



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Katowicach

LKA.410.023.02.2017  
P/17/013

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Katowicach  
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice  
T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30  
[lka@nik.gov.pl](mailto:lka@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 Katowicach

Kontrolerzy

1. Izabela Pilarek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/234/2017 z dnia 11 września 2017 r.
2. Tomasz Raszka, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/271/2017 z dnia 24 października 2017 r.
3. Witold Wilk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKA/270/2017 z dnia 23 października 2017 r.
4. Monika Kopczyk, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKA/273/2017 z dnia 26 października 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-4)

Jednostka  
kontrolowana

Urząd Skarbowy w Tychach, Al. Niepodległości 60, 43 –100 Tychy<sup>1</sup>

Kierownik jednostki  
kontrolowanej

Ewa Langer, Naczelnik Urzędu<sup>2</sup>

(dowód: akta kontroli str. 5-6)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>3</sup> działania Urzędu w celu zapobieżenia wyłudzeniom podatku VAT.

Uzasadnienie  
oceny ogólnej

W okresie objętym kontrolą (2016 r. i I półrocze 2017 r.) w Urzędzie prowadzono rzetelne analizy ryzyka rejestracji podmiotu oraz zweryfikowano wszystkie podmioty, zaliczone w wyniku tej analizy do grupy wysokiego ryzyka rejestracji VAT. W wyniku powyższych działań, w uzasadnionych przypadkach podmiotów nie zarejestrowano w rejestrze podatników VAT<sup>4</sup>, zgodnie z art. 96 ust. 4a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>. Prowadzono również działania w celu wykreślenia podatników z rejestrów VAT i VAT UE, stosownie do art. 96 ust. 8-9a i art. 97 ust. 15-16 ww. ustawy<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Zwany dalej: „Urzędem”.

<sup>2</sup> Zwana dalej: „Naczelnikiem”.

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

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

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

<sup>6</sup> Co stwierdzono w wyniku badania 14 przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT oraz 10 przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT UE i czterech przypadków odstąpienia od wykreślenia podmiotów z tego rejestru po przeprowadzonej weryfikacji.

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 czynności sprawdzające lub kontrole podatkowe<sup>7</sup>.

Poprawie uległa skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem i wyniosła 75% w 2016 r. oraz 81% w I półroczu 2017 r., podczas gdy w 2015 r. wyniosła 57%. W wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, ustalono nieprawidłowości w 2016 r. na kwotę 139 tys. zł, a w I półroczu 2017 r. na kwotę 483 tys. zł, w sytuacji gdy w 2015 r. nieprawidłowości te wyniosły 36 tys. zł. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 1 033 tys. zł w 2016 r. oraz 8 tys. zł w I półroczu 2017 r., podczas gdy w 2015 r. – na kwotę 7 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 jednostki resortu finansów, jak również wnioski z zagranicznej administracji skarbowej<sup>8</sup>. W ramach kontroli wykrywano m.in. podmioty uczestniczące w oszustwach podatkowych i zawiadamiano właściwe organy ścigania lub wszczynano postępowania karne skarbowe, a ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach podatkowych<sup>9</sup>.

Ujawnione nieprawidłowości dotyczyły:

- zwłoki w wykreśleniu podmiotów z rejestru podatników VAT i rejestru podatników VAT UE, w sytuacji zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 i 97 ustawy o podatku VAT;
- niekierowaniu na bieżąco wezwań w sprawie deklaracji VAT do podatników;
- zwłoki we wszczęciu kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT, w sytuacji powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

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

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

*Opis stanu faktycznego*

1.1. 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

<sup>7</sup> Co stwierdzono w wyniku badania próby 12 zwrotów na łączną kwotę 204 011,4 tys. zł, które nie zostały sprawdzone w toku kontroli podatkowych (21,8% kwoty zwrotów systemowych w okresie objętym kontrolą) oraz próby 10 zwrotów na łączną kwotę 39 600,2 tys. zł, które zostały sprawdzone w toku kontroli podatkowych (98,8% kwoty zadeklarowanych zwrotów objętych kontrolami podatkowymi), w tym pięciu nienależnych w łącznej kwocie 23,1 tys. zł.

<sup>8</sup> Co stwierdzono w wyniku badania typowania kontroli na III i IV kwartał 2016 i II kwartał 2017 r.

<sup>9</sup> Co stwierdzono w wyniku badania 15 postępowań podatkowych wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową (ustalenia z decyzji w łącznej kwocie 7 434 ,7 tys. zł stanowiły 55,3% wszystkich ustaleń z decyzji w okresie objętym kontrolą).

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.<sup>10</sup>), w którym przedstawiono zasady przeprowadzania analizy ryzyka rejestracji podmiotu, według kryteriów zawartych w Karcie Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu<sup>11</sup>;
- zarządzenie Naczelnika Urzędu nr 35/2014 z 31 października 2014 r. w sprawie organizacji pracy US w Tychach w zakresie podatku VAT<sup>12</sup>;
- pismo z 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;
- *Procedury oceny ryzyka* wdrożone przez Krajową Administrację Skarbową w marcu 2017 r. dotyczące rejestracji i monitoringu podatników VAT.

(Dowód: akta kontroli str. 7-73, 81-85, 98-101)

W latach 2016–2017 (I półrocze), uprawnienia do posługiwania się aplikacją KORRP<sup>13</sup> posiadało siedmiu pracowników Urzędu, którzy zostali w tym zakresie przeszkoleni przez kierownika komórki rejestracji.

(Dowód: akta kontroli str. 297)

Według stanu na 30 czerwca 2017 r. liczba zarejestrowanych w Urzędzie czynnych podatników VAT wyniosła 8.174 i w porównaniu do stanu na koniec 2015 r. wzrosła o 13,5%<sup>14</sup>, a liczba podatników VAT UE wyniosła 954 i w porównaniu do stanu na koniec grudnia 2015 r. spadła o 5,5%<sup>15</sup>.

W 2016 r. w Urzędzie zarejestrowano 836 nowych podatników VAT, tj. o 14 (1,6%) mniej niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 367, tj. o 79 (17,7%) mniej niż w I półroczu 2016 r. W 2016 r. przeniesiono z innych urzędów skarbowych 74 podatników VAT, tj. o 283 (79,3%) mniej niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 26, tj. o 10 (27,8%) mniej niż w I półroczu 2016 r.

Naczelnik Urzędu w wyjaśnieniach podała, że liczba zarejestrowanych podatników VAT zależy m.in. od tego, ile podmiotów rozpoczęło prowadzenie działalności gospodarczej i ile utraciło prawo do korzystania ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, co spowodowało powstanie obowiązku zarejestrowania się jako

---

<sup>10</sup> W 2015 r. zmieniono załącznik nr 3 *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*.

<sup>11</sup> Zwanej dalej: „KORRP”.

<sup>12</sup> Określono w nim obowiązek przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji podmiotu oraz weryfikowania zgłoszenia rejestracyjnego podatnika VAT w zakresie: właściwości organu podatkowego, poprawności i zgodności danych ujętych w tym zgłoszeniu z danymi zawartymi w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub aktualizacyjnym, właściwej reprezentacji osoby/osób podpisanych na zgłoszeniu, prawidłowego umocowania pełnomocnika. Ustalono również odpowiedzialność kierowników i pracowników poszczególnych komórek za nadzór i realizację tego procesu.

<sup>13</sup> Aplikacja służąca do oceny ryzyka rejestracji podatnika VAT.

<sup>14</sup> Na dzień 30 czerwca 2016 r. wzrosła o 3,0%, a na dzień 31 grudnia 2016 r. – o 5,6% w porównaniu do stanu na koniec 2015 r.

