



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku

LGD.410.021.02.2017
P/17/013

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

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

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/17/013 „Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT”
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Gdańsku
Kontrolerzy	1. Rafał Wieczorkowski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/114/2017 z 19 września 2017 r., 2. Piotr Arendt, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/122/2017 z 4 października 2017 r., 3. Jacek Żmurko, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/133/2017 z 23 października 2017 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4, 7-8)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdyni, ul. Władysława IV 2/4, 81-353 Gdynia (dalej: „Urząd”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Wioleta Gawlińska, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni (dalej: „Naczelnik”) (dowód: akta kontroli str. 5-6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie¹ przeciwdziałanie przez Naczelnika Urzędu w latach 2016-2017 (I półrocze) wyłudzeniom podatku VAT.

Pozytywnie oceniono weryfikowanie w Urzędzie zasadności zwrotów VAT, a także działania mające na celu rozpoznawanie i wykrywanie podmiotów wyłudających podatek VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka.

Pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości oceniono prowadzenie w Urzędzie analizy ryzyka rejestracji podatników VAT, monitorowanie podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz wykreślanie podmiotów nierzetelnych z rejestru podatników VAT i VAT UE. Stwierdzone w ww. zakresie nieprawidłowości, polegające na opóźnieniach w podejmowaniu czynności związanych z wykreślaniem podmiotów z rejestrów VAT i VAT UE, nie wpłynęły na obniżenie oceny ogólnej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru Podatników VAT

Opis stanu faktycznego

1.1. Liczba zarejestrowanych w Urzędzie, według stanu na 30 czerwca 2017 r. podatników VAT czynnych wynosiła 7.851 i była wyższa niż na koniec 2015 r. o 151, tj. o 2,0%². Liczba podatników VAT UE czynnych według stanu na 30 czerwca 2017 r. wynosiła 4.245 i była wyższa niż na koniec 2015 r. o 407 tj. o 10,6%³.

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

² Liczba zarejestrowanych podatników według stanu na 31.12.2015 r. wynosiła, 7.700, a według stanu na 31.12.2016 r. wynosiła 7.932.

³ Liczba zarejestrowanych podatników VAT UE według stanu na 31.12.2015 r. wynosiła 3.838, a według stanu na 31.12.2016 r. wynosiła 4.031.

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

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

(dowód: akta kontroli str. 9)

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

(dowód: akta kontroli str. 10)

W latach 2016-2017 (I półrocze) współczynnik:

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

(dowód: akta kontroli str. 10)

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

(dowód: akta kontroli str. 11-12)

Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że:

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

⁴ W 2015 r. zarejestrowano 976 nowych podatników VAT.

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

wykreślenia podmiotów z rejestru VAT, jest spełnienie warunków wynikających z ustawy o VAT⁶. Wysokie ryzyko rejestracji podmiotów w aplikacji KORRP, nie jest tożsame z przesłankami do wykreślenia wynikającymi z ustawy o VAT,

- uprawnienia do aplikacji KORRP wg stanu na koniec poszczególnych lat okresu 2015-2017 (I półrocze) posiadało odpowiednio: 10, 11 i 11 pracowników. W kwietniu 2016 r. przeprowadzono szkolenie wewnętrzne z zasad przeprowadzania oceny ryzyka rejestracji podmiotu. Nie zgłaszano zapotrzebowania na szkolenia zewnętrzne w tym zakresie, ponieważ obsługa aplikacji jest prosta i przejrzysta i każdy nowy pracownik był przeszkolony przez kierownika Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników.
(dowód: akta kontroli str. 13, 15)

Badanie postępowań w sprawie rejestracji dziesięciu podmiotów, które zgłosiły rozpoczęcie działalności gospodarczej oraz wystąpiły o uzyskanie statusu podatnika VAT czynnego (i złożyły zgłoszenie rejestracyjne na podstawie ustawy o VAT) oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji⁷, wykazało m.in., że:

- w dziewięciu przypadkach podmioty zostały zarejestrowane (w tym trzy zostały po weryfikacji wykreślone z rejestru), a w jednym przypadku odmówiono rejestracji podmiotu,
- rzetelnie przeprowadzono analizę ryzyka rejestracji zgodnie z założeniami ujętymi w *Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*⁸,
- przestrzegano regulacji wewnętrznych w zakresie procesu rejestracji podatników VAT określonych w Mechanizmach weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego podatnika VAT⁹,
- weryfikacje zgłoszeń rejestracyjnych podejmowano: w pięciu przypadkach następnego dnia, w dwóch – czwartego i ósmego dnia, a w trzech przypadkach od 14 do 21 dni od wpływu zgłoszeń,
- weryfikacji zgłoszeń dokonywano m.in. na podstawie raportów danych z dostępnych systemów informatycznych, wyjaśnień, oświadczeń, okazanych dokumentów, w tym umów dot. nabycia praw do lokali zgłoszonych jako siedziba lub miejsce prowadzenia, umów spółek, oględzin zgłoszonych adresów, informacji o podmiotach powiązanych i wyników segmentacji ogólnej podmiotów, w tym pozyskanych z innych urzędów skarbowych,
- podejmowano próby kontaktu bezpośredniego z podmiotami w trakcie oględzin zgłoszonych adresów, a także poprzez wezwania korespondencyjne lub telefoniczne do złożenia wyjaśnień, które były ponawiane w przypadku braku kontaktu lub odpowiedzi na wezwanie,
- podmioty były rejestrowane:
 - w okresie od 11 do 47 dni od wpływu zgłoszenia rejestracyjnego w sześciu przypadkach, a w trzech przypadkach – od 82 do 158 dni od wpływu zgłoszenia rejestracyjnego, głównie z powodu oczekiwania na udzielenie przez podatników wyjaśnień i dokumentów potwierdzających zasadność rejestracji,

⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.).

⁷ Wybór podmiotów do szczegółowego badania dokonano według osądu kontrolera.

⁸ Stanowiącej załącznik Nr 3 do Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym z lipca 2014 r. (załącznik zaktualizowany w marcu 2016 r.), przekazanej przez Ministerstwo Finansów.

⁹ Zawartych w §§ 8 i 9 Procedury postępowania Nr 8/2015 z 14 marca 2015 r. w sprawie unormowania w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Gdyni procedur realizacji zadań w zakresie podatku od towarów i usług, wprowadzonych przez Naczelnika.

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

(dowód: akta str. 21-24 i 29-50, 52-94)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 16)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 51)

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

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

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

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

(średnie ryzyko) i około 58 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów podwyższonego ryzyka (wysokie ryzyko),

- w I półroczu 2017 r. – około 30 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów rzetelnych i podmiotów podwyższonego ryzyka (średnie ryzyko) i około 51 dni dla zakwalifikowanych do grupy podmiotów podwyższonego ryzyka (wysokie ryzyko).

