166 podmiotów.

(dowód: akta kontroli str. 2193-2194, 2310, 2312-2386, 2606-2608,2813)

Procedury weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT zostały określone w *Instrukcji nr 32/2015 Naczelnika Urzędu z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie obsługi deklaracji VAT z wyłączeniem deklaracji z wykazaną kwotą do zwrotu*, obowiązującej od 1 stycznia 2016 r. do 31 maja 2017 r.

Zgodnie z tą Instrukcją (§ 22 ust. 1 i ust. 2) – pracownicy Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej prowadzą stałą kontrolę ciągłości i terminowości składanych deklaracji. W tym celu Kierownik Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej systematycznie, nie rzadziej niż raz na kwartał sporządza raport o brakujących deklaracjach w celu weryfikacji i podjęcia czynności w celu wyjaśnienia przyczyn ich niezłożenia zmierzających do ich wyegzekwowania lub zamknięcia obowiązku VAT podmiotów objętych raportem i wykreślenia z ewidencji podatników VAT zgodnie z przepisami prawa.

Instrukcja nie została zaktualizowana w związku ze zmianą od dnia 1 stycznia 2017 r. przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie przesłanek wykreślenia z rejestru podatników VAT i VAT UE.

Zgodnie z § 2 zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie nr 87/2017 z dnia 15 marca 2017 r. w sprawie nadania Pierwszemu Urzędowi Skarbowemu Warszawa-Śródmieście regulaminu organizacyjnego dotychczas wydane akty prawa wewnętrznego pozostawały w mocy do czasu ich uchylecia, a ich przepisy miały być stosowane odpowiednio, jednak nie dłużej niż do 31 maja 2017 r.

W Urzędzie po 31 maja 2017 r. nie wprowadzono procedur wewnętrznych w miejsce Instrukcji 32/2015, tj. dotyczących między innymi kontroli ciągłości i terminowości składanych deklaracji, sporządzania raportów o brakujących deklaracjach w celu wyjaśnienia przyczyn ich niezłożenia (zmierzających do ich wyegzekwowania lub wykreślenia podmiotów z ewidencji podatników VAT).

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w przypadku instrukcji 32/2015 i 33/2015 sporządzono nowy projekt, jednakże ze względu na kontrolę Ministerstwa Finansów od dnia 10.07.2017 r. i zaangażowanie kierowników poszczególnych działów VAT w sporządzanie zestawień, tabel, składanie pisemnych wyjaśnień oraz wykonywanie w tym samym czasie bieżących zadań przesunięto termin analizy projektu decyzji na okres późniejszy. Wpływ na powyższe miał również okres urlopowy. Zaznaczyć należy, że obecność kierowników i Zastępców Naczelnika pionów Obsługi Podatnika i Orzecznictwa (SZNO) oraz Pionu Kontroli (SZNK) jest niezbędna do konsultacji zapisów projektu instrukcji. Ponadto oczekiwano na wynik kontroli Ministerstwa Finansów i wskazanie rodzaju nieprawidłowości w działaniu Urzędu, które pozwoliłyby na wprowadzenie ewentualnych korekt do instrukcji. Niestety kontrola nie została jeszcze zakończona.

Zadania w zakresie wykreśleń z rejestru VAT i VAT UE wykonywane były w oparciu o obowiązujące przepisy ustawowe stosowane wprost, w wyniku weryfikacji raportów przekazywanych przez organ nadzoru oraz przeprowadzane czynności analityczne w indywidualnych sprawach.

(dowód: akta kontroli str. 1989, 2387-2397, 2606, 2815-2816)

**1.5.** Badaniem objęto 34 sprawy, w których podmioty zostały wykreślone z rejestru podatników VAT<sup>27</sup>. W badanej próbie:

<sup>27</sup> To jest: 10 wykreśleń dokonanych w 2016 r., z tego cztery wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 8, cztery wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9 oraz dwa wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 6. 24 wykreślenia dokonane w I półroczu 2017 r, z tego: cztery na podstawie art. 96 ust. 6, dwa na podstawie art. 96 ust. 8, dwa na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2, dwa na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3, dwa na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4, siedem na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1, pięć na

- 15 podatników zaprzestało składania deklaracji VAT, w tym siedmiu podatników zarejestrowanych było do transakcji wewnątrzspółnotowych,
- 12 podatników zgłosiło zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT lub likwidację działalności gospodarczej, w tym ośmiu podatników było zarejestrowanych do transakcji wewnątrzspółnotowych,
- siedmiu podatników zawiesiło działalność gospodarczą.

Wykreślenia podmiotów z rejestru VAT dokonywano po prawidłowym ustaleniu przesłanek określonych w art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług. Dane podatników wykreślonych z rejestru VAT umieszczano w *Bazie Podmiotów Szczególnych*, jako podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT lub jako podmioty „nieistniejące” oraz nierzetelne.

- a) W 12 sprawach, w których wzywano (w badanym okresie) podatników do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn nieskładania deklaracji VAT, wezwania dotyczyły deklaracji niezłożonych w latach 2011-2016, tj. deklaracji za:
- grudzień 2010 r. – w dwóch sprawach,
  - I kwartał (w dwóch sprawach) oraz IV kwartał 2011 r. (w jednej sprawie),
  - I kwartał 2013 r. (w jednej sprawie),
  - I kwartał (w jednej sprawie) oraz sierpień 2014 r. (w jednej sprawie),
  - maj (w jednej sprawie), grudzień (w jednej sprawie) i III kwartał 2015 r. (w jednej sprawie),
  - okres od października do grudnia 2013 r., od stycznia do czerwca 2014 r. i za luty 2015 r. – w jednej sprawie.

W trzech badanych sprawach<sup>28</sup>, w których podatnicy zaprzestali składania deklaracji od I kwartału 2016 r. (dwóch podatników) i od I kwartału 2017 r. (jeden podatnik) podmioty nie były wzywane do złożenia brakujących deklaracji. Wykreślenia z rejestru VAT dwóch podatników dokonano w wyniku czynności podjętych po zapytaniach innych organów i administracji innego kraju członkowskiego UE. Ustalono, że wygasły umowy najmu lokali, w których zarejestrowane były siedziby spółek i nie było możliwości skontaktowania się z podmiotami. W trzeciej sprawie wykreślenia dokonano na podstawie informacji urzędu kontroli skarbowej o braku możliwości skontaktowania się z podatnikiem.

Sześć<sup>29</sup> z siedmiu podmiotów zarejestrowanych do transakcji wewnątrzspółnotowych, które zaprzestały składania deklaracji, zostały wykreślone z rejestru VAT UE od 101 do 981 dni po upływie sześciu miesięcy od niezłożenia ostatniej deklaracji (z uwzględnieniem 20 dni na jej wpływ do Urzędu).

- b) W 12 sprawach wykreślenia podatników dokonano na podstawie zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w podatku od towarów i usług VAT-Z lub komunikatów z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) o wykreśleniu podatnika z ewidencji działalności gospodarczej.

W pięciu sprawach wykreślenia dokonano w terminie do 30 dni (od powzięcia informacji o zaistnieniu zmiany), zgodnie z Instrukcją 34/2015 i 09/2016 w sprawie rejestracji podmiotów, aktualizacji danych rejestracyjnych oraz wykreślenia podmiotów z rejestru.

W siedmiu badanych sprawach<sup>30</sup> wykreślenia dokonano od 36 do 435 dni po upływie 30 dniowego terminu określonego w ww. Instrukcjach.

W ośmiu z 12 spraw, w których podatnicy byli zarejestrowani do transakcji wewnątrzspółnotowych zamknięcia aktywności VIES tych podatników dokonano w:

---

podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2. Urząd nie dokonywał wykreślenia podatników z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, art. 96 ust. 9a pkt 3, art. 96 ust. 9a pkt 4, art. 96 ust. 9a pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

<sup>28</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>29</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>30</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

- trzech sprawach do 36 dni od powzięcia informacji o zaistnieniu przesłanki do wykreślenia,
- pięciu sprawach<sup>31</sup> od 45 do 487 dni po upływie 30 dniowego terminu określonego w Instrukcji 09/2016.

W trzech z ośmiu badanych spraw podatników, którzy w Urzędzie lub w organie ewidencyjnym zgłosili zaprzestanie wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT lub likwidację działalności gospodarczej stwierdzono, że:

- podatek<sup>32</sup> został wykreślony z rejestru podatników VAT w dniu 6 lutego 2017 r., a aktywność VIES została zamknięta w dniu 18 kwietnia 2017 r.,
- podatek<sup>33</sup> został wykreślony z rejestru podatników VAT w dniu 13 maja 2016 r., a aktywność w VIES została zamknięta w dniu 10 października 2017 r.,
- podatek<sup>34</sup> został wykreślony z rejestru podatników VAT w dniu 19 maja 2017 r., a aktywność VIES została zamknięta w dniu 5 października 2017 r.

1.6. Do podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 8 i art. 96 ust. 9a pkt 1 i pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług wysłano zawiadomienia o wykreśleniu. Wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT dokonywano na podstawie wymienionych zawiadomień, a w przypadku wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 9 pism wewnętrznych sporządzanych przez pracowników Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej, a od 1 marca 2017 r. Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających. W dokumentach tych wskazywano podstawę prawną oraz uzasadnienie wykreślenia podmiotu z rejestru.

Dokonyując wykreślenia podmiotów z rejestru VAT w Urzędzie kierowano się m.in. wytycznymi Izby Skarbowej w Warszawie przekazanymi pismem nr 1401/NU-II/071-68/13/DN z dnia 17 maja 2013 r. Dyrektor IS w związku z sygnalizowanymi wątpliwościami dotyczącymi formy prawnej zawiadomienia podatnika o wykreśleniu z rejestru podatników podatku od towarów i usług odnosząc się do regulacji art. 96 i 97 ustawy o podatku od towarów i usług wskazał, że wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT dokonywane jest poprzez czynność materialno-techniczną bez potrzeby wydawania decyzji czy postanowienia. Wykreślenie z urzędu podatnika z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 8 i 9 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi czynność z zakresu administracji publicznej, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W ocenie IS zasadne było wysyłanie zawiadomienia o dokonaniu wykreślenia w postaci pisma, poza trybem postępowania z jednoczesnym powiadomieniem strony w tym piśmie o możliwości zaskarżenia czynności w trybie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym. Zgodnie z ww. pismem, analogiczny sposób zawiadamiania podatnika należy stosować w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT

W kierowanych do podatników wykreślonych z rejestru VAT zawiadomieniach nie zamieszczano pouczenia o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

NSA w wyroku z 8 czerwca 2016 r. (IFSK 293/15) stwierdził, że rozstrzygnięcie w zakresie wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników VAT czynnych na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, jako okoliczność kształtująca jego prawa i obowiązki winno nastąpić w formie decyzji, aby doszło do uzewnętrznienia działania organu w formie gwarantującej mu należyłą ochronę. Podobnie wyrok WSA w Krakowie z 19 sierpnia 2009 r. (I SA/Kr 610/09), WSA w Warszawie z 1 lutego 2017 r. (VIII SA/Wa 587/16, VIII SA/Wa 588/16).

<sup>31</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>32</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>33</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>34</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Odnosząc się do ww. wyroków Naczelnik Urzędu, wyjaśnił, że w *organizacji swojej pracy Urząd kieruje się wytycznymi przekazywanymi przez Izbę Administracji Skarbowej w Warszawie oraz wytycznymi przekazywanymi przez Ministerstwo Finansów. Wytyczne przekazane przy piśmie Izby Skarbowej w Warszawie nadal obowiązują.*

(dowód: akta kontroli str. 2082-2084, 2194, 2402-2610, 2815)

1.7. Wewnętrzne procedury weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT UE zostały określone w Instrukcji nr 33/2015 Naczelnika Urzędu z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie obiegu i obsługi informacji podsumowujących VAT UE/VAT/VAT UEK oraz wykreślenia podatników z rejestru VAT UE obowiązującej od 1 stycznia 2016 r. do 31 maja 2017 r.

Zgodnie z tą Instrukcją wyznaczony pracownik Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej w okresie do siódmego dnia miesiąca po zakończeniu kwartału zobowiązany był do sporządzania raportu z systemu e-Orus pn. *Wykaz aktywności VIES wytypowanych do zamknięcia* w celu analizy podmiotów do zamknięcia. Weryfikacja miała polegać między innymi na sprawdzeniu czy podatnik zmienił właściwość urzędu skarbowego, czy składa deklaracje VAT, które nie zostały wprowadzone, czy zawiesił działalność gospodarczą, czy nie został wykreślony z Krajowego Rejestru Sądowego (KRS), CEIDG, Krajowego Rejestru Podmiotów Gospodarki Narodowej (REGON) itp., czy do Centralnego Rejestru Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) zostały wprowadzone wszystkie aktualizacje podatnika, czy wpłynęły informacje o zmianie właściwości miejscowej podatnika z innych urzędów skarbowych.

Wewnętrzne procedury weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT UE (*Instrukcja 33/2015*) nie zostały zaktualizowane w związku ze zmianą od 1 stycznia 2017 r. ustawy o podatku od towarów i usług. W Urzędzie nie określono zasad weryfikacji danych o podatnikach, których należy wykreślić z rejestru podatników VAT UE z powodu nieskładania informacji podsumowujących lub składania „zerowych” deklaracji VAT.

W Urzędzie po 31 maja 2017 r. nie wprowadzono procedur wewnętrznych w miejsce Instrukcji 33/2015, tj. dotyczących weryfikacji danych o podatnikach, których należy wykreślić z rejestru podatników VAT UE.

W 2016 r. wykreślono z rejestru podatników VAT UE 741 podatników, z tego:

- 525 w związku z wykreśleniem z rejestru podatników VAT (art. 97 ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług),
- 216 z powodu nieskładania deklaracji (art. 97 ust. 15).

W I półroczu 2017 r. wykreślono z rejestru VAT UE 243 podatników, z tego:

- 241 w związku z wykreśleniem z rejestru podatników VAT (art. 97 ust. 16),
- dwóch z powodu nieskładania informacji podsumowujących (art. 97 ust. 15a).

W III kwartale 2017 r. z rejestru VAT UE wykreślono 69 podmiotów, wszystkie na podstawie art. 97 ust. 16.

Analizą podmiotów spełniających kryteria wykreślenia z rejestru VAT UE w 2016 roku oraz do końca lutego 2017 r. zajmowali się pracownicy Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej Urzędu (OB-3). Od 1 marca 2017 r.<sup>35</sup> utworzone zostało Wieloosobowe Stanowisko ds. Wymiany Informacji Międzynarodowej (SKM). W zakresie czynności pracownika SKM ogólnie wskazano na zadania związane z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, bieżącą obsługą i analizę informacji podsumowujących VAT UE. Do ostatecznej akceptacji zawiadomień w sprawie wykreślenia z rejestru VAT UE upoważniony był Kierownik Działu OB-3, a od 1 marca 2017 r. Kierownik Drugiego Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających.