<sup>15</sup> Na dzień 30 czerwca 2016 r. wzrosła o 1,0%, a na dzień 31 grudnia 2016 r. spadła o 2,8% w porównaniu do stanu na koniec 2015 r.

podatnik VAT czynny. Naczelnik Urzędu wyjaśniła również, że z dniem 1 stycznia 2016 r. uległy zmianie zasady ustalania właściwości miejscowej, dotyczące podatników, którzy w stanie prawnym obowiązującym do końca 2015 r. rozliczali podatek VAT w urzędzie innym niż właściwy ze względu na adres siedziby lub miejsce zamieszkania, co skutkowało zwiększeniem liczby przeniesień podatników pomiędzy urzędami.

W 2016 r. liczba podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka rejestracji VAT (z zastosowaniem aplikacji KORRP) wyniosła 42 i była o 18 (75,0%) wyższa niż w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 25 i w porównaniu do I półrocza 2016 r. wzrosła o 10 (66,7%). Wszystkich podatników zaliczonych do tej grupy objęto działaniami weryfikacyjnymi, w wyniku których w 2016 r. wykreślono z rejestru cztery podmioty<sup>16</sup>, tj. 9,5% (w roku poprzednim nie odmówiono rejestracji, jak również nie wykreślono żadnego podmiotu), a w I półroczu 2017 r. odmówiono rejestracji dwóm podmiotom<sup>17</sup>, tj. 8,0% (w I półroczu 2016 r. wykreślono trzy podmioty<sup>18</sup>).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła także, że weryfikacja polegała przede wszystkim na kontroli formalnej zgłoszenia VAT-R oraz sprawdzeniu istnienia adresu podatnika na stronie internetowej *google maps* i sprawdzeniu tytułu prawnego do lokalu, w którym znajduje się siedziba podmiotu (w przypadku jednostek organizacyjnych i osób prawnych), a od 5 sierpnia 2016 r.<sup>19</sup> Urząd był zobowiązany do pełnej weryfikacji każdego podmiotu rejestrującego się do podatku VAT, niezależnie od poziomu ryzyka rejestracyjnego. Naczelnik Urzędu stwierdziła ponadto: *„Odmowy rejestracji lub wykreślenia z rejestru dokonano jedynie w tych przypadkach, gdzie analiza przedrejestracyjna wykazała występowanie nieprawidłowości uzasadniających takie działanie organu podatkowego. Należy podkreślić, iż zarówno przepisy prawne jak i wytyczne, nie obligują urzędów skarbowych do odmowy rejestracji w przypadku określenia dla podatnika jedynie wysokiego poziomu ryzyka rejestracyjnego.”*

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

(Dowód: akta kontroli str. 128-129, 157-159)

W wyniku badania działań Urzędu podejmowanych w celu zweryfikowania zgłoszeń rejestracyjnych VAT, dotyczących 10 podmiotów<sup>20</sup>, dla których z wykorzystaniem KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji<sup>21</sup>, ustalono, że:

---

<sup>16</sup> W 2016 r. nie wystąpiły przypadki odmowy zarejestrowania podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka.

<sup>17</sup> W I półroczu 2017 r. nie wystąpiły przypadki wykreślenia z rejestru podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka.

<sup>18</sup> W I półroczu 2016 r. nie wystąpiły przypadki odmowy zarejestrowania podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka.

<sup>19</sup> Data otrzymania pisma z Ministerstwa Finansów z 2 sierpnia 2016 r.

<sup>20</sup> Z tego: cztery podmioty objęte czynnościami weryfikacyjnymi w I półroczu 2016 r. i cztery podmioty objęte czynnościami weryfikacyjnymi w I półroczu 2017 r. (które nie zostały wykreślone z rejestru i nie odmówiono im rejestracji) oraz dwa podmioty, którym po weryfikacji odmówiono rejestracji.

<sup>21</sup> Głównie z uwagi na „ryzykowny” adres siedziby (np. wirtualny, nieadekwatny do rodzaju działalności, pod którym zarejestrowano więcej niż 10 podmiotów) oraz działalność w branżach podwyższonego ryzyka.

- we wszystkich przypadkach dokonana została rzetelna ocena ryzyka rejestracji, a zgłoszenia rejestracyjne podlegały weryfikacji m.in. pod względem właściwości organu podatkowego, poprawności i zgodności danych ewidencyjnych ujętych w tych zgłoszeniach z danymi zawartymi w CRP KEP<sup>22</sup> albo w zgłoszeniach identyfikacyjnych lub aktualizacyjnych, właściwej reprezentacji osoby/osób podpisanych na zgłoszeniu, zgodnie z zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 35/2014 z 31 października 2014 r. w sprawie organizacji pracy US w Tychach w zakresie podatku VAT;
- w sześciu przypadkach (60,0%), weryfikując zgłoszenia rejestracyjne, wysyłano podatnikom jedno lub dwa pisemne wezwania do ich poprawy, w jednym przypadku (10,0%) sporządzono notatkę z rozmowy telefonicznej dotyczącej złożenia prawidłowego formularza, a w trzech przypadkach (30,0%) uznano, że przedłożone przez podatników dokumenty (w szczególności NIP-2, REGON, tytuł prawny do lokalu/siedziby, umowa spółki) są wystarczające do rejestracji<sup>23</sup>;
- proces rejestracji trwał od trzech do 57 dni<sup>24</sup> (w pięciu przypadkach od trzech do 21 dni i w trzech przypadkach od 36 do 57 dni<sup>25</sup>, a w pozostałych dwóch przypadkach odmówiono rejestracji). Przyczyną rejestracji podatników w terminie przekraczającym 30 dni była głównie konieczność potwierdzenia przez podatnika posiadania tytułu prawnego do miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (o przedłużeniu terminu rejestracji podatnicy byli każdorazowo powiadamiani);
- we wszystkich przypadkach sprawdzano tytuł prawny do lokalu, w którym znajdowała się siedziba/miejsce wykonywania działalności gospodarczej, przy czym w sześciu przypadkach (60,0%) dokonano również oględzin tych miejsc, zgodnie z dyspozycją Ministerstwa Finansów zawartą w piśmie z 2 sierpnia 2016 r. (pozostałe cztery przypadki miały miejsce przed ww. datą, tj. w I kwartale 2016 r.);
- czynności weryfikacyjne pracownicy Urzędu dokumentowali m.in. stosownymi adnotacjami na zgłoszeniach rejestracyjnych, tytułami własności lokali, umowami spółki, notatkami z oględzin;
- w dwóch przypadkach (20,0%) odmówiono rejestracji podmiotów, gdyż przeprowadzone oględziny wykazały, że adresy wskazane w zgłoszeniu rejestracyjnym jako siedziba/miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie istnieją lub znajduje się tam inna firma, a ponadto pozyskano informacje z Urzędu Miasta Tychy dotyczące wskazanego adresu oraz właściciela gruntu i budynku, które potwierdziły powyższy rezultat oględzin. Odmowa rejestracji nastąpiła w formie decyzji Naczelnika Urzędu z 13 i 17 maja 2017 r., od których podatnicy się odwołali, a dyrektor właściwej izby administracji skarbowej utrzymał je w mocy decyzjami odpowiednio z 3 sierpnia i 31 lipca 2017 r.;
- odmowa rejestracji obu podatników nastąpiła zgodnie z art. 96 ust. 4a pkt 1 ustawy o podatku VAT, a w pozostałych ośmiu przypadkach (80,0%) nie było podstaw do odmowy rejestracji podatników VAT.

(Dowód: akta kontroli str. 8-9, 44-46, 152-153, 165-177)

1.2. W 2015 r., 2016 r. i I półroczu 2017 r. średni czas trwania rejestracji podatników VAT – osób fizycznych, liczony w dniach, wynosił w powyższych

<sup>22</sup> Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników.

<sup>23</sup> Dotyczy czterech przypadków z I kwartału 2016 r.

<sup>24</sup> Od wpływu do Urzędu zgłoszenia rejestracyjnego do rejestracji.

<sup>25</sup> Jeden przypadek (36 dni) przed i dwa przypadki (47 i 57 dni) po otrzymaniu pisma z Ministerstwa Finansów z 2 sierpnia 2016 r.

okresach odpowiednio 8,3; 13,7 (wzrost o 65,1% w porównaniu do roku poprzedniego); 28,8 (wzrost o 110,2% w porównaniu do roku poprzedniego)<sup>26</sup>. Średni czas trwania rejestracji podatników VAT – osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej wynosił w powyższych okresach odpowiednio 8,8; 16,7 (wzrost o 89,8% w porównaniu do roku poprzedniego); 38,3 (wzrost o 129,3% w porównaniu do roku poprzedniego).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wydłużenie średniego czasu rejestracji podatników VAT w powyższym okresie było związane z wytycznymi Ministerstwa Finansów (pismo z 2 sierpnia 2016 r.), obligującymi m.in. do każdorazowego sprawdzania siedziby i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w oparciu o tytuł prawny i wizję lokalną.

(Dowód: akta kontroli str. 117, 602-603)

1.3. W 2016 r. wykreślono z rejestru 677 podatników VAT czynnych<sup>27</sup>, tj. o 272 (67,2%) więcej niż w roku poprzednim. W I półroczu 2017 r. wykreślono 90 podatników VAT czynnych<sup>28</sup>, a w III kwartale 2017 r. – 234<sup>29</sup>, tj. o 160,0% więcej niż w I półroczu. Wszystkich wykreśleń dokonano z urzędu. Najczęstszą przyczyną było niezgłoszenie zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu (art. 96 ust. 8 ustawy o podatku VAT) – 85,5% w 2016 r., 50,0% w I półroczu 2017 r. i 66,2% wykreśleń w III kwartale 2017 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „Wzrost liczby podatników VAT czynnych wykreślonych z rejestru podatników VAT wynika między innymi ze zwiększonej liczby podatników likwidujących działalność gospodarczą (579 zgłoszeń likwidacji w CEIDG<sup>30</sup> w roku 2016 podczas gdy w roku 2015 było ich 255). Intensyfikacja procesu wykreśleń w III kwartale 2017 r. w stosunku do I półrocza 2017 r. wynikała natomiast z kumulacji zadań w początkowym okresie nowego roku, związanej z akcją zeznań rocznych, oraz przekazywaniem akt rejestracyjnych podatników zmieniających właściwość miejscową na wyspecjalizowane urzędy skarbowe.”

(Dowód: akta kontroli str. 134, 159)

W wyniku badania próby 14 przypadków wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT<sup>31</sup>, ustalono, że:

---

<sup>26</sup> Wyliczono w oparciu o bazę danych POLTAX – raporty Wykaz podatników VAT, którym wprowadzono obowiązek podatkowy na podstawie VAT-R, sporządzone dla poszczególnych okresów w rozbiciu na osoby fizyczne i organizacje (uwzględniono po 100 pierwszych pozycji z każdego wykazu).

<sup>27</sup> Z tego 98 na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. i 579 na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku VAT, wobec niezgłoszenia przez podatnika zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

<sup>28</sup> Z tego 29 w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy, 16 z powodu niezłożenia deklaracji za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały i 45 wobec niezgłoszenia przez podatnika zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

<sup>29</sup> Z tego 25 w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy, 20 z powodu niezłożenia deklaracji za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały, 34 z uwagi na składanie przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji, w których nie wykazano sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia i 155 wobec niezgłoszenia przez podatnika zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

<sup>30</sup> Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej.

<sup>31</sup> Próbę dobrano celowo z zastosowaniem następujących kryteriów: w 2016 r. cztery wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 8 i cztery na podstawie art. 96 ust. 9, (w 2016 r. nie dokonywano wykreśleń na innej podstawie prawnej), a w I półroczu 2017 r. dwa wykreślenia na podstawie art. 96 ust. 8, dwa na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 i dwa na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o podatku VAT (w I półroczu 2017 r. nie dokonywano wykreśleń na innej podstawie prawnej).

- ośmiu wykreśleń (57,1%) dokonano w 2016 r. zgodnie z art. 96 ust. 8 lub 9 ustawy o podatku VAT (w związku ze zgłoszeniem likwidacji działalności gospodarczej lub brakiem możliwości skontaktowania się z podatnikiem), a sześciu wykreśleń (42,9%) dokonano w I półroczu 2017 r., zgodnie z art. 96 ust. 8 oraz 9a pkt 1 i 2 ustawy o podatku VAT (w związku ze zgłoszeniem likwidacji działalności gospodarczej, zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy lub nieskładaniem deklaracji VAT za sześć kolejnych miesięcy);
- w ośmiu przypadkach (57,1%) wykreśleń dokonano niezwłocznie, tj. w ciągu ośmiu dni od ustalenia przesłanki do ich wykreślenia, a w sześciu przypadkach – ze zwłoką, co opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*;
- w przypadku dwóch z sześciu wykreśleń z powodu braku kontaktu z podatnikiem lub nieskładania deklaracji VAT (33,3%) bezzwłocznie wzywano podatników do złożenia zaległych deklaracji, a w czterech przypadkach wezwania w tej sprawie kierowano ze zwłoką, co opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*;
- wykreśleń dokonywano w formie zapisu technicznego – zamknięcie obowiązku VAT w systemie POLTAX<sup>32</sup> (nie wydawano decyzji lub postanowień). Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „*W Ordynacji podatkowej, ustawie o podatku VAT, jak również Wytycznych<sup>33</sup> nie uregulowano [...] w żaden sposób formy rozstrzygnięcia podejmowanego w sprawie wykreślenia z rejestru podatnika podatku od towarów i usług. W związku z powyższym tut. Urząd dokonuje wykreślenia w formie czynności materialno-technicznej...*”;
- w czterech przypadkach (28,6%) pisemnie powiadomiono podatnika o wykreśleniu z rejestru na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 i pkt 2 ustawy o podatku VAT, a w pozostałych 10 (71,4%) nie powiadomiono, z tego w czterech przypadkach – z uwagi na brak takiego obowiązku, stosownie do art. 96 ust. 9 ustawy o podatku VAT (w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.) i w sześciu przypadkach w związku z nieuregulowaniem tej kwestii w art. 96 ust. 8 ustawy o podatku VAT<sup>34</sup>. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu: „*Obowiązujące przepisy w zakresie podatku od towarów i usług, określają przypadki w których należy zawiadomić podatników o fakcie ich wykreślenia z rejestru VAT. Taki obowiązek nie został jednak nałożony w związku z likwidacją działalności gospodarczej (art. 96 ust. 6 – 8), ustawa nie określa trybu zawiadamiania przez urząd podatników o wykreśleniu. Jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest on obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego; zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT.*”

(Dowód: akta kontroli str. 117-118, 178-190, 342-343)

1.4. Zasady weryfikacji podmiotów ujętych w rejestrze VAT UE zostały określone w zarządzeniach Naczelnika Urzędu: nr 35/2014 z 31 października 2014 r. w sprawie organizacji pracy US w Tychach w zakresie podatku VAT oraz nr 7/2015 z 10 lutego 2015 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji obiegu dokumentów w US w Tychach, zgodnie z którymi pracownicy Urzędu:

<sup>32</sup> Jednolity centralny system informatyczny obowiązujący w urzędach skarbowych, zawierający moduły REJESTRACJA i WYMIAR oraz podsystemy: Poltax2B, Egapoltax, Kontrola, CZM i Mandaty.

<sup>33</sup> Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, opracowane przez Ministerstwo Finansów.

<sup>34</sup> Dotyczy przypadków wykreślenia z rejestru podmiotu z rejestru VAT, w sytuacji niezgłoszenia przez niego zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.



- po wprowadzeniu deklaracji VAT do systemu POLTAX, sporządzali raport o niezłożonych deklaracjach VAT i wysyłali wezwania do podatników, którzy nie wykonali obowiązku w tym zakresie;
- dokonywali analizy danych zawartych w informacjach podsumowujących z uwzględnieniem ich zgodności z deklaracjami VAT oraz analizy informacji dostępnych w systemie VIES<sup>35</sup>, co do zgodności danych wykazanych przez podatnika z danymi przesłanymi przez administracje innych krajów, jak również sporządzali raporty z systemu VIES o stwierdzonych niezgodnościach i przeprowadzali postępowania wyjaśniające.

Zgodnie z zaleceniami Izby Skarbowej w Katowicach ujętymi w piśmie z 6 listopada 2015 r., pracownicy Urzędu cyklicznie, w odstępach miesięcznych, generowali z systemu POLTAX skrypty identyfikujące podatników nieskładających deklaracji VAT oraz podatników składających deklaracje zerowe przez okres sześciu miesięcy lub dwóch kwartałów.

W przypadku stwierdzenia braku reakcji podatników na wezwania do złożenia deklaracji VAT, pracownicy Urzędu sporządzali *Kartę informacyjną analizy zasadności dokonania wpisu do Bazy Podmiotów Szczególnych* (celem zamknięcia obowiązków w zakresie VAT) oraz wykaz podatników wytypowanych do zamknięcia obowiązków VIES.

W 2017 r. generowano również co kwartał raporty z systemu e-Orus<sup>36</sup> wskazujące podatników składających za trzy kolejne miesiące bądź kwartał deklaracje „zerowe”, jak również weryfikowano je w celu wyeliminowania tych przypadków, w których przyczyną składania deklaracji „zerowych” był okresowy brak zakupów w działalności gospodarczej i brak uzyskiwania z niej przychodów.

W Urzędzie sporządzano również co kwartał raporty z systemu VIES identyfikujące podatników nierealizujących obowiązku złożenia informacji podsumowującej VAT-UE.

(Dowód: akta kontroli str. 59-60, 118, 255, 271-275)

Zarządzenie Naczelnika Urzędu nr 35/2014 z 31 października 2014 r. w sprawie organizacji pracy US w Tychach w zakresie podatku VAT nie zostało zmienione w związku z pojawieniem się w ustawie o podatku VAT z dniem 1 stycznia 2017 r. nowych przesłanek wykreślania z rejestru podatników VAT UE (składania za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracji „zerowych” oraz nieskładanie przez trzy kolejne miesiące informacji podsumowujących), jednakże, jak podano powyżej, pracownicy Urzędu wykonywali czynności w zakresie identyfikacji takich przypadków.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że zarządzenia, jako dokumenty prawa wewnętrznego, wydawane są przez dyrektora izby administracji skarbowej, natomiast naczelnicy urzędów skarbowych mogą wydawać decyzje, wewnętrzne procedury postępowania (w tym instrukcje), inne wewnętrzne dokumenty o charakterze organizacyjnym, polecenia służbowe skierowane do pracowników. Wyjaśniła również: „...w ocenie Naczelnika US w Tychach, przyjęty sposób realizacji zadań, zapewnienie pracownikom dostępu do aktualnych pism, zaleceń i wytycznych, realizacja szeregu szkoleń stanowi gwarancję ich prawidłowej realizacji i nie wymagał tworzenia

<sup>35</sup> VAT Information and Exchange System. System informatyczny pozwalający na wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi o transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz podatnikach VAT.

<sup>36</sup> Program wspomagający pracę komórek analiz urzędów skarbowych. Umożliwia tworzenie licznych raportów na podstawie danych z lokalnej bazy POLTAX i jej podsystemów.

*dodatkowych regulacji wewnętrznych, zwłaszcza na tle bardzo częstych zmian przepisów podatkowych.”*

(Dowód: akta kontroli str. 59-60, 118, 255, 271-275, 792-793)

Pracownikom Urzędu, dokonującym weryfikacji danych o podatnikach ujętych w rejestrze VAT UE, w zakresach obowiązków służbowych uwzględniono takie zadania jak: analizowanie informacji o transakcjach oraz podatnikach podatku VAT dostępnych w systemie VIES, prowadzenie czynności sprawdzających w celu stwierdzenia zgodności zadeklarowanych przez podatników kwot w składanych informacjach podsumowujących i deklaracjach VAT z dokumentami źródłowymi, rejestrowanie i wykreślanie z rejestru podatników VAT-UE.

(Dowód: akta kontroli str. 211-214, 779-782)

W wyniku badania działań weryfikacyjnych podejmowanych w Urzędzie wobec 14 podmiotów ujętych w rejestrze podatników VAT UE<sup>37</sup>, ustalono, że:

- w 10 przypadkach (71,4%) wykreślono z rejestru podatników VAT UE podmioty nierzetelne, zgodnie z art. 97 ust. 15a i art. 97 ust. 16 ustawy o podatku VAT, a w czterech przypadkach (28,6%) nie wykreślono podmiotów z rejestru podatników VAT UE, gdyż w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających ustalono, że przyczyną składania „zerowych” deklaracji VAT był okresowy brak zakupów w działalności gospodarczej i brak uzyskiwania z niej przychodów;
- w dwóch przypadkach (20,0% zbadanych wykreśleń) niezłożenia informacji podsumowujących, wykreśleń dokonano niezwłocznie po wejściu w życie nowelizacji ustawy o podatku VAT, a w trzech przypadkach (30,0% zbadanych wykreśleń) nieskładania deklaracji VAT – niezwłocznie po zwrocie wezwań kierowanych do podatników w tej sprawie, natomiast w pozostałych pięciu przypadkach wykreśleń dokonano ze zwłoką, co opisano w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*;
- w dziewięciu przypadkach (64,3%) niezwłocznie wysłano do podatników wezwania do złożenia zaległych deklaracji lub informacji podsumowujących, a w pięciu przypadkach wezwania kierowano ze zwłoką, co opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*;
- we wszystkich przypadkach przeprowadzenie działań weryfikacyjnych udokumentowano kilkoma wysłanymi do podatników wezwaniami, a ponadto - w czterech przypadkach złożenia deklaracji „zerowych” - działania udokumentowano protokołami z czynności sprawdzających;
- we wszystkich przypadkach<sup>38</sup> podmioty powiadamiano o wykreśleniu z rejestru podatników VAT UE.

(Dowód: akta kontroli str. 147-152, 191-210)

1.5. W okresie objętym kontrolą zweryfikowano wszystkich 67 podatników VAT zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, z tego 42 w 2016 r. i 25 w I półroczu 2017 r., tj. o odpowiednio 75,0% więcej w porównaniu z 2015 r. i 66,7% –

---

<sup>37</sup> Próbie dobrano z zastosowaniem następujących kryteriów: czterech podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji VAT przed 30 września 2016 r., czterech podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych po 30 września 2016 r., dwóch podmiotów, które przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składały informacji podsumowujących (w I półroczu 2017 r. lub wcześniej), czterech podmiotów, które złożyły za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazały sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia (w I półroczu 2017 r. lub wcześniej).

<sup>38</sup> Wykreślenie na podstawie art. 97 ust. 15a i art. 97 ust. 16 ustawy o podatku VAT.

w porównaniu z I półroczem 2016 r. W 2016 r. z rejestru wykreślono 9,5% podmiotów z tej grupy, a w I półroczu 2017 r. nie wykreślono żadnego takiego podatnika (podobnie jak w 2015 r.).

(Dowód: akta kontroli str. 128-129, 298-337)

*Ustalone  
nieprawidłowości*

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

1. W przypadku sześciu z 14 zbadanych wykreśleń podmiotów z rejestru podatników VAT(42,9%) oraz pięciu z 10 zbadanych wykreśleń z rejestru podatników VAT UE (50,0%), wystąpiła zwłoka w dokonywaniu czynności, wynikających z powzięcia informacji o zaistnieniu przesłanek określonych w art. 96 ust. 8 i 9a pkt 1 i 2 ustawy o podatku VAT, co wskazuje na nieaktualizowanie na bieżąco ww. rejestrów.

Podmioty te wykreślono:

- w trzech przypadkach<sup>39</sup> po 35-66 dniach od daty powzięcia informacji o zaistnieniu przesłanki określonej w art. 96 ust. 8 ustawy o podatku VAT, tj. zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu;
- w dwóch przypadkach<sup>40</sup> po 80 dniach od daty powzięcia informacji o zaistnieniu przesłanki określonej w art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o podatku VAT, tj. zawieszeniu wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy;
- w sześciu przypadkach<sup>41</sup> po 60-229 dniach od daty zaistnienia przesłanki określonej w art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o podatku VAT, tj. niezłożenia deklaracji VAT za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kwartały<sup>42</sup>, przy czym od dnia doręczenia lub zwrotu do Urzędu (w sytuacji braku odbioru przez podatnika) ostatniego wezwania do złożenia zaległych deklaracji VAT upłynęło 39-158 dni;

w sytuacji gdy *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* obligowały do niezwłocznego wykreślania podatników z rejestru podatników VAT, po otrzymaniu informacji z CEIDG o zakończeniu wykonywania działalności gospodarczej, a także po stwierdzeniu, że nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „*Na realizację zadań we wskazanych terminach miało wpływ znaczne obciążenie pracą wynikające z bieżącej działalności Urzędu, związane między innymi z brakiem nowoczesnych narzędzi informatycznych w obszarze rejestracji oraz aktualizacji danych rejestracyjnych umożliwiających automatyczną integrację między systemem CEiDG, a CRP KEP [...] W związku z tym pracownicy są zobligowani do manualnej obsługi systemu CEiDG i ręcznego wprowadzania wniosków CEiDG-1 do CRP KEP. W wyjaśnieniach podała również: „Priorytetem w pracy tut. Urzędu jest realizacja zadań w zakresie terminowej*

<sup>39</sup> F.M; J.P.; J.S. (rejestr podatników VAT).

<sup>40</sup> L.P.; Q-P (rejestr podatników VAT).

<sup>41</sup> Ch-H. (rejestr podatników VAT); S.A.; N.R.; A.; K-J.M.; D.A. (rejestr podatników VAT UE).

<sup>42</sup> Od dnia, w którym upłynął termin na złożenie ostatniej z sześciu (miesięcznych) lub dwóch (kwartalnych) kolejnych deklaracji VAT.

*i rzetelnej aktualizacji danych podatników, jednakże obciążenie pracą, wielość realizowanych zadań oraz trudna sytuacja kadrowa wpływa w konsekwencji na wydłużenie czasu działania w w/w zakresie.”*

(Dowód: akta kontroli str. 147-152, 178-190, 192-210, 344-345)

2. Do podatników nie kierowano na bieżąco wezwań w sprawie deklaracji VAT:

- w czterech<sup>43</sup> z 14 zbadanych przypadków dotyczących podmiotów ujętych w rejestrze podatników VAT (28,6%) oraz jednym<sup>44</sup> z 14 zbadanych przypadków dotyczących podmiotów ujętych w rejestrze podatników VAT UE (7,1%) wezwania do złożenia deklaracji VAT kierowano po 5-16 miesiącach od terminu na złożenie tych deklaracji, co skutkowało późniejszym wykreśleniem podatników z ww. rejestrów.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyczyną zwłoki była wielość zadań realizowanych przez pracowników oraz zmieniające się przepisy, w szczególności w zakresie ustalania właściwości miejscowej podatników.

- w czterech<sup>45</sup> z 14 zbadanych przypadków dotyczących podmiotów ujętych w rejestrze podatników VAT UE (28,6%) wezwania do wyjaśnienia przyczyn składania deklaracji „zerowych” kierowano do podatników po 4-7 miesiącach od upływu terminu na złożenie tych deklaracji, co nie miało jednak wpływu na ww. rejestr;

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wezwania dotyczyły deklaracji za kilka okresów rozliczeniowych, co wynikało głównie z zaangażowania pracowników w „akcję PIT”, jak również konieczności wprowadzenia do systemu deklaracji złożonych za dany okres (w celu pełnego raportowania braków) oraz wykonania i przeanalizowania skryptów z systemu e-ORUS.

(Dowód: akta kontroli str. 149-150, 178-190, 195, 201-210, 604-605)

*Uwagi dotyczące badanej działalności*

NIK zwraca uwagę, że częstotliwość (co kwartał) generowania raportów z systemu e-Orus (identyfikujących podatników, którzy złożyli za trzy kolejne miesiące bądź kwartał deklaracje „zerowe”) i z systemu VIES (identyfikujących podatników, nieskładających informacji podsumowujących), była nieadekwatna do częstotliwości (co miesiąc), z jaką podatnicy byli zobowiązani do składania deklaracji VAT i informacji podsumowujących, co mogło powodować wydłużenie czasu identyfikacji podatników spełniających przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT UE.

(Dowód: akta kontroli str. 59-60, 118, 255, 271-275)

#### 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 i VAT UE ze zwłoką oraz niekierowaniu na bieżąco do podatników wezwań w sprawie deklaracji VAT.

<sup>43</sup> M.S.; G.B.; D.R.; P.M.

<sup>44</sup> B.M.

<sup>45</sup> M.G.; Z.M.; Cz.R.; U.J.

## 2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

2.1. W 2016 r. wpłaty z tytułu podatku VAT<sup>46</sup> wyniosły 392 684 tys. zł i były o 12 654 tys. zł (3,3%) wyższe od wpłat w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 193 999 tys. zł i były o 2 278 tys. zł (1,2%) niższe od wpłat w I półroczu 2016 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyczyną spadku wpłat podatku VAT w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r. była zmiana właściwości miejscowej podmiotów generujących duże wpływy z podatku VAT<sup>47</sup> oraz spadek wartości sprzedaży opodatkowanej stawką 23% przy wzroście wartości wewnątrzspółnotowej dostawy oraz eksportu<sup>48</sup>.

W 2016 r. zwroty podatku VAT<sup>49</sup> wyniosły 647 641 tys. zł i były o 154 356 tys. zł (31,3%) wyższe od zwrotów tego podatku w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 288 846 tys. zł i były o 53 424 tys. zł (22,7%) wyższe od zwrotów w I półroczu 2016 r.

W 2016 r. i I półroczu 2017 r. zwroty systemowe<sup>50</sup> stanowiły odpowiednio 100,0% i 99,9% wartości zwrotów w podatku VAT. W 2016 r. zwroty systemowe wyniosły 647 342 tys. zł i były o 155 056 tys. zł (31,5%) wyższe od zwrotów systemowych w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 288 634 tys. zł i były o 53 405 tys. zł (22,7%) wyższe od zwrotów systemowych w I półroczu 2016 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że wzrost zwrotów podatku VAT, w tym zwrotów systemowych, dotyczył głównie firmy F.CH.A.I. i wynikał ze wzrostu eksportu towarów.

W latach 2015 – 2017 (I półrocze) zwroty podatku VAT były wyższe od wpłat tego podatku. W 2016 r. ujemne dochody<sup>51</sup> z tego tytułu wyniosły 254 957 tys. zł i były o 141 702 tys. zł (125,1%) wyższe od ujemnych dochodów w 2015 r., a w I półroczu 2017 r. – 94 847 tys. zł i były o 55 702 tys. zł (142,3%) wyższe od ujemnych dochodów w I półroczu 2016 r.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyczyną występowania ujemnych dochodów były zwroty podatku VAT firmie F.CH.A.I. (przedsiębiorstwo zagraniczne nieprowadzące działalności gospodarczej w Polsce w formie oddziału lub przedstawicielstwa, zarejestrowane tutaj jedynie dla potrzeb podatku VAT).

(Dowód: akta kontroli str. 129, 159-161)

Naczelnik Urzędu podała, że w celu zidentyfikowania nierzetelnych podatników uprawnieni pracownicy korzystali z następujących zasobów/narzędzi informatycznych:

- BPS – bazy utworzonej w celu usprawnienia procesu analitycznego w zakresie identyfikacji podmiotów stanowiących zagrożenie dla systemu podatkowego, a w konsekwencji eliminacji lub ograniczenia zjawiska uchylania się od zobowiązań oraz unikania płacenia podatków;
- VIES – systemu pozwalającego na wymianę informacji między państwami UE na temat transakcji wewnątrzspółnotowych oraz podatników VAT. System

<sup>46</sup> Według sprawozdania Rb-27 (§ 014 Podatek od towarów i usług, rozdziały: 75650, 75651, 75652).

<sup>47</sup> M.in. P.C.G. sp. z o.o., M. sp. z o.o.

<sup>48</sup> M.in. A.P.A. sp. z o.o.

<sup>49</sup> Według sprawozdania Rb-27 (§ 014 Podatek od towarów i usług, rozdziały: 75653, 75654, 75655).

<sup>50</sup> Według sprawozdania Rb-27 (§ 014 Podatek od towarów i usług, rozdział 75653). Kwoty zwracane podatnikom z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

<sup>51</sup> Różnica pomiędzy wpłatami z tytułu podatku VAT i zwrotami podatku VAT.

umożliwia natychmiastowy dostęp do bazy danych numerów identyfikacji podatkowej VAT w innym państwie UE, co pozwala na zweryfikowanie aktualnego statusu podatkowego kontrahenta. Za pomocą systemu VIES pracownicy Urzędu porównują wartości nabyć deklarowanych przez polskich podatników z kwotami dostaw wykazanych przez zagranicznych dostawców;

- Zagranicznych Rejestrów Sądowych – ogólnodostępnej bazy pozwalającej na sprawdzenie danych rejestracyjnych kontrahentów zagranicznych, w przypadku budzących wątpliwości transakcji dokonywanych przez polskich podatników z podatnikami z państw członkowskich. Baza umożliwia ustalenie ewentualnych powiązań pomiędzy podmiotami i stwierdzenie czy organem zarządzającym danej spółki zagranicznej jest obywatel Polski;
- *Details of taxable persons* – strony utworzonej przez Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej prezentującej informacje o tzw. nierzetelnym podatniku VAT<sup>52</sup>. Strona umożliwia sprawdzenie statusu czeskiego kontrahenta pod względem rzetelności oraz uzyskanie informacji o nazwie i adresie, opublikowanych numerach rachunków bankowych, danych rejestracyjnych podatnika VAT;
- WRO-Analizer – modułu aplikacji WRO-System, służącego do pozyskiwania, przeglądania oraz analizy danych zawartych w Jednolitych Plikach Kontrolnych<sup>53</sup> przesyłanych przez podatników. Moduł umożliwia weryfikację rozbieżności pomiędzy kwotami deklarowanymi przez dostawcę i nabywcę,
- WRO-Skarbiec – modułu aplikacji WRO-System, służącego do przeglądania baz danych Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej pod kątem posiadanej wiedzy na temat podmiotów krajowych i zagranicznych;
- JPK Lunetka – aplikacji umożliwiającej natychmiastowy pobór plików z JPK z ewidencji VAT (narzędzie udostępnione w lipcu 2017 r.);
- KONTROLA – system umożliwiający pozyskiwanie danych z zastosowaniem kryteriów analiz grupowych oraz segmentacji ogólnych, które kwalifikują podmioty na podstawie analizy danych wynikających ze składanych deklaracji i zeznań podatkowych, długości prowadzenia działalności, wieku podatników, istnienia zaległości podatkowych, terminowości uiszczania zaliczek/podatków, wielkości zatrudnienia w stosunku do wysokości obrotów, itp.;
- e-ORUS – aplikacja daje możliwości wykonywania szeregu raportów w różnych zakresach.

(Dowód: akta kontroli str. 118-121)

Ministerstwo Finansów informowało Urząd o konieczności wykorzystywania aplikacji WRO-Analizer do obsługi JPK-VAT, podczas prowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających, przekazując instrukcję jej obsługi oraz wskazówki

---

<sup>52</sup> Status „nierzetelnego podatnika VAT” jest nadawany przedsiębiorcy, który istotnie narusza obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, np.: brak wywiązywania się z obowiązku składania deklaracji, niewpłacanie zadeklarowanego podatku, brak współpracy podczas prowadzonej kontroli podatkowej, uczestnictwo podatnika w podejrzanym transakcjach, gdzie zachodzi ryzyko niezapłacenia podatku; gdy w okresie co najmniej 3 miesięcy doszło do skumulowania zaległości w podatku VAT w wysokości min. 500 tys. CZK (ok. 80 000 zł).

<sup>53</sup> Zwanych dalej: „JPK”.

w zakresie wyjaśniania rozbieżności pomiędzy JPK-VAT, a złożonymi deklaracjami<sup>54</sup>.

Na podstawie losowo wybranej próby 10 raportów wygenerowanych przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej, otrzymanych za pośrednictwem Izby Administracji Skarbowej w celu wyjaśnienia rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w JPK-VAT, a złożonymi deklaracjami, ustalono, że pracownicy Urzędu bezzwłocznie podejmowali działania w tym zakresie, przeprowadzając czynności analityczne lub czynności sprawdzające. Każdorazowo, we wskazanym terminie, Urząd informował Izbę o przyczynach stwierdzonych rozbieżności.

(dowód: akta kontroli str. 698 – 733, 794 – 795)

W dniu 11 września 2017 r. Naczelnik Urzędu wydała komunikat nr 15/2017 w sprawie zasad postępowania z deklaracjami VAT z wykazaną nadwyżką podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika, w którym m.in. zobowiązała wyznaczonych pracowników do sporządzania – w ramach czynności analitycznych – wydruków z aplikacji WRO-System, potwierdzających przeprowadzoną analizę JPK-VAT składanych przez podatnika.

Naczelnik Urzędu poinformowała, że w dniach od 6 kwietnia do 6 września 2017 r. 26 pracowników Urzędu zostało przeszkolonych w zakresie wykorzystywania aplikacji WRO-Analizer i WRO-Skarbiec. W sprawie wydania powyższego komunikatu 11 września 2017 r., wyjaśniła że w momencie wprowadzenia regulacji dotyczących obowiązku wysyłania przez podatników plików JPK (lipiec 2016 r.) urzędy skarbowe nie były wyposażone w odpowiednie narzędzia analityczne. Narzędzia te sukcesywnie były tworzone przez Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej. Pismem z 8 maja 2017 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej poinformował o zakończeniu wstępnych prac nad aplikacją WRO-System, nadmieniając, iż nadal trwają prace nad wprowadzeniem nowych funkcjonalności. Pismem z 17 lipca 2017 r. zalecił wykorzystywanie nowego narzędzia JPK Lunetka, z uwagi na możliwość natychmiastowego poboru plików JPK. Naczelnik Urzędu wyjaśniła również, że pracownicy odpowiedzialni za prowadzenie czynności analitycznych oraz sprawdzających zostali zobowiązani do obowiązkowego korzystania z aplikacji WRO-System.

(dowód: akta kontroli str. 626 – 633, 677 – 695, 698 – 733, 788 – 793)

W wyniku badania 12 zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 204 011,4 tys. zł<sup>55</sup>, które nie zostały sprawdzone w toku kontroli podatkowych (21,8% 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 zarządzeniem Naczelnika Urzędu nr 35/2014 z 31 października 2014 r. w sprawie organizacji pracy US w Tychach w zakresie podatku VAT<sup>56</sup>, jak również zwroty te

<sup>54</sup> Pisma z dnia: 14 marca, 15 marca, 22 marca, 24 kwietnia, 28 kwietnia, 26 maja, 8 czerwca, 26 lipca, 27 lipca i 28 lipca 2017 r.

<sup>55</sup> Doboru próby dokonano według następujących kryteriów: zwroty dokonane w II półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r.; nieoprowadzone kontrolą podatkową, kontrolą skarbową lub celno-skarbową; wypłacone podatnikom VAT UE; po cztery w przedziałach kwotowych: od 700 tys. zł do 1 mln zł, od 1 mln zł do 5 mln zł i powyżej 5 mln zł.

<sup>56</sup> W Zarządzeniu tym Naczelnik Urzędu, do akceptacji zwrotów podatku VAT do kwoty 100 tys. zł upoważnił swojego zastępcę, a do kwoty 50 tys. zł – Kierownika Referatu Postępowania Podatkowych. Określono m.in. odpowiedzialność kierowników i pracowników poszczególnych komórek Urzędu za realizację i nadzór nad czynnościami dotyczącymi zwrotu podatku VAT. Ustalono również kwotę zwrotu podatku VAT w wysokości 10 tys. zł, jako obligującą do sporządzenia *Karty potwierdzeń zwrotu*, w której są zamieszczane i potwierdzane przez Urząd dane takie jak: kwoty zaległości

były poprzedzone rzetelną analizą okoliczności mogących mieć wpływ na ich zasadność.

Czynności weryfikacyjne rozpoczęto do 12 dni od daty wpływu deklaracji lub jej korekty do Urzędu (w tym w 10 przypadkach – do 7 dni). Ocena ryzyka oparta była na: wynikach kontroli przeprowadzonych u podatników przez organy skarbowe w okresie co najmniej 12 miesięcy (dane z systemu KONTROLA), analizie danych na podstawie złożonych deklaracji (dane z systemu VIES), analizie JPK-VAT złożonych przez podatników i ich kontrahentów (w odniesieniu do tych podatników, którzy mieli obowiązek złożenia JPK-VAT w danym okresie), analizie danych wygenerowanych z systemu e-ORUS i BPS. Wyniki weryfikacji zasadności zwrotów podatku VAT dokumentowano w karcie *Analiza zasadności zwrotu podatku VAT*. W związku z wystąpieniem podwyższonego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, w dwóch przypadkach przeprowadzono czynności sprawdzające (udokumentowane stosownym protokołem), w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości. Zwroty podatku VAT zostały zaakceptowane przez upoważnionych pracowników Urzędu i przekazano je terminowo na rachunki bankowe zgłoszone przez podatników (60 dni od daty wpływu deklaracji lub jej korekty).

Nie stwierdzono przypadków, w których:

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

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że pracownicy dokonując weryfikacji zwrotów podatku VAT każdorazowo analizują dane zamieszczone w aplikacji WRO-System. W przypadku złożenia przez podatnika JPK-VAT za dany miesiąc, pracownik generuje plik, sprawdza czy podsumowanie rejestrów jest zgodne z wartościami wykazanymi w deklaracji oraz analizuje wygenerowane zestawienie kontrahentów podatnika pod kątem wystąpienia informacji sygnałnych zawartych w module WRO-Skarbiec. Naczelnik Urzędu wyjaśniła również, że w aplikacji WRO-System nie jest możliwe generowanie zestawień/raportów o podatniku, który nie złożył pliku JPK-VAT, będąc do tego zobowiązany. Urząd nie został również wyposażony w narzędzie umożliwiające analizę brakujących plików JPK-VAT. Powyższe czynności dokonywane są na poziomie centralnym za pośrednictwem Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej – komórki organizacyjnej Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, zajmującej się kompleksową obsługą plików JPK-VAT oraz dokonującej analizy składanych plików pod kątem stwierdzonych nieprawidłowości. Aplikacja WRO-System nie umożliwia również zestawiania przez pracowników Urzędu plików JPK-VAT z deklaracją celem wyjaśnienia rozbieżności. Jak dalej wyjaśniła, Urząd co miesiąc otrzymuje wygenerowane przez Centrum

---

podatkowych dla poszczególnych tytułów, informacje czy w bazie EGAPOLTAX figurują zaległości niepodatkowe objęte postępowaniem egzekucyjnym, aktualny numer rachunku bankowego ważny do zwrotów.



Analiz i Planowania Administracji Skarbowej raporty o stwierdzonych nieprawidłowościach w celu ich wyjaśnienia i na bieżąco przeprowadza czynności sprawdzające w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 50-55, 65-66, 599-625)

W wyniku badania trzech spraw, w których podatnicy wnieśli zażalenia na opieszale weryfikowanie zasadności zwrotów podatku VAT na łączną kwotę 2 350 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<sup>57</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 616-625)

2.2. W 2016 r. przeprowadzono 381 czynności sprawdzających, w tym w ramach 73 (19,2%) ujawniono nienależne zwroty podatku VAT w kwocie 1 033 tys. zł. W 2016 r. nastąpił wzrost efektywności czynności sprawdzających w porównaniu z rokiem poprzednim, w którym nienależne zwroty podatku VAT ujawniono w ramach 4,7% czynności sprawdzających, w kwocie niższej o 1 026 tys. zł.

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 216 czynności sprawdzających, w tym w ramach 26 (12,0%) ujawniono nienależne zwroty podatku VAT w kwocie 8 tys. zł. W I półroczu 2017 r. nastąpił spadek efektywności czynności sprawdzających w porównaniu z I półroczem 2016 r., w którym nienależne zwroty podatku VAT ujawniono w ramach 15,2% czynności sprawdzających, w kwocie wyższej o 971 tys. zł.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w I półroczu 2016 r., w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających w odniesieniu do jednego podatnika ujawniono nieprawidłowości w znacznej kwocie.

(Dowód: akta kontroli str. 138, 340)

W 2016 r. podatnicy złożyli 72 korekt deklaracji VAT uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 160 tys. zł (15,5% wartości tych ustaleń). W porównaniu do 2015 r., liczba tych korekt wzrosła o 57 (380,0%), a skorygowana kwota zwrotów – o 153 tys. zł.

W I półroczu 2017 r. podatnicy złożyli 26 korekt deklaracji VAT uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 8 tys. zł (100,0% wartości tych ustaleń). W porównaniu do I półrocza 2016 r., liczba tych korekt zmniejszyła się o jedną (3,7%), a skorygowana kwota zwrotów – o 99 tys. zł (92,5%).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: *„Wpływ na zmniejszenie wartości korekt podatku VAT w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r., miały efekty przeprowadzonych czynności sprawdzających, w wyniku których nie ujawniono znacznych kwot nieprawidłowości w okresie I półrocza 2017 r.”*

(Dowód: akta kontroli str. 138, 340)

2.3. W 2016 r. przeprowadzono 12 kontroli zasadności zwrotów podatku VAT na łączną kwotę 39 053 tys. zł, w wyniku których w dziewięciu przypadkach (75,0%) ujawniono nieprawidłowości na kwotę 139 tys. zł (0,4% zadeklarowanej kwoty zwrotów objętych kontrolą), w tym zatrzymane nienależne zwroty stanowiły

---

<sup>57</sup> Nie wystąpiły przypadki, w których podatnicy złożyli w okresie objętym kontrolą skargę do sądu administracyjnego na rozstrzygnięcie decyzji przez organ odwoławczy w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT.

134 tys. zł (96,4% nieprawidłowości). Podatnicy złożyli pięć korekt uwzględniających ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów w wysokości 134 tys. zł.

W porównaniu do roku poprzedniego, liczba kontroli zasadności zwrotów podatku VAT zmniejszyła się o dziewięć (42,9%), a zadeklarowana kwota zwrotów objętych kontrolą zwiększyła się o 3 271 tys. zł (9,1%), kwota ujawnionych nieprawidłowości – o 103,0 tys. zł (286,1%), kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów – o 131 tys. zł (w porównaniu z 3 tys. zł w 2015 r.), co świadczy o poprawie skuteczności tych kontroli.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że spadek liczby kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotu podatku VAT w 2016 r., wynikał ze spadku liczby deklarowanych zwrotów podatku spełniających kryteria do objęcia ich kontrolą podatkową. Wyjaśniła również, że niski udział kwoty ujawnionych nieprawidłowości w zadeklarowanej kwocie zwrotów objętych kontrolą, związany był z brakiem nieprawidłowości w toku kontroli jednej firmy deklarującej zwroty podatku VAT w znacznej wysokości. Nadmieniała również, że w wyniku przeprowadzonych przez Urząd analiz systemowych, mających na celu wytypowanie do kontroli podatników wyludzających podatek VAT, nie stwierdzono podmiotów gospodarczych w roli „brokera” (dokonujących nadużyć podatkowych poprzez udział w przestępstwach karuzelowych, które wnioskuje o nienależny zwrot podatku VAT), co przełożyło się na wielkość ujawnionych uszczupień.

(Dowód: akta kontroli str. 135, 161-162)

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 21 kontroli zasadności zwrotów podatku VAT na łączną kwotę 1 016 tys. zł, w wyniku których w 17 przypadkach (81,0%) ujawniono nieprawidłowości na kwotę 483 tys. zł (47,5% zadeklarowanej kwoty zwrotów objętych kontrolą), w tym zatrzymane nienależne zwroty stanowiły 103 tys. zł (21,3% nieprawidłowości). Podatnicy złożyli jedną korektę uwzględniającą ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów w wysokości 12 tys. zł.

W porównaniu do I półroczu 2016 r., liczba kontroli zasadności zwrotów podatku VAT zwiększyła się o 15 (250,0%), zadeklarowana kwota zwrotów objętych kontrolą zmniejszyła się o 37 590 tys. zł (97,4%), kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła o 474 tys. zł (w porównaniu z 9 tys. zł w I półroczu 2016 r.), a kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów – o 94 tys. zł (ponad jedenastokrotnie), co świadczy o poprawie skuteczności tych kontroli.

(Dowód: akta kontroli str. 135)

W 2016 r. jedno postępowanie zakończono wydaniem decyzji określającej nienależny zwrot (o 80,0% mniej w porównaniu do 2015 r.) w kwocie 18 tys. zł (nie wniesiono odwołania). W I półroczu 2017 r. sześć postępowań zakończono wydaniem decyzji określającej nienależny zwrot (sześciokrotnie więcej niż w 2015 r.) w kwocie 15 tys. zł (o 16,7% mniejszej w porównaniu z rokiem poprzednim) zł, przy czym w przypadku jednego postępowania wniesiono odwołanie od decyzji określającej nienależny zwrot w kwocie 4 tys. zł (nierozpatrzone przez organ II instancji do 30 września 2017 r.)

(Dowód: akta kontroli str. 137)

2.4. W wyniku badania 10 zwrotów podatku VAT zadeklarowanych przez podatników na łączną kwotę 39 600,2 tys. zł, które zostały sprawdzone w toku przeprowadzonych kontroli podatkowych (98,8% kwoty zadeklarowanych zwrotów

objętych kontrolami podatkowymi), w tym pięciu nienależnych<sup>58</sup> w łącznej kwocie 23,1 tys. zł<sup>59</sup>, ustalono, że:

- nie wystąpiły nieuzasadnione przerwy w prowadzeniu spraw przed rozpoczęciem kontroli podatkowej; wnioski o przeprowadzenie kontroli do właściwej komórki skierowano 83 dni<sup>60</sup> (w jednym przypadku), od 31 do 49 dni (w pięciu przypadkach) i 12 dni<sup>61</sup> (w dwóch przypadkach) przed upływem terminu na zwrot podatku VAT, a w dwóch pozostałych przypadkach kontrolę podatkową wszczęto po dokonaniem zwrotu podatku VAT w terminie 60 dni, w związku z otrzymaniem informacji z innego urzędu skarbowego;
- w ramach czynności analitycznych i kontrolnych korzystano z następujących narzędzi informatycznych/rejestrów: VIES, BPS, KONTROLA, e-ORUS, KRS, strona internetowa podatnika (obowiązek składania JPK-VAT został wprowadzony po okresach, za które wykazano kwoty do zwrotu objęte badaniem);
- nie korzystano z możliwości współpracy z krajami członkowskimi UE lub innymi państwami, gdyż podatnicy nie dokonywali w okresie objętym kontrolą podatkową transakcji transgranicznych lub nie zaistniało podejrzenie dokonywania transakcji fikcyjnych, kontrahenci wykazali do rozliczenia transakcje na wskazaną wartość, a podatnicy nie kwestionowali ustaleń kontroli;
- w pięciu przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji uwzględniające ustalenia kontroli podatkowych (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 nie wystąpiły przypadki przekroczenia 30 dni od wpływu do Urzędu deklaracji lub jej korekty do podjęcia wstępnej analizy ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 616 – 625)

2.5. W okresie objętym kontrolą, skuteczność Urzędu w zakresie weryfikacji zwrotów VAT poprawiła się, albowiem stosunek liczby kontroli podatkowych zasadności zwrotów VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby kontroli zasadności zwrotów VAT, wyniósł w 2016 r. 75,0% (o 17,9 punktów procentowych więcej niż w roku poprzednim), a w I półroczu 2017 r. – 81,0% (o 31 punktów procentowych więcej niż w I półroczu 2016 r.). Ponadto, zwiększyły się kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniku powyższych kontroli podatkowych: o 103 tys. zł w 2016 r.

---

<sup>58</sup> Ustalenie Urzędu.

<sup>59</sup> Próbę dobrano celowo według osądu kontrolera, spośród zwrotów sprawdzonych w toku kontroli podatkowych.

<sup>60</sup> Termin zwrotu podatku VAT wynosił 180 dni od daty złożenia deklaracji.

<sup>61</sup> Czynności analityczne rozpoczęto siedem dni od daty wpływu korekt deklaracji. Do podatnika trzykrotnie kierowano (na adres korespondencyjny i adres zamieszkania członka zarządu spółki) wezwania do przedłożenia dokumentów (faktur oraz rejestru zakupu i sprzedaży). Strona nie przedłożyła ww. dokumentów i nie wniosła o prolongatę terminu na wykonanie tego obowiązku, jak również nie złożyła żadnych wyjaśnień. W związku z brakiem możliwości podjęcia czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację prawidłowości sporządzonych deklaracji VAT, złożono wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Postanowieniem z dnia 12 stycznia 2017 r. Naczelnik Urzędu przedłużył termin zwrotu podatku VAT do 17 kwietnia 2