(dowód: akta kontroli str. 17 i 18)

1.3. W latach 2015-2017 (do końca III kwartału) z rejestru podatników VAT wykreślono łącznie (na podstawie art. 96 ustawy o VAT) 2.089 podatników (639 w 2015 r., 757 w 2016 r., 503 w I półroczu 2017 r. i 190 w III kwartale 2017 r.), w tym 1.146 podatników wykreślono z urzędu (233 w 2015 r., 412 w 2016 r., 349 w I półroczu 2017 r. i 152 w III kwartale 2017 r.), a 943 na podstawie zgłoszeń zaprzestania działalności.

Spśród podatników wykreślonych z urzędu:

- 215 (94 w 2015 i 121 w 2016 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9 ww. ustawy¹² (w wyniku podjętych czynności sprawdzających okazało się, że nie istnieją lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikami albo ich pełnomocnikami),
- 19 (16 w I półroczu 2017 r. i trzech w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 ww. ustawy (podatnicy nie istnieli),
- czterech (jeden w I półroczu 2017 r. i trzech w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ww. ustawy (mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikami albo ich pełnomocnikami),
- sześciu (trzech w I półroczu 2017 r. i trzech w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3 ww. ustawy (dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okazały się niezgodne z prawdą),
- 142 (106 w I półroczu 2017 r. i 36 w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ww. ustawy (zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy),
- 100 (52 w I półroczu 2017 r. i 48 w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ww. ustawy (będący obowiązani do złożenia deklaracji, o której mowa w jej art. 99 ust. 1, 2 lub 3, nie złożyli takich deklaracji za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały),
- 133 (97 w I półroczu 2017 r. i 36 w III kwartale 2017 r.) wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ww. ustawy (składali przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracje, o których mowa w jej art. 99 ust. 1, 2 lub 3, w których nie wykazali sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia),
- dwóch w I półroczu 2017 r. wykreślono na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ww. ustawy (wystawiali faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub prowadząc działalność gospodarczą wiedzieli lub mieli uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej),

¹² W brzmieniu obowiązującym w latach 2015-2016.

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

(dowód: akta kontroli str. 20)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 95-154)

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

(dowód: akta kontroli str. 95-154)

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

(dowód: akta kontroli str. 95-154)

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

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

¹³ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: 201529 i 209773.

jego pełnomocnikiem. Ponadto – stosownie do treści art. 97 ust. 16 ustawy o VAT – wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, o którym mowa w art. 96 ust. 6, 8 i 9, jest równoznaczne z wykreśleniem go z rejestru jako podatnika VAT UE. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny m. in. w wyrokach z 28 sierpnia 2013 r. (sygn. I FSK 1266/12) i 25 czerwca 2012 r. (sygn. akt I FSK 1370/11) wykreślenie z rejestru podatnika podatku VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT było czynnością materialno-techniczną, albowiem w przepisie tym ustawodawca przesądził, że wykreślenie z urzędu podatnika z rejestru następowało po przeprowadzeniu czynności sprawdzających i bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika. Czynność ta nie wymagała zatem przeprowadzenia postępowania podatkowego, lecz ograniczała się do ustalenia – w oparciu o wyniki podjętych czynności sprawdzających – że podatek nie istnieje lub że mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Wydanie decyzji lub postanowienia związane jest natomiast ze stosowaniem określonej procedury, mającej na celu m. in. zapewnienie udziału podatnika w postępowaniu podatkowym. Tymczasem z woli ustawodawcy o wykreśleniu na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT organ podatkowy nie informuje podatnika, gdyż jego udział w postępowaniu prowadzonym przez organ z oczywistych względów nie jest przez ten przepis wymagany. Trudno bowiem oczekiwać, aby w postępowaniu mającym na celu wykreślenie z rejestru VAT uczestniczył podmiot nieistniejący lub taki, który z sobie tylko wiadomych przyczyn nie odbiera kierowanej do niego korespondencji, ani nie kontaktuje się z organem podatkowym. Zatem wykreślając podatników na podstawie ww. przepisu Urząd nie miał konieczności informowania podatnika o tym. Również art. 96 ust. 8 ww. ustawy nie wskazywał na potrzebę zastosowania administracyjnej drogi postępowania. W związku z powyższym wykreślając podatników na podstawie tego przepisu Urząd zawiadamiał podatników o tym fakcie w formie zwykłego pisma informacyjnego (w tej sytuacji nie była wydawana decyzja ani postanowienie). Powyższą formę przyjęto na podstawie informacji pozyskanych w trakcie szkoleń prowadzonych przez trenerów Ministerstwa Finansów w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku (dale: „IAS”) jak również posiłkując się linią orzecznictwem. Jednocześnie wskazać należy, że przyjęcie powyższego stanowiska nie oznacza, że podmiot, który zostanie wykreślony z rejestru podatników VAT z zastosowaniem trybu określonego w art. 96 ustawy o VAT, jest pozbawiony możliwości skontrolowania dokonanej przez organ podatkowy czynności. W 2016 r. Urząd działając na podstawie art. 96 ust. 8 dokonał wykreślenia łącznie 291 (w tym podatników, którzy zlikwidowali działalność gospodarczą, a nie złożyli VAT-Z). Żaden z podatników wykreślonych na podstawie powyższego przepisu nie wniósł skargi do sądu administracyjnego, nie wniósł też zarzutu w temacie braku decyzji w przedmiocie wykreślenia go z rejestru czynnych podatników VAT. Ponadto Naczelnik wyjaśniła, że na podstawie art. 96 ust. 8 ww. ustawy dokonywano również wykreślenia podatników, w przypadku otrzymania informacji z CEIDG lub KRS o zakończeniu przez podatnika wykonywania działalności gospodarczej, a podatek ten mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył VAT-Z. Zgodnie z Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2016 jak również wydaną przez Krajową Administrację Skarbową (dalej: „KAS”) Procedurą postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z sierpnia 2017 r. w powyższym przypadku należało podatnika wykreślić z rejestru podatników VAT, a w przypadku osób fizycznych wezwać ich do złożenia VAT-Z bez konieczności zawiadomienia o wykreśleniu go z rejestru czynnych podatników VAT.

Nowe rozwiązania dotyczące wyrejestrowywania podatników wprowadzone ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw weszły w życie 1 stycznia 2017 r. Jedną ze zmian było wprowadzenie jako podstawę prawną wykreślenia art. 96 ust. 9a ustawy o VAT. Każdorazowo po wykreśleniu podatnika na podstawie tego przepisu jest on o tym zawiadamiany. Zawiadomienie to nie przyjmuje formy decyzji ani postanowienia. W takich przypadkach, podatnik ma możliwość albo zapobiegnięcia wykreśleniu, albo przywrócenia zarejestrowania¹⁴. Powyższe uregulowania gwarantują podatnikom możliwość prostego i szybkiego uniknięcia niepożądanych konsekwencji. Z tego względu w przepisach dotyczących wykreślenia podatników z rejestru nie wskazano administracyjnej drogi postępowania, która w wielu wypadkach mogłaby jedynie wydłużyć procedurę przywracania zarejestrowania podatnika. Powyższe stanowisko potwierdziło Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 13183 z dnia 21 czerwca 2017 r. w sprawie wykreślenia podmiotów gospodarczych z rejestru VAT.

(dowód: akta kontroli str. 166-171)

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

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

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

VAT-7 wg częstotliwości składania” oraz skrypty wspomagające wykreślenia podmiotów z rejestru VAT/VAT UE. Na podstawie wykazu prowadzone są czynności służbowe (np. wezwanie w sprawie braku deklaracji, sprawdzenie adresu) zmierzające do wykreślenia podatników z rejestru VAT/VAT UE. Dodatkowo, po zakończeniu każdego kwartału sporządza się i dokonuje analizy „Raportu o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT-UE”, na podstawie którego wzywano podatników do złożenia wyjaśnień oraz uzupełnienia brakujących informacji podsumowujących VAT UE. W przypadku otrzymania informacji z CEIDG lub KRS, że podatnik zakończył wykonywanie działalności gospodarczej, a nie złożył druku VAT-Z niezwłocznie wykreśla się takich podatników z rejestru podmiotów VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT i jednocześnie wzywa się podatnika do złożenia VAT-Z, gdy podatnikiem jest osoba fizyczna. Takie postępowanie wynika z Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2016 r., a od września 2017 r. także z Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników podatku od towarów i usług, przekazanej pismem Ministerstwa Finansów z dnia 7 września 2017 r.¹⁵.

(dowód: akta kontroli str. 172-186, 419)

Pracownicy referatu czynności analitycznych i sprawdzających dokonujący weryfikacji danych pod kątem ewentualnego wykreślenia mieli te zadania określone w zakresie obowiązków. Pracownicy działu kontroli podatkowej oraz wymiany informacji międzynarodowej nie mieli w zakresie obowiązków wprost wskazanych ww. zadań, natomiast mają w zakresie obowiązków sporządzanie analiz (w tym również analiz do wykreślenia podatników VAT UE).

(dowód: akta kontroli str. 172-186)

Badaniem objęto działania Urzędu podejmowane wobec 16 podmiotów – podatników VAT UE, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych przed 30 września 2016 r. lub przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składali informacji podsumowujących albo złożyli za kolejne trzy miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazali sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia.

Prowadzone przez Urząd wobec ww. podatników czynności weryfikujące zasadność ewentualnego wykreślenia tych podmiotów z rejestru podatników VAT UE polegały głównie na monitorowaniu wywiązywania się z obowiązku składania przez te podmioty deklaracji w zakresie podatku VAT i informacji podsumowujących oraz wykazywania sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia. Analizowano dane wynikające z KRS i sporządzano raporty aktywności VIES. W uzasadnionych przypadkach prowadzono oględziny miejsca siedziby lub prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku niewywiązywania się tych podmiotów z ww. obowiązków m.in. wysyłano wezwania do złożenia brakujących deklaracji i informacji lub wyjaśnienia przyczyn ich niezłożenia. Prowadzone przez Urząd czynności weryfikacyjne dokumentowano poprzez sporządzanie analiz zebranego materiału.

Przesłanki do wyrejestrowania podatnika z rejestru VAT UE weryfikowano na bieżąco i w uzasadnionych przypadkach bezzwłocznie wykreślano podmioty z rejestru podatników VAT UE, z wyjątkiem trzech spraw, w których podatników wykreślono z tych rejestrów po upływie od czterech miesięcy i 16 dni do jednego roku i 23 dni od upływu sześciomiesięcznego okresu nieskładania deklaracji,

¹⁵ Nr DPP1.8622.9.2017.

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

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

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W 14 spośród 32 spraw, w wyniku których wykreślono podatników z rejestru podatników VAT, stwierdzono:
 - a) niepodejmowanie na bieżąco w latach 2016-2017 czynności zmierzających do wykreślenia ośmiu¹⁶ podatników z rejestru VAT, pomimo, że nie składali oni deklaracji VAT przez okres od pięciu miesięcy do roku i czterech miesięcy,
 - b) podjęcie działań zmierzających do wykreślenia dwóch podatników¹⁷ z rejestru VAT dopiero w czerwcu 2017 r., pomimo, że zawiesili oni działalność już w 2015 r. i nie składali deklaracji VAT,
 - c) podjęcie działań zmierzających do wykreślenia dwóch podatników¹⁸ z rejestru VAT dopiero w czerwcu 2017 r., pomimo, że w 2014 r. zaprzestali oni wykonywania działalności gospodarczej i zostali wykreśleni z CEIDG,
 - d) w dwóch sprawach wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT dokonano dopiero po upływie, odpowiednio, 34 dni oraz trzech miesięcy i pięciu dni od ustalenia istnienia przesłanek do ich wykreślenia z rejestru.

(dowód: akta kontroli str. 95-126)

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

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

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

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

¹⁶ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: 140284, 156218, 167744, 179644, 181496, 186350, 200800 i 201529.

¹⁷ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: 207319 i 207790.

¹⁸ Dotyczy spraw oznaczonych w BPS: 208272 i 208273.

¹⁹ Dotyczy spraw podatników: 5851392646, 9461456599 i 5892009590.

deklaracji za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały. Zgodnie z art. 97 ust. 16 ww. ustawy wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, o którym mowa w jej art. 96 ust. 6 i 8-9a, jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE.

W związku z opóźnieniami w dokonywaniu wykreśleń podatników z rejestrów VAT pełniący obowiązki Kierownika Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających wyjaśniła, m.in. że w 2016 r. ustawa o VAT nie zawierała przepisów, na podstawie których jednoznacznie można by wykreślić podatnika z rejestru czynnych podatników VAT, w przypadku, gdy w składanych deklaracjach nie wykazuje on sprzedaży opodatkowanej lub gdy miał zawieszoną działalność. W 2016 r. nie istniały też przepisy, które umożliwiałyby przywrócenie podatnika do rejestru czynnych podatników VAT. Możliwość przywrócenia podatnika do tego rejestru regulują przepisy, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. Jednocześnie w przypadku, gdy podmiot wykreślony złożył druk rejestracyjny VAT-R, to był rejestrowany najwcześniej w dniu następnym po dniu złożenia formularza rejestracyjnego, więc miał przerwę w odnotowanym obowiązku. Z tych właśnie powodów bardzo ostrożnie sporządzano analizy dotyczące wykreśleń podatników, którzy mieli zawieszoną działalność lub nie wykazywali sprzedaży opodatkowanej. Decyzja o wykreśleniu była podejmowana jedynie w przypadku, gdy nie było żadnej wątpliwości co do jej prawidłowości. Ponadto raporty pomocnicze, które były sporządzane do analizy braków deklaracji VAT, nie zawierały podmiotów, które miały zawieszoną działalność gospodarczą. Zawieszenie działalności na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, nie nakładało na podatników obowiązku składania deklaracji w okresie zawieszenia. Stąd też przy wprowadzaniu parametrów raportu wymieniano opcję „pomiń zawieszono”.

Pełniący obowiązki Kierownika Referatu Czynności Analitycznych i Sprawdzających jako główne przyczyny podejmowania czynności zmierzających do wykreślenia podatników z rejestru podmiotów VAT dopiero po upływie od kilku miesięcy do kilku lat wskazała ponadto na brak jasnych regulacji dotyczących wykreślenia podatników niewykazujących sprzedaży w składanych deklaracjach, trwające okresy urlopowe i przejmowanie obowiązków osoby koordynującej, która przebywała na długotrwałym zwolnieniu lekarskim, nieujawnianie podatników w skryptach wspomagających wykreślenia z rejestru, trwające akcje przyjmowania zeznań podatkowych, wprowadzanie obsługi Jednolitych Plików Kontrolnych (dalej: „JPK”) i zmiany organizacyjne.

(dowód: akta kontroli str. 155-165)

Zdaniem NIK, Naczelnik Urzędu powinien zapewnić bieżące weryfikowanie, czy istnieją przesłanki do wykreślenia podatników z rejestru VAT i VAT UE, natomiast brak podmiotów spełniających takie przesłanki w generowanych w Urzędzie raportach i zestawieniach nie może być przyczyną niepodejmowania tych działań. Również prowadzone w Urzędzie akcje i realizacja innych zadań oraz zmiany organizacyjne nie mogą usprawiedliwiać opóźnień w prowadzeniu weryfikacji podatników VAT, ponieważ, w ocenie NIK, rzetelne i niezwłoczne ustalenie przesłanek do wykreślenia podmiotów z rejestru VAT i VAT UE jest istotne w celu zapobiegania wyłudzeniom podatku VAT i wprowadzania do obiegu fikcyjnych faktur.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości prowadzenie w Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) analizy ryzyka rejestracji

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

2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu
faktycznego

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

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

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

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

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

(dowód: akta kontroli str. 214)

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

(dowód: akta kontroli str. 262-271)

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

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

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

²⁰ Procedura postępowania nr 7/2015 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni z dnia 14 maja 2015 r. w sprawie określenia zasad dotyczących zwrotu podatku VAT.

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

a w pozostałych przypadkach podmioty nie były obowiązane do składania takich plików,

- dla podatników zarejestrowanych w 2016 r. lub w 2017 r. (siedmiu podatników) przeprowadzono weryfikację danych rejestracyjnych.

W wyniku przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych, w tym czynności sprawdzających i analizy ryzyka w objętych badaniem sprawach dotyczących zwrotów podatku VAT nie stwierdzono zasadności wstrzymania, odmowy lub przedłużenia terminów na dokonanie zwrotów oraz przesłanek do prowadzenia dalszych działań weryfikacyjnych.

Stwierdzono ponadto, że:

- zwrotów dokonywano na aktualne rachunki bankowe zgłoszone przez podatników do zwrotów,
- zwroty były akceptowane przez upoważnione osoby,
- czynności prowadzono zgodnie z obowiązującą w Urzędzie procedurą w sprawie określenia zasad dotyczących zwrotu podatku VAT,
- w przypadku trzech zwrotów część należności, w kwocie łącznej 611,1 tys. zł, przerachowano na zaległości podatników z tytułu podatku VAT oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

(dowód: akta kontroli str. 272-416)

W objętych badaniem trzech sprawach (na łączną kwotę zwrotu 3.079,2 tys. zł), w których podatnicy złożyli skargi, zażalenia lub ponaglenia na opieszale weryfikowanie zasadności zwrotów, rozstrzygnięcia wykazały, że przedłużające się terminy wypłat należnych kwot zwrotów podatku były uzasadnione (w jednym przypadku podatnik wycofał skargę złożoną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku).

(dowód: akta kontroli str. 417-418)

Naczelnik wyjaśniła, że Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 15 marca 2017 r.²², zwróciło uwagę, że podstawowym działaniem podejmowanym przez urzędy skarbowe w zakresie podmiotów podejrzanych o dopuszczenie się nieprawidłowości w składanych plikach JPK-VAT, powinny być czynności sprawdzające. Tym samym ograniczając liczbę przeprowadzanych w danej materii kontroli podatkowych. Postępowania kontrolne powinny być natomiast, co do zasady inicjowane dopiero po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, w warunkach braku możliwości wyjaśnienia danej sprawy w tym trybie. Kontrole powinny być przy tym skierowane na bardziej złożone i wymagające działań w terenie obszary aktywności podatników. Ministerstwo Finansów podkreśliło przy tym, że dla efektywności podejmowanych czynności do podmiotów wytypowanych do weryfikacji jako tzw. „ryzykowne” w ramach analiz strategicznych, niezmiernie istotnym jest szybkie zainicjowanie stosownych działań weryfikacyjnych na poziomie urzędu skarbowego. Ponadto przy piśmie Dyrektora IAS z dnia 20 marca 2017 r. przesłano m.in. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 14 marca 2017 r. w którym wskazano na obligatoryjny charakter korzystania, w szczególności, w trakcie prowadzonych przez urzędy skarbowe czynności analitycznych, sprawdzających i kontrolnych aplikacji wspomagających obsługę JPK, w tym WRO_ANALIZER. Pierwsze pismo dot. wyjaśnienia rozbieżności w składanych plikach JPK-VAT, zostało przysłane do Urzędu przy piśmie Dyrektora IAS z dnia 17.03.2017 r. i dotyczyło stwierdzenia przypadków uwzględnienia w rejestrach zakupu (na podstawie złożonych przez podatników

²² Przesłany do Urzędu za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku w dniu 17 marca 2017 r.

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

(dowód: akta kontroli str. 420-425)

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

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

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

- rejestry są zgodne ze złożoną deklaracją VAT,

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

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

- w przesłanej analizie JPK-VAT występują podmioty „ryzykowne” tj. np. występujące w tablicach BPS jako nierzetelne, nieistniejące, wykreślone z VAT,
- zawierane są transakcje o znacznej wartości z podmiotami powiązanymi.

W zależności od wyników wstępnej weryfikacji prowadzone są dalsze czynności, które mogą polegać na:

- wezwaniu do złożenia korekty w przypadku niezgodności JPK-VAT z deklaracją,
- wyjaśnieniu nabyci dokonanych od podmiotów niezarejestrowanych do VAT,
- zbadaniu konkretnych transakcji wytypowanych do sprawdzenia z uwagi np. na wartość transakcji lub powiązania.

Ponadto prowadzono również analizy w zakresie JPK-VAT w stosunku do kontrahentów sprawdzanego podatnika w zakresie ujęcia w rejestrach okazanych do czynności faktur.

Pliki JPK-VAT wykorzystywane są do badania zasadności zwrotu VAT począwszy od deklaracji VAT za styczeń 2017 roku ponieważ:

- uprawnienia dla pracowników urzędu do aplikacji WRO-System zostały wydane w 2017 roku,
- do 31 grudnia 2016 roku obowiązek comiesięcznego składania plików JPK-VAT miały jedynie podmioty, które nie zaliczały się do kategorii mikro, małych i średnich przedsiębiorstw.

Weryfikację zasadności zwrotu VAT z wykorzystaniem plików JPK rozpoczęto w Urzędzie w marcu 2017 r., ponieważ dopiero wtedy uzyskano dostęp do tej aplikacji.

W trakcie czynności sprawdzających prowadzonych przez Urząd nie zidentyfikowano do 30 czerwca 2017 r. przypadku braku złożenia pliku JPK-VAT. W związku z rozszerzeniem od 1 stycznia 2018 r. obowiązku składania plików JPK-VAT na wszystkich czynnych podatników VAT Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej we Wrocławiu wprowadzi nowy raport R.0 - Brak JPK_VAT lub deklaracji VAT.

(dowód: akta kontroli str. 420-425)

Naczelnik wyjaśniła, że przy analizie zasadności zwrotu podatku VAT wykorzystywana jest funkcjonalność podsystemu Kontrola tj. Analiza zasadności zwrotu VAT przeprowadzana w oparciu o szablon z gotowymi kryteriami oceny. Analiza taka w badanym okresie była sporządzana w stosunku do każdego zwrotu VAT powyżej 2.000 zł. Przy zwrotach do 2.000 zł analizę deklaracji prowadził pracownik dokonujący jej weryfikacji formalnej i merytorycznej oraz osoba uprawniona do akceptacji zwrotów. Analiza wykonana w podsystemie Kontrola pozwalała na zebranie wszystkich informacji, ważnych z punktu widzenia oceny rzetelności podatnika, w jednym dokumencie, co znacznie skraca to czas weryfikacji zasadności zwrotu. Na podstawie tej analizy uzupełnionej o takie informacje jak: poziom ryzyka rejestracji podmiotu (KORRP), wyniki poprzednich czynności sprawdzających, podejmowana jest decyzja co do zasadności zwrotu lub konieczności przeprowadzenia czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Nieprawidłowości dotyczące zwrotów podatku VAT w badanym okresie ustalone zostały nie w wyniku samej analizy, a w wyniku dalszych prowadzonych czynności tj. czynności sprawdzających lub kontroli. W 2017 r. na podstawie analizy JPK-VAT do zwrotów VAT nie dokonano ustaleń mających wpływ na wysokość zwrotu. Jednak już w drugiej połowie 2017 r. w trakcie prowadzonych czynności na podstawie plików JPK-VAT ustalono, iż podatnik wykazał nabycia od podmiotów niezarejestrowanych. W trakcie prowadzonych czynności podatnik złożył korektę.

(dowód: akta kontroli str. 420-425)

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

(dowód: akta kontroli str. 1063)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 426)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 426)

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

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

453,0 tys. zł (w całości kwota nienależnych zwrotów VAT, wyższa niż w 2015 r. o 440 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono siedem kontroli podatkowych zasadności zwrotów VAT (o 41 mniej niż w I półroczu 2016 r.), z czego w wyniku wszystkich siedmiu kontroli ujawniono nieprawidłowości na kwotę 736,0 tys. zł (w tym 601,0 tys. zł stanowiła kwota nienależnych zwrotów VAT wynikających z ustaleń sześciu kontroli). W wyniku przeprowadzonych w I półroczu 2017 r. kontroli w jednym przypadku (do 30 września 2017 r.) podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą ustalenia kontroli podatkowej na kwotę 9 tys. zł (w całości kwota nienależnych zwrotów VAT).

(dowód: akta kontroli str. 427)

W 2016 r. wydano 52 decyzje obejmujące nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych zasadności zwrotów VAT (o 49 więcej niż w 2015 r.) obejmujące nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych na kwotę 2.318,4 tys. zł (o 2.057,5 tys. zł wyższą niż w 2015 r.), w tym wynikające z 47 decyzji zatrzymane nienależne zwroty VAT wyniosły 1.677,7 tys. zł.

W I półroczu 2017 r. wydano cztery decyzje obejmujące nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych zasadności zwrotów VAT (o cztery mniej niż w I półroczu 2016 r.) obejmujące nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych na kwotę 477,7 tys. zł (o 771,5 tys. zł niższą niż w I półroczu 2016 r.), w tym wynikające z czterech decyzji zatrzymane nienależne zwroty VAT wyniosły 387,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 428-431)

Do 30 września 2017 r. wpłynęło łącznie 45 odwołań od decyzji obejmujących nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych zasadności zwrotów VAT w latach 2015-2017 (I półrocze), z tego:

- dwa odwołania od decyzji wydanych przez Naczelnika w 2015 r. dotyczące kwoty 166,6 tys. zł. Oba odwołania zostały rozpatrzone przez organ II instancji i utrzymane w mocy,
- 40 odwołań od decyzji wydanych przez Naczelnika w 2016 r. dotyczące kwoty 1.336,2 tys. zł, z których 38 decyzji na kwotę 1.154,3 tys. zł zostało utrzymanych w mocy przez organ II instancji, a dwie decyzje na kwotę 181,9 tys. zł zostały uchylone (w całości lub w części).
- trzy odwołania od decyzji wydanych przez Naczelnika w I półroczu 2017 r. dotyczące kwoty 385,6 tys. zł, z których jedna decyzja na kwotę 185,5 tys. zł została utrzymana w mocy przez organ II instancji, a dwa odwołania od decyzji nie zostały rozpatrzone przez ten organ do 30 września 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 428-431)

2.4. Badanie 10 zadeklarowanych przez podatników zwrotów, których zasadność została sprawdzona w wyniku przeprowadzonych przez pracowników Urzędu kontroli podatkowych, na łączną kwotę 7.663,9 tys. zł wykazało, że:

- w kontrolach tych nie analizowano plików JPK-VAT, ponieważ podmioty te nie miały obowiązku przekazywania danych w okresie objętym badaniem,
- w przypadku trzech z ww. kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych współpracowano z administracjami podatkowymi innych krajów (Bułgarii, Czech, Litwy, Francji i Niemiec), w celu potwierdzenia transakcji prowadzonych z podmiotami działającymi w tych krajach, z czego w jednym przypadku uzyskana odpowiedź przyczyniła się do wykrycia nieprawidłowości w trakcie kontroli podatkowej (ujawniono fikcyjne dostawy wewnątrzspółnotowe),

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

(dowód: akta kontroli str. 432-498)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 499-505)

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

Ocena cząstkowa

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

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

Opis stanu faktycznego

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

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

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

²⁸ Nr 5/2017 z 24 kwietnia 2017 r. i nr 1/2015 z 1 kwietnia 2015 r.

elektronicznych kontroli podatkowych (e-kontrola)²⁹, na podstawie których sporządzano plany kwartalne³⁰ oraz miesięczne³¹. W badanym okresie Urząd typował podmioty do kontroli przy uwzględnieniu m.in.:

- Krajowego Planu Działań – dalej: „KPD” (z marca 2016 r.) opracowanego przez Ministerstwo Finansów i przekazanego za pośrednictwem Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej (dalej: „IS/IAS”),
- Wojewódzkiego Planu Działań na 2016 r. (z kwietnia 2016 r.) opracowanego przez „IS/IAS”,
- wytycznych dla urzędów skarbowych w sprawie identyfikacji i monitorowania podmiotów podejrzanych o działania zmierzające do wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowym (z czerwca 2016 r.) przekazanych przez IS/IAS,
- wytycznych w zakresie monitorowania podmiotów podwyższonego ryzyka rejestracji,
- wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku VAT (z października 2014 r. i marca 2016 r.),
- standaryzacji działań urzędów skarbowych województwa pomorskiego w zakresie typowania i planowania kontroli podatkowych (z 25 czerwca 2014 r.).

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że Urząd w oparciu o wyżej wymienione wytyczne prowadzi analizy i monitoring. Podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości są zazwyczaj w pierwszej kolejności kierowane do czynności sprawdzających, w celu zweryfikowania prawidłowości typowania oraz ewentualnego zebrania materiałów i dowodów do prowadzenia kontroli. W badanym okresie, w związku z brakiem Krajowego Planu Działań i Wojewódzkiego Planu Działań na 2017 r. korzystano z wytycznych na 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 506-560)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą w celu rozpatrywania obszarów i mechanizmów wyłudzenia VAT Urząd prowadził następujące analizy:

- dotyczące zwrotów podatku VAT – przy zwrotach na kwoty powyżej 2,0 tys. zł – przy wykorzystaniu modułu Analiza z podsystemu Kontrola wg. ustalonego szablonu a przy zwrotach do 2,0 tys. zł analizę prowadził pracownik dokonując jej weryfikacji formalnej i merytorycznej oraz osoba uprawniona do akceptacji zwrotu. Wykonywane były one dla wszystkich zwrotów na bieżąco,
- podmiotów podwyższonego ryzyka rejestracji (na bieżąco). Do sierpnia 2016 r. prowadzona była raz na kwartał w formie elektronicznej (wykaz w arkuszu xls), a od września 2016 r. prowadzona jest raz w miesiącu w oparciu o kartę „analiza KORRP” której wzór został przez Urząd wprowadzony na potrzeby monitoringu,
- podmiotów deklarujących podatek VAT do przeniesienia – sporządzane cyklicznie (przynajmniej 2 razy do roku) na podstawie raportów dostępnych w aplikacji e-ORUS (podmioty z listy typowane są w pierwszej kolejności do czynności sprawdzających),
- podmiotów deklarujących przychody w składanych zeznaniach powyżej kwoty zwolnienia podmiotowego i nie dokumentujące rejestracji do VAT – analiza sporządzana raz do roku w odniesieniu do każdego zeznania po ich wprowadzeniu do bazy Poltax. Analiza podmiotów zaczyna się od weryfikacji

²⁹ Nr 4/2017 z 10 kwietnia 2017 r. i 12/2015 z 11 września 2015 r.

³⁰ Ustalane na spotkaniach zespołu ds. planowania kontroli.

³¹ Wymagające szybkiego wszczęcia (zasadność zwrotu, zapytania obcej administracji, inne) i omawiane na spotkaniach Naczelnika, kierownictwa działu kontroli, zespołu ds. planowania kontroli i pracowników.

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

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

(dowód: akta kontroli str. 509-521)

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

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

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

(dowód: akta kontroli str. 509-839)

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

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

³² Obowiązek sporządzania kwartalnych sprawozdań dot. tzw. „Konceptja HOSTEL” (oraz prowadzenia monitoringu) odwołano pismem nr 2201-ICR.0321.1.12.2017 z dnia 3 sierpnia 2017 r.

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

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

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

Na etapie typowania podmiotów do kontroli, jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika, wykorzystywane były następujące narzędzia informatyczne:

- Poltax – z podsystemem Kontrola, w którym dostępne są wbudowane narzędzia pn.: Analiza, Analiza grupowa i Selekcje automatyczne,
- e-ORUS – zestaw gotowych raportów na bazie m.in. Poltax, CZM i Biblioteka Akt,
- na etapie analiz jednostkowych korzysta się również z baz: KRS, CEIDG, BPS³⁶, Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców, SPR³⁷, WRO-System, księgi wieczyste.

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że w badanym okresie z analiz systemowych w planach kontroli znalazły się dwa podmioty (z tego dla jednego nie stwierdzono uszczupień w podatku VAT, a drugi zmienił właściwość miejscową), związku z czym Urząd nie jest w stanie określić, które z narzędzi informatycznych jest bardziej efektywne. Wyjaśniła jednak, że najczęściej wykorzystywanym i najlepiej ocenianym przez Urząd jest narzędzie pozwalające dokonać analizy zasadności zwrotu VAT w podsystemie Kontrola, które umożliwia zebranie w jednym dokumencie wszystkich ważnych z punktu widzenia oceny rzetelności podatnika informacji, co znacznie skraca czas weryfikacji zasadności zwrotu VAT.

(dowód: akta kontroli str. 509-521)

W latach 2016-2017 (I półrocze) z 59 wskazanych do kontroli podmiotów w zakresie podatku VAT (lub kontroli pozaplanowych) były one typowane na podstawie:

- a) wniosków z innych komórek Urzędu (łącznie 37 kontroli),
- b) innych urzędów (11 kontroli),
- c) analiz własnych przeprowadzonych w oparciu o informacje otrzymane z innych urzędów, instytucji i komórek (7 kontroli),
- d) analiz i selekcji (2 kontrole),
- e) wniosków z centrów kompetencyjnych (2 kontrole).

(dowód: akta kontroli str. 509-521)

Kontrole rozliczeń VAT w III i IV kwartale 2016 r. i II kwartale 2017 r. podejmowano (w zależności od źródeł danych wykorzystywanych przy tworzeniu planów kontroli bądź decyzji o potrzebie przeprowadzenia kontroli doraźnych) na podstawie:

- wyników własnych analiz opartych na kryteriach selekcji otrzymanych z centrów kompetencyjnych, Ministra Finansów lub IS/IAS – w planie kontroli uwzględniono jedną kontrolę dla III kwartału 2016 r. (kontroli doraźnych na podstawie ww. analiz nie typowano),
- indywidualnych wniosków jednostek resortu finansów (tj. Ministerstwa Finansów, IS/IAS, innych urzędów skarbowych, jednostek Służby Celnej, UKS – a następnie UCS) – w planie kontroli na III kwartał 2016 r. ujęto dwie takie kontrole (kontroli doraźnych na podstawie ww. analiz nie typowano),
- wniosków komórek Urzędu innych niż komórka analizy ryzyka, których w planie kontroli ujęto łącznie pięć (dwie w III i jedną w IV kwartale 2016 r. i dwie w II kwartale 2017 r.) oraz osiem kontroli wytypowanych do kontroli doraźnych (pięć w III i trzy w IV kwartale 2016 r.). Ponadto na podstawie wyników własnych analiz, dodatkowo: w planie ujęto cztery kontrole (jedną w IV kwartale 2016 r. i trzy w II kwartale 2017 r.) oraz jedną wytypowaną do kontroli doraźnych (w II kwartale 2017 r.),

³⁶ Baza Podmiotów Szczególnych.

³⁷ Hurtownia danych SPR.

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

(dowód: akta kontroli str. 913)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 509-521)

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

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

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

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

³⁸ Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku nr 2201-ZRKP.702.2.12.2016 z dnia 6 kwietnia 2016 r. i pismo Dyrektora IAS w Gdańsku nr 2201-ICK.002.1.3.2017 z dnia 29 marca 2017 r.

- w 2016 r. wzrosła w stosunku do 2015 r. o 6,1 p.p. (z 81,8% do 87,9%), przy czym spadła kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku tych kontroli o 3.005,9 tys. zł, z tego kwota podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT – o 5.128,1 tys. zł,
- w I półroczu 2017 r. wzrosła w stosunku do I półrocza 2016 r. o 21,1 p.p. (z 78,9% do 100%), przy czym spadła kwota nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku tych kontroli o 2.249,5 tys. zł, z tego kwota podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT – o 253,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 914)

3.3. W badanym okresie podatnicy złożyli korekty po 14 przeprowadzonych kontrolach z tego: 12 w 2016 r. (tj. o 3 mniej niż w 2015 r.) i dwóch w I połowie 2017 r. (tj. o 5 mniej niż w I połowie 2016 r.). Łączna kwota ustaleń w wyniku złożonych korekt deklaracji wyniosła 509,6 tys. zł w tym: 475,9 tys. zł w 2016 r. (tj. o 415,7 tys. zł więcej niż w 2015 r.) i 33,7 tys. zł w I połowie 2017 r. (tj. o 373,2 tys. zł mniej niż w I połowie 2016 r.), a kwoty z nich wynikające zostały w całości uregulowane³⁹.

(dowód: akta kontroli str. 915)

3.4. W latach 2016-2017 (I półrocze) Urząd przeprowadził łącznie 299 postępowań podatkowych w zakresie VAT, zakończonych decyzją wymiarową z tego: 185 w 2016 r. (tj. o 52 więcej niż w 2015 r.) i 114 w I połowie 2017 r. (tj. o 49 więcej niż w I połowie 2016 r.). Łączna kwota ustaleń z wydanych decyzji wyniosła 14.772,7 tys. zł, z tego: 5.581,1 tys. zł w 2016 r. (tj. o 3.330,3 tys. zł więcej niż w 2015 r.) i 9.191,6 tys. zł w I połowie 2017 r. (tj. o 7.596,0 tys. zł więcej niż w I połowie 2016 r.), z tego kwoty podatku wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniosły łącznie 8.234,8 tys. zł⁴⁰. Wpłaty z ww. decyzji wyniosły 421,9 tys. zł⁴¹ (5,0% ustaleń z decyzji w 2016 r. i 1,5% w I półroczu 2017 r.), w tym wpłaty z kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT łącznie 119,8 tys. zł⁴².

(dowód: akta kontroli str. 916)

Zmiany w okresie objętym kontrolą ustaleń i wpłat z wydanych decyzji podatkowych przedstawiają się następująco:

a) ustalenia z wydanych decyzji:

- w 2016 r. wzrosły w stosunku do 2015 r. o 3.330,3 tys. zł (tj. o 148,0%), przy czym wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT zmalały o 990,4 tys. zł (tj. o 67,7%),
- w I półroczu 2017 r. wzrosły w stosunku do I półrocza 2016 r. o 7.596,0 tys. zł (tj. o 476,0%), z tego kwota podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT – o 7.555,6 tys. zł (tj. 3.636%).

b) wpłaty z decyzji:

- w 2016 r. wzrosły w stosunku do 2015 r. o 103,6 tys. zł (tj. o 58,3%), przy czym wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT zmalały o 102,7 tys. zł (tj. o 93,5%),
- w I półroczu 2017 r. zmalały w stosunku do I półrocza 2016 r. o 14,6 tys. zł (tj. o 9,4%), z tego kwota podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT wzrosła – o 105,4 tys. zł (tj. o 1.463,9%).

(dowód: akta kontroli str. 916)

³⁹ Ustalenia ze złożonych korekt deklaracji w 2015 r. w kwocie 60,2 tys. zł uregulowane zostały w 78,9% i wyniosły 47,5 tys. zł.

⁴⁰ Tj. 471,4 tys. zł w 2016 r. (z tego 207,8 tys. zł w I półroczu) oraz 7.763,4 tys. zł w I półroczu 2017 r.

⁴¹ Tj. 281,2 tys. zł w 2016 r. (z tego 155,3 tys. zł w I półroczu) oraz 140,7 tys. zł w I półroczu 2017 r.

⁴² Tj. 7,2 tys. zł w 2016 r. (z tego 7,2 tys. zł w I półroczu) i 112,6 tys. zł w I półroczu 2017 r.

Relacja kwot odzyskanych do ujawnionych zobowiązań:

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

(dowód: akta kontroli str. 916)

Naczelnik wyjaśniła, że:

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

(dowód: akta kontroli str. 919-931)

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

(dowód: akta kontroli str. 932)

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

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

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

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

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

- planowych 31,8⁴⁶ dnia, a dla doraźnych 10,7⁴⁷ dnia). Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w prowadzeniu spraw przed rozpoczęciem kontroli,
- ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach pokontrolnych/złożonych przez podatnika korektach deklaracji,
 - podejście organu podatkowego w podobnych sprawach było jednolite,
 - łącznie efekty finansowe z przeprowadzonych kontroli wyniosły 10.532,0 tys. zł z tego: wynikających z korekt deklaracji 2.513,5 tys. zł i kwot na podstawie art. 108 ustawy o VAT – 8.037,0 tys. zł. W badanych sprawach ujawniono łącznie 737 fikcyjnych faktur (dotyczących zarówno zakupów i sprzedaży), z tego ujawniono 305 faktur sprzedaży nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych (na podstawie art. 108 ustawy o VAT). Poziom odzyskanych kwot z wydanych decyzji wyniósł: 100% (dla czterech postępowań), od 0,04% do 56,1% (dla sześciu) i 0% (dla pięciu),
 - w przypadku 11 podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT lub VAT UE Urząd dla ośmiu z nich niezwłocznie kierował informacje do komórki odpowiedzialnej za rejestry VAT i wykreślał je z rejestru, a w przypadku trzech (z uwagi na zmianę właściwości miejscowej przez podmiot) przekazywał decyzje do właściwego Urzędu celem wykorzystania,
 - w jednej sprawie korzystano z możliwości współpracy z administratorem innych państw, a uzyskane informacje wykorzystano w toku postępowania podatkowego (w trybie art. 7 rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r.),
 - w prowadzonych postępowaniach przestrzegano zasad określonych w dziale IV Ordynacji podatkowej. Średnio postępowania podatkowe trwały 620 dni⁴⁸ (dla dwóch zakończyły się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej). Głównymi przyczynami przedłużania postępowań były trudności w zebraniu kompletnego materiału dowodowego polegające na: konieczności uzyskania informacji z innych Urzędów, trwające kontrole wobec kontrahentów, nieodbieranie korespondencji przez podatników, problemy ze stawiennictwem świadków oraz nieskładanie wymaganych wyjaśnień i dowodów przez podatnika i kontrahentów,
 - dla ośmiu podmiotów organ wydał decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych na majątku podatnika (przed terminem płatności zobowiązania podatkowego), z czego w żadnym przypadku nie przyczyniły się one do wyegzekwowania należnych kwot. W pozostałych przypadkach (dla których nie wyegzekwowano 100% należności), nie było podstaw do jego zastosowania (tj. nie zachodziły przesłanki wskazane w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej) m.in. brak zaległości, niewyzbywanie się majątku,
 - kontrolę po zaprzestaniu prowadzenia działalności przeprowadzono w trzech podmiotach, w przypadku jednego podmiotu brak było kontaktu z podatnikiem (siedzibą firmy było wirtualne biuro), a w przypadku trzech ustalono, że były one jednym z ogniw w łańcuchu transakcji i pełniły rolę tzw. bufora (w celu wydłużenia łańcucha dostaw). Ponadto w jednym przypadku przed wydaniem decyzji, w trakcie postępowania podatkowego udziały kontrolowanego podmiotu nabył obcokrajowiec (obywatel Ukrainy),

⁴⁶ W tym trzy kontrole powyżej 30 dni tj. które wszczęto odpowiednio po: 34, 83 i 120 dniach od powzięcia informacji oraz jedna po 321 dniach (z uwagi na przychylenie się do prośby spółki o prolongatę terminu wszczęcia postępowania – po jej upływie kontrolę wszczęto po 15 dniach od przesłanego zawiadomienia).

⁴⁷ W tym jedną kontrolę po 33 dniach.

⁴⁸ Najdłuższe postępowania podatkowe (powyżej 900 dni) trwały odpowiednio: 965, 986, 1.193 i 1.532 dni.

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

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

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

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

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

które wykazały nieprawidłowości na łączną kwotę 1.425,2 tys. zł, z tego w sześciu kontrolach w 2015 r., (nieprawidłowości na kwotę 775,4 tys. zł), 13 w kontrolach w 2016 r. (nieprawidłowości na kwotę 641,3 tys. zł), z tego w 11 kontrolach przeprowadzonych w I półroczu 2016 r. (nieprawidłowości na kwotę 200,8 tys. zł) i w jednej kontroli przeprowadzonej w I półroczu 2017 r. (nieprawidłowości na kwotę 8,6 tys. zł.). Ponadto w jednej kontroli przeprowadzonej w II półroczu 2016 r. (która wykazała nieprawidłowości na kwotę 9,0 tys. zł), wykorzystano informatyczne narzędzie analityczne Weryfikator.

(dowód: akta kontroli str.1041)

W badanym okresie pracownicy Urzędu uczestniczyli w siedmiu szkoleniach, obejmujących wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego (dalej: „JPK”), w tym JPK-VAT zorganizowanych w 2017 r. (od 28 lutego do 20 czerwca), w których udział wzięło 40 pracowników⁵¹. Ponadto w zakresie narzędzi informatycznych w badanym okresie przeszkolono:

- dla Weryfikator łącznie 10 pracowników w sześciu szkoleniach (w okresie od 03 lutego 2015 r. do 22 czerwca 2015 r.),
- dla ACL łącznie ośmiu pracowników w pięciu szkoleniach (w okresie od 02 marca 2015 r. do 16 czerwca 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 1042)

Przygotowanych do wykorzystania w kontrolach podatkowych:

- narzędzi informatycznych do analizy danych podatkowych typu ACL/Idea/Weryfikator było w Urzędzie odpowiednio: według stanu na 30 czerwca 2017 r. i 31 października 2017 r. jedna osoba w zakresie ACL i siedem osób w zakresie Weryfikator,
- JPK było w Urzędzie odpowiednio: według stanu na 30 czerwca 2017 r. 13 osób, a według stanu na 31 października 2017 r. 14 osób.

Ponadto według stanu na 30 czerwca 2017 r. i 31 października 2017 r. w Urzędzie było siedem osób przygotowanych i uprawnionych do korzystania z bazy danych JPK-VAT udostępnionej przez IAS we Wrocławiu.

(dowód: akta kontroli str. 1042)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że narzędzie ACL⁵² i Weryfikator⁵³ zostały wdrożone w Urzędzie zgodnie z poleceniami Ministra Finansów, otrzymanymi za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej. Urząd nie był angażowany w proces testowania aplikacji informatycznych wykorzystywanych w kontrolach podatkowych. Najczęściej wykorzystywanym narzędziem informatycznym był program ACL, co wynikało głównie z większego doświadczenia pracowników w prowadzeniu kontroli przy jego wykorzystywaniu oraz z uwagi na szereg problemów w trakcie pracy z Weryfikator, które uniemożliwiały analizę pobranych danych. Zidentyfikowanymi problemami w tym zakresie było m.in. zawieszanie się programu przy wczytywaniu dużej ilości danych lub wykonywaniu poleceń (w tym dodawaniu „kotwic”) oraz brak możliwości wczytywania do programu plików z rozszerzeniem „pdf”. Zastępca Naczelnika wyjaśniła ponadto, że przyczynami rzadszego wykorzystywania od II półroczu 2016 r. narzędzia ACL w kontrolach podatkowych było odpowiednio:

- dla I kwartału 2016 r. – przeniesienie i zmiana stanowisk pracy przez pracowników, którym przypisano licencję dla tego programu,

⁵¹ W dniu 10 października 2017 r. przeprowadzono kolejne szkolenie obejmujących wykorzystanie JPK w którym udział wzięło 2 pracowników.

⁵² Dla programu ACL w 2006 r. stosownie do pisma Ministra Finansów z dnia 6 lipca 2006 r. nr AP8-065/AUDIT/54/KD/06.

⁵³ Dla programu Weryfikator pismem Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 30 kwietnia 2014 r. Nr ZRKP/0711-0004/14/DM, w związku z pismem Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 2014 r. Nr AP4-0683/17/204/CZR.

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

(dowód: akta kontroli str. 1046-1062)

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

(dowód: akta kontroli 1043-1062)

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

(dowód: akta kontroli str.1043-1047)

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

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

(dowód: akta kontroli str. 499-505)

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

Ocena cząstkowa

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

⁵⁴ Z dnia 13 stycznia 2016 r. nr 2201-ZRKP.4033.6.2015 i z dnia 22 grudnia 2011 r. nr AP4/0683/76/1/ROM/2011/9632.

⁵⁵ Które odbyło się w dniu 22.06.2015 r.

IV. Wniosek

Wniosek pokontrolny

Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁵⁶, wnosi o podjęcie działań organizacyjnych mających na celu bieżącą weryfikację podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT i VAT UE i niezwłoczne podejmowanie działań w przypadku ustalenia przesłanek do wykreślenia z rejestru.

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 Delegatury NIK w Gdańsku.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania wniosku

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

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

Gdańsk, dnia 5 grudnia 2017 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku

Dyrektor

Kontrolerzy:

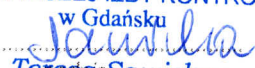
Piotr Arendt
główny specjalista kontroli państwowej


.....
Podpis

Jacek Żmurko
specjalista kontroli państwowej


.....
Podpis

2 up.

WICEDYREKTOR DELEGATURY
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
w Gdańsku

.....
Teresa Sawicka

⁵⁶ Dz. U. z 2017 r. poz. 524.