



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA.410.023.01.2017

P/17/013

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/17/013 – Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Mariusz Podolski, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LKA/243/2017 z dnia 20 września 2017 r., nr LKA/311/2017 z dnia 4 grudnia 2017 r. 2. Beata Pękuł, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LKA/260/2017 z dnia 9 października 2017 r., 3. Piotr Graca, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LKA/269/2017 z dnia 23 października 2017 r., 4. Stefania Zalewska, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr LKA/276/2017 z dnia 31 października 2017 r., 5. Monika Kopczyk, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKA/278/2017 z dnia 2 listopada 2017 r., legitymacja służbowa nr 18944. <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 1-10)</p>
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Śląski Urząd Skarbowy w Sosnowcu, ul. Braci Mieroszewskich 97, 41-219 Sosnowiec ¹ .
Kierownik jednostki kontrolowanej	Mariusz Motyl, Naczelnik Urzędu Skarbowego ² . <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 11)</p>

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości³ działania Urzędu w celu zapobieżenia wyłudzeniom podatku VAT.

Uzasadnienie oceny ogólnej

W okresie objętym kontrolą (2016 r. i I półrocze 2017 r.) w Urzędzie rzetelnie prowadzono analizy ryzyka rejestracji podmiotów oraz weryfikowano podmioty zaliczone w wyniku tej analizy do grupy wysokiego ryzyka rejestracji VAT⁴. Prowadzono również prawidłowe działania w celu wykreślenia podatników z rejestrów VAT i VAT UE, stosownie do art. 96 ust. 6, 9 i 9a oraz art. 97 ust. 15-15a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵, jednakże

¹ Zwany dalej „Urzędem”.

² Zwany dalej „Naczelnikiem”, który pełni funkcję od 18 września 2017 r., wcześniej funkcję tę pełnili Barbara Grieger (od 1 marca do 17 września 2017 r.) oraz Marcin Kuś (od 15 lutego 2012 r. do 28 lutego 2017 r.).

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

⁴ Co stwierdzono w wyniku badania działań Urzędu w celu zweryfikowania zgłoszeń rejestracyjnych VAT, dotyczących 10 podmiotów, dla których określono wysokie ryzyko rejestracji.

⁵ Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm., zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”.

w przypadku 20,1% objętych badaniem podmiotów wykreślonych z urzędu, wykreślenie nastąpiło ze zwłoką⁶.

W Urzędzie podejmowano rzetelne działania w celu sprawdzenia zasadności zwrotów zadeklarowanych przez podatników, analizując okoliczności mogące mieć wpływ na ich zasadność i podejmując w uzasadnionych przypadkach kontrole podatkowe⁷.

Poprawie uległa skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem i wyniosła 58,7% w 2016 r. oraz 85,7% w I półroczu 2017 r., podczas gdy w 2015 r. wyniosła 66,3%. W wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, ustalono nieprawidłowości w 2016 r. na kwotę 14 672 tys. zł, a w I półroczu 2017 r. na kwotę 19 392 tys. zł, w sytuacji gdy w 2015 r. nieprawidłowości te wyniosły 14 642 tys. zł. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 592 tys. zł w 2016 r. oraz 58 tys. zł w I półroczu 2017 r., podczas gdy w 2015 r. – na kwotę 250 tys. zł.

W Urzędzie rzetelnie typowano podmioty do kontroli, przeprowadzając analizy w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzenia podatku VAT i biorąc pod uwagę wnioski zgłaszane przez inne jednostki resortu finansów⁸. W ramach kontroli wykrywano m.in. podmioty uczestniczące w oszustwach podatkowych i zawiadamiano właściwe organy o podejrzeniu popełnienia przestępstw, a ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach podatkowych⁹.

Ujawnione nieprawidłowości dotyczyły:

- zwłoki w wykreśleniu podmiotów z rejestru podatników VAT, w sytuacji zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT oraz zwłoki w podjęciu działań w celu ustalenia tych przesłanek;
- zwłoki we wszczęciu kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT, w sytuacji powzięcia informacji wskazujących na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości;
- niepodjęciu działań zmierzających do ukarania za popełnienie wykroczeń skarbowych z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹⁰, polegających na niedokonaniu w terminie aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym.

⁶ Co stwierdzono w wyniku badania 47 przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT (w tym 43 z urzędu) oraz ośmiu przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT UE, trzech przypadków odstąpienia od wykreślenia podmiotów z tego rejestru po przeprowadzonej weryfikacji i jednego w trakcie weryfikacji.

⁷ Co stwierdzono w wyniku badania próby 12 zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 245 418 tys. zł, które nie zostały sprawdzone w toku kontroli podatkowych (42,9% kwoty zwrotów systemowych w okresie objętym kontrolą) oraz próby 10 zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 154 498 tys. zł, które zostały sprawdzone w toku kontroli podatkowych (55,6% kwoty zadeklarowanych zwrotów objętych kontrolami podatkowymi), w tym jednego nienależnego w kwocie 774 tys. zł.

⁸ Co stwierdzono w wyniku badania typowania kontroli na III kwartał 2016 i II kwartał 2017 r.

⁹ Co stwierdzono w wyniku badania 15 przypadków kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, w związku z którymi w latach 2016–2017 (I półrocze) podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT (w dwóch przypadkach, stanowiących 3,4% liczby korekt złożonych w powyższym okresie w związku z kontrolami przeprowadzonymi w zakresie podatku VAT) lub przeprowadzono postępowania podatkowe i wydano decyzje podatkowe (w 13 przypadkach, stanowiących 86,7% liczby decyzji wymiarowych dotyczących podatku VAT, wydanych w powyższym okresie).

¹⁰ Dz. U. z 2016 r., poz. 2137 ze zm., zwanej dalej „ustawą Kodeks karny skarbowy”.

III. Wyniki kontroli

1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru podatników VAT

Opis stanu faktycznego

1.1. Według stanu na 30 czerwca 2017 r. liczba zarejestrowanych w Urzędzie czynnych podatników VAT wyniosła 3.032 i w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2015 r. spadła o 2,1%¹¹, a liczba podatników VAT UE wyniosła 2.652 i w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2015 r. wzrosła o 1,1%¹².

W 2016 r. w Urzędzie zarejestrowano 55 nowych podatników VAT, tj. o 16 (41,0%) więcej niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 53, tj. o 16 (43,2%) więcej niż w I półroczu 2016 r. W 2016 r. przeniesiono z innych urzędów skarbowych 346 podatników VAT, tj. o 62 (15,2%) mniej niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 52, tj. o 14 (36,8%) więcej niż w I półroczu 2016 r.

(dowód: akta kontroli, str. 12)

W 2016 r. liczba podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka rejestracji VAT (z zastosowaniem aplikacji Karta Oceny Ryzyka Rejestracyjnego Podmiotu¹³) wyniosła 16 i była o 10 (166,7%) wyższa niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 9 (w porównaniu do I półrocza 2016 r. nie zmieniła się). Wszystkich podatników zaliczonych do tej grupy objęto działaniami weryfikacyjnymi, w wyniku których w 2016 r. wykreślono z rejestru cztery podmioty, tj. 25,0% (w roku poprzednim wykreślono dwa podmioty), a w I półroczu 2017 r. nie zarejestrowano jednego podmiotu, tj. 11,1%, z uwagi na nieusunięcie braków formalnych zgłoszenia pomimo wezwania (w I półroczu 2016 r. wykreślono dwa podmioty).

(dowód: akta kontroli, str. 16-18)

W latach 2015–2016 z rejestru wykreślono odpowiednio 33,3% i 25,0% podmiotów z grupy wysokiego ryzyka, a w I półroczu 2017 r. nie wykreślono żadnego takiego podatnika.

W sprawie zmniejszającego się odsetka podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT, Naczelnik Urzędu wyjaśnił: „...Wobec każdego nowozarejestrowanego podatnika VAT przeprowadzona została analiza ryzyka rejestracji podmiotu. Zgodnie z jej założeniami, zakwalifikowanie do wysokiej grupy ryzyka nie ma na celu odmowy rejestracji, a jedynie jak najwcześniejsze wyodrębnienie grupy podmiotów, które z uwagi na wysoki poziom ryzyka, poddane zostaną wzmożonemu monitoringowi. Nie należy dopuszczać do obrotu tylko podmiotów, w przypadku których prawdopodobieństwo popełnienia oszustw podatkowych graniczy z pewnością. Zarówno o rejestracji, jak i o wykreśleniu nie tyle decyduje zaliczenie podatnika do danej grupy ryzyka, ile opiera się ona na uzasadnionych i udowodnionych przesłankach. Każdy przypadek jest oceniany indywidualnie w kontekście całokształtu okoliczności. Jeżeli podmiot zaliczony do grupy wysokiego ryzyka rzetelnie wywiązuje się ze swoich obowiązków podatnika, brak jest przesłanek do jego wykreślenia z rejestru VAT.”

(dowód: akta kontroli str. 13, 18, 117)

¹¹ Na dzień 30 czerwca 2016 r. spadła o 1,5%, a na dzień 31 grudnia 2016 r. wzrosła o 3,9% w porównaniu do stanu na koniec 2015 r.

¹² Na dzień 30 czerwca 2016 r. spadła o 0,6%, a na dzień 31 grudnia 2016 r. wzrosła o 5,9% w porównaniu do stanu na koniec 2015 r.

¹³ Zwana dalej KORRP.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie, problematyki rejestracji podatników VAT dotyczyły:

- *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*, opracowane przez Ministerstwo Finansów (wersje z października 2014 r. i z marca 2016 r.), w których podano zakres czynności wymagany w przypadku rejestracji podatnika dla potrzeb podatku VAT;
- załącznik nr 3 *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność do Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*, opracowanej przez Ministerstwo Finansów (w lipcu 2014 r.¹⁴), w którym przedstawiono zasady przeprowadzania analizy ryzyka rejestracji podmiotu, według kryteriów zawartych w KORRP;
- komunikat Naczelnika Urzędu nr 3/2016 z 4 marca 2016 r., w którym określono procedury postępowania w zakresie akceptacji rejestracji dla potrzeb podatku VAT na podstawie KORRP;
- pismo z Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r., w którym naczelnicy urzędów skarbowych zostali zobowiązani do każdorazowego sprawdzania, przy pierwszej rejestracji na potrzeby podatku VAT, czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym, jak również sprawdzenia miejsc prowadzenia działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli, str. 20-29)

W okresie objętym kontrolą uprawnienia do posługiwania się aplikacją KORRP¹⁵ posiadało pięciu pracowników Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników. Nie prowadzono szkoleń dotyczących obsługi aplikacji KORRP, przy czym wszyscy pracownicy z niej korzystający zapoznali się z instrukcją obsługi¹⁶ oraz ww. załącznikiem nr 3 i komunikatem, co, jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, „...w pełni pozwala na prawidłowe korzystanie z aplikacji KORRP”.