Weryfikacja podmiotów oraz wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT UE realizowana była na podstawie raportów o niezłożonych deklaracjach VAT, generowanych przez Urząd w oparciu o skrypty przygotowane przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze.

<sup>35</sup> Zarządzenie nr 87/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 15 marca 2017 r. w sprawie nadania Pierwszemu Urzędowi Skarbowemu Warszawa-Śródmieście regulaminu organizacyjnego.

Ostatnie skrypty według kryteriów selekcji przekazanych przez IS w Zielonej Górze w październiku 2015 r. oraz marcu 2016 r. wygenerowano w kwietniu 2017 r.

Identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z powodu złożenia za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracji, w których nie została wykazana sprzedaż lub nabycie towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia (składania „zerowych” deklaracji VAT) od 5 stycznia 2017 r. umożliwił raport pn. *Wykaz VAT-7 zerowe przez X msc* tworzony w systemie e-ORUS. Identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z powodu nieskładania informacji podsumowujących umożliwia raport pn. *Raport o podatnikach zarejestrowanych do VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT UE* dostępny w systemie Polska Aplikacja VIES.

W Urzędzie raporty o podatnikach zarejestrowanych dla transakcji wewnątrzspółnotowych, którzy nie złożyli w I półroczu 2017 r. deklaracji VAT lub informacji VAT UE sporządzono w dniach 14 i 18 września 2017 r. i 24 października 2017 r. Raport z aplikacji e-Orus – *Wykaz VAT-7 zerowe przez X msc* wygenerowano w dniu 14 września 2017 r.

Naczelnik wyjaśnił, że w *tutejszym urzędzie nie podejmowano czynności wyjaśniających wobec podatników, którzy składali deklaracje VAT „0” lub z kwotą do przeniesienia na następny okres, w związku z intensyfikacją działań zmierzających do wykreślenia podatników z rejestru VAT przede wszystkim w oparciu o weryfikację podmiotów, którzy nie składali deklaracji VAT za okres minimum 6 miesięcy, podmiotów, które zawiesiły wykonywanie działalności gospodarczej na okres, co najmniej 6 kolejnych miesięcy oraz ze względu na realizację zadań wynikających z procedury (...) realizacji czynności w stosunku do podmiotów zarejestrowanych pod adresami wirtualnymi”.*

(dowód: akta kontroli str. 2203, 2606, 2612-2646, 2813, 2815-2816)

**1.8.** Badanie działań Urzędu w 16 sprawach<sup>36</sup> w celu zidentyfikowania podmiotów do wykreślenia z rejestru podatników VAT UE oraz terminowości wykreślenia z rejestru podmiotów nierzetelnych wykazało, że:

- a) nie wykreślono z rejestru VAT UE sześciu (z 16 badanych) podmiotów, z tego:
  - czterech<sup>37</sup> podmiotów, które składały deklaracje „zerowe” od 12/2013 r. (jeden podmiot), 11/2016 r. (jeden podmiot) i 1/2017 r. (dwa podmioty); do dnia zakończenia kontroli NIK nie monitorowano czy podmioty spełniają przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT UE;
  - dwóch podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji VAT, jeden od 1/2016 r., a drugi od 2/2016 r.<sup>38</sup>; czynności sprawdzające podjęto w dniu 10 marca 2017 r. wobec jednego podatnika<sup>39</sup>, drugiego podatnika nie monitorowano czy występują przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT UE;
- b) wykreślono pięć<sup>40</sup> (z 16 badanych) podmiotów z rejestru VAT UE po upływie od 59 do 352 dni, a w jednym przypadku po upływie 1.539 dni od zaistnienia przesłanek określonych w art. 97 ust. 15 i ust. 15a ustawy o podatku od towarów i usług:
  - z powodu zaprzestania składania informacji podsumowujących od trzeciego kwartału 2016 r. (jeden podmiot),
  - z powodu zaprzestania składania deklaracji VAT-7:
    - od stycznia 2012 r. (jeden podmiot),
    - od drugiego kwartału 2015 r. (jeden podmiot),
    - od drugiego kwartału 2016 r. (dwa podmioty).

<sup>36</sup> Badaniem nie objęto podatników, którzy zwiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

<sup>37</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>38</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>39</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>40</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

W trzech sprawach przeprowadzono weryfikację pod kątem spełnienia przesłanek do wykreślenia podmiotów z rejestru VAT UE:

- w dwóch sprawach<sup>41</sup>, w związku z zapytaniami kierowanymi przez administrację podatkową innych krajów,
  - w jednej sprawie<sup>42</sup> w wyniku kontroli podatnika podjętej na zlecenie IS w Warszawie.
- c) w pięciu sprawach<sup>43</sup> analizę danych o podatnikach przeprowadzono w toku kontroli NIK; w wyniku analizy ustalono, że:
- deklaracje jednego podatnika<sup>44</sup> do 9/2016 były wprowadzane do systemu POLTAX w innym urzędzie skarbowym; podmiot został zarejestrowany w Urzędzie 27 lipca 2017 r. natomiast obowiązek podatkowy w VAT i VAT UE został otwarty z dniem 31 grudnia 2015 r.; w dniu 13 listopada 2017 r. Naczelnik Urzędu wystąpił o pilne przekazanie zgodnie z właściwością miejscową deklaracji VAT-7 od 12/2015 r. oraz prawidłowe zamknięcie obowiązku podatkowego podmiotu; w tym dniu wezwano też podmiot do złożenia brakujących deklaracji;
  - jeden podatnik<sup>45</sup> złożył drogą elektroniczną deklaracje VAT-7K za 1,2,3,4 kwartał 2016 r. oraz 1,2,3 kwartał 2017 r., deklaracje na dzień 23 października 2017 r. nie zostały wprowadzone do systemu POLTAX;
  - dwóch podatników<sup>46</sup> złożyło informacje podsumowujące za okresy kwartalne, podczas gdy od 2017 r. informacje podsumowujące powinny być składane za okresy miesięczne (informacje podsumowujące nie były wprowadzane do systemu VIES); w dniach 25 i 26 października 2017 r. podatników poinformowano telefonicznie o konieczności złożenia korekty;
  - jeden podatnik<sup>47</sup> w dniu 18 października 2017 r. złożył zaległe informacje podsumowujące za 1-9/2017 r., które na dzień 24 października 2017 r. nie zostały wprowadzone do systemu VIES.

Do podmiotów wykreślonych z rejestru VAT UE, zgodnie z art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług kierowano zawiadomienia o wykreśleniu ze wskazaniem stosownego uzasadnienia. W zawiadomieniach nie zamieszczano pouczenia o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

(dowód: akta kontroli str. 2307-2309, 2651-2812, 2816-2818)

**1.9.** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w dniach od 28 kwietnia do 20 maja 2016 r. przeprowadził kontrolę w zakresie prawidłowości i terminowości obsługi zgłoszeń identyfikacyjnych, zgłoszeń aktualizacyjnych oraz danych uzupełniających, w tym wniosków CEIDG w okresie od 1 stycznia do 31 marca 2016 r. W wyniku kontroli stwierdzono m.in. opóźnienia rejestracji podatników, w sporządzaniu karty oceny ryzyka rejestracji, aktualizowaniu zgłoszeń rejestracyjnych, otwieraniu i zamykaniu obowiązków podatkowych, przesyłaniu informacji INF-1 do właściwych urzędów po zmianie adresu przez podatnika, błędy w oznaczaniu kryteriów w kartach oceny ryzyka rejestracji oraz brak szczególnego sprawdzenia przed rejestracją nowo zarejestrowanych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w branżach podwyższonego ryzyka. Urząd został oceniony pozytywnie z nieprawidłowościami. Zalecenia pokontrolne dotyczyły przestrzegania

<sup>41</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>42</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>43</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>44</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>45</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>46</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>47</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

terminowości, bezzwłocznego podejmowania działań dotyczących ustalania stanu faktycznego pozwalającego na dokonanie pełnej rejestracji; sporządzania Karty oceny rejestracji podmiotu w każdym przypadku rejestracji nowego podmiotu, zwiększenia nadzoru nad realizacją zadań z zakresu rejestracji podatników i płatników oraz monitorowania działalności podatnika po jego rejestracji, szczególnie z branż podwyższonego ryzyka; rozważenia możliwości wprowadzenia zmian organizacyjnych mających na celu poprawę terminowości realizacji zadań w obszarze objętym kontrolą oraz przepływu informacji i współpracy między komórkami Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 2875-2891)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Nie były prowadzone na bieżąco działania monitorujące wobec trzech z ośmiu badanych podatników, którzy zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT oraz zakwalifikowani do wysokiego poziomu ryzyka.<sup>48</sup>

Zgodnie z § 4 ust. 4 *Wytycznych Ministra Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* urząd skarbowy monitoruje działalność podatników VAT, którzy zostali zaklasyfikowani do grupy podwyższonego ryzyka, dokonując szczegółowej weryfikacji danych złożonych przez te podmioty w procesie rejestracji oraz w ramach prowadzonej działalności.

Zgodnie z § 9 ust. 4 instrukcji nr 09/2016 *Rejestracja podmiotów, aktualizacja danych rejestracyjnych oraz wykreślenia podatników z rejestru* w przypadku wystąpienia ryzyka o stopniu wysokim oraz stwierdzenia, iż podmiot działa w branży podwyższonego ryzyka (ujętej w Krajowym Planie Działań) pracownik Drugiego Działu Obsługi Bezpośredniej, a od 1 marca 2017 r. Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, zobowiązany był przekazać informację do Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania, od 1 marca 2017 r. do Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających, celem monitorowania podatnika w przyszłości.

Nadzór nad tymi komórkami organizacyjnymi sprawował odpowiednio Pierwszy i Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu, od 1 marca 2017r. Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 2072, 2104-2105, 2196-2199, 2241-2249, 2252-2267, 2869)

2. W sześciu z 10 badanych spraw dotyczących rejestracji lub odmowy rejestracji podatników jako podatników VAT niezgodnie z wewnętrznymi procedurami udokumentowano weryfikację podmiotów w Bazie Podmiotów Szczególnych:
  - w dwóch sprawach<sup>49</sup> w aktach nie zamieszczono wydruku potwierdzającego weryfikację podmiotu w Bazie Podmiotów Szczególnych (BPS)<sup>50</sup> ani nie dokonano adnotacji o jej dokonaniu,
  - w czterech sprawach<sup>51</sup> zamieszczono wydruk z bazy BPS bez daty sporządzenia.

Według Instrukcji Nr 09/2016 *Rejestracja podmiotów, aktualizacja danych rejestracyjnych oraz wykreślenie podatników z rejestru* pracownik Drugiego Działu Obsługi Bezpośredniej, a od 1 marca 2017 r. Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, po dokonaniu sprawdzenia w BPS powinien sporządzić wydruk lub dokonać adnotacji na zgłoszeniu [VAT-R].

<sup>48</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>49</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>50</sup> Baza Podmiotów Szczególnych jest to baza, w której gromadzone są informacje na temat m.in. podmiotów nieistniejących oraz nierzetelnych, podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT, podmiotów podejrzanych o bycie "znikającymi podatnikami", podatników podejrzanych o dokonywanie oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych. Baza została utworzona w celu usprawnienia pracownikom urzędów skarbowych procesu analitycznego w zakresie identyfikacji podmiotów stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego, a w konsekwencji eliminacji lub ograniczenia zjawisk uchylania się od zobowiązań oraz unikania płacenia podatków.

<sup>51</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.



Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w przypadku podatników [ ]<sup>52</sup> podatnicy zostali sprawdzeni w BPS przez pracowników prowadzących sprawę, ale przez przeoczenie nie załączono wydruków z BPS, ani też nie dokonano adnotacji o sprawdzeniu. W czterech sprawach (...) wydruki z BPS zostały sporządzone przez kierownika w momencie podpisywania sprawy. Kierownik Działu SKI przed podpisaniem potwierdzenia zarejestrowania podatnika, jako podatnika Vat i/lub VAT UE sprawdza podmiot w BPS, (jeśli do akt sprawy nie jest załączony wydruk).

Odpowiedzialni za weryfikację podmiotów w Bazie Podmiotów Szczególnych byli pracownicy Drugiego Działu Obsługi Bezpośredniej, od 1 marca 2017 r. Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Działu i Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu, od 1 marca 2017 r. Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 2104-2105, 2198-2199, 2240, 2241, 2252, 2268, 2274, 2278)

3. W 34 badanych sprawach podmiotów wykreślonych z rejestru VAT stwierdzono przypadki opóźnień w podejmowaniu czynności weryfikacyjnych oraz w wykreślaniu podatników z rejestru VAT i VAT UE.
- a) W 15 sprawach nie podejmowano na bieżąco czynności zmierzających do zweryfikowania i wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT czynnych, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych:
  - wobec trzech<sup>53</sup> podatników nie podjęto czynności sprawdzających w związku z niezłożeniem deklaracji,
  - w 12 sprawach czynności sprawdzające w zakresie niezłożonych deklaracji VAT podjęto z opóźnieniem; kierowane do podatników w latach 2016-2017 wezwania w celu złożenia wyjaśnień o przyczynach niezłożenia deklaracji dotyczyły okresów rozliczeniowych za lata 2010-2015. Np. w sierpniu i we wrześniu 2016 r. wezwano podatników do wyjaśnienia braku deklaracji z 2010 r., a w kwietniu 2017 r. za III kwartał 2015 r.

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).

Do prowadzenia stałej kontroli ciągłości i terminowości składanych deklaracji zobowiązani byli pracownicy Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że brak bieżącego weryfikowania i wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT czynnych, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych wynikał z bardzo dużej ilości podmiotów, które nie składają deklaracji VAT oraz z bardzo trudnej sytuacji kadrowej w Trzecim Dziale Obsługi Bezpośredniej (obecnie Drugi Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających).

(dowód: akta kontroli str. 2067, 2069, 2402-2529, 2608)

- b) W sześciu<sup>54</sup> z siedmiu badanych spraw podatników wykreślonych z rejestru VAT, zarejestrowanych do transakcji wewnątrzspółnotowych, którzy zaprzestali składania

<sup>52</sup> NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej

<sup>53</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>54</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

deklaracji stwierdzono opóźnienia w wykreślaniu z rejestru VAT UE wynoszące od 101 do 981 dni.

Zgodnie z art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu 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.

Monitorowanie przyczyn niewywiązywania się podatników z obowiązku składania deklaracji jest jednym z instrumentów pozwalających identyfikować podmioty nierzetelne. Sytuacja, gdy w wyniku czynności sprawdzających okaże się, że podatek nie istnieje lub nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem może świadczyć o udziale podmiotu w oszustwie podatkowym typu „znikający podatek” lub „karuzeli podatkowej”. Rzetelne wypełnianie zadań w zakresie występowania przesłanek do unieważnienia numeru identyfikacyjnego podatnika jest także istotne ze względu na wymogi wynikające z art. 23 rozporządzenia Rady (UE) Nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

Naczelnik wyjaśnił, że *brak bieżącej weryfikacji przy wykreślaniu podatników z rejestru VAT UE określonych w art. 97 ust. 15 ustawy o VAT oraz opóźnienia w wykreślaniu podatników z rejestru VAT UE pomimo spełnienia ustawowych przesłanek ich wykreślenia od 2016 roku wynikał z problemów kadrowych na stanowisku pracy w zakresie wymiany informacji i współpracy międzynarodowej (VAT UE).*

*Pracę na tym stanowisku w Dziale Obsługi Bezpośredniej tutejszego urzędu wykonywało dwóch pracowników. Z dniem 14.04.2016r. jeden z pracowników przeszedł do pracy w Izbie Skarbowej w Warszawie, a na jej miejsce został przeniesiony z innego działu nowy pracownik. Natomiast z dniem 16.05.2016r. kolejny pracownik przeszedł do pracy w Urzędzie Skarbowym w Wołominie.*

*Również po reorganizacji Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, w związku, z którą utworzono w tut. urzędzie Wieloosobowe Stanowisko Wymiany Informacji Międzynarodowej, obecnie obowiązkami w w/w zakresie zajmuje się tylko jeden pracownik. Sytuacja ta nie zmieniła się do dnia dzisiejszego, mimo wystosowania do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie pisma o udzielenie wsparcia na stanowisku pracy w zakresie wymiany informacji i współpracy międzynarodowej (VAT UE).*

(dowód: akta kontroli str. 2402-2409, 2421-2446, 2454-2465, 2492-2502, 2513-2524, 2609)

- c) W siedmiu<sup>55</sup> z 12 spraw podatnicy zostali wykreśleni z rejestru VAT na podstawie zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w podatku od towarów i usług VAT-Z oraz komunikatów z CEIDG o wykreśleniu podatnika z ewidencji działalności gospodarczej z opóźnieniem od 36 do 435 dni.

Zgodnie z § 23 Instrukcji nr 34/2015 oraz § 27 Instrukcji nr 09/2016 r. w sprawie rejestracji podmiotów, aktualizacji danych rejestracyjnych oraz wykreślenia podatników z rejestru zamknięcie obowiązku powinno nastąpić w ciągu 30 dni od powzięcia informacji o zaistnieniu zmiany.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przyczyną opóźnień w wykreślaniu podatników, którzy złożyli zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług VAT-Z, lub zostali wykreśleni, albo zgłosili likwidację działalności gospodarczej w CEIDG jest *znaczne obciążenie pracą pracowników rejestracji, na których nakładane są nowe i terminowe zadania, a co za tym idzie konieczność ustalania zadań priorytetowych, a główną przyczyną są problemy kadrowe związane z dużą rotacją pracowników, a co za tym idzie zmniejszająca się ilość wyspecjalizowanej kadry do pracy. Pracownicy nowo*

<sup>55</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

*zatrudnieni są kadrą młodą, bez doświadczenia zawodowego w administracji podatkowej, która potrzebuje czasu, aby poznać organizację pracy i nauczyć się wprowadzania dokumentów do systemów informatycznych.*

(dowód: akta kontroli str. 2097-2098, 2402-2408, 2557-2561, 2574-2584, 2589-2591, 2603)

- d) W pięciu<sup>56</sup> z ośmiu spraw podatnicy zostali wykreśleni z rejestru VAT UE na podstawie zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w podatku od towarów i usług VAT-Z lub komunikatów z CEIDG o wykreśleniu podatnika z ewidencji działalności gospodarczej z opóźnieniem wynoszącym od 45 do 487 dni.

Zgodnie z § 27 Instrukcji nr 09/2016 r. zamykanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT i/lub transakcji wewnątrzwspólnotowych następuje na podstawie zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w podatku od towarów i usług m.in. VAT-Z, wniosku CEIDG o wykreśleniu podatnika z ewidencji działalności gospodarczej, postanowienia sądu o wykreśleniu podmiotu z KRS. Zamknięcie obowiązku powinno nastąpić w ciągu 30 dni od powzięcia informacji o zaistnieniu zmiany.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że przyczyna opóźnień w zamykaniu aktywności VIES jest tożsama z przyczyną opóźnień w zamykaniu obowiązków w podatku VAT, tj. obciążenie pracą, rotacja pracowników, ilość zadań do wykonania.

(dowód: akta kontroli str. 2110, 2194, 2402-2408, 2557-2570, 2589-2591, 2604)

- e) W trzech<sup>57</sup> z ośmiu badanych spraw podatników, którzy w Urzędzie lub w organie ewidencyjnym zgłosili zaprzestanie wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT lub likwidację działalności gospodarczej stwierdzono, że z opóźnieniem zamknięto aktywność VIES podatników wykreślonych z rejestru VAT. W tych przypadkach aktywność VIES została zamknięta po 71, 139 i 515 dniach od wykreślenia podatnika z rejestru VAT.

Zgodnie z art. 97 ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług wykreślenie podatnika z rejestru, jako podatnika VAT, o którym mowa w art. 96 ust. 6 i 8-9a, jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru, jako podatnika VAT UE.

Za dokonywanie zamknięcia obowiązków podatkowych w zakresie podatku VAT oraz aktywności VIES odpowiedzialni byli pracownicy Drugiego Działu Obsługi Bezpośredniej, od 1 marca 2017 r. Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Działu i Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu, od 1 marca 2017 r. Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 2194, 2402-2408, 2562-2570, 2604)

4. W badanych 16 sprawach podmiotów zarejestrowanych do transakcji wewnątrzwspólnotowych stwierdzono nieprawidłowości polegające na nieidentyfikowaniu na bieżąco podatników spełniających przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT UE, niewykreślaniu podmiotów spełniających te przesłanki lub wykreślaniu podmiotów z opóźnieniem. I tak:

- a) W 15 sprawach nie identyfikowano na bieżąco podatników pod kątem spełnienia przesłanek do wykreślenia z rejestru VAT UE, tj.:
- w czterech sprawach<sup>58</sup>, w których analizę przeprowadzono w trakcie kontroli NIK,

<sup>56</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>57</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>58</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

- w sześciu sprawach, w których podmioty<sup>59</sup> nie zostały wykreślone z rejestru VAT UE pomimo spełnienia przesłanek do ich wykreślenia,
- w pięciu sprawach, w których podmioty<sup>60</sup> zostały wykreślone z rejestru VAT UE z opóźnieniem.

Zgodnie z § 3 ust. 3 pkt 1 wytycznych Ministra Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z października 2014 r. i analogicznie z marca 2016 r. urząd skarbowy winien prowadzić stałą kontrolę ciągłości i terminowości składanych deklaracji i wyjaśniać przyczyny braku deklaracji. W tym celu po wprowadzeniu deklaracji do systemu informatycznego sporządza się raport o niezłożonych deklaracjach i wyjaśnia przyczyny ich niezłożenia oraz w przypadku zaprzestania działalności, o której mowa w art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług należy dokonać zamknięcia obowiązku w VAT oraz wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT, zgodnie z art. 96 ust. 6 – 9 i odpowiednio art. 97 ust. 14, 15 – 16 ww. ustawy.

Zgodnie z Instrukcją nr 32/2015 *Obsługa deklaracji VAT z wyłączeniem deklaracji z wykazaną kwotą do zwrotu* obowiązującą od 1 stycznia 2016 r. (§ 22 ust. 1 i ust. 2) pracownicy Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej prowadzą stałą kontrolę ciągłości i terminowości składanych deklaracji. W tym celu Kierownik Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej systematycznie, nie rzadziej niż raz na kwartał sporządza raport o brakujących deklaracjach w celu weryfikacji i podjęcia czynności w celu wyjaśnienia przyczyn ich niezłożenia zmierzających do ich wyegzekwowania lub zamknięcia obowiązku VAT podmiotów objętych raportem i wykreślenia z ewidencji podatników VAT zgodnie z przepisami prawa.

Zgodnie z Instrukcją 33/2015 *Obieg i obsługa informacji podsumowujących VAT UE/VAT/VAT UEK oraz wykreślenia podatników z rejestru VAT UE* obowiązującą do 31 maja 2017 r. wyznaczony pracownik Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej w okresie do siódmego dnia miesiąca po zakończeniu kwartału sporządza raport z systemu e-Orus pn. *Wykaz aktywności VIES wytypowanych do zamknięcia* w celu analizy podmiotów widniejących w raporcie (§ 11.1).

- b) Nie wykreślono z rejestru VAT UE sześciu (z 16 badanych) podmiotów spełniających przesłanki ich wykreślenia (w dwóch sprawach już w 2016 r., a w pozostałych w 2017 r.) określone w art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług.
- c) Z opóźnieniem wykreślono pięć (z 16 badanych) podmiotów z rejestru VAT UE. Wykreśleń dokonano po upływie od 59 do 352 dni, a w jednym przypadku po upływie 1.539 dni od zaistnieniu przesłanek określonych w art. 97 ust. 15 i ust. 15a ustawy o podatku od towarów i usług.

Za weryfikację danych o podatnikach, których należy wykreślić z rejestru podatników VAT UE odpowiedzialni byli pracownicy Trzeciego Działu Obsługi Bezpośredniej, od 1 marca 2017 r. pracownik Wieloosobowego Stanowiska ds. Wymiany Informacji Międzynarodowej, a z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Działu i Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu, od 1 marca 2017 r. Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *brak bieżącej weryfikacji przy wykreślaniu podatników z rejestru VAT UE określonych w art. 97 ust. 15 ustawy o VAT oraz opóźnienia w wykreślaniu podatników z rejestru VAT- UE pomimo spełnienia ustawowych przesłanek ich wykreślenia od 2016 roku wynikał z problemów kadrowych na stanowisku pracy w zakresie wymiany informacji i współpracy międzynarodowej (VAT UE).*

(dowód: akta kontroli str. 2053, 2069-2070, 2392, 2609, 2616, 2651-2806)

<sup>59</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>60</sup> [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

5. Po wygaśnięciu z dniem 31 maja 2017 r. Instrukcji Naczelnika Urzędu nr 32/2015 i nr 33/2015 nie zostały wprowadzone nowe procedury, w tym dotyczące weryfikacji podatników pod kątem spełnienia przesłanek do wykreślenia z rejestru VAT i VAT UE.

Zgodnie z § 19 pkt 3 Regulaminu organizacyjnego Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 87/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 15 marca 2017 r. w sprawie nadania Pierwszemu Urzędowi Skarbowemu Warszawa-Śródmieście regulaminu organizacyjnego, Naczelnik sprawuje ogólny nadzór nad prawidłowością funkcjonowania Urzędu i realizacji jego zadań, w szczególności wprowadza wewnętrzne procedury postępowania i inne dokumenty.

Naczelnik wyjaśnił, że brak *aktualizacji instrukcji wynika z przeoczenia kierownika działu OB-3 (obecnie SKA-2) oraz osób bezpośrednio nadzorujących jego pracę (do 15 marca 2017 r. - Pierwszy Zastępca Naczelnika, po 15 marca 2017 r. - Drugi Zastępca Naczelnika). Zadania w zakresie wykreśleń z rejestru VAT i VAT UE wykonywane były w oparciu o obowiązujące przepisy ustawowe stosowane wprost, w wyniku weryfikacji raportów przekazywanych przez organ nadzoru oraz przeprowadzane czynności analityczne w indywidualnych sprawach.*

Zdaniem NIK niewprowadzenie zaktualizowanych procedur było działaniem nierzetelnym.

(dowód: akta kontroli str. 1989, 2815-2816, 2868)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że:

1. W czterech<sup>61</sup> z 10 badanych sprawach dotyczących rejestracji lub odmowy rejestracji podatników jako podatników VAT stwierdzono, że pierwszych czynności weryfikacyjnych dokonano po 20, 27, 29 i 54 dniach od wpływu zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R do Urzędu.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że *czynności weryfikacyjne nie zostały podjęte niezwłocznie z uwagi na bardzo dużą ilość spraw nałożonych na pracowników rejestracji, coraz mniejszą ilość wykwalifikowanej kadry, a przede wszystkim braki kadrowe.*

(dowód: akta kontroli str. 2200, 2237, 2252, 2268, 2274, 2286)

2. W badanych sprawach dotyczących wykreślenia podmiotów z rejestru VAT i VAT UE, w zawiadomieniach kierowanych do wykreślonych podmiotów nie zamieszczano pouczenia o możliwości zaskarżenia czynności wykreślenia na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>62</sup>.

W skierowanym do urzędów skarbowych województwa mazowieckiego piśmie nr 1401/NU-II/071-68/13/DN z dnia 17 maja 2013 r. Izba Skarbowa w Warszawie uznała za zasadne, w przypadku wykreślenia podatnika na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, wysłanie zawiadomienia o dokonaniu wykreślenia z jednoczesnym powiadomieniem strony w tym piśmie o możliwości zaskarżenia czynności w trybie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy ppsa. W ocenie IS w Warszawie informacja o sposobie zaskarżenia miała być gwarancją dla podatnika do skorzystania z tego prawa w stosunku do podjętej przez organ podatkowy czynności wykreślenia. Zgodnie z ww. pismem, analogiczny sposób zawiadamiania podatnika należy stosować w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT.

W ocenie Naczelnika Urzędu *powyższe wytyczne nie zwierają obligatoryjnej treści zawiadomienia. Przyjęta przez urząd praktyka w tym zakresie była wynikiem interpretacji treści pisma Izby Skarbowej, tj. obligatoryjności, co do formy, a dowolności, co do treści zawiadomienia.*

<sup>61</sup> Dotyczy podatników: [ ] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

<sup>62</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 1369, ze zm.

(dowód: akta kontroli str.2082-2084, 2575, 2582, 2584, 2588, 2590, 2773, 2777, 2784, 2802, 2815)

3. W Urzędzie nie identyfikowano na bieżąco podatników spełniających przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT oraz VAT UE określone przepisem art. 96 ust. 9a pkt 3, 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w I półroczu 2017 roku dokonywano wykreślenia podatników z rejestru VAT przede wszystkim w oparciu o weryfikację podmiotów, które nie składały deklaracji VAT za okres minimum 6 miesięcy, podmiotów, które zawiesiły wykonywanie działalności gospodarczej na okres, co najmniej 6 kolejnych miesięcy oraz ze względu na realizację zadań wynikających z procedury (...) realizacji czynności w stosunku do podmiotów zarejestrowanych pod adresami wirtualnymi. Stan faktyczny w badanych sprawach umożliwił wykreślenie podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2-4, art. 96 ust. 9a pkt 1-2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Urząd nie wykreślał w I półroczu 2017 roku podatników na podstawie w art. 96 ust. 9 pkt 1, ponieważ wykreślenie podatników uznanych za nieistniejące (brak kontaktu, brak oznak prowadzenia działalności) dokonywane było na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 lub 4 ustawy o VAT. Innych przypadków podmiotów nieistniejących nie stwierdzono.

Brak wykreślenia podatników z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 oraz art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług, oprócz powołania się na trudną sytuację kadrową Urzędu, Naczelnik tłumaczył wątpliwościami związanymi z interpretacją ww. przepisów oraz wskazał, że IAS w Warszawie nie przekazywała interpretacji przepisów art. 96 ust. 9a pkt 3 oraz art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Urząd nie występował do IAS o ich interpretację.

Po otrzymaniu w dniu 14 września 2017 r. Wytycznych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sprawie prowadzenia rejestru podatników podatku od towarów i usług w Urzędzie nie dokonano jednorazowej weryfikacji podatników, pod kątem spełnienia przesłanek określonych przepisami art. 96 ust. 9a pkt 3, 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wobec trudnej sytuacji kadrowej w komórce realizującej zadania z zakresu prowadzenia postępowań podatkowych, bardzo dużej ilości spraw w toku oraz upływającymi terminami zakończenia postępowań podatkowych, od września 2017 r. działania komórki zostały skierowane na zakończenie wyznaczonych postępowań podatkowych. Weryfikacja podatników pod kątem spełnienia przesłanek określonych przepisami art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług zostanie dokonana sukcesywnie, po załatwieniu spraw najbardziej pilnych. Również sytuacja kadrowa w komórce SKA-2 i konieczność realizacji terminowych zadań jest główną przyczyną braku weryfikacji w tym zakresie. W związku z trudną sytuacją kadrową w dziale SPV-1<sup>63</sup> i wątpliwościami związanymi z interpretacją przywołanego przepisu, zawiadomienia nie były przekazywane do działu SKI.

(dowód: akta kontroli str. 2193-2194, 2310, 2867-2868)

4. Obowiązująca w Urzędzie do 31 maja 2017 r. Instrukcja nr 32/2015 zobowiązywała do sporządzania systematycznie, nie rzadziej niż raz na kwartał raportu o brakujących deklaracjach w celu weryfikacji i podjęcia czynności wyjaśniających przyczyny ich niezłożenia zmierzające do ich wyegzekwowania lub wykreślenia z ewidencji podatników VAT. Instrukcja 33/2015 zobowiązywała natomiast do sporządzania raportu „Wykaz aktywności VIES wytypowanych do zamknięcia” w okresie do 7 dnia miesiąca po zakończeniu kwartału w celu ustalenia podmiotów do wykreślenia z rejestru podatników VAT UE.

Częstotliwość generowania raportów była nieadekwatna do częstotliwości składania przez podatników deklaracji.

Zdaniem NIK nowe procedury powinny być dostosowane do nowej struktury organizacyjnej Urzędu po 1 marca 2017 r., a także uwzględnić sposób postępowania

<sup>63</sup> Dział Podatków Dochodowych i Podatku od towarów i usług.

w związku ze zmianą od 1 stycznia 2017 r. ustawy o podatku od towarów i usług. Tryb postępowania powinien uwzględniać także częstotliwość nałożonych na podatników VAT obowiązków, w szczególności w zakresie składanych deklaracji.

(dowód: akta kontroli str.2387-2393, 2612-2617, 2868)

5. Stwierdzone w toku kontroli przypadki niewprowadzania deklaracji do systemu POLTAX, niewzywania podatników do złożenia wyjaśnień w sprawie błędnie złożonych deklaracji i informacji podsumowujących lub wzywania do złożenia wyjaśnień z opóźnieniem wskazują na brak bieżącej weryfikacji prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń podatku od towarów i usług.

Zdaniem NIK bieżące monitorowanie i weryfikowanie poprawności składanych przez podatników deklaracji podatkowych jest jednym z instrumentów pozwalających skutecznie identyfikować podmioty nierzetelne.

(dowód: akta kontroli str. 2306-2309, 2807-2819)

#### Ocena cząstkowa

W Urzędzie poprawnie prowadzono analizy ryzyka rejestracji podatników VAT oraz zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów weryfikowano dane przedstawiane w zgłoszeniach rejestracyjnych. Nie były natomiast na bieżąco monitorowane niektóre podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślano podmioty nierzetelne z rejestru podatników VAT i VAT-UE. Prowadzony przez Urząd rejestr podatników VAT i VAT UE nie był na bieżąco aktualizowany gdyż niektórych nierzetelnych podatników wykreślano ze znacznym opóźnieniem.

## 2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu faktycznego

2.1. W 2016 r. zaewidencjonowane w Urzędzie wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 1.362.212,9 tys. zł. Po pomniejszeniu o dokonane zwroty ogółem, dochody z podatku VAT wyniosły 910.620,7 tys. zł. W stosunku do 2015 r. dochody wzrosły o 14.396,7 tys. zł (o 1,6%). Wzrost dochodów był wynikiem zmniejszenia się kwoty zwrotów ogółem o 7.443,6 tys. zł oraz wyższych o 6.953,1 tys. zł wpływów.

W I półroczu 2017 r. wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 834.914,2 tys. zł i były wyższe niż w I półroczu 2016 r. o 145.952,1 tys. zł (o 21,2%). Dochody zwiększyły się o 219.863,4 tys. zł, tj. o 48,6% i wyniosły 672.250,2 tys. zł, na co wpłynęły niższe o 31,2% zwroty oraz wyższe o 21,2% wpływy.

W 2016 r. i w I półroczu 2017 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich zmniejszyła się kwota zwrotów systemowych<sup>64</sup>. W 2016 r. zwroty te wyniosły 451.327,5 tys. zł, tj. o 7.230,7 tys. zł (o 1,6%) mniej niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym Urząd zwrócił podatnikom kwotę 162.534,2 tys. zł, tj. niższą o 73.855,5 tys. zł (31,2%) niż w I półroczu 2016 r.

Relacja zwrotów systemowych w podatku VAT do wpływów z tytułu tego podatku wyniosła 33,8% w 2015 r., 33,1% w 2016 r. oraz 19,5% w I półroczu 2017 r.

Obniżyła się kwota zadeklarowanych zwrotów VAT. W 2016 r. podatnicy wnioskowali o zwrot VAT w wysokości 879.442,9 tys. zł, tj. niższej o 10,6% niż w 2015 r. W I półroczu 2017 r. kwota deklarowanych zwrotów była niższa niż w I półroczu 2016 r. o 64,6%. Istotny wpływ na zmniejszenie się kwoty deklarowanych w 2017 r. zwrotów miały rozliczenia podatku VAT dokonywane przez trzy podmioty. Podatnicy ci w I kwartale 2016 r. wnioskowali o zwroty w wysokości 267.497,6 tys. zł. Wszczęte w I półroczu 2016 r. w stosunku do tych podmiotów kontrole podatkowe bądź skarbowe wykazały niezasadność deklarowanych zwrotów. W 2017 r. jeden z tych podmiotów składał deklaracje „zerowe”, a dla dwóch pozostałych właściwe stały się inne urzędy skarbowe. Urząd poinformował te organy podatkowe o ustaleniach ww. kontroli przeprowadzonych u podatników, a także zamieścił w Bazie Podmiotów Szczególnych dane podatnika spełniającego przesłanki uzasadniające wpisanie do BPS.

(dowód: akta kontroli str. 380-382, 682-685, 687-716)

<sup>64</sup> Kwoty zwracane podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

**2.2.** W okresie objętym kontrolą procedurę dokonywania zwrotu podatku VAT regulowała *Instrukcja w sprawie obsługi deklaracji VAT/korekt deklaracji VAT z wykazaną kwotą do zwrotu*<sup>65</sup>. W Instrukcji określono obowiązki pracowników komórek organizacyjnych Urzędu właściwych w sprawach postępowań podatkowych, obsługi bezpośredniej, kontroli podatkowej, rachunkowości, karnych skarbowych oraz egzekucji w zakresie zwrotów VAT. Postanowienia Instrukcji były zbieżne z wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług Ministra Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 14-48)

**2.3.** W kontrolowanym okresie obowiązywały porozumienia zawarte w 2016 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie a Dyrektorami Urzędów Kontroli Skarbowej w Warszawie, Szczecinie, Gdańsku i Rzeszowie<sup>66</sup> *Porozumienia w sprawie współpracy w zakresie kontroli zasadności zwrotu podatku VAT*, których celem było ustalenie zasad i trybu postępowania w przedmiocie wnioskowania przez urzędy skarbowe o przeprowadzenie kontroli skarbowej, wymiany informacji podatkowych oraz udzielania pomocy metodycznej i szkoleniowej w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu należnego podatku od towarów i usług. Porozumienia zobowiązały naczelników urzędów skarbowych do przekazywania osobie kontaktowej w urzędzie kontroli skarbowej informacji o bieżących zwrotach podatku VAT, co do których zachodzi podejrzenie próby wyłudzenia podatku – w celu ich weryfikacji oraz podjęcia decyzji o wszczęciu postępowania kontrolnego. Ponadto Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie zawarł w dniu 5 października 2016 r. z Dyrektorami UKS w Białymstoku, Bydgoszczy, Kielcach, Lublinie, Łodzi, Olsztynie i Warszawie *Porozumienie w sprawie współpracy*, którego celem było między innymi ustalenie zasad współpracy i trybu postępowania w przedmiocie wnioskowania przez urzędy skarbowe o przeprowadzenie kontroli skarbowej, wymiany informacji podatkowych oraz udzielania pomocy metodycznej i szkoleniowej. Było to rozszerzenie zakresu współpracy z organami kontroli skarbowej, w latach wcześniejszych obowiązywało jedynie porozumienie o współpracy z UKS w Warszawie.

W 2016 r. Urząd skierował do urzędów kontroli skarbowej 53 wnioski o wszczęcie kontroli, w 18 przypadkach organy kontroli skarbowej wszczęły postępowania kontrolne. W I półroczu 2017 r. Urząd wnioskował o przeprowadzenie 27 kontroli, postępowania kontrolne zostały wszczęte na podstawie trzech wniosków.

(dowód: akta kontroli str. 50-86, 717-720)

**2.4.** W 2016 r. w Urzędzie przeprowadzono 1.890 czynności sprawdzających zasadność zwrotów VAT z udziałem podatnika (w 2015 r. 1.652). W toku 83 ujawniono nieprawidłowości na kwotę 1.819 tys. zł (w 2015 r. 85 na kwotę 773 tys. zł). Nienależne zwroty VAT na kwotę 1.693 tys. zł ustalono w toku 50 czynności sprawdzających (w 2015 r. 47 na kwotę 654 tys. zł). Podatnicy złożyli 70 korekt deklaracji uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 1.729 tys. zł (w 2015 r. 71 na kwotę 423 tys. zł), w tym 50 dotyczących kwoty nienależnych zwrotów VAT (w części lub w całości) na kwotę 1.693 tys. zł (w 2015 r. 45 na kwotę 304 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 721 czynności sprawdzających z udziałem podatnika dotyczących zasadności zwrotów podatku VAT (w I półroczu 2016 r. 911), w tym 32, w których ujawniono nieprawidłowości na kwotę 257 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 39 na kwotę 1.340 tys. zł). Nienależne zwroty VAT na kwotę 160 tys. zł ustalono w toku 18 czynności sprawdzających (w I półroczu 2016 r. 28 na kwotę 1.323 tys. zł). Podatnicy złożyli 32 korekty deklaracji uwzględniające ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 257 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 39 na kwotę 1.340 tys. zł), w tym 18 dotyczących nienależnych zwrotów VAT (w części lub w całości) na kwotę 160 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 28 na kwotę 1.323 tys. zł).

<sup>65</sup> W okresie od 1 stycznia 2016 r. do 31 maja 2017 r. obowiązywała Instrukcja 05/2015 zatwierdzona 10 grudnia 2015 r., a od 1 czerwca 2017 r. Instrukcja 22/2/2017 zatwierdzona 7 lipca 2017 r. z mocą obowiązującą od 1 czerwca 2017 r.

<sup>66</sup> Porozumienie z UKS w Warszawie z 10 marca 2016 r., z UKS w Szczecinie z 2 maja 2016 r., z UKS w Gdańsku z 6 maja 2016 r., z UKS w Rzeszowie z 16 maja 2016 r.



Skuteczność czynności sprawdzających zasadność zwrotów VAT prowadzonych z udziałem podatnika, mierzona relacją liczby czynności, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych czynności obniżyła się z 5,1% w 2015 r. do 4,4 % w 2016 r. Wzrosła natomiast średnia kwota nieprawidłowości ujawnionych w wyniku przeprowadzenia takich czynności z 9,1 tys. do 21,9 tys. zł, a średnia kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT z 13,9 tys. zł do 33,9 tys. zł.

W I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półrocza 2016 r. zwiększyła się skuteczność czynności sprawdzających z 4,7% do 5,4%, przy jednoczesnym obniżeniu się średniej kwoty nieprawidłowości z 32,9 tys. zł do 6,6 tys. zł i średniej kwoty nienależnych zwrotów VAT z 47,3 tys. zł do 8,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 383)

**2.5.** Szczegółowym badaniem objęto 14 zwrotów podatku VAT na kwotę 45.653,6 tys. zł, dokonanych w okresie objętym kontrolą, które nie były poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Analiza wytypowanych 14 spraw wykazała, że:

- weryfikacja zasadności zwrotów VAT prowadzona była zgodnie z postanowieniami *Instrukcji w sprawie obsługi deklaracji VAT/korekt deklaracji VAT z wykazaną kwotą do zwrotu*;
- we wszystkich przypadkach przeprowadzono czynności analityczne, mające na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu, w tym według kryteriów segmentacji ogólnej oraz udokumentowano jej wyniki w karcie oceny zasadności zwrotu (*Analiza zasadności zwrotu*<sup>67</sup>);
- we wszystkich sprawach przeprowadzono czynności sprawdzające, udokumentowane adnotacjami, w szczególności polegające na weryfikacji rejestrów sprzedaży i zakupów z fakturami sprzedażowymi i zakupowymi, a także weryfikacji dokumentów źródłowych dotyczących nabyć środków trwałych i źródeł ich finansowania;
- rzetelność wykazywanych transakcji weryfikowana była poprzez analizę ewidencji kontrahentów podatnika i/lub w urzędzie skarbowym właściwym dla kontrahentów podatnika;
- we wszystkich przypadkach sporządzono *Kartę potwierdzeń zwrotu / Obiegówkę*<sup>68</sup>;
- wszystkie zwroty zostały zaakceptowane przez upoważnione osoby i wypłacone w terminie na aktualny rachunek podatnika;
- nie stwierdzono przypadków odstąpienia od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu, mimo przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych; nie stwierdzono niezasadnych zwrotów VAT;
- w badanych sprawach Urząd podjął (udokumentowane w aktach) czynności weryfikacyjne po upływie od dwóch do 39 dni od daty wpływu deklaracji z wnioskowanym zwrotem VAT; przy zwrotach z terminem 25 dni (trzy sprawy) czynności weryfikacyjne podjęto po upływie od trzech do siedmiu dni; w przypadku 60-ciodniowego terminu zwrotu (jedenaście spraw) czynności weryfikacyjne podjęto średnio po upływie 19 dni od wpływu deklaracji;
- na 14 badanych zwrotów w jednym przypadku wykorzystano aplikację WERYFIKATOR<sup>69</sup> oraz w jednym aplikację WRO-JPK\_Analizer<sup>70</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 87-197, 323-324)

<sup>67</sup> Analiza ryzyka dokonywana była z wykorzystaniem modułu w podsystemie KONTROLA – Analiza zasadności zwrotu VAT.

<sup>68</sup> *Karta potwierdzeń zwrotów/Obiegówka* zawiera informacje dotyczące m.in. zaległości, przypisów, zobowiązań, potwierdzenia weryfikacji rachunku bankowego, przeprowadzonych lub toczących się kontroli. Wzór karty stanowi załącznik do *Instrukcji w sprawie obsługi deklaracji VAT/korekt deklaracji VAT z wykazaną kwotą do zwrotu*.

<sup>69</sup> Aplikacja WERYFIKATOR jest wykorzystywana do analizy rejestru faktur. Pozwala otworzyć dowolny plik tekstowy i jeśli dane w nim zawarte są ułożone w określonym porządku, przetworzyć je i przygotować do analizy.

<sup>70</sup> Aplikacja umożliwiająca generowanie wniosków w sprawie udostępnienia ewidencji w postaci elektronicznej, tj. pliku JPK\_VAT.

2.6. W okresie objętym kontrolą podatnicy złożyli 38 skarg i zażaleń dotyczących opieszałego weryfikowania przez Urząd zasadności zwrotu podatku VAT. Badaniem objęto trzy sprawy, w których podatnicy złożyli skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Badanie wykazało, że pomimo długotrwałych postępowań sprawdzających zasadność wykazanych w deklaracjach kwot zwrotu (najkrótsze, zakończone po ponad 8 miesiącach, pozostałe, według stanu na 26 października 2017 r., niezakończone od 17 oraz od 24 miesięcy), w badanych sprawach prowadzono uzasadnione wnioskami z czynności analitycznych liczne działania zmierzające do oceny zasadności zwrotu. W sprawach tych w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego powstały uzasadnione podejrzenia, że podatnicy posłużyli się dokumentami sporządzonymi w celu wyludzenia zwrotu VAT. Urząd, zgodnie z *Wytocznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* poddawał badaniu m.in. rzetelność faktur, w tym ich autentyczność oraz rzeczywisty przebieg transakcji, jak również zasadność i prawidłowość odliczeń podatku naliczonego. We wszystkich tych sprawach Urząd terminowo i rzetelnie informował podatników o przedłużaniu terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wydając w tej sprawie postanowienia w trybie przepisu art. 274b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (O.p.). We wszystkich sprawach Urząd wydawał i doręczał stronom postępowania odpowiednie do trybu prowadzenia czynności weryfikacyjnych pisma procesowe informujące o przedłużeniu czynności kontrolnych (zawiadomienia w trybie przepisu art. 284b § 2 O.p.) lub postępowania podatkowego (postanowienia w trybie przepisu art. 140 § 1 O.p.).

W jednej spośród trzech zbadanych spraw podejmowane przez Urząd czynności doprowadziły do zakwestionowania części zwrotu podatku VAT (zmniejszenie o kwotę 316,0 tys. zł w związku z zawyżeniem podatku naliczonego o kwotę podatku z faktury niedokumentującej rzeczywistej transakcji) i złożenia przez podatnika korekty deklaracji. W dwóch kolejnych, niezakończonych postępowaniach podatkowych zgromadzony materiał dowodowy wskazywał na próbę wyludzenia zwrotu podatku VAT (w jednej sprawie skierowano do prokuratury zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa z art. 258 § 1 ustawy Kodeks karny oraz 76 § 1 ustawy Kodeks karny skarbowy).

Dwie z trzech badanych spraw zostały rozstrzygnięte przez Wojewódzki Sąd Administracyjny. W jednym przypadku sąd oddalił skargę na przewlekłe prowadzenie postępowania w zakresie podatku od towarów i usług, w drugim – sąd odrzucił, jako przedwczesną, skargę na przedłużanie terminu dokonania zwrotu podatku od towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 1258-1320)

2.7. W marcu 2017 r. w Urzędzie rozpoczęto generowanie wniosków w sprawie udostępnienia ewidencji VAT w postaci elektronicznej, tj. pliku JPK\_VAT<sup>71</sup>. Do 30 września 2017 r. w Urzędzie przeprowadzono czynności sprawdzające z użyciem JPK w odniesieniu do 147 podmiotów deklarujących zwroty na kwotę 59.624,0 tys. zł. W wyniku tych czynności nie stwierdzono przesłanek uzasadniających wszczęcie kontroli podatkowej bądź skierowanie wniosku o przeprowadzenie kontroli do urzędu celno-skarbowego.

Finansowe efekty wykorzystania JPK wystąpiły w związku z monitoringiem wierzycelności. Urząd dokonał 60 skutecznych (z 349) zajęć wierzycelności, a wyegzekwowana kwota wyniosła 951,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1252-1257, 2000-2001, 2205-2207)

Dyrektor IAS w Warszawie, począwszy od marca 2017 r. przekazywał do Urzędu zestawienia podmiotów, w odniesieniu do których – na podstawie złożonych plików JPK\_VAT za styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec i lipiec 2017 r., stwierdzono występowanie w rejestrach zakupu faktur VAT wystawionych przez podmioty nieposiadające (na dzień wystawienia dokumentu) otwartego obowiązku podatkowego

<sup>71</sup> Wnioski o udostępnienie danych z JPK realizowane były przez Izbę Administracji Skarbowej we Wrocławiu, od lipca 2017 r. Urząd korzystał z aplikacji JPK\_lunetka, umożliwiającej bezpośredni natychmiastowy pobór plików JPK\_VAT i ich eksport.

w VAT<sup>72</sup>. Dyrektor IAS każdorazowo zobligował Urząd do potwierdzenia ww. danych oraz niezwłocznego podjęcia czynności sprawdzających z udziałem podatnika dla wyjaśnienia powstałych wątpliwości co do poprawności odliczenia podatku VAT z zakwestionowanych faktur.

W realizacji powyższych zaleceń Urząd skierował pisma informacyjne do podmiotów, które nie zostały poinformowane ze szczebla centralnego oraz informował IAS w Warszawie, że w odniesieniu do wskazanych podmiotów za poszczególne okresy rozliczeniowe:

- styczeń i luty 2017 r. – Urząd nie przeprowadził czynności sprawdzających;
- marzec, maj, czerwiec i lipiec 2017 r. – czynności sprawdzające są w toku;
- kwiecień 2017 r. – podjęto czynności sprawdzające wobec 40 podmiotów.

Przy piśmie z 6 kwietnia 2017 r. IAS w Warszawie przekazała do Urzędu wykaz wystawców faktur nieposiadających otwartego obowiązku w podatku VAT – zidentyfikowanych w toku analizy JPK ich kontrahentów (9 podmiotów). Urząd wysłał do tych podmiotów pisma informujące o wykryciu nieprawidłowości. Innych działań nie wskazano.

(dowód: akta kontroli str. 518-658, 2207)

W wyjaśnieniach dotyczących czynności sprawdzających podejmowanych wobec podmiotów z raportu za styczeń i luty 2017 r. Naczelnik Urzędu wskazał, że w stosunku do tych podmiotów Urząd podejmował czynności weryfikacyjne, tj. wysłał zawiadomienia, nawiązał kontakt telefoniczny bądź e-mailowy; część podmiotów wyjaśniła powstałe nieprawidłowości, część nie podjęła korespondencji bądź też nie dokonała żadnych zmian. Naczelnik poinformował także, że *Obecnie przeprowadzana jest ponowna weryfikacja w systemach WRO-system i Lunetka podmiotów z przesłanych raportów. Jednocześnie planowane jest wysłanie ponownych zawiadomień i ewentualne skierowanie wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowej.*

(dowód: akta kontroli str. 1804-1852)

**2.8.** Skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli w 2016 r. wyniosła 71,8% i była wyższa niż w 2015 r. (54,8%). Wzrosła także kwota nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, w 2016 r. wyniosła 350.306 tys. zł, w 2015 r. 32.309 tys. zł.

W I półroczu 2017 r. w porównaniu do I półroczu 2016 r. relacja liczby kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli wzrosła z 72,9% do 75,0%, obniżyła się natomiast kwota ustalonych nieprawidłowości z 179.349 tys. zł do 55.775 tys. zł (tj. o 68,9%).

(dowód: akta kontroli str. 406)

**2.9.** 2016 r. Urząd przeprowadził 124 kontrole podatkowe zwrotów zadeklarowanych przez podatników na kwotę 424.259 tys. zł (w 2015 r. 135 kontroli na kwotę 217.916 tys. zł). W toku 89 kontroli ujawniono nieprawidłowości na kwotę 350.306 tys. zł, tj. ponad dziesięciokrotnie wyższą niż w 2015 r. (w 74 kontrolach nieprawidłowości na kwotę 32.309 tys. zł). Urząd zatrzymał w 2016 r. nienależne zwroty VAT (w części lub całości) w kwocie 332.623 tys. zł, podczas gdy w 2015 r. była to kwota 6.560 tys. zł. Podatnicy złożyli według stanu na 30 września 2017 r. siedem deklaracji uwzględniających (częściowo lub w całości) ustalenia kontroli podatkowych na kwotę 224 tys. zł (w 2015 r. 14 deklaracji na kwotę 2.143 tys. zł), w tym pięć uwzględniających ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów VAT na kwotę 208 tys. zł (po kontrolach w 2015 r. 14 na kwotę 2.055 tys. zł). Do dnia 30 września 2017 r. Urząd wszczął 40 postępowań podatkowych na kwotę 338.983 tys. zł (po kontrolach w 2015 r. 27 postępowań na kwotę 27.847 tys. zł), z których zakończonych zostało pięć na kwotę 366 tys. zł ujawnionych w kontrolach nieprawidłowości, w tym 356 tys. zł w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT (2015 r. – 16 postępowań na kwotę 24.797 tys. zł, w tym 24.458 tys. zł w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT).

<sup>72</sup> Podmioty takie zidentyfikowała IAS we Wrocławiu, realizująca zadania Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej, w ramach działań obejmujących kompleksową obsługę JPK.

W I półroczu 2017 r. Urząd przeprowadził 52 kontrole zasadności zwrotów VAT, w tym 39, w których ujawniono nieprawidłowości (w I półroczu 2016 r. 48, w tym 35 z nieprawidłowościami). Jednocześnie zmniejszyła się kwota zadeklarowanych zwrotów objętych kontrolą (z 242.527 tys. zł do 17.078 tys. zł), kwota ujawnionych nieprawidłowości (z 179.349 tys. zł do 55.775 tys. zł) oraz kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT (z 169.091 tys. zł do 4.360 tys. zł). Naczelnik Urzędu wskazał, że powyższe wynikało z ograniczenia składania deklaracji z wykazaną kwotą do zwrotu przez podmioty, które, jak wynikało z ustaleń kontroli, brały udział w karuzelach podatkowych. Na przełomie 2015-2016 Urząd odnotował znaczny wzrost wpływu deklaracji VAT z wykazaną kwotą do zwrotu rzędu kilkudziesięciu milionów złotych, przy jednoczesnym deklarowaniu dużych wartości wewnątrzspółnotowych dostaw towarów przez podmioty nowo zarejestrowane. W 2017 r. największe deklarowane kwoty zwrotu kształtowały się na poziomie kilku milionów złotych i wynikały najczęściej z zakupów inwestycyjnych związanych z nabyciem nieruchomości bądź z budową. W większości wypadków są one weryfikowane w toku prowadzonych czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 406, 2210-2211)

W 2016 r. Urząd zakończył postępowania podatkowe dotyczące ustaleń 14 kontroli podatkowych zasadności zwrotów podatku VAT na kwotę 7.556 tys. zł (w 2015 r. 13 kontroli na kwotę 3.237 tys. zł). Wszystkie postępowania zakończyły się wydaniem decyzji pokontrolnej na kwotę równą kwocie ustaleń kontroli podatkowych.

Wszystkie decyzje pokontrolne dotyczyły zatrzymania nienależnych zwrotów VAT (w części lub w całości) na kwotę 7.143 tys. zł (w 2015 r. 13 decyzji na kwotę 3.027 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. zakończono (w I instancji) 15 postępowań podatkowych, tj. więcej niż w całym 2016 r. czy 2015 r. Kwota ustaleń z wydanych decyzji (25.168 tys. zł) była wyższa ponad trzykrotnie niż w całym 2016 r. oraz niemal ośmiokrotnie niż w całym 2015 r.

W 2016 r. podatnicy wnieśli odwołania od 9 decyzji wydanych po kontrolach podatkowych zasadności zwrotów VAT na kwotę 6.647 tys. zł (w 2015 r. od 8 decyzji na kwotę 9.180 tys. zł). Organ II instancji utrzymał w mocy wszystkie zaskarżone decyzje Naczelnika Urzędu (analogicznie w 2015 r.). Wszystkie utrzymane w mocy decyzje dotyczyły zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT, na kwotę 6.423 tys. zł (w 2015 r. na kwotę 9.133 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. podatnicy odwołali się od pięciu decyzji na kwotę 24.289 tys. zł (w I półroczu 2016 r. od pięciu decyzji na kwotę 6.215 tys. zł). Organ II instancji utrzymał w mocy wszystkie decyzje Naczelnika Urzędu na kwotę równą kwocie przypisu z decyzji organu I instancji, w tym dotyczące zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT na kwotę 23.032 tys. zł (w I półroczu 2016 r. na kwotę 6.133 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 394, 398-399, 407)

**2.10.** Badaniem objęto 10 zadeklarowanych przez podatników zwrotów VAT na kwotę 96.099,1 tys. zł, których zasadność została sprawdzona w wyniku przeprowadzonej przez Urząd kontroli podatkowej, w tym pięć na kwotę 28.314,3 tys. zł, w których kontrola podatkowa zakończyła się zatrzymaniem nienależnego zwrotu VAT.

W dziewięciu badanych sprawach ustawowy termin zwrotu wynosił 60 dni, w jednej 25 dni. W ośmiu przypadkach sprawy zostały przekazane do komórki kontroli przed upływem terminu zwrotu, tj. od 13 do 49 dni od wpływu deklaracji do Urzędu (dla terminu 25 dni - po 21 dniach), w jednym przypadku nastąpiło to po 68 dniach (kwota 29,1 tys. zł) oraz w jednym po 162 dniach (kwota 89,4 tys. zł) od wpływu deklaracji do Urzędu. Naczelnik Urzędu przed upływem ustawowego terminu zwrotu wydał postanowienia o jego przedłużeniu. W jednej z tych spraw (kwota 89,4 tys. zł) Urząd skierował do Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie wniosek o przeprowadzenie u podatnika kontroli skarbowej. Po otrzymaniu odpowiedzi odmownej w Urzędzie sporządzony został wniosek o wszczęcie kontroli podatkowej obejmującej kilka okresów rozliczeniowych, w tym także za okresy, w stosunku do których zwroty zostały zrealizowane. W obu wymienionych sprawach po przeprowadzeniu kontroli i postępowania podatkowego deklarowane zwroty zostały zatrzymane jako nienależne.

(dowód: akta kontroli str. 393-394, 398, 1323-1324, 1986-1988)

W jednej z 10 analizowanych spraw (zatrzymany zwrot w kwocie 661,8 tys. zł) Urząd zwrócił się do administracji podatkowych innych krajów o potwierdzenie rzetelności transakcji wykazanych przez podatnika oraz o ustalenie siedziby i faktu prowadzenia działalności przez spółkę wskazaną przez podatnika jako kontrahenta transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru. Informacje uzyskane od administracji innych krajów potwierdziły nierzetelność rozliczeń przedstawionych przez podatnika.

W trzech kontrolach zastosowane zostały narzędzia informatyczne: w jednym weryfikacja zapisów księgi podatkowej przeprowadzona została z użyciem aplikacji WERYFIKATOR (kwota zadeklarowanego zwrotu 37.468,0 tys. zł), w dwóch przeprowadzono kontrolę z wykorzystaniem programu ACL (kwoty zwrotu: 19.147,4 tys. zł i 4.735,0 tys. zł). W badanych sprawach nie analizowano danych z JPK, gdyż dotyczyły one zwrotów zadeklarowanych za okresy rozliczeniowe poprzedzające wprowadzenie obowiązku przekazywania przez podatników danych w postaci JPK.

We wszystkich badanych sprawach, w których zwrot został zatrzymany, ustalenia kontroli w całości zostały potwierdzone na etapie postępowania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 87-88, 239-242, 1986-1988)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. W badanej próbie zwrotów niepoprzedzonych kontrolą podatkową w odniesieniu do jednego podatnika stwierdzono występowanie (na dzień sporządzenia *Analizy zasadności zwrotu VAT*) w przynajmniej jednym z dwóch ostatnich kwartałów poprzedzających dokonywanie analizy, znacznych rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach VAT, a danymi wynikającymi z systemu VIES, w kwocie 538,2 tys. zł, które przed dokonaniem zwrotu nie zostały wyjaśnione. W trakcie kontroli NIK Urząd wystąpił do podatnika o wyjaśnienie ww. rozbieżności. Podatnik przedstawił zestawienie transakcji dotyczących importu usług, które były zgodne z danymi w deklaracjach VAT-7.

(dowód: akta kontroli str. 325-343, 1250-1257)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w badanym obszarze. W Urzędzie rzetelnie weryfikowano zasadność zwrotów VAT, działania w tym zakresie prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz wewnętrznymi procedurami. NIK nie kwestionuje zasadności dokonanych zwrotów w badanych sprawach. Nie stwierdzono przypadków długotrwałego i nieuzasadnionego wstrzymywania należnych zwrotów VAT. Istotnej poprawie uległa skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT. Zdaniem NIK wzrost dochodów z tytułu podatku VAT był także rezultatem poprawy skuteczności przeciwdziałania wyłudzeniom VAT.

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

Opis stanu  
faktycznego

3.1. Na 126 przeprowadzonych przez Urząd w 2016 r. kontroli rozliczeń VAT w 106 kontrolach (84%) stwierdzono nieprawidłowości, podczas gdy w 2015 r. wskaźnik ten wynosił 65%. W I półroczu 2017 r. Urząd przeprowadził 75 kontroli, w tym 68 w których stwierdzono nieprawidłowości (91%), co oznaczało poprawę wskaźnika trafności w stosunku do I półrocza 2016 r. o 9 punktów procentowych (45 kontroli, w tym 37 z nieprawidłowościami). W 2016 r. wzrosła także, w stosunku do 2015 r., kwota stwierdzonych nieprawidłowości – z 138.541 tys. zł do 410.361 tys. zł (o 196%). W I półroczu 2017 r. kwota nieprawidłowości wyniosła 129.591 tys. zł i była niższa niż w I półroczu 2016 r. (184.872 tys. zł) o 30%. Nieprawidłowości z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w 2016 r. stwierdzono na kwotę 18.760 tys. zł (w 2015 r. wyniosły 7.846 tys. zł), a w I półroczu 2017 r. na kwotę 393 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 437)

3.2. W 2016 r. podatnicy złożyli korekty deklaracji w wyniku 15 kontroli rozliczeń VAT, a kwota ustaleń wyniosła 401 tys. zł, podczas gdy w 2015 r. korektą zakończyły się 22 kontrole z kwotą ustaleń 2.349 tys. zł. Wpłaty z korekt wyniosły 244 tys. zł i stanowiły 60,8% kwoty ustaleń (w 2015 r. 6%).

W I półroczu 2017 r. złożeniem korekty zakończyło się 11 kontroli z ustaleniami na kwotę 1.776 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 6 kontroli, kwota ustaleń 257 tys. zł). Podatnicy wpłacili 271 tys. zł, tj. 15,3% kwoty ustaleń ze złożonych korekt (w I półroczu 2016 r. wpłaty w wysokości 156 tys. zł i stanowiły 60,7% ustaleń).

(dowód: akta kontroli str. 439)

**3.3.** W 2016 r. wydaniem decyzji zakończonych zostało 27 postępowań podatkowych w zakresie rozliczeń VAT, a kwota ustaleń z wydanych decyzji wyniosła 17.880 tys. zł (w 2015 r. 30 postępowań, kwota ustaleń 11.846 tys. zł). Nowe należności (z wyłączeniem zmniejszonych zwrotów) określone decyzjami stanowiły kwotę 10.740 tys. zł, w tym podatek na podstawie art. 108 ustawy o VAT – 8.173 tys. zł, a nienależne zwroty – 7.140 tys. zł, (w 2015 r. nowe należności – 8.819 tys. zł, w tym na podstawie art. 108 ustawy o VAT – 6.559 tys. zł, a nienależne zwroty – 3.027 tys. zł). Wpłaty z decyzji określających nowe należności w kwocie 774 tys. zł stanowiły 7,2% ustaleń (w 2015 r. – 2,6%).

Podatnicy zaskarżyli dziewięć decyzji na kwotę 6.736 tys. zł (w 2015 r. 13 decyzji na kwotę 4.220 tys. zł). Żadna decyzja wydana na podstawie art. 108 ustawy o VAT nie została zaskarżona (w 2015 r. zaskarżono pięć takich decyzji na kwotę 1.407 tys. zł). Wszystkie zaskarżone decyzje zostały w II instancji utrzymane w mocy (w 2015 r. organ II instancji uchylił dwie z 13 decyzji, na kwotę 437 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. 16 postępowań zakończono wydaniem decyzji na kwotę 113.405 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 12 postępowań, kwota ustaleń 12.480 tys. zł). Nowe należności określone w decyzjach stanowiły kwotę 89.724 tys. zł (nie określono kwoty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT), a nienależne zwroty – 23.681 tys. zł (w I półroczu 2016 r. nowe należności w kwocie 6.618 tys. zł, w tym 5.147 tys. zł na podstawie art. 108 ustawy o VAT, a nienależne zwroty – 6.262 tys. zł). Wpłaty z decyzji określających nowe należności wyniosły 89.031 tys. zł i stanowiły 99,2% nowych ustaleń (w I półroczu 2016 r. – 593 tys. zł, tj. 9,0%).

Podatnicy zaskarżyli osiem decyzji na kwotę 112.958 tys. zł, z których siedem na kwotę 112.711 tys. zł zostało rozstrzygniętych przez organ II instancji. Decyzje te zostały utrzymane w mocy.

(dowód: akta kontroli str. 442, 445-446, 659, 663)

**3.4.** W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywała *Instrukcja prowadzenia analizy ryzyka, typowania podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających oraz postępowania z informacjami sygnałnymi*<sup>73</sup>. Instrukcja określiła źródła informacji sygnałnych wykorzystywanych do typowania podmiotów do kontroli bądź czynności sprawdzających. Do źródeł zewnętrznych należały informacje uzyskane od osób i podmiotów zgłaszających działania niezgodne z przepisami prawa podatkowego, wnioski innych organów i instytucji oraz informacje uzyskane za pośrednictwem źródeł masowego przekazu. Źródła wewnętrzne stanowiły wyniki analiz przeprowadzanych przez komórkę analiz i planowania na podstawie raportów<sup>74</sup> uzyskanych z wykorzystaniem funkcjonujących w Urzędzie narzędzi informatycznych (w tym analiz grupowych, segmentacji ogólnej) oraz wnioski przekazywane do komórki analiz i planowania przez inne komórki organizacyjne Urzędu. Informacje sygnałne były analizowane z wykorzystaniem systemów lokalnych i centralnych oraz, jeżeli sprawa tego wymagała, innych źródeł dostępnych na stronach internetowych. Na podstawie tych analiz sporządzana była *Karta analizy ryzyka podmiotu*, w której wskazywano propozycję podjęcia działań wobec podmiotu, w szczególności skierowanie do kontroli, czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, odstąpienie od dalszych działań, skierowanie wniosku do urzędu kontroli skarbowej/urzędu celno-skarbowego, wykreślenie podatnika z rejestru. W przypadku wskazania przeprowadzenia kontroli podatkowej sprawa była kierowana na posiedzenie Zespołu ds. typowania podmiotów do

<sup>73</sup> W okresie od 1 stycznia do 19 października 2016 r. obowiązywała instrukcja wprowadzona zarządzeniem nr 172/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 września 2015 r., a od 20 października 2016 r. instrukcja wprowadzona zarządzeniem nr 126/2016 Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 października 2016 r.

<sup>74</sup> W tym raportów dostępnych w aplikacji E-ORUS.

kontroli<sup>75</sup>, który podejmował decyzję o przyjęciu bądź odrzuceniu propozycji przeprowadzenia kontroli. Podmiot, co do którego podjęto decyzję o kontroli, był ujmowany w miesięcznym planie kontroli na najbliższy lub następny miesiąc. W przypadku wniosków o kontrolę w zakresie zwrotów VAT podmioty były kierowane do kontroli i uwzględniane w planie pilnych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 722-758, 785-1257, 1324-1325)

**3.5.** W badanym okresie głównym źródłem danych przy tworzeniu planów kontroli oraz przy podejmowaniu decyzji o przeprowadzeniu kontroli doraźnej w zakresie rozliczeń VAT były wnioski komórek Urzędu innych niż komórka analiz i planowania (152 na 264 kontrole ujęte w miesięcznych planach kontroli oraz w miesięcznych wykazach pilnych kontroli), na podstawie informacji uzyskanych w toku realizacji zadań, a w szczególności wyników analiz zasadności zwrotu podatku VAT (108 wniosków). W tym okresie Urząd przyjął do realizacji 66 wniosków jednostek resortu finansów (w tym dwa dotyczące zwrotów VAT). Analizy własne komórki analiz i planowania były źródłem danych w 40 przypadkach, w tym w 12 zostało przeprowadzonych na podstawie kryteriów selekcji otrzymanych z IS/IAS lub Ministerstwa Finansów. Wnioski te dotyczyły w szczególności rozliczeń podatkowych podmiotów działających na rynku paliw. W wyniku wymiany informacji z Izłą Skarbową w Zielonej Górze<sup>76</sup> Urząd, stosownie do postanowień *Wytucznych w zakresie współpracy pomiędzy Administracją Podatkową, Kontrolą Skarbową i Służbą Celną w wymianie informacji dotyczących WNT paliw silnikowych*, podjął wobec wskazanych podmiotów czynności weryfikacyjne oraz wszczął kontrolę podatkową. Ponadto przekazane do Urzędu z Izby Skarbowej w Warszawie i z Ministerstwa Finansów wnioski o przeprowadzenie analiz branżowych dotyczyły m.in. podmiotów świadczących usługi taksówkarskie, usługi pogrzebowe, dokonujących transakcji obrotu akcjami/udziałami spółek kapitałowych oraz podmiotów dokonujących rozliczenia importu towarów w procedurze określonej w art. 33a ustawy o VAT.

Analizą objęto opracowanie planów kontroli i wskazania do kontroli pozaplanowych (wykazy pilnych kontroli) na IV kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r. Do miesięcznych planów kontroli na IV kwartał 2016 r. Zespół ds. typowania podmiotów do kontroli przyjął 28 spraw, w tym 21 indywidualnych wskazań jednostek resortu finansów i komórek Urzędu innych niż komórka analiz i planowania oraz sześć wskazań komórki analiz i planowania (w tym dwa oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z organów nadrzędnych). W wykazach pilnych kontroli w tym okresie ujęto 19 wniosków, były to indywidualne wskazania komórek Urzędu innych niż komórka analiz i planowania oraz jednostek resortu finansów. Plany kontroli na II kwartał 2017 r. objęły 23 wnioski, w tym 17 z indywidualnych wskazań jednostek resortu finansów i komórek Urzędu innych niż komórka analiz i planowania oraz sześć będących wynikiem analiz własnych komórki odpowiedzialnej za planowanie.

Plany kontroli na IV kwartał 2016 r. i II kwartał 2017 r. zostały opracowane zgodnie z przyjętą procedurą. Wyniki analiz dotyczące podmiotów typowanych do kontroli, obejmujące informacje na temat rozliczeń podmiotu (zawarte w dostępnych bazach danych o podatnikach), rodzaju, branży, skali i miejscu prowadzonej działalności, powiązaniach kapitałowych i osobowych z innymi podmiotami oraz ocenę prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości były zawarte w *Karcie analizy ryzyka podmiotu*.

Do kontroli planowych w analizowanym okresie wytypowano podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, a do kontroli poza planem skierowano sprawy tego wymagające – na 24 wnioskowane kontrole pozaplanowe 18 dotyczyło zwrotów VAT.

Naczelnik Urzędu poinformował, że w Urzędzie nie prowadzono własnych analiz systemowych z wykorzystaniem kryteriów selekcji automatycznej z uwagi na inne różnorodne źródła wykorzystywane do typowania podmiotów do kontroli oraz na priorytetowy charakter zwrotów VAT.

<sup>75</sup> Zespoły takie zostały powołane przez Naczelnika Urzędu komunikatami nr 7/2015 z 13 października 2015 r., nr 26/2016 z 25 października 2016 r., nr 9/2017 z 24 marca 2017 r. oraz nr 16/2017 z 1 czerwca 2017 r.

<sup>76</sup> Wymiana informacji prowadzona stosownie do postanowień *Wytucznych w zakresie współpracy pomiędzy Administracją Podatkową, Kontrolą Skarbową i Służbą Celną w wymianie informacji dotyczących WNT paliw silnikowych*.

(dowód: akta kontroli str. 409-410, 1323,1328-1379)

Realizując zalecenia Izby Skarbowej dotyczące analizy podmiotów wykazujących nadwyżkę podatku VAT do przeniesienia przez dłuższy okres i związanego z tym ryzyka występowania przez te podmioty o zwrot podatku dopiero wówczas, gdy z uwagi na upływ okresu przedawnienia niemożliwa będzie kontrola okresów rozliczeniowych, za które nadwyżka była wykazywana, Urząd przeprowadził taką analizę. Na podstawie raportu z systemu POLTAX, zawierającego podmioty, które wykazały nadwyżkę powyżej przyjętej kwoty, do czynności sprawdzających (pięć podmiotów) i do kontroli (trzy podmioty) wytypowano podmioty, które w okresie 2011-2016 wykazały nadwyżkę w znacznej wysokości. Dwie z tych kontroli zakończyły się stwierdzeniem nieprawidłowości na kwotę 679,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 384-392, 1325-1327)

**3.6.** W okresie objętym kontrolą w jednym przypadku wniosek prokuratora został wykorzystany jako źródło danych przy planowaniu kontroli. Współpraca Urzędu z organami ścigania polegała przede wszystkim na udzielaniu informacji, prowadzeniu czynności analitycznych, sprawdzających we wnioskowanym przez te organy zakresie. Urząd w toku prowadzonych postępowań podatkowych i kontroli podatkowych pozyskiwał dokumenty gromadzone w postępowaniu karnym i wykorzystywał je za zgodą prokuratora, jak również przekazywał, w wyniku ustaleń kontroli, na podstawie art. 304 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeksu postępowania karnego (K.p.k.),<sup>77</sup> informacje o podejrzeniu popełnienia przestępstwa.

(dowód: akta kontroli str. 409, 668-680)

**3.7.** Badaniem objęto 20 postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową (osiem kontroli planowych i 15 doraźnych) w wyniku których przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych dotyczących nieprawidłowości w rozliczeniu VAT największe kwoty należności, w tym pięć decyzji o zatrzymaniu zwrotu VAT.

Analiza wytypowanych spraw wykazała:

- w pięciu przypadkach przesłanką do wytypowania podmiotu do kontroli i decyzji do jej podjęcia były wnioski z innych urzędów skarbowych, w pozostałych 18 przypadkach – wskazania i analizy wewnętrzne, przy czym w 12 przypadkach kontrole zostały podjęte w celu weryfikacji zasadności zwrotu VAT; w procesie typowania podmiotów do kontroli nie korzystano z narzędzi informatycznych;

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1595-1674)

- czas od powzięcia informacji wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli w Urzędzie był zróżnicowany i wynosił od trzech do 354 dni, przy czym w terminie poniżej jednego miesiąca w 10 przypadkach, zaś w terminie powyżej trzech miesięcy – w ośmiu przypadkach; wskazany czas nie był zależny od rodzaju kontroli i zarówno w przypadku kontroli planowych, jak i doraźnych był bardzo zróżnicowany (w kontrolach planowych wyniósł od 21 do 354 dni, w kontrolach doraźnych od trzech do 281 dni), w pięciu przypadkach od podjęcia decyzji o zakwalifikowaniu sprawy do kontroli podatkowej do jej rozpoczęcia minęły ponad trzy miesiące (od 94 do 158 dni), w pozostałych przypadkach czas ten wyniósł średnio 24 dni; w trzech sprawach, w których rozpoczęto kontrolę podatkową po upływie trzech miesięcy od decyzji o zakwalifikowaniu sprawy do kontroli, nie było kontaktu z podatnikiem lub był on utrudniony; ważną przyczyną niepodejmowania niezwłocznie tych, jak również większości kontroli podatkowych były ograniczone możliwości kadrowe Urzędu w stosunku do ilości spraw oczekujących na realizację w komórkach kontroli podatkowej oraz priorytetowy charakter kontroli zwrotów VAT przy kwalifikowaniu spraw do planów kontroli; przeprowadzona analiza 12 postępowań kontrolnych, w których Urząd badał zasadność zwrotu podatku VAT potwierdziła, że kontrole te podejmowane były najszybciej – średnio po upływie 40 dni od powzięcia informacji wskazującej na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości;

(akta kontroli str. 243-321, 1595-1674, 510-516)

<sup>77</sup> Dz. U z 2017 r. poz. 1904, ze zm.



- we wszystkich przypadkach ustalenia z przeprowadzonych kontroli znalazły swoje odzwierciedlenie w wydanych decyzjach pokontrolnych oraz w jednym przypadku również w korektach deklaracji VAT-7 (za okresy nieobjęte decyzją wymiarową); wszystkie ujawnione w trakcie kontroli podatkowej nieprawidłowości zostały uwzględnione w korektach deklaracji VAT-7 albo decyzjach pokontrolnych wymierzających należne kwoty podatku lub zatrzymujących nienależny zwrot podatku VAT;
- podejście Urzędu w podobnych sprawach było jednolite; postępowania, w których prowadzono tożsame czynności, takie jak np. badanie rzetelności i autentyczności wystawianych faktur, badanie rzeczywistego przebiegu transakcji, czy badanie zasadności i prawidłowości odliczeń podatku naliczonego, charakteryzowały się jednolitym podejściem Urzędu do sposobu pozyskiwania i gromadzenia materiału dowodowego oraz formułowania ocen;

(akta kontroli str. 243-321, 1595-1674)

- w toku 20 postępowań podatkowych, prowadzonych wobec 19 podmiotów ujawniono nieprawidłowości skutkujące przypisem w podatku VAT na kwotę 129.922,8 tys. zł, w tym 91.249,9 tys. zł zaniżonych zobowiązań (w 11 postępowaniach), 8.619,1 tys. podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT (w ośmiu postępowaniach) oraz 30.053,7 tys. zł nienależnych zwrotów VAT (w dziewięciu postępowaniach).

Najwyższa kwota wymierzona w decyzji pokontrolnej dla jednego podmiotu wyniosła 88.384,2 tys. zł, co stanowiło 68,0% ww. przypisu w podatku VAT. Druga najwyższa kwota wynikająca z decyzji pokontrolnej wyniosła 22.412,3 tys. zł (17,2% ww. przypisu). Obie decyzje zostały wydane w toku postępowań podatkowych prowadzonych wobec tego samego podmiotu.

W ośmiu sprawach, w których wymierzono podatek na podstawie art. 108 ustawy o VAT, wykryto 374 fikcyjne faktury (wydano decyzje na kwoty od 200,5 tys. zł do 2.838,0 tys. zł).

W postępowaniach, w których analizowano zasadność zwrotu podatku VAT zatrzymano zwroty tego podatku w kwotach od 110,4 tys. zł do 22.195,2 tys. zł.

Kwota wynikająca z decyzji do wpłaty na rachunek Urzędu, wynosząca 99.869,0 tys. zł (91.249,9 tys. zł zaniżonych należności oraz 8.619,1 tys. zł podatku wymierzona na podstawie art. 108 ustawy o VAT) została odzyskana w 90,0%, przy czym wyłączając wpłaty dokonane przez jeden podmiot o kluczowym udziale w kwocie zaniżonych należności (88.601,3 tys. zł) z pozostałej kwoty odzyskano 1.377,2 tys. zł, tj. 13,8% należnego podatku, (w tej kwocie jedynie 0,3% podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT). Wyłączając wpłaty dokonane przez jeden podmiot, odnotowano niski poziom odzyskiwanych przez Skarb Państwa kwot wymierzonych podatków (w szczególności na podstawie art. 108 ustawy o VAT). Wynikał on w głównej mierze z faktu prowadzenia czynności kontrolnych wobec podmiotów nieprowadzących faktycznej działalności gospodarczej, z którymi kontakt był ograniczony lub brak było kontaktu, mających siedzibę w wirtualnych biurach lub podmiotów pełniących rolę „słupa”, to jest wobec podmiotów nieposiadających majątku, bądź których majątków nie ujawniono;

(akta kontroli str. 243-321, 1595-1674, 1500)

- w związku z wykryciem zastosowanych przez podatników praktyk mających na celu wyłudzenie podatku VAT, siedem z 20 badanych postępowań podatkowych zakończyło się zatrzymaniem nienależnych zwrotów w kwocie 7.615,9 tys. zł; podmioty, którym zatrzymano zwrot, posłużyły się fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych transakcji i w rozliczeniach VAT uzyskały nadwyżki podatku naliczonego nad należnym; przedmiotem fikcyjnych transakcji był między innymi obrót telefonami komórkowymi, materiałami i usługami budowlanymi, a także usługami projektowo-doradczymi;
- badane 23 postępowania kontrolne, a także 15 z 20 postępowań podatkowych zostały zakończone przed 1 stycznia 2017 r., tj. przed nowelizacją ustawy o podatku o podatku

od towarów i usług, wprowadzającą m.in. dodatkowe przesłanki wykreślenia z urzędu podatników z rejestru VAT; w czterech z nich, w których ustalenia z kontroli wskazywały na występowanie co najmniej jednej z przesłanek wskazanych w art. 96 ustawy o VAT do wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru VAT – komórka kontroli nie skierowała do komórki odpowiedzialnej za rejestry VAT informacji o wykryciu podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia. W tych sprawach Urząd dokonał wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru VAT po upływie od ośmiu do 25 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej.

W pozostałych zbadanych sprawach nie stwierdzono przypadków opóźnień w wykreślaniu podatników z rejestru VAT, w sytuacji, gdy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ujawnione zostały przesłanki, o których mowa w treści przepisu art. 96 ustawy o VAT;

(akta kontroli str. 243-321, 1511-1512, 1595-1674)

- badanie wykazało, że w pięciu postępowaniach korzystano z możliwości współpracy z administracjami innych państw Unii Europejskiej, realizowanej w oparciu o rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. i na podstawie instrukcji odpowiednio Ministra Finansów (z dnia 31.03.2015 r.) i Ministra Rozwoju i Finansów (z dnia 9.03.2017 r.) w sprawie wymiany informacji o VAT; były to wnioski od lub do administracji innych państw o ustalenie prawidłowości i rzetelności transakcji wewnątrzwspólnotowych dokonywanych przez polskich podatników z podatnikami tych państw oraz sporządzane raporty z systemu VIES dotyczące nabywanych towarów i usług; w kontrolach, w których skorzystano z takich możliwości współpracy ujawniono nieprawidłowości skutkujące przypisem w podatku VAT na kwotę 5.798,7 tys. zł;

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1595-1674)

- w 20 objętych badaniem postępowaniach podatkowych jedno zakończone zostało w terminie określonym w art. 139 § 1 O.p. i trwało 17 dni. Czas trwania pozostałych postępowań wyniósł od 127 do 1390 dni, w tym dwa postępowania powyżej 1.000 dni (odpowiednio 1.390 i 1.150 dni), trzy w czasie 700 – 1.000 dni, cztery w czasie 500–699 dni, pięć w przedziale 200 – 499 dni. Średni czas prowadzenia postępowań

podatkowych w badanej próbie wyniósł 478 dni;

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1595-1674)

- w przypadkach braku możliwości zakończenia postępowania w terminie określonym w art. 139 O.p., Urząd, za wyjątkiem jednego przypadku, z zachowaniem terminu, na podstawie art. 140 § 1 O.p. zawiadamiał stronę o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy;

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1595-1674)

Urząd w wydawanych na podstawie art. 140 § 1 O.p. postanowieniach, jako główne przyczyny przedłużania postępowania, zasadnie w ocenie NIK, wskazywał na:

- konieczność uzupełnienia materiału dowodowego,
- konieczność zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu,
- konieczność analizy zebranego materiału dowodowego.

W złożonych wyjaśnieniach dot. przerw w prowadzeniu postępowań podatkowych Naczelnik Urzędu wskazał na braki kadrowe oraz rotację pracowników realizujących zadania z tego zakresu. Skutkiem trudnej sytuacji kadrowej w komórce postępowań podatkowych było m.in. skierowanie wszelkich działań tej komórki na dotrzymanie terminu określonego w art. 165b Ordynacji podatkowej, oraz spełnienie innych wymogów procesowych, w szczególności wydawanie w terminie postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu podatku w toku postępowania podatkowego, udzielanie odpowiedzi na zapytania prokuratury i innych organów podatkowych, dotrzymanie terminów przekazania do organu nadrzędnego i sądu administracyjnego zażaleń, odwołań i skarg i wyznaczanie kolejnych terminów załatwienia spraw. W sprawie sytuacji kadrowej w komórce prowadzącej postępowania podatkowe Naczelnik Urzędu

pięciokrotnie występował do pracodawcy, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z prośbą o wsparcie kadrowe dla tej komórki (ostatnie pismo z dnia 19.10.2017 r.). Do dnia złożenia wyjaśnień (27.10.2017 r.) bez wnioskowego efektu.

(dowód: akta kontroli str. 1510-1511, 1569-1580)

- Przesłanki do dokonania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, wynikające z uzasadnionej obawy, że zobowiązania te nie zostaną wykonane, występowały w 11 spośród 20 objętych badaniem spraw (w tym w ośmiu sprawach, w których wydano decyzje na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT). W sprawach tych wymierzono kwotę 10.829,7 tys. zł, z czego 8.619,1 tys. zł na podstawie art. 108 ustawy o VAT; Urząd dokonał zabezpieczenia w trybie przepisu art. 33 O.p. w jednym przypadku uzyskując kwotę 801,7 tys. zł, tj. 7,4% kwoty podlegającej wyegzekwowaniu;

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1500, 1595-1674)

- we wszystkich 20 badanych przypadkach komórka postępowań podatkowych Urzędu sporządziła zawiadomienia o naruszeniu przepisów podatkowych i skierowała je do komórki właściwej do prowadzenia spraw karnych skarbowych; zawiadomienia te sporządzono w czasie od 3 do 139 dni od zakończenia postępowania podatkowego, przy czym w 40% spraw czas ten był krótszy niż jeden miesiąc, w 30% spraw dłuższy niż dwa miesiące;

W sześciu przypadkach przedmiotowe zawiadomienia zostały przekazane do Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie, który stosownie do treści przepisu art. 133 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>78</sup> od dnia 1 marca 2017 r. stał się właściwy w niektórych sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. W pięciu przypadkach zawiadomienia te dotyczyły czynów zabronionych z art. 56 § 1 ustawy K.k.s., w jednej z art. 76 § 1 K.k.s.;

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1479-1480, 1595-1674)

- w badanych sprawach wydano 20 decyzji pokontrolnych, z których osiem zostało zaskarżonych do organu odwoławczego (Izba Skarbowa w Warszawie, od 2 grudnia 2016 r. Izba Administracji Skarbowej w Warszawie); organ II instancji w sześciu przypadkach utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu oraz w jednym przypadku uchylił decyzję Naczelnika Urzędu i przekazał ją do ponownego rozpatrzenia, w skutek którego organ I instancji wydał kolejną, niezaskarżoną decyzję<sup>79</sup>. Według stanu na dzień 23 października 2017 r. organ II instancji nie rozpoznał jednej sprawy;

Zasadniczą przyczyną uchylecia pierwotnej decyzji Urzędu było niepodjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego – organ I instancji nie przesłuchał strony postępowania.

Od wszystkich sześciu decyzji organu II instancji utrzymujących w mocy decyzje Naczelnika Urzędu wniesione zostały skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Według stanu na dzień 23 października 2017 r. pięć spraw nie zostało zakończonych, w jednej natomiast sąd odrzucił skargę z uwagi na niewniesienie opłaty sądowej przez skarżącego.

(dowód: akta kontroli str. 243-322, 1595-1674)

- badanie wykazało, że Urząd w ograniczonym zakresie stosował się do zasad wprowadzania do Bazy Podmiotów Szczególnych informacji o:
  - a) podmiotach „nieistniejących” oraz nierzetelnych (tablica T-1),
  - b) podmiotach podejrzanych o bycie „znikającymi podatnikami” (tablica T-3),

<sup>78</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 2137, ze zm.

<sup>79</sup> Decyzja organu I instancji wydana została w postępowaniu wobec podatnika niestawiającego się na wezwania, odbierającego jedynie część korespondencji.

- c) podatnikach podejrzanych o dokonywanie oszustw w transakcjach wewnątrzwspólnotowych (z wyłączeniem oszustw typu „znikający podatnik” /tablica T-6/),
- d) podatnikach obracających towarami wrażliwymi (tablica T-8),
- e) podatnikach wykreślonych w rejestrze podatników (tablica T-11),
- f) podatnikach poszukiwanych i ich majątku (tablica T-16),
- g) wirtualnych biurach (tablica T-20).

W odniesieniu do trzech podmiotów Urząd dokonał wpisu do tablicy T-1 po upływie od około dziewięciu do 20 miesięcy od zakończenia kontroli, a także nie dokonał odpowiednich wpisów pomimo ustaleń w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego:

- do tablicy T-1 w 11 przypadkach,
- do tablicy T-3 w 10 przypadkach,
- do tablicy T-6 w czterech przypadkach,
- do tablicy T-8 w pięciu przypadkach,
- do tablicy T-11 w jednym przypadku,
- do tablicy T-16 w siedmiu przypadkach,
- do tablicy T-20 w pięciu przypadkach.

(dowód: akta kontroli str. 243-322, 1595-1674)

**3.8.** W badanym okresie w 45 kontrolach (na 201 przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT) wykorzystano analityczne narzędzia informatyczne. W 40 kontrolach zastosowanie miał ACL, w 19 WERYFIKATOR. Kwota ustaleń z kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem tych narzędzi wyniosła 31.389,6 tys. zł (wobec kwoty ustaleń ze wszystkich kontroli rozliczeń VAT wynoszącej 539.952 tys. zł).

Według stanu na 30 października 2017 r. do wykorzystywania w kontrolach podatkowych narzędzi informatycznych do analizy danych podatkowych (ACL) przygotowanych było sześć osób, a Urząd posiadał dwie licencje na użytkowanie tego programu.

W okresie od marca do sierpnia 2017 r. pięciu pracowników Urzędu uczestniczyło w szkoleniach obejmujących wykorzystanie JPK, zorganizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości oraz Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie. Według stanu na 30 października 2017 r. uprawnionych do korzystania z bazy JPK\_VAT (dostęp do WRO-System moduł JPK\_Analizer) było 59 pracowników Urzędu, w tym czterech przeszkolonych, a uprawnionych do wykorzystania JPK w kontrolach podatkowych – 17 pracowników Urzędu, przy czym żaden z tych pracowników nie był przeszkolony w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 517, 1380)

**3.9.** W okresie 2016-2017 (I półrocze) Urząd przeprowadził siedem kontroli w ramach trzech kontroli koordynowanych w zakresie sprawdzenia prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług. Kontrole zostały zainicjowane przez inne urzędy skarbowe i były koordynowane przez Izbę Skarbową w Zielonej Górze oraz Izbę Skarbową w Warszawie. Kontrole dotyczyły podmiotów gospodarczych dokonujących obrotu:

- telefonami komórkowymi oraz kamerami cyfrowymi - Urząd skontrolował dwa podmioty, stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 5.177,7 tys. zł oraz 358,4 tys. zł;
- kawą, słodyczami, napojami energetycznymi, płynem do płukania – Urząd skontrolował jeden podmiot, stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 0,3 tys. zł;
- olejem rzepakowym – Urząd prowadził kontrolę wobec jednego podmiotu, według stanu na dzień 27 września 2017 r. kontrola była w toku;
- wyrobów tekstylnych – Urząd skontrolował trzy podmioty, stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 3.494,6 tys. zł, 1.971,7 tys. zł oraz 808,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 679-680, 1328-1379, 1853-1985)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. W jednej z 20 badanych spraw nie zakończono postępowania podatkowego w wyznaczonym terminie i prowadzono je przez okres ponad 16 miesięcy bez informowania strony o jego przedłużaniu, tj. niezgodnie z art. 140 § 1 O.p.

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu, w sprawie tej zawinił pracownik, który w roku 2016 przeszedł na emeryturę, pozostawiając między innymi przedmiotową sprawę bez zakończenia, wcześniej będąc w beczynności w jej prowadzeniu.

Za prowadzenie postępowania podatkowego z naruszeniem przepisu art. 140 § 1 O.p. odpowiedzialny był pracownik Pierwszego Działu Postępowań Podatkowych oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Działu i Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 1623-1624, 1511)

2. Analiza badanych postępowań podatkowych wykazała, że w trzech sprawach wystąpiły nieuzasadnione przerwy w ich prowadzeniu, które wynosiły od 74 dni do 502 dni, co stanowiło naruszenie art. 139 § 1 O.p. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu, w sprawach tych, poza trudną sytuacją kadrową, przyczyną była beczynność pracownika odchodzącego w 2016 r. na emeryturę i pozostawienie niezakończonych spraw.

Za prowadzenie postępowań podatkowych z naruszeniem przepisu art. 139 § 1 O.p. odpowiedzialni byli pracownicy Pierwszego Działu Postępowań Podatkowych oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownik Działu i Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(akta kontroli str. 1606-1607, 1623-1624, 1628-1629, 1510-1511)

3. Badanie wytypowanych spraw wykazało, że Urząd nie wszczynał na bieżąco postępowań karnych skarbowych, tj. niezgodnie z art. 305 § 1 K.p.k. w związku z art. 113 § 1 K.k.s. W jednej z badanych spraw postanowienie o wszczęciu postępowania karnego skarbowego zostało wydane na dzień przed upływem terminu karalności przestępstwa skarbowego (z art. 62 § 2 K.k.s.), w trakcie kontroli NIK, w dniu 2 listopada 2017 r.

W dwóch przypadkach, z sześciu przekazanych do Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie, który stosownie do treści przepisu art. 133 § 1 pkt 1 K.k.s., od dnia 1 marca 2017 r. stał się właściwy w niektórych sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, pisma do Naczelnika Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego zostały przekazane w trakcie kontroli NIK, w dniach 24 i 27 października 2017 r., tj. po upływie odpowiednio 210 i 555 dni od zakończenia postępowania podatkowego.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w badanych sprawach postępowania karne skarbowe nie zostały wszczęte z uwagi na ograniczone zasoby kadrowe w komórce postępowań karnych skarbowych (według stanu na dzień 27 października 2017 r. w komórce zatrudniony był jeden pracownik oraz kierownik wykonujący zadania oskarżyciela skarbowego) oraz znaczną liczbę spraw wpływających do tej komórki. W ocenie NIK niepodjęcie postępowań karnych skarbowych w badanych sprawach uniemożliwiło ustalenie faktycznych sprawców ujawnionych nieprawidłowości, w tym faktycznych sprawców oszustw, stypizowanych w art. 56 § 1 K.k.s.

Za niewszczywanie postępowań karnych skarbowych w sprawach, w których ujawniono przestępstwa skarbowe, odpowiedzialni byli pracownicy Wieloosobowego Stanowiska Pracy Spraw Karnych Skarbowych oraz z tytułu sprawowanego nadzoru kierujący pracami tego stanowiska i Trzeci Zastępca Naczelnika Urzędu, od 1 marca 2017 r. pracownicy Referatu Spraw Karnych Skarbowych oraz Kierownik Referatu i Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 243-322, 395-399, 1479-1480, 1507, 1595-1674)

4. W badanych sprawach komórka kontroli nie kierowała do komórki odpowiedzialnej za rejestry VAT informacji o wykryciu podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia podatnika z urzędu z rejestru VAT. W konsekwencji Urząd dokonywał wykreślenia z urzędu podatników z rejestru VAT ze zwłoką, tj. po upływie od ośmiu do około 25 miesięcy od powzięcia informacji o spełnieniu przesłanek do wykreślenia.

Za brak realizacji obowiązku przekazywania informacji pozyskanych w toku kontroli o podmiotach kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT odpowiedzialni byli pracownicy Pierwszego i Drugiego Działu Kontroli Podatkowej oraz z tytułu sprawowanego nadzoru Kierownicy tych działów i Drugi Zastępca Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 1609, 1614-1615, 1626, 1646-1647)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. Analiza badanych postępowań wykazała, że w dziesięciu przypadkach, w których istniały przesłanki do dokonania zabezpieczenia, komórki kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych nie kierowały wniosków o dokonanie zabezpieczenia w trybie art. 33 O.p. do właściwej w tym zakresie komórki spraw wierzycielskich. W sprawach tych nie było kontaktu z podatnikami lub był on ograniczony (w części działalność zarejestrowana w wirtualnych biurach) albo którzy nie prowadzili faktycznej działalności gospodarczej. W konsekwencji w sprawach tych pozyskanie informacji o majątku, na którym możliwe byłoby dokonanie zabezpieczenia, było utrudnione.

Brak wniosków o dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika w tych sprawach wynikał z przyjętej w Urzędzie praktyki, zdaniem NIK błędnie, kierowania do komórki właściwej do prowadzenia postępowania w sprawie zabezpieczenia wyłącznie wniosków zawierających informację o posiadanym majątku podatnika. Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika Urzędu, po otrzymaniu w kwietniu 2016 r., z Izby Skarbowej w Warszawie, wytycznych w zakresie prowadzenia spraw z zakresu zabezpieczenia<sup>80</sup> odstąpiono od tej praktyki. Komórka spraw wierzycielskich Urzędu przyjmuje do realizacji wszystkie wnioski w sprawie zabezpieczenia z komórek kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych, bez względu na fakt, czy wskazano w nich dane o majątku, na którym można dokonać zabezpieczenia.

(dowód: akta kontroli str. 243-322, 1385-1396, 1595-167)

2. Urząd w ograniczonym zakresie stosował zasady wprowadzania do Bazy Podmiotów Szczególnych informacji o podmiotach „nieistniejących” oraz nierzetelnych (tablica T-1), podmiotach podejrzanych o bycie „znikającymi podatnikami” (tablica T-3), podatnikach podejrzanych o dokonywanie oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych (z wyłączeniem oszustw typu „znikający podatnik” (tablica T-6), podatnikach obracających towarami wrażliwymi (tablica T-8), podatnikach wykreślonych w rejestrze podatników (tablica T-11), podatnikach poszukiwanych i ich majątku (tablica T-16), wirtualnych biurach (tablica T-20).

Naczelnik Urzędu w złożonych w toku kontroli NIK pismach wyjaśnił brak wpisów do BPS problemami technicznymi z obsługą BPS (ciągła rotacja pracowników oraz długotrwały proces obsługi wniosków o zmianę uprawnień pracowników), problemami kadrowymi oraz koniecznością wyboru realizacji priorytetowych i najpilniejszych zadań.

(dowód: akta kontroli str. 1512-1513)

3. Analiza badanych postępowań wykazała, że nie we wszystkich przypadkach na bieżąco wszczynano kontrole podatkowe. W ośmiu z 23 badanych spraw kontrola podatkowa została rozpoczęta po upływie trzech miesięcy od pozyskania informacji wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (w jednym przypadku 354 dni).

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że przyczyną niepodejmowania niezwłocznie kontroli podatkowych były ograniczone możliwości kadrowe Urzędu w stosunku do ilości spraw oczekujących na realizację w komórkach kontroli podatkowej oraz priorytetowy charakter kontroli zwrotów VAT przy kwalifikowaniu spraw do planów kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 243-321, 1595-1674, 510-516)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Urzędu w badanym obszarze. Prawidłowo przeprowadzona była analiza źródeł kontroli, trafnie typowano podmioty do kontroli, zapewniono jednolite podejście w podobnych sprawach oraz skutecznie prowadzono kontrole podatkowe. Udział kontroli,

<sup>80</sup> Pismo Izby Skarbowej w Warszawie nr 1401-SW-1.031.1.2016.1.EW z 25 kwietnia 2016 r.

w których stwierdzono nieprawidłowości w ogólnej liczbie kontroli rozliczeń VAT w 2016 r. wyniósł 84%, a w I półroczu 2017 r. 91%.

## IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi 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 Kontroli<sup>81</sup>, wnosi o:

1. bezzwłoczne wyjaśnianie przyczyn niezłożenia deklaracji podatkowych, informacji podsumowujących oraz składania deklaracji „zerowych” w celu ustalenia podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT i VAT UE,
2. dokonanie aktualizacji rejestru podatników VAT i VAT UE poprzez niezwłoczne zweryfikowanie bazy tych podmiotów i w uzasadnionych przypadkach usunięcie z rejestrów podatników nierzetelnych,
3. bieżące wykreślanie podatników nierzetelnych z rejestru podatników VAT oraz VAT UE w celu zapewnienia wiarygodnych danych o ważności numerów identyfikacyjnych podatników,
4. rozważenie wprowadzenia wewnętrznych procedur określających terminy oraz sposób przeprowadzania weryfikacji podmiotów do wykreślenia z rejestru VAT i VAT UE biorąc pod uwagę przesłanki określone w art. 96 i art. 97 ustawy o podatku od towarów i usług,
5. zwiększenie nadzoru nad realizacją zadań dotyczących rejestracji podatników VAT oraz spraw karnych skarbowych, w szczególności w zakresie przeciwdziałania nieuzasadnionym opóźnieniom w wykreślaniu podmiotów z rejestrów podatników VAT oraz wszczynaniu postępowań karnych skarbowych.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

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 Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych 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.

Warszawa, dnia            grudnia 2017 r.

Kontrolerzy

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor

<sup>81</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 524.

Agnieszka Szymaniak  
Główny specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

Stanisław Jarosz

.....  
*podpis*

Beata Ogrodowicz  
Główny specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

Urszula Stypułkowska  
Doradca ekonomiczny

.....  
*podpis*

Piotr Michalak  
Doradca ekonomiczny

.....  
*podpis*