(dowód: akta kontroli, str. 19-20)

W wyniku badania działań Urzędu w celu zweryfikowania zgłoszeń rejestracyjnych VAT, dotyczących 10 podmiotów, dla których z wykorzystaniem KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji (w tym jeden przypadek odmowy rejestracji i jeden przypadek wykreślenia z rejestru podatników VAT podmiotu przeniesionego z innego urzędu skarbowego), ustalono, że:

- w każdym przypadku dokonana została rzetelna ocena ryzyka rejestracji i przestrzegano obowiązujących regulacji dotyczących procesu rejestracji;
- proces rejestracji podatników nie trwał dłużej niż 30 dni, w trakcie czynności sprawdzających z podatnikami utrzymywany był każdorazowo kontakt korespondencyjny (w uzasadnionych przypadkach także telefoniczny), w dwóch przypadkach do podatników kierowano wezwania o uzupełnienie dokumentów;
- sprawdzano siedziby podmiotów i miejsca prowadzenia działalności, (w ośmiu przypadkach w formie wizji lokalnej udokumentowanej protokołem, w jednym

¹⁴ W 2015 r. zmieniono załącznik nr 3 *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*.

¹⁵ Aplikacja służąca do oceny ryzyka rejestracji podatnika VAT.

¹⁶ *Instrukcja obsługi Karty Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu z 2014 r.*, opracowana przez Izbę Skarbową we Wrocławiu (aktualizowana stosownie do wprowadzanych zmian), przedstawiająca zasady instalowania i korzystania z aplikacji KORRP.

przypadku za pomocą programu *google maps*¹⁷, w jednym przypadku pozyskując umowę najmu od kancelarii prawniczej wynajmującej lokal podatnikowi¹⁸);

- czynności weryfikacyjne dokumentowano w formie notatki służbowej, protokołu oględzin, wydruku z poczty elektronicznej, druku KORRP, arkusza informacyjnego, druku segmentacji, wezwania o uzupełnienie dokumentacji;
- w jednym przypadku podmiot nie został zarejestrowany, gdyż pomimo wezwania nie usunął braków formalnych zgłoszenia (wniosek podatnika pozostawiono bez rozpatrzenia), w jednym przypadku podmiot przeniesiony z innego urzędu skarbowego został prawidłowo wykreślony z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o podatku VAT (nie istniała możliwość zawiadomienia podatnika o wykreśleniu, z uwagi na to, że pod wskazanym adresem spółka nie posiadała siedziby i nie prowadziła działalności, co ustalono w toku oględzin).

(dowód: akta kontroli, str. 13-17, 1363)

W I półroczu 2017 r. w trzech przypadkach nie zarejestrowano podmiotu jako podatnika VAT (z tego w jednym przypadku z uwagi na niezgodne z prawdą dane w zgłoszeniu rejestracyjnym i w dwóch przypadkach w związku z niestawianiem się na wezwania), a w III kwartale 2017 r. – w czterech przypadkach (z tego w trzech przypadkach z uwagi na niezgodne z prawdą dane w zgłoszeniu rejestracyjnym i w jednym przypadku w związku z niestawianiem się na wezwania)

(dowód: akta kontroli, str. 30)

1.2. W sprawie średniego czasu trwania procesu rejestracji w latach 2015–2017 (I półrocze) Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że:

- w przypadku prawidłowo złożonych dokumentów czas rejestracji podatnika VAT nie przekracza miesiąca;
- Urząd nie prowadził dotychczas statystyk dotyczących średniego czasu rejestracji podatnika VAT w podziale na poszczególne poziomy ryzyka według KORRP, a uzyskanie dokładnych danych w tym zakresie wymagałoby pracochłonnego sprawdzania wszystkich złożonych zgłoszeń rejestracyjnych;
- doświadczenia pracowników komórki zajmującej się rejestracją podatników VAT wskazują, że czas potrzebny do zarejestrowania podatnika wydłuża się z uwagi na konieczność przeprowadzania dodatkowych czynności związanych z weryfikacją podmiotu (oględziny siedziby, sprawdzenie tytułu prawnego do dysponowania lokalem, ocena ryzyka rejestracji z wykorzystaniem KORRP, segmentacja ogólna, sprawdzenie rejestru KRK¹⁹) oraz okoliczności niezależne od Urzędu (postępowania dotyczące ujawnienia w KRS²⁰ danych takich jak adresy oraz nazwiska członków zarządów i udziałowców spółek, które są wymagane w rejestrze VAT);
- na wydłużanie czasu rejestracji podatników wpływały również braki kadrowe.

(dowód: akta kontroli, str. 31-32)

1.3. W 2016 r. wykreślono z rejestru 248 podatników VAT czynnych (z tego 168 z urzędu²¹ i 80 na wniosek²²), tj. o 19 (8,3%) więcej niż w roku poprzednim.

¹⁷ Podmiot zarejestrowany w maju 2016 r.

¹⁸ Podmiot zarejestrowany w lutym 2016 r.

¹⁹ Krajowy Rejestr Karny.

²⁰ Krajowy Rejestr Sądowy.

²¹ Na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.

²² Na podstawie art. 96 ust. 6 i 7 ustawy o podatku VAT.

W I półroczu 2017 r. wykreślono 282 podatników VAT czynnych (z tego 244 z urzędu²³ i 38 na wniosek²⁴), a w III kwartale 2017 r. – 40 (z tego 29 z urzędu²⁵ i 11 na wniosek²⁶). W III kwartałach 2017 r. wykreślono o 29,8% podatników VAT czynnych więcej niż w całym 2016 r., na co wpływ miały wykreślenia z urzędu (wzrost o 62,5%). Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, było to spowodowane wejściem w życie od 1 stycznia 2017 r. przepisów art. 96 ust. 9a ustawy o podatku VAT (wskazujących nowe przesłanki wykreślenia z urzędu podmiotów z rejestru podatników VAT).

(dowód: akta kontroli, str. 1390, 131-133)

W wyniku badania 36 przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT (z tego 12 w 2016 r. i 24 w I półroczu 2017 r.) ustalono, że:

- w 32 przypadkach wykreśleń z urzędu:
 - wykreśleń dokonano zgodnie z art. 96 ust. 9 lub 9a ustawy o podatku VAT, w 24 przypadkach bezzwłocznie (czynności weryfikacyjne w celu ustalenia przesłanek wykreślenia były podejmowane na bieżąco), a w ośmiu przypadkach wystąpiła zwłoka (co opisano poniżej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*);
 - wszystkie wykreślenia były poprzedzone czynnościami sprawdzającymi (obejmującymi w zależności od przypadku prowadzenie korespondencji, kontakt telefoniczny, przeprowadzanie wizji lokalnej, analizę wydruków z KRS oraz z systemów VIES²⁷ i POLTAX²⁸) spełnianie przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 (całość badanej próby) oraz art. 96 ust. 9a (dla 22 przypadków z I półrocza 2017 r.) ustawy o podatku VAT;
 - Naczelnik Urzędu zatwierdził w każdym przypadku wniosek o wykreślenie z rejestru podatników VAT²⁹ (wykreśleń nie dokonywano w formie decyzji lub postanowień);
 - podatników nie powiadamiano o wykreśleniu z rejestru z uwagi na brak takiego obowiązku, stosownie do art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT, z wyjątkiem 13 przypadków w I półroczu 2017 r. (59,1%), które oprócz przesłanek określonych w ww. przepisie spełniały również przesłanki określone w art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy o podatku VAT. W przypadkach tych, do podatników skierowano w II półroczu pisemne powiadomienia o wykreśleniu, zgodnie z zaleceniami z Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów z 5 lipca 2017 r.

²³ 157 na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, 30 na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1, 40 na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 17 na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o podatku VAT.

²⁴ Na podstawie art. 96 ust. 6 i 7 ustawy o podatku VAT.

²⁵ 12 na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, pięć na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1, dziewięć na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i trzy na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o podatku VAT.

²⁶ Na podstawie art. 96 ust. 6 i 7 ustawy o podatku VAT.

²⁷ *VAT Information and Exchange System*. System informatyczny pozwalający na wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi o transakcjach wewnątrzwspólnotowych oraz podatnikach VAT.

²⁸ Jednolity centralny system informatyczny obowiązujący w urzędach skarbowych, zawierający moduły REJESTRACJA i WYMIAR oraz podsystemy: Poltax2B, Egapoltax, Kontrola, CZM i Mandaty.

²⁹ We wnioskach tych ujmowano: datę i numer sprawy, podstawę prawną działania, adres podmiotu, informacje dotyczące podatnika (w zakresie ustalenia obowiązku podatkowego, liczby i terminów składania deklaracji, kierowania pisemnych wezwań, zawieszenia działalności, pełnomocników, wizji lokalnej/ogłędzin siedziby i miejsca prowadzenia działalności, dokonania wpisu do VIES), syntezę ustaleń z powołaniem podstaw prawnych wskazujących na sposób rozstrzygnięcia, propozycję wykreślenia podatnika z rejestru z adnotacją, iż wykreślenie nastąpi z datą podpisania wniosku, opis załączników dotyczących działań/dokumentów będących podstawą ustaleń.

- w czterech przypadkach wykreśleń na wniosek podatnika na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o podatku VAT, dokonano ich z uwagi na złożenia zgłoszenia VAT-Z, a data wykreślenia odpowiadała dacie zaprzestania działalności.

Urząd nie otrzymał wytycznych z właściwej Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej w sprawie formy wykreślenia (np. decyzja, postanowienie). Naczelnik Urzędu zatwierdził do stosowania wzór wniosku o wykreślenie z rejestru podatników VAT. Jak wyjaśnił „Przy jego opracowaniu brano pod uwagę wytyczne obowiązujące podczas procedury wykreślenia podatników z rejestru VAT, zadbano o przejrzystość danych oraz prostą możliwość ich weryfikacji w odpowiednich systemach”.

(dowód: akta kontroli, str. 34-81, 1364-1380)

1.4. W Urzędzie obowiązywał komunikat Naczelnika Urzędu nr 23/2016 r. z dnia 25 kwietnia 2016 r. w sprawie wykreślenia podmiotów z rejestru jako podatników VAT-UE. Określono w nim sposób identyfikacji podmiotów nieskładających deklaracji podatkowych i informacji podsumowujących (sporządzanie raportów z aplikacji VIES po 15 dniu każdego miesiąca i ich analiza) oraz postępowanie w celu wykreślenia tych podmiotów z rejestru podatników VAT UE.

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu „W związku ze zmianą przepisów od 01.01.2017 r. [...] nie sporządzono aktualizacji w/w dokumentu wewnętrznego, przy wykreślaniu podatników z rejestru VAT-UE stosuje się wprost przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. Wykreśleniu podlega podatnik [...] jeżeli złoży przez 3 kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku odliczenia [...] oraz jeżeli przez 3 kolejne miesiące nie składa informacji podsumowujących VAT-UE pomimo istnienia takiego obowiązku [...] po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających przyczyny niezłożenia”. W ocenie Naczelnika Przyjęte rozwiązania skutkowały złożeniem przez podatników informacji podsumowujących VAT-UE i pozwoliły uniknąć konieczności przywracania rejestracji. Pracownicy dokonujący weryfikacji danych o podatnikach mieli ten zakres opisany w zakresach czynności.

(dowód: akta kontroli str. 92-93, 116)

W celu identyfikowania podatników składających za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie została wykazana sprzedaż lub nabycie towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia, a także podatników nieskładających przez trzy miesiące informacji podsumowujących, Urząd korzystał z systemów POLTAX oraz VIES, a raporty w tym zakresie były sporządzane co kwartał.

W celu identyfikowania podatników nieskładających przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kwartały deklaracji VAT, wykorzystywano skrypt do badania złożonych deklaracji VAT, a raporty w tym zakresie sporządzano co miesiąc

(dowód: akta kontroli str. 91-116, 1381-1387)

W wyniku badania ośmiu przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT UE (z tego cztery przypadki dotyczyły podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych przed 30 września 2016 r. oraz cztery przypadki dotyczyły podmiotów, które złożyły za kwartał deklaracje, w których nie wykazały sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia³⁰) ustalono, że:

- wykreślenia (w tym ustalenia wystąpienia jego przesłanek) dokonano w każdym przypadku bez zbędnej zwłoki (czas od ustalenia przesłanek wykreślenia do

³⁰ Według stanu na dzień rozpoczęcia kontroli wszystkie podmioty, które nie złożyły w ciągu ostatnich sześciu miesięcy wymaganych deklaracji, były wykreślone z rejestru podatników VAT UE.

wykreślenia nie przekraczał 14 dni) i zgodnie z art. 97 ust. 15 ustawy o podatku VAT;

- wszystkie wykreślenia były poprzedzone czynnościami sprawdzającymi spełnianie przesłanek określonych w art. 97 ust. 15 ustawy (udokumentowano je wydrukami z systemów VIES i POLTAX);
- wykreślenie następowało każdorazowo w formie postanowienia Naczelnika Urzędu;
- podatnicy byli zawiadamiani o wykreśleniu z rejestru bez zbędnej zwłoki (do dwóch dni wysyłano zawiadomienie).

(dowód: akta kontroli str. 82-90)

W wyniku badania przypadków czterech podatników VAT UE nieskładających informacji podsumowujących, ustalono, że w Urzędzie w każdym przypadku podjęto stosowne działania (ustalenie okresów, za które nie złożono wymaganych informacji na podstawie danych systemu VIES oraz skierowanie wezwań do usunięcia braków). W trzech przypadkach podmioty złożyły brakujące informacji podsumowujące, a w jednym prowadzone były czynności wyjaśniające.

(dowód: akta kontroli str. 82, 115-116)

*Ustalone
nieprawidłowości*

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

W dziewięciu przypadkach³¹ (20,1% objętych badaniem³²) wystąpiła zwłoka w sporządzeniu, przez pracowników komórki identyfikacji i weryfikacji poprawności rejestracji podatników, wniosków o wykreślenie podmiotów z rejestru VAT, co wskazuje na nieaktualizowanie na bieżąco tego rejestru, albowiem:

- w pięciu przypadkach (wykreślenia dokonane w 2016 r.) oględziny siedzib/miejsc prowadzenia działalności spółek (będące dla Urzędu podstawą do wykreślenia z rejestru VAT w oparciu o art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT) przeprowadzono/wnioskowano o przeprowadzenie do innego urzędu skarbowego od trzech do 10 miesięcy po zaistnieniu okoliczności (brak odbioru korespondencji, zaprzestanie składania deklaracji VAT lub stwierdzenie w wyniku oględzin nieprowadzenia działalności pod innym adresem zgłoszonym przez spółkę), wskazujących na zasadność wykonania tych czynności;
- w czterech przypadkach (wykreślenia dokonane w 2017 r.) spółki wykreślono od dwóch do czterech miesięcy po zaistnieniu/ustaleniu okoliczności (zaprzestanie składania deklaracji VAT lub stwierdzenie w wyniku oględzin nieprowadzenia działalności pod zgłoszonym adresem, w sytuacji braku odbioru korespondencji), stanowiących przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT, o których mowa w art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił: „...przy wykreśleniu podatników [...], którzy zaprzestali składania deklaracji, zawsze brano pod uwagę wynik przeprowadzonych oględzin zarówno siedziby, jak i miejsc prowadzenia działalności. Dopiero po uzyskaniu informacji, że spółka nie posiada siedziby oraz miejsc wykonywania działalności pod zgłoszonym adresem, wykreślano podatnika z rejestru VAT. Z uwagi na ilość zadań i braki kadrowe czasami oględziny były przeprowadzane z opóźnieniem. Na termin

³¹ Ten sam podatnik wystąpił zarówno wśród ośmiu przypadków zwłoki w wykreśleniu z rejestru VAT, o których mowa w pkt 1.3., jak i wśród dwóch takich przypadków, o których mowa w pkt 3.6. niniejszego wystąpienia.

³² 43 podatników wykreślonych z urzędu, z tego 32 przypadki opisane w pkt 1.3. i 11 – w pkt 3.6. niniejszego wystąpienia.

wykreślenia miało również wpływ długotrwałe oczekiwanie na odpowiedzi w ww. sprawie od innych urzędów skarbowych. W stosunku do podmiotów składających deklaracje przyjęto zasadę, że pomimo negatywnego wyniku oględzin, spółki takie nie będą wykreślane z rejestru podatników VAT. Za takim podejściem przemawiała opinia radcy prawnego, do którego zwrócono się w tej sprawie 29 maja 2014 r. (odp. z 06 czerwca 2014 r.).”

NIK zwraca uwagę, że zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT (w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.), naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Od 1 stycznia 2017 r. rozszerzono katalog przesłanek wykreślenia z rejestru VAT, m.in. o podanie w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych z prawdą; niestawianie się na wezwania organów administracji skarbowej; niewypełnienie obowiązku złożenia deklaracji VAT za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały; składanie przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracji VAT, w których nie wykazano sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia. Wystarczy zatem, że wystąpi jedna z tych przesłanek (które winny być weryfikowane przez Urząd na bieżąco), aby powstał obowiązek wykreślenia podatnika.

(dowód: akta kontroli, str. 38-40, 42, 45, 61, 65-66, 141, 143, 226-227, 236-246, 1092-1097, 1128, 1137, 1473-1487)

NIK zwraca uwagę, że częstotliwość (co kwartał) generowania raportów z systemów POLTAX i VIES (identyfikujących podatników, składających za trzy kolejne miesiące bądź kwartał deklaracje, w których nie została wykazana sprzedaż lub nabycie towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia, a także podatników nieskładających przez trzy miesiące informacji podsumowujących), była nieadekwatna do częstotliwości (co miesiąc), z jaką podatnicy byli zobowiązani do składania miesięcznych deklaracji VAT i informacji podsumowujących, co mogło powodować wydłużenie czasu identyfikacji podatników spełniających przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT UE.

(dowód: akta kontroli str. 91-116, 1383-1389)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, prowadzenie 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 wykreślaniu podmiotów z rejestru podatników VAT ze zwłoką, co wskazuje na nieaktualizowanie na bieżąco tego rejestru.

2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu faktycznego

2.1. W 2016 r. wpłaty z tytułu podatku VAT³³ wyniosły 5 312 006 tys. zł i były o 740 713 tys. zł (12,2%) niższe od wpłat w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 2 686 317 tys. zł i były o 213 201 tys. zł (7,4%) niższe od wpłat w I półroczu 2016 r.

W 2016 r. zwroty podatku VAT³⁴ wyniosły 3 769 767 tys. zł i były o 557 672 tys. zł (12,9%) niższe od zwrotów tego podatku w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 1 986 545 tys. zł i były o 83 292 tys. zł (4,4%) wyższe od wpłat w I półroczu 2016 r.

³³ Według sprawozdania Rb-27 (§ 014 Podatek od towarów i usług, rozdziały: 75650, 75651, 75652).

³⁴ Według sprawozdania Rb-27 (§ 014 Podatek od towarów i usług, rozdziały: 75653, 75654, 75655).

W 2016 r. i I półroczu 2017 r. zwroty systemowe³⁵ stanowiły odpowiednio 10,2% i 9,5% wartości zwrotów w podatku VAT. W 2016 r. zwroty systemowe wyniosły 384 468 tys. zł i były o 77 986 tys. zł (25,4%) wyższe zwrotów systemowych w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 188 094 tys. zł i były o 45 308 tys. zł (31,7%) wyższe od zwrotów systemowych w I półroczu 2016 r.

W 2016 r. dochody z tytułu podatku VAT³⁶ wyniosły 1 542 239 tys. zł i były o 183 040 tys. zł (10,6%) niższe od dochodów w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 699 772 tys. zł i były o 296 493 tys. zł (29,8%) niższe od dochodów w I półroczu 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 119)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w celu zidentyfikowania nierzetelnych podatników uprawnieni pracownicy Urzędu korzystali m.in. z aplikacji funkcjonujących na poziomie krajowym (SeRCe³⁷, CRP KEP³⁸, e-Orus³⁹, Baza Podmiotów Szczególnych, ewidencja kontroli EWIKON⁴⁰, System Informacji Podatkowej), aplikacji własnych (*Karta oceny zasadności zwrotu*, *Karta informacyjna podatnika*) oraz informacji ogólnodostępnych (KRS, Informator prawno-gospodarczy LEX, Elektroniczne księgi wieczyste).

(dowód: akta kontroli str. 360-362)

W wyniku badania 12 zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 245 418 tys. zł, które nie zostały sprawdzone w toku kontroli podatkowych⁴¹ (42,9% kwoty zwrotów systemowych w okresie objętym kontrolą), ustalono, że zrealizowano je zgodnie z *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* Ministerstwa Finansów oraz komunikatem Naczelnika Urzędu nr 8/2016 z 9 marca 2016 r.⁴², jak również zwroty te były poprzedzone rzetelną analizą okoliczności mogących mieć wpływ na ich zasadność.

Analizy ryzyka rozpoczęto do 31 dni od daty wpływu deklaracji lub jej korekty do Urzędu. Ocena ryzyka oparta była na: wynikach kontroli przeprowadzonych u podatników przez organy skarbowe w okresie co najmniej 12 miesięcy (dane z systemu KONTROLA⁴³), analizie danych na podstawie złożonych deklaracji (dane z systemu VIES), analizie danych wygenerowanych z systemu e-Orus i Baza Podmiotów Szczególnych. Na etapie weryfikacji zwrotów podatku VAT nie

³⁵ Według sprawozdania Rb-27 (§ 014 *Podatek od towarów i usług*, rozdział 75653).

³⁶ Różnica pomiędzy wpłatami z tytułu podatku VAT i zwrotami podatku VAT.

³⁷ System Rejestracji Centralnej, element systemu wprowadzonego przez Ministerstwo Finansów, przeznaczony do rejestracji internetowej podatników e-Rejestracja.

³⁸ Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników.

³⁹ Program wspomagający pracę komórek analiz urzędów skarbowych. Umożliwia tworzenie licznych raportów na podstawie danych z lokalnej bazy POLTAX i jej podsystemów.

⁴⁰ System, w którym są gromadzone dane o kontrolach prowadzonych przez jednostki administracji skarbowej.

⁴¹ Zwroty dobrano z zastosowaniem następujących kryteriów: kwotowego (po cztery zwroty w przedziałach od 1 mln zł do 3 mln zł, od 3 mln zł do 15 mln zł i powyżej 15 mln); dokonane w II półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. (z wyjątkiem jednego dokonanego 17 czerwca 2016 r.); niepoprzedzone kontrolą podatkową, kontrolą skarbową lub celno-skarbową; wypłacone podatnikom VAT UE.

⁴² Określono w nim wzór *Karty oceny zasadności zwrotu* oraz tryb postępowania przy dokonywaniu zwrotów.

⁴³ System wspomagający zadania urzędów skarbowych w zakresie: obsługi typowania podmiotów do kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w oparciu o kryteria kontroli bazujące na danych z systemu POLTAX; tworzenia projektów i planów kontroli podatkowej i czynności sprawdzających; dokumentowania kontroli i obsługi postępowania kontrolnego; tworzenia raportów i zestawień statystycznych i sprawozdawczych.

korzystano z JPK-VAT⁴⁴, z uwagi na udostępnienie systemu do obsługi tych plików w maju 2017 r., przy czym w pięciu przypadkach zwroty zadeklarowano za okresy, w których podatnicy nie mieli obowiązku złożenia JPK-VAT (za okresy przed lipcem 2016 r.). Wyniki weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT dokumentowano w karcie *Analiza zasadności zwrotu podatku VAT*. Zwroty podatku VAT zostały zaakceptowane przez Naczelnika Urzędu i przekazano je, w terminie do 60 dni od daty wpływu deklaracji lub jej korekty, na rachunki bankowe zgłoszone przez podatników.

Nie stwierdzono przypadków, w których:

- odstąpiono od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu VAT, mimo przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych;
- kolejne działania weryfikacyjne, po analizie ryzyka, wykazały powody, które uzasadniały złożenie korekty deklaracji lub wydanie decyzji odmawiającej dokonanie zwrotu VAT;
- poprzedzono kontrolą zwroty, o które wystąpił podatnik, za kolejne okresy rozliczeniowe.

(dowód: akta kontroli str. 276-290, 296-314, 325-326)

W wyniku badania trzech spraw, w których podatnicy wnieśli zażalenia na opieszale weryfikowanie zasadności zwrotów podatku VAT na łączną kwotę 13 000 tys. zł, ustalono, że nie wystąpiły przypadki nieuzasadnionego wstrzymywania tych zwrotów. W badanych sprawach organ odwoławczy utrzymał w mocy wszystkie postanowienia Naczelnika Urzędu w sprawie przedłużenia terminu zwrotów podatku VAT, nie znajdując przesłanek do ich uchylecia. We wszystkich trzech sprawach wniesiono skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach na postanowienia organu odwoławczego. Na dzień zakończenia czynności kontrolnych postępowania te były w toku.

(dowód: akta kontroli str. 296-300, 435-543)

Pismem z 8 maja 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach poinformował o zakończeniu wstępnych prac nad aplikacją WRO-System⁴⁵ i udostępnieniu tej aplikacji dla użytkowników końcowych, nadmieniając iż nadal trwają prace nad wprowadzeniem nowych funkcjonalności oraz modułów. W kolejnych pismach z Ministerstwa Finansów oraz Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu przekazywano zalecenia dotyczące wyjaśniania rozbieżności w JPK z wykorzystaniem ww. narzędzia, informacje o zakończeniu prac nad kolejnymi modułami aplikacji, wyjaśnienia zgłaszanych problemów, jak również przypomniano o zwiększeniu obciążenia pracą urzędów skarbowych w związku z wejściem w życie od 1 stycznia 2018 r. obowiązku składania JPK VAT przez grupę mikroprzedsiębiorców (oszacowaną na 1,5 mln podmiotów) i podkreślono konieczność zapewnienia właściwej obsługi zwielokrotnionej liczby czynności sprawdzających.

W wyniku badania celowo dobranej próby⁴⁶ trzech zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 614 tys. zł za czerwiec 2017 r. (tj. po udostępnieniu urzędom skarbowym aplikacji WRO-System), ustalono,

⁴⁴ Jednolity Plik Kontrolny dla rejestrów VAT.

⁴⁵ Narzędzie służące do udostępniania i analizy plików JPK-VAT.

⁴⁶ Według osądu kontrolera.

że w Urzędzie prowadzono czynności analityczne z wykorzystaniem JPK przekazanych przez podatników (nie stwierdzono rozbieżności).

(dowód: akta kontroli str. 1397-1467)

2.2. W 2016 r. przeprowadzono 400 czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT. W ramach 156 czynności sprawdzających (39,0%) ujawniono nieprawidłowości na kwotę 592 tys. zł, w tym w ramach ośmiu (5,1% czynności, w których ujawniono nieprawidłowości) – nienależne zwroty podatku VAT na kwotę 506 tys. zł (85,5% kwoty ujawnionych nieprawidłowości).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 170 czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT. W ramach 60 czynności sprawdzających (35,3%) ujawniono nieprawidłowości na kwotę 58 tys. zł, w tym w ramach czterech (6,7% czynności, w których ujawniono nieprawidłowości) – nienależne zwroty podatku VAT na kwotę 20 tys. zł (34,5% kwoty ujawnionych nieprawidłowości).

Biorąc pod uwagę relację liczby czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, w ramach których ujawniono nieprawidłowości, do liczby czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, w okresie objętym kontrolą efektywność tych czynności zmniejszyła się (w 2016 r. o 10,7 punktu procentowego w porównaniu z 2015 r., a w I półroczu 2017 r. o 13,1 punktu procentowego w porównaniu z I półroczem 2016 r.). Biorąc pod uwagę kwoty nieprawidłowości ujawnionych w ramach czynności sprawdzających, efektywność ta wzrosła w 2016 r. w porównaniu z rokiem poprzednim (o 136,8%), natomiast spadła w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r. (o 88,2%).

W wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT w 2016 r. złożono 14 korekt deklaracji VAT, w tym osiem (57,1%) dotyczących nienależnych zwrotów podatku VAT, które w całości uwzględniały kwoty ujawnionych nieprawidłowości.

W wyniku czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT w I półroczu 2017 r. złożono dziewięć korekt deklaracji VAT, w tym cztery (44,4%) dotyczące nienależnych zwrotów podatku VAT, które w całości uwzględniały kwoty ujawnionych nieprawidłowości.

(dowód: akta kontroli str. 123)

2.3. W 2016 r. przeprowadzono 46 kontroli zasadności zwrotów podatku VAT na łączną kwotę 115 363 tys. zł, w wyniku których w 27 przypadkach (58,7%) ujawniono nieprawidłowości na kwotę 14 672 tys. zł (12,7% zadeklarowanej kwoty zwrotów objętych kontrolą), w tym zatrzymane nienależne zwroty stanowiły 13 872 tys. zł (94,5% nieprawidłowości). W porównaniu do roku poprzedniego, liczba kontroli zasadności zwrotów podatku VAT zmniejszyła się o 52 (53,1%), a zadeklarowana kwota zwrotów objętych kontrolą – o 13 251 tys. zł (10,3%), natomiast kwota ujawnionych nieprawidłowości zwiększyła się o 30 tys. zł (0,2%), a kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów – o 8 803 tys. zł (o 173,7%), co świadczy o poprawie skuteczności tych kontroli.

W wyniku powyższych kontroli, podatnicy złożyli 17 korekt uwzględniających nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli (o 58,5% mniej w porównaniu z rokiem poprzednim) na kwotę 99 tys. zł (o 79,0% mniej), w tym ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów VAT stanowiły 1 tys. zł (o 98,2% mniej). W wyniku powyższych kontroli wszczęto 12 postępowań podatkowych (o 53,8% mniej niż w roku poprzednim) na kwotę 14 497 tys. zł (o 25,3% niższą niż w roku poprzednim). Do 30 września 2017 r. zakończono siedem postępowań podatkowych (od decyzji nie wniesiono odwołania) na kwotę 3 609 tys. zł (w 100,0% uwzględniających ujawnione w kontrolach nieprawidłowości), z której 3 533 tys. zł

(97,9%) stanowiły ustalenia w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT. W porównaniu do 2015 r., spadły liczba (o 30,0%) i kwota (o 47,4%) zakończonych postępowań podatkowych oraz kwota uwzględnionych w tych postępowaniach nieprawidłowości ujawnionych w kontrolach (o 37,9%), natomiast wzrosła kwota uwzględnionych w tych postępowaniach ustaleń kontroli w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT (ponad ośmiokrotnie).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 28 kontroli zasadności zwrotów podatku VAT na łączną kwotę 162 380 tys. zł, w wyniku których w 24 przypadkach (85,7%) ujawniono nieprawidłowości na kwotę 19 392 tys. zł (11,9% zadeklarowanej kwoty zwrotów objętych kontrolą), w tym zatrzymane nienależne zwroty stanowiły 6 141 tys. zł (31,7% nieprawidłowości). W porównaniu do I półrocza 2016 r., liczba kontroli zasadności zwrotów podatku VAT zwiększyła się o 5 (21,7%), zadeklarowana kwota zwrotów objętych kontrolą – o 103 812 tys. zł (177,3%), kwota ujawnionych nieprawidłowości – o 15 754 tys. zł (ponad pięciokrotnie), a kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów – o 2 705 tys. zł (78,7%), co świadczy o poprawie skuteczności tych kontroli.

W wyniku powyższych kontroli, podatnicy złożyli siedem korekt uwzględniających nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli (o 22,2% mniej w porównaniu z I półroczem 2016 r.) na kwotę 4 741 tys. zł (ponad pięćdziesięciokrotnie większą), w tym ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów VAT stanowiły 3 568 tys. zł (w I półroczu 2016 r. nie złożono korekt uwzględniających tego rodzaju ustalenia). Do 30 września 2017 r., wyniku powyższych kontroli, wszczęto 24 postępowania podatkowe (o 242,9% więcej niż w roku poprzednim) na kwotę 14 123 tys. zł (o 332,7% wyższą), a zakończono jedno postępowanie podatkowe (od decyzji nie wniesiono odwołań) na kwotę 774 tys. zł (w 100,0% uwzględniające ustalenia kontroli w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT). W porównaniu do I półrocza 2016 r., spadły liczba (o 83,3%) i kwota (o 76,3%) zakończonych postępowań podatkowych oraz kwota uwzględnionych w tych postępowaniach nieprawidłowości ujawnionych w kontrolach (o 76,3%), w tym kwota ustaleń w zakresie zatrzymanych zwrotów VAT (o 76,1%).

(dowód: akta kontroli str. 1391, 1393)

W 2016 r., po kontrolach zasadności zwrotów podatku VAT (bez względu na datę zakończenia i zatwierdzenia tych kontroli), wydano cztery decyzje podatkowe (wszystkie stwierdzały nienależne zwroty VAT), w których kwoty nieprawidłowości wyniosły 1 502 tys. zł (w tym nienależne zwroty stanowiły 627 tys. zł, tj. 41,7%). W porównaniu do roku poprzedniego obniżyły się liczba decyzji podatkowych i wynikające z nich kwoty nieprawidłowości (odpowiednio o 81,0% i 85,1%), w tym liczba decyzji stwierdzających nienależne zwroty i ich kwoty (odpowiednio o 33,3% i 78,2%).

W I półroczu 2017 r., po kontrolach zasadności zwrotów podatku VAT (bez względu na datę zakończenia i zatwierdzenia tych kontroli), wydano dziewięć decyzji podatkowych (w tym osiem, tj. 88,9% stwierdzało nienależne zwroty VAT), w których kwoty nieprawidłowości wyniosły 7 040 tys. zł (w tym nienależne zwroty stanowiły 4 109 tys. zł, tj. 58,4%), w sytuacji gdy w I półroczu 2016 r. nie wydano żadnych takich decyzji.

W okresie objętym kontrolą nie wniesiono odwołań od decyzji podatkowych wydanych po kontrolach zasadności zwrotów podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1392)

2.4. Badanie 10 zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 154 498 tys. zł, które zostały sprawdzone w toku przeprowadzonych kontroli podatkowych (55,6% kwoty zadeklarowanych zwrotów objętych kontrolami podatkowymi)⁴⁷, w tym jednego nienależnego w kwocie 774 tys. zł⁴⁸, wykazało, że:

- w dziewięciu przypadkach wstępną analizę ryzyka podjęto do 23 dni od wpływu do Urzędu deklaracji lub jej korekty, a w jednym przypadku po upływie 44 dni; wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej zatwierdzone zostały przez Naczelnika Urzędu od 32 do 55 dni przed upływem terminu na zwrot podatku VAT;
- we wszystkich przypadkach podatnicy złożyli pliki JPK-VAT, przy czym analiza plików JPK-VAT była możliwa dopiero od maja 2017 r., kiedy udostępniono narzędzie informatyczne WRO-System, utworzone przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej;
- w jednym przypadku (stwierdzenie nienależnego zwrotu w kwocie 774 tys. zł) skorzystano z możliwości współpracy z innymi krajami członkowskimi UE (Czechami, Węgrami i Litwą), polegającej na zasięgnięciu informacji na etapie postępowania kontrolnego na temat kontrahentów podatnika (w dwóch przypadkach uzyskano informacje o braku możliwości skontrolowania kontrahentów, w jednym przypadku uzyskano informację o niedokonaniu przez kontrahenta wewnątrzspółnotowych nabyć towarów od podatnika);
- w ramach czynności analitycznych i kontrolnych korzystano z następujących narzędzi informatycznych/rejestrów: VIES, Baza Podmiotów Szczególnych, KONTROLA, e-Orus, KRS, strona internetowa podatnika;
- w jednym przypadku po kontroli przeprowadzono postępowanie podatkowe (które potwierdziło ustalenia kontroli) i wydano decyzję, z której wynikało że wykazany przez podatnika zwrot w kwocie 774 tys. zł był nienależny⁴⁹ (w pozostałych przypadkach nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie należnego zwrotu podatku VAT).

W wyniku badania zwrotów podatku VAT (w tym również badania opisanego w pkt 2.1. wystąpienia pokontrolnego) ustalono, że okres od wpływu do Urzędu deklaracji do podjęcia wstępnej analizy ryzyka był dłuższy niż 30 dni w dwóch przypadkach (wynosił 31 i 44 dni i dotyczył zwrotów zadeklarowanych w łącznej kwocie 9 754,1 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 296-300, 315-359, 375-434, 1468-1469)

2.5. W okresie objętym kontrolą, skuteczność Urzędu w zakresie weryfikacji zwrotów VAT zwiększyła się, albowiem zwiększyły się kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli zasadności zwrotów VAT: w 2016 r. o 30 tys. zł (0,2% w porównaniu z 2015 r.) i w I półroczu 2017 r. o 15 754 tys. zł (ponad pięciokrotnie w porównaniu z I półroczem 2016 r.). Wprawdzie stosunek liczby tych kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby kontroli zasadności zwrotów VAT,

⁴⁷ Próbę dobrano celowo według osądu kontrolera, spośród zwrotów sprawdzonych w toku kontroli podatkowych.

⁴⁸ Ustalenie Urzędu.

⁴⁹ Ustalono pozorny charakter prowadzonej działalności oraz wystawianie faktur dokumentujących fikcyjne wewnątrzspółnotowe dostawy towarów, co wskazywało na uczestnictwo w „oszustwie karuzelowym”.

wyniósł w 2016 r. 58,7% (o 7,6 punktów procentowych mniej niż w roku poprzednim), jednakże w I półroczu 2017 r. wzrósł do 85,7% (o 16,1 punktów procentowych więcej niż w I półroczu 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 1391)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania prowadzone w Urzędzie w zakresie weryfikowania zasadności zwrotów podatku VAT.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. Badaniem objęto plany kontroli rozliczeń podatku VAT na III kwartał 2016 r. i II kwartał 2017 r., w których ujęto odpowiednio osiem i siedem kontroli. Na IV kwartał 2016 r. nie sporządzono planu kontroli, z uwagi na znaczne obciążenie Działu Kontroli Urzędu kontrolami zleconymi przez Izbę Skarbową w Katowicach (12 kontrolami w zakresie zwrotów VAT oraz 15 kontrolami w zakresie podatku CIT) oraz niezakończonymi kontrolami zaplanowanymi na III kwartał 2016 r. Źródłem danych przy planowaniu kontroli na III kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r. były⁵⁰:

- wnioski jednostek resortu finansów⁵¹ (cztery w III kwartale 2016 r. i sześć w II kwartale 2017 r.);
- wnioski komórek Urzędu innych niż komórka analizy ryzyka⁵² (jeden w III kwartale 2016 r. i jeden w II kwartale 2017 r.);
- wyniki własnych analiz oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z centrów kompetencyjnych, Ministerstwa Finansów, izby skarbowej / izby administracji skarbowej (trzy w III kwartale 2016 r.).

Na III i IV kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r. wytypowano odpowiednio 49, 16 i dziewięć kontroli doraźnych. Źródłem danych przy typowaniu były:

- wnioski jednostek resortu finansów (35 w III kwartale 2016 r., cztery w IV kwartale 2016 r. i dwa w II kwartale 2017 r.);
- wnioski komórek Urzędu innych niż komórka analizy ryzyka (siedem w III kwartale 2016 r., dziewięć w IV kwartale 2016 r. i sześć w II kwartale 2017 r.);
- wyniki własnych analiz (siedem w III kwartale 2016 r., trzy w IV kwartale 2016 r. i jedna w II kwartale 2017 r.).

(dowód: akta kontroli str. 124-125)

W Urzędzie weryfikowano na bieżąco wnioski organów ścigania, innych urzędów skarbowych, urzędów celno-skarbowych, urzędów administracji rządowej, Głównego Inspektora Informacji Finansowej oraz Biura Wymiany Informacji w Koninie, przy czym priorytet miały wnioski dotyczące okresów rozliczeniowych, za które zobowiązania przedawnią się w najbliższym czasie oraz zawierające polecenia przeprowadzenia kontroli podatkowej, a także informacje przekazywane przez organy ścigania.

(dowód: akta kontroli str. 544-554)

⁵⁰ Pierwotne źródło danych.

⁵¹ Indywidualne/imienne.

⁵² Indywidualne/imienne.

W celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzenia VAT, zgodnie z dokumentami opracowanymi w Ministerstwie Finansów *Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej* oraz *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług*, w Urzędzie prowadzono następujące analizy systemowe:

- wykonywaną na bieżąco ocenę ryzyka rejestracji podmiotu, mającą na celu jak najwcześniejsze wyodrębnienie grupy podmiotów o potencjalnie wyższym poziomie ryzyka i poddanie ich wzmożonemu monitoringowi od samego początku prowadzenia działalności oraz niedopuszczenie do obrotu podmiotów, w przypadku których prawdopodobieństwo popełnienia oszustw podatkowych graniczy z pewnością, poprzez odmowę rejestracji podmiotu;
- wykonywaną raz na kwartał segmentację ogólną przedsiębiorców, mającą na celu dokonanie podziału całej populacji podmiotów na dwie zasadnicze grupy: podmioty rzetelne (wiarygodne) i podmioty nierzetelne (niewiarygodne).

Ponadto, w Urzędzie, w oparciu o wyniki segmentacji ogólnej, wykonywano co kwartał analizy grupowe odrębnie dla każdego podobszaru ryzyka (branży), z wykorzystaniem kryteriów umożliwiających m.in. ocenę wypełniania przez podatników obowiązków dotyczących podatku VAT. Kryteria analiz grupowych odnosiły się do branż podwyższonego ryzyka wskazanych w *Krajowym Planie Działań Administracji Podatkowej 2016*⁵³ i *Wojewódzkim Planie Działań na 2016 rok*⁵⁴. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w procesie typowania podmiotów do kontroli stosowano także kryteria własne⁵⁵ oraz uwzględniano informacje wpływające do Urzędu, dotyczące potencjalnych nieprawidłowości w obszarze podatków.

(dowód: akta kontroli str. 13-20, 544-554, 646-951, 1061-1084)

Analizy w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzenia podatku VAT prowadzone były na bieżąco w oparciu o dane pozyskane z wykorzystaniem narzędzi informatycznych i baz danych (WRO-System, POLTAX, KONTROLA, e-Orus, WHATX⁵⁶, SPR⁵⁷, MS EXCEL), a także aplikacji własnych Urzędu (*Karta oceny zasadności zwrotu*, *Karta informacyjna*, *Ogłędziny*, *Korespondencja nieodebrana*) oraz informacji ogólnodostępnych (KRS, *Informator prawno-gospodarczy LEX*, CEPIK⁵⁸, *Elektroniczne księgi wieczyste*, Internet). Celem prowadzonych analiz było dążenie do eliminowania zagrożeń powodujących możliwość wypływu środków z budżetu państwa wskutek dokonania nieuzasadnionych zwrotów podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 544-554, 612-645, 952-1060, 1470-1472)

Podmioty do kontroli typowano przeważnie na podstawie indywidualnych wniosków wewnętrznych (kierowanych z innych komórek Urzędu) i zewnętrznych. Jak wyjaśnił Naczelnik, wyniki selekcji automatycznych (analiz grupowych, segmentacji ogólnych, skryptów) były tylko jednym ze źródeł informacji wykorzystywanych w procesie typowania podatników do kontroli. Naczelnik zwrócił także uwagę na znaczenie udostępnionego w maju 2017 r. narzędzia informatycznego WRO-System

⁵³ Opracowanym przez Ministerstwo Finansów w marcu 2016 r.

⁵⁴ Opracowanym przez Izbę Skarbową w Katowicach w kwietniu 2016 r.

⁵⁵ Np. wartość jednorazowego zwrotu VAT, podmioty z wysokimi obrotami niezatrudniające pracowników, podmioty niekontrolowane i nieobjęte czynnościami sprawdzającymi.

⁵⁶ Hurtownia WHTAX jest informatycznym magazynem danych pochodzących z systemu POLTAX urzędów skarbowych.

⁵⁷ Hurtownia zasilana danymi z systemu POLTAX w celu prowadzenia sprawozdawczości podatkowej oraz przygotowywania raportów na podstawie wyników analiz.

⁵⁸ Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

w analizie i typowaniu podmiotów do kontroli, z wykorzystaniem modułów JPK-Analizer (generowanie plików wynikowych z rejestrami JPK podmiotów, sporządzanie wykazu generowanych plików użytkownika, weryfikacja złożenia plików JPK) oraz WRO-Skarbiec (wyszukiwanie podmiotów krajowych i zagranicznych). Naczelnik Urzędu wyjaśnił: „*Informacje zawarte we WRO-Skarbiec wykorzystywane są do oceny wiarygodności podatnika. Natomiast informacje z JPK-Analizer wykorzystywane są w toku prowadzonych czynności sprawdzających związanych z deklarowanymi zwrotami podatku VAT*”.

(dowód: akta kontroli str. 124, 544-554, 952-1060, 597-611, 1470-1472)

Urząd typował do kontroli podmioty o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz opracowywał plany kontroli, kierując się zaleceniami Izby Skarbowej w Katowicach⁵⁹. W szczególności przed sporządzeniem planów kontroli na III kwartał 2016 r. oraz na II kwartał 2017 r. Urząd przeprowadził analizy pod kątem prawdopodobieństwa ujawnienia nieprawidłowości podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 544-554, 833-864, 900-1060)

Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu, w procesie typowania podmiotów do kontroli podatkowej ocenie podlegały: kwoty potencjalnych uszczupień podatkowych, prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości, historia podatkowa podmiotu (także wykreślenie z rejestru podatników VAT), powiązania kapitałowe i osobowe (w zależności od charakteru konkretnej sprawy mogły to być także inne cechy podatnika). Wyjaśnił również „*W ostatnim okresie większą wagę przywiązuje się do potencjalnej skuteczności egzekucji prawdopodobnych uszczupień. Ostateczna decyzja o przyjęciu wniosku do kontroli omawiana jest w toku spotkań Zespołu ds. typowania podmiotów do kontroli⁶⁰, a podejmowana przez Naczelnika Urzędu*”.

(dowód: akta kontroli str. 544-574, 952-1060, 1470-1472)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie dokonywano typowania podmiotów do objęcia kontrolą koordynowaną, natomiast pracownicy Urzędu uczestniczyli w 2017 r. w międzynarodowej kontroli zainicjowanej przez czeską administrację podatkową, koordynowanej przez Mazowiecki Urząd Celno-Skarbowy w Warszawie, której przedmiotem był handel olejem rzepakowym. Do kontroli tej został włączony (pismo z Ministerstwa Finansów z dnia 3 kwietnia 2017 r.) podmiot, w którym Urząd prowadził kontrolę na podstawie własnego typowania (wstrzymanie zwrotów podatku VAT, kontrola w toku).

(dowód: akta kontroli str. 544-574)

3.2. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 153 kontrole podatkowe z zakresu rozliczeń podatku VAT, z tego 107 kontroli w 2016 r. (o 40,6% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i 46 kontrole w I półroczu 2017 r. (o 32,4% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, wyniosła 127, z tego 87 kontroli w 2016 r. (o 40,0% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i 40 kontroli w I półroczu 2017 r. (o 29,8% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). W 2016 r., w stosunku do roku poprzedniego, nieznacznemu wzrostowi (z 80,5% do 81,3%) uległ procentowy udział liczby kontroli z zakresu rozliczeń podatku VAT, w których stwierdzono

⁵⁹ Wskazania dotyczące zasad typowania podmiotów do kontroli podatkowej, tworzenie planów kontroli oraz monitorowanie efektów typowania i kontroli podatkowej w urzędach skarbowych woj. śląskiego przekazane pismem z dnia 15 kwietnia 2015 r.

⁶⁰ Zespół powołany zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 23/2014 z dnia 31 grudnia 2014 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw typowania podmiotów do kontroli oraz komunikatem Naczelnika Urzędu nr 20/2016 z dnia 22 marca 2016 r. w tej samej sprawie.

nieprawidłowości. W I półroczu 2017 r. udział ten wyniósł 86,9% i był wyższy niż w I półroczu 2016 r. (83,8%).

W kontrolach tych stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 184 445 tys. zł, z tego 69 729 tys. zł w 2016 r. (o 236,3% więcej w porównaniu do roku poprzedniego) i 114 716 tys. zł w I półroczu 2017 r. (o 142,2% więcej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). Udział kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT w powyższych kwotach nieprawidłowości wyniósł odpowiednio 55,2% i 4,8%. Podatek wymierzony na ww. podstawie prawnej wyniósł 44 029 tys. zł, z tego 38 479 tys. zł w 2016 r. (w roku poprzednim nie wymierzono podatku na ww. podstawie prawnej) i 5 550 tys. zł w I półroczu 2017 r. (o 12,0% więcej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). W 2016 r. i I półroczu 2017 r. ujawniono odpowiednio 950 faktur na łączną kwotę brutto 460 579 tys. zł oraz 784 faktury na łączną kwotę brutto 298 736 tys. zł.

Kwota nieprawidłowości stwierdzonych w kontrolach w I półroczu 2017 r. była o 64,5% wyższa w porównaniu z całym 2016 r. Naczelnik wyjaśnił, że było to spowodowane m.in. skutecznym typowaniem podmiotów do kontroli oraz zwiększeniem liczby kontroli nastawionych na wykrywanie przestępstw karuzelowych.

(dowód: akta kontroli str. 126, 131-133)

3.3. W okresie objętym kontrolą podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT w wyniku 58 kontroli podatkowych, z tego 43 przeprowadzonych w 2016 r. (o 55,2% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i 15 przeprowadzonych w I półroczu 2017 r. (o 46,4% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). Kwota ustaleń ze złożonych korekt wyniosła 10 995 tys. zł, z tego 1 374 tys. zł w 2016 r. (38,1% mniej w porównaniu z rokiem poprzednim) i 9 621 tys. zł w I półroczu 2017 r. (ponad jedenastokrotnie więcej w porównaniu z I półroczem 2016 r.).

Kwota wpłat z korekt wyniosła 4 742 tys. zł, z tego 739 tys. zł w 2016 r. (32,2% mniej w porównaniu z rokiem poprzednim) i 4 003 tys. zł w I półroczu 2017 r. (prawie dziesięciokrotnie więcej w porównaniu z I półroczem 2016 r.). Udział kwot wpłaconych w kwotach wykazanych w korektach wyniósł 53,8% w 2016 r. (o 9,4% więcej niż roku poprzednim) oraz 41,6% w I półroczu 2017 r. (o 17,6% mniej niż w I półroczu 2016 r.).

W I półroczu 2017 r. kwota ustaleń ze złożonych korekt deklaracji VAT była siedmiokrotnie wyższa, a kwota wpłat z korekt – ponad pięciokrotnie wyższa w porównaniu z całym 2016 r. W ocenie Naczelnika wynikało to z wykrycia ewidentnych nieprawidłowości, niekwestionowanych przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 127, 131-133)

3.4. W okresie objętym kontrolą 78 postępowań podatkowych zakończyło się wydaniem decyzji wymiarowych w podatku VAT, z tego 62 w 2016 r. (o 24% więcej niż w roku poprzednim) i 16 w I półroczu 2017 r. (o 220,0% więcej niż w I półroczu 2016 r.). Łączna kwota ustaleń z powyższych decyzji wyniosła 33 847 tys. zł, z tego 23 788 tys. zł⁶¹ w 2016 r. (o 36,9% więcej niż w roku poprzednim) i 10 059 tys. zł⁶² w I półroczu 2017 r. (prawie siedmiokrotnie więcej niż w I półroczu 2016 r.).

W 2016 r. kwota z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT stanowiła 42,6% kwoty ustaleń z decyzji wymiarowych i wyniosła 10 123 tys. zł

⁶¹ W tym 627 tys. zł nienależnych zwrotów i 12 512 tys. zł nowych zobowiązań.

⁶² W tym 4 633 tys. zł nienależnych zwrotów i 2 328 tys. zł nowych zobowiązań.

(ponad jedenastokrotnie więcej niż w roku poprzednim). W I półroczu 2017 r. kwota z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT stanowiła 3,5% kwoty ustaleń z decyzji wymiarowych i wyniosła 355 tys. zł (o 59,8% mniej niż w I półroczu 2016 r.).

W okresie objętym kontrolą kwoty nowych zobowiązań wynikających z powyższych decyzji nie zostały wpłacone do Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 1394)

3.5. W 2016 r. zaskarżono trzy decyzje w podatku VAT (o 75,0% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) za 24 okresy rozliczeniowe (nie było wśród nich decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT). Łączna kwota ustaleń z zaskarżonych decyzji wyniosła 4 758 tys. zł (o 54,0% mniej niż w roku poprzednim). W II instancji wydano trzy rozstrzygnięcia na łączną kwotę 3 484 tys. zł (66,3% mniejszą niż w roku poprzednim). Organ II instancji nie uchylił żadnej decyzji Naczelnika Urzędu wydanej w zakresie podatku VAT.

W I półroczu 2017 r. nie zaskarżono żadnej decyzji i nie wydano rozstrzygnięć w II instancji (w sytuacji gdy w I półroczu 2016 r. zaskarżono jedną decyzję obejmującą ustalenia na kwotę 217 tys. zł i wydano rozstrzygnięcie w tej sprawie w II instancji).

(dowód: akta kontroli str. 1395-1396)

3.6. W wyniku badania 15 przypadków kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, w związku z którymi w latach 2016–2017 (I półrocze) podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT (w dwóch przypadkach, stanowiących 3,4% liczby korekt złożonych w powyższym okresie w związku z kontrolami przeprowadzonymi w zakresie podatku VAT) lub przeprowadzono postępowania podatkowe i wydano decyzje podatkowe (w 13 przypadkach, stanowiących 86,7% liczby decyzji wymiarowych dotyczących podatku VAT, wydanych w powyższym okresie), co skutkowało największymi kwotami przypisów zobowiązań lub niewypłaconych zwrotów podatku VAT, stwierdzono, że:

- w dwóch przypadkach przeprowadzone kontrole miały charakter planowy, a w 13 – doraźny; od powzięcia i przeanalizowania informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli podatkowych upłynęło średnio 14 dni (w przypadku kontroli doraźnych) i 345 dni (w przypadku kontroli planowych); najdłuższy taki okres liczył 634 dni (co opisano poniżej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*); nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w prowadzeniu spraw przed rozpoczęciem kontroli;
- ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach pokontrolnych lub złożonych przez podatnika korektach deklaracji; podejście organu podatkowego w podobnych sprawach było jednolite;
- efekty finansowe kontroli (w postaci przypisanych zobowiązań oraz niewypłaconych zwrotów podatku VAT) wyniosły łącznie 27 759 tys. zł, z tego: nienależne zwroty podatku VAT wyniosły 12 105 tys. zł (4 936 tys. zł przypadało na decyzje, a 7 169 tys. zł – na korekty deklaracji VAT), zaniżenia zobowiązań w podatku VAT wyniosły 5 200 tys. zł (4 353 tys. zł przypadało na decyzje, a 847 tys. zł – na korektę deklaracji VAT), zobowiązania wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT wyniosły 10 454 tys. zł;
- kwoty do zapłaty (łącznie 15 654 tys. zł) wystąpiły w 10 przypadkach, w tym w jednym przypadku podatnik składający korektę deklaracji VAT zapłacił całe swoje zobowiązanie w wysokości 847 tys. zł, w drugim przypadku z zajętego

rachunku bankowego uzyskano kwotę 850,62 zł (zaledwie 0,2% zaległości) tytułem zobowiązania z decyzji wydanej na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT w kwocie 355 tys. zł (łącznie w tych dwóch przypadkach uregulowano 5,4% kwot zobowiązań do zapłaty objętych badaną próbą); w jednym przypadku zostało wszczęte postępowanie upadłościowe, a w pozostałych przypadkach nie wyegzekwowano zobowiązań z uwagi na brak majątku podatników;

- w 12 przypadkach ujawniono posługiwanie się fikcyjnymi fakturami VAT, których łączna liczba wyniosła 834⁶³;
- w 11 przypadkach wystąpiły przesłanki wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT, w tym w dziewięciu przypadkach niezwłocznie skierowano stosowne informacje do komórki odpowiedzialnej za ww. rejestr i dokonano wykreśleń, a w dwóch przypadkach wystąpiła zwłoka w wykreśleniu (co opisano w pkt 1 niniejszego wystąpienia w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*);
- w 10 przypadkach korzystano z możliwości współpracy z administracjami innych państw w trybie zapytań SCAC, mających zweryfikować kontrahentów zagranicznych w badanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych; otrzymane informacje przyczyniły się do wykazania fikcyjnych operacji gospodarczych;
- w żadnym przypadku postępowanie podatkowe nie zakończyło się w terminie dwóch miesięcy; głównymi przyczynami niedotrzymania tego terminu była konieczność uzyskania danych i informacji od innych organów (w tym administracji innych państw) oraz weryfikacji transakcji i kontrahentów przez inne urzędy skarbowe, a także potrzeba dogłębnej analizy zgromadzonego materiału dowodowego; postępowania podatkowe trwały średnio 482 dni, przy czym w ich biegu nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw; najdłuższe postępowanie trwało 1836 dni⁶⁴;
- spośród 10 przypadków, w których wystąpiły kwoty do zapłaty, w czterech przypadkach wydano, na podstawie art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶⁵, decyzje o zabezpieczeniu, a w pozostałych przypadkach nie wydano takich decyzji, gdyż w czterech przypadkach podatnicy nie posiadali majątku (w tym w dwóch przypadkach zmieniła właściwość miejscowa urzędu skarbowego), w jednym przypadku sąd ogłosił upadłość, a wierzytelności podatkowe zostały zgłoszone do masy upadłości, w jednym przypadku przed wydaniem decyzji o zabezpieczeniu wydano decyzję wymiarową i wynikające z niej zobowiązanie objęto tytułem wykonawczym, jednakże postępowanie egzekucyjne umorzono z uwagi na jego bezskuteczność (brak majątku i zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej);
- w siedmiu przypadkach już na etapie prowadzenia kontroli podatkowej sześciu podatników nie prowadziło działalności gospodarczej; siedzibami czterech firm były tzw. „wirtualne biura”; w ośmiu sprawach kontakt z podatnikami w toku postępowań kontrolnych i podatkowych był utrudniony, m.in. z uwagi na

⁶³ Z tego 522 faktury dotyczyły podatku należnego, a 312 faktury dotyczyły podatku naliczonego VAT.

⁶⁴ Przedmiotowe postępowanie wszczęto 24 maja 2011 r.; od decyzji z 27 września 2013 r. strona wniosła odwołanie, które organ drugiej instancji rozpatrzył 17 lutego 2014 r., uchylając zaskarżoną decyzję i przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia; 21 sierpnia 2015 r. Naczelnik Urzędu wydał kolejną decyzję, którą również zaskarżono; organ drugiej instancji 29 grudnia 2015 r. uchylił decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia; decyzją Naczelnika Urzędu z 2 czerwca 2016 r. została utrzymana przez organ drugiej instancji.

⁶⁵ Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm., zwanej dalej „ustawą Ordynacja podatkowa”.

wykreślenie w KRS nazw ulic z adresów (wskazanie jedynie miasta), niepodejmowanie korespondencji, częste zmiany zarządów i pełnomocników;

- we wszystkich 13 przypadkach, w których wydano decyzje podatkowe, o podejrzeniu popełnienia oszustw podatkowych bezzwłocznie zawiadamiano organy właściwe do prowadzenia postępowań karnych i karnych skarbowych, z tego w siedmiu przypadkach prokuraturę, a w sześciu przypadkach – Naczelnika Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach (zgodnie z właściwością rzeczową określoną w art. 133 § 1 pkt 1 ustawy Kodeks karny skarbowy), przy czym w dwóch przypadkach nie podjęto działań zmierzających do ukarania za popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy Kodeks karny skarbowy (co opisano poniżej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*); we wszystkich przypadkach ustalono sprawców oszustw podatkowych (osoby wystawiające faktury, składające deklaracje VAT z wykazaniem nienależnym zwrotem); w czterech przypadkach Urząd współpracował z prokuraturami (współpraca ta polegała na wymianie informacji, w tym przekazywaniu Urzędowi materiałów dowodowych z przesłuchań świadków i osób podejrzanych);
- nie wystąpiły przypadki uchylecia w okresie objętym kontrolą decyzji objętych badaniem.

Ponadto, w wyniku badania trzech decyzji Dyrektora Izby Skarbowej/Izby Administracji Skarbowej w Katowicach uchylających w okresie objętym kontrolą decyzje podatkowe wydane przez Naczelnika Urzędu na łączną kwotę 634 tys. zł⁶⁶ i przekazujących sprawy do ponownego rozpatrzenia, stwierdzono, że:

- w dwóch przypadkach (decyzje wydane w marcu 2016 r., dotyczące spółek powiązanych transakcjami w ramach „karuzeli podatkowej”) organ drugiej instancji nie miał wątpliwości co do zasadności zakwestionowania przez Naczelnika Urzędu nierzetelnych transakcji, jednakże stwierdził, że nie zebrano i nie rozpatrzono materiału dowodowego dotyczącego wszystkich okoliczności, z którymi wiążą się skutki prawne, wskazując naruszenie art. 120, art. 122 i art. 187 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa;
- w jednym przypadku uchylecie nastąpiło (w kwietniu 2017 r.) w związku z wniesieniem przez pełnomocnika spółki skargi kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, w którym oddalił on skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu. Jak wskazał w decyzji Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, Sąd stwierdził, że organy podatkowe nie wykazały „złej woli” skarżącego (świadomości uczestnictwa w oszustwie podatkowym) i w związku z tym przedwczesne jest pozbawienie spółki prawa do odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z zakwestionowanych faktur.

(dowód: akta kontroli, str. 147-180, 1291-1314, 1315-1357)

3.7. W okresie objętym kontrolą analityczne narzędzia informatyczne wykorzystano w 46 kontrolach dotyczących podatku VAT (z tego w 29 przypadkach wykorzystano IDEA i w 17 przypadkach – ACL), a kwoty ustaleń z tych kontroli wyniosły 148 793 tys. zł (z tego 66 546 tys. zł dotyczy kontroli z wykorzystaniem IDEA i 82 247 tys. zł – ACL).

W 2016 r. analityczne narzędzie informatyczne IDEA wykorzystano w 21 (spadek o 34,4% w porównaniu do roku poprzedniego), a ACL – w sześciu (spadek o 76,0% w porównaniu do roku poprzedniego) kontrolach dotyczących podatku VAT, w których ustalenia wyniosły odpowiednio 47 053 tys. zł (blisko sześciokrotny wzrost

⁶⁶ Dwóch określających zobowiązanie z tytułu podatku VAT w łącznej kwocie 508 tys. zł (w tym jednej określającej również kwotę podlegającą wpłacie na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT w kwocie 176 tys. zł) oraz jednej określającej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu w kwocie 126 tys. zł

w porównaniu do roku poprzedniego) i 36 375 tys. zł (spadek o 24,2% w porównaniu do roku poprzedniego).

W I półroczu 2017 r. analityczne narzędzie informatyczne IDEA wykorzystano w ośmiu kontrolach dotyczących podatku VAT (tak jak w I półroczu 2016 r.), a ACL – w 11 takich kontrolach (wzrost o 266,7% w porównaniu do I półrocza 2016 r.), w których ustalenia wyniosły odpowiednio 19 492 tys. zł (ponad dwukrotny wzrost w porównaniu do I półrocza 2016 r.) i 45 872 tys. zł (wzrost o 26,1% w porównaniu do I półrocza 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 130)

W ocenie Zastępcy Naczelnika Urzędu, najbardziej przydatne w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatku VAT były następujące narzędzia informatyczne:

- WRO-System – w zakresie badania prawidłowości rozliczeń na podstawie składanych plików JPK, powiązań pomiędzy kontrahentami oraz sporządzania zbiorczych informacji na temat wybranego podatnika;
- hurtownia WHTAX i SPR – w zakresie tworzenia raportów z danymi, które są pobrane lokalnie z urzędów w całym kraju;
- e-Orus oraz skrypty własne – w zakresie tworzenia raportów z konkretnymi danymi, celem prowadzenia dalszych analiz.

W pięciu szkoleniach zewnętrznych, obejmujących wykorzystanie JPK, przeprowadzonych w okresie od czerwca do października 2017 r., udział wzięło pięciu pracowników Urzędu, którzy przeprowadzili następnie szkolenia wewnętrzne dla pracowników Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (trzykrotnie) oraz Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej (jednokrotnie). Zastępca Naczelnika wyjaśniła: „Z uwagi na ciągłą pracę z plikami JPK_VAT pracownicy – począwszy od marca 2017 r. do nadal – ciągle zdobywają doświadczenie w przedmiotowym zakresie poprzez działania praktyczne, a nie tylko teoretyczne. Na bieżąco korzystają z wszelkich konspektów i newsletterów wysyłanych przez MF oraz znajdujących się na stronie www.mf.gov.pl”.

Według stanu na 30 czerwca 2017 r., przygotowanych do wykorzystywania w kontrolach podatkowych narzędzia informatycznego typu ACL było pięciu pracowników Urzędu, a narzędzia typu Idea oraz JPK – jeden pracownik. Według stanu na 31 października 2017 r. zwiększeniu o jedną osobę uległa liczba pracowników przygotowanych do wykorzystywania w kontrolach podatkowych JPK.

Według stanu na 30 czerwca 2017 r. liczba pracowników Urzędu przygotowanych i uprawnionych do korzystania z bazy JPK-VAT udostępnionej przez Izbę Administracji Skarbowej we Wrocławiu wynosiła dla poszczególnych modułów: *Analizer* (wnioski) – 47, *Skarbiec* – 52, *Odroczenia* – dwóch, *Wierzytelności* – 25, *Ocena ryzyka rejestracyjnego* – dwóch, *Raporty* – 28. Według stanu na 31 października 2017 r. liczba pracowników przygotowanych i uprawnionych do korzystania z modułu *Analizer* (wnioski) uległa zwiększeniu o jedną, a modułu *Odroczenia* – o cztery osoby.

(dowód: akta kontroli str. 575-596)

3.8. Skuteczność działań kontrolnych Urzędu w 2016 r. i w I półroczu 2017 r., w porównaniu odpowiednio do 2015 r. i I półrocza 2016 r., uległa nieznacznej poprawie, biorąc pod uwagę relację liczby kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli przeprowadzonych w tym zakresie (wzrost odpowiednio z 80,5% do 81,3% i z 83,8% do 86,9%).

Biorąc pod uwagę kwoty nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, skuteczność działań kontrolnych Urzędu wzrosła w 2016 r.

w porównaniu z rokiem poprzednim o 48 992 tys. zł (236,3%), a w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r. – o 67 359 tys. zł (142,2%).

(dowód: akta kontroli str. 126)

*Ustalone
nieprawidłowości*

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

1. W jednym z 15 (6,7%) zbadanych przypadków kontroli podatkowych, kontrola podatkowa została podjęta ze zwłoką, albowiem od stwierdzenia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i wytypowania podmiotu do kontroli (7 marca 2013 r.) do jej wszczęcia (1 grudnia 2014 r.) upłynęło 634 dni.

Zespół ds. typowania podmiotów do kontroli oraz realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym wytypował podmiot do kontroli, z uwagi na podejrzenie uczestnictwa w oszustwie podatkowym i wystawianie fikcyjnych faktur. Informację w tym zakresie przekazano Kierownik Działu Kontroli Podatkowej. W wyniku uzgodnień z ówczesnym Naczelnikiem Urzędu uwzględniono wskazany przez ww. Zespół podmiot i okres rozliczeniowy podatku VAT dopiero w planie kontroli na II półroczu 2014 r., po uzyskaniu 25 marca 2014 r. kolejnej informacji wskazującej na zasadność podjęcia kontroli.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił: „*Podjęcie kontroli we wcześniejszym terminie nie było możliwe z uwagi na konieczność realizacji innych, pilnych i priorytetowych kontroli, w tym dotyczących zwrotów podatków VAT, jak również ze względu na brak kadrowe*”. Wyjaśnił ponadto, że zakwalifikowanie podmiotu do kontroli nie oznacza automatycznego podjęcia kontroli w danym miesiącu, czy też roku (jest ono uzależnione od liczby kontroli prowadzonych jednocześnie przez wytypowany zespół kontrolny oraz występowania innych pilniejszych kontroli do natychmiastowej realizacji).

(dowód: akta kontroli, str. 218-223)

Zdaniem NIK, podejmowanie kontroli po prawie 21 miesiącach w sposób istotny zwiększa ryzyko niewyegzekwowania zobowiązań wynikających z decyzji podatkowych. W tym czasie podatnik może bowiem zakończyć działalność i zbyć lub ukryć majątek, uniemożliwiając prowadzenie skutecznej egzekucji (w omawianym przypadku spółka zakończyła działalność, nie ustalono jej majątku i nie wyegzekwowano zobowiązań). Ponadto, podjęcie kontroli ze zwłoką skutkuje skróceniem czasu na wydanie decyzji podatkowych i wyegzekwowanie wynikających z nich zobowiązań, z uwagi na bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych.

2. W dwóch z 15 (13,3%) zbadanych przypadków kontroli podatkowych pracownicy Urzędu przeprowadzający te kontrole nie sporządzili wniosków do komórki karnej skarbowej, wskutek czego nie podjęto dalszych działań zmierzających do ukarania za popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy Kodeks karny skarbowy (polegającego na niedokonaniu w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo podaniu w nim danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub niepełnych), dopuszczając do przedawnienia karalności czynu. W przypadkach tych stwierdzono (oprócz próby wyłudzenia podatku VAT, o czym zawiadomiono właściwe organy) niedopełnienie przez podatników obowiązku wynikającego z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r.

o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁶⁷, tj. aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym, przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż w terminie siedmiu dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych. W pierwszym przypadku nie dokonano aktualizacji danych adresowych dotyczących siedziby spółki (stwierdzono protokół zdawczo-odbiorczy wynajmowanego lokalu z 18 lipca 2016 r.), w drugim przypadku aktualizacji danych adresowych miejsca prowadzenia działalności (stwierdzono nowy obiekt magazynowy, wykorzystywany na podstawie umowy z dnia 20 lutego 2015 r.) dokonano po trzech miesiącach od dnia w którym upłynął termin na realizację tego obowiązku (28 maja 2015 r., w sytuacji gdy termin upłynął 27 lutego 2015 r.).

Odnosnie do pierwszego przypadku, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że nie posiadano informacji o osobie odpowiedzialnej za złożenie aktualizacji, gdyż jedyny udziałowiec i prezes zarządu zbył udziały w spółce w lipcu 2016 r. na rzecz osoby zamieszkałej w Bułgarii, a tym samym brak było podstaw do skierowania wniosku do komórki karnej skarbowej. NIK zauważa, że od 16 stycznia 2016 r. w KRS, jako prezes zarządu spółki, była ujawniona osoba zamieszkała w Polsce, do której Urząd kierował korespondencję w związku z toczącym się postępowaniem podatkowym. Zdaniem NIK, odpowiedzialność tej osoby za popełnienie wykroczenia skarbowego winna być zweryfikowana w ramach postępowania karnego skarbowego.

Odnosnie do drugiego przypadku, Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że odstąpiono od sporządzenia wniosku o ukaranie, z uwagi na krótki odstęp czasu od zawarcia umowy z 20 lutego 2015 r. do dokonania aktualizacji danych. NIK zauważa, że podatnik dokonał aktualizacji danych w związku z wykryciem nowego miejsca prowadzenia działalności w toku kontroli podatkowej. Gdyby nie to, prawdopodobnie w ogóle nie wypełniłby powyższego obowiązku, mając na uwadze, że pozorował czynności dostaw wewnątrzspółnotowych i próbował wyłudzić zwrot podatku VAT (524 tys. zł za marzec 2015 r.).

Ponadto, NIK zauważa, że odstąpienie w powyższych przypadkach od skierowania wniosków do komórki karnej skarbowej, może wskazywać na nierówne traktowanie podatników, w sytuacji gdy, co do zasady, w Urzędzie podejmowano działania w celu ukarania za popełnienie wykroczenia z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy Kodeks karny skarbowy (w okresie objętym kontrolą 14 sprawców tego wykroczenia ukarano karą grzywny w łącznej kwocie 3.950 zł).

(dowód: akta kontroli, str. 141-146, 1140-1228)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działania mające na celu rozpoznawanie i wykrywanie podmiotów wyłudzających podatek VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka. Ujawnione nieprawidłowości polegały na wszczęciu kontroli podatkowej ze zwłoką w stosunku do daty stwierdzenia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i wytypowania podmiotu do kontroli oraz niepodjęciu działań zmierzających do ukarania za popełnienie wykroczenia skarbowego z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy Kodeks karny skarbowy, w sytuacji stwierdzenia w toku kontroli podatkowych niewykonania w terminie obowiązku wynikającego z art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

⁶⁷ Dz. U. z 2017 r., poz. 869, zwanej dalej „ustawą o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników”.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

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 Kontroli⁶⁸, wnosi o podjęcie działań zapewniających:

1. **Niewzłoczne wykreślanie podmiotów z rejestru podatników VAT, w sytuacji zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT, oraz niewzłoczne podejmowanie działań w celu ustalenia tych przesłanek;**
2. **Wszczytanie kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT niezwłocznie po stwierdzeniu ryzyka wystąpienia nieprawidłowości;**
3. **Kierowanie wniosków do komórki karnej skarbowej w razie stwierdzenia w toku kontroli podatkowych niewykonania w terminie obowiązku określonego w art. 9 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, w sytuacji gdy karalność wykroczenia z art. 81 § 1 pkt 1 ustawy Kodeks karny skarbowy nie uległa przedawnieniu.**

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

*Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń*

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

*Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków*

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

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

Katowice, dnia 22 grudnia 2017 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler
Monika Kopczyk
Doradca ekonomiczny**

.....

⁶⁸ Dz. U. z 2017 r., poz. 524, zwanej dalej „ustawą o NIK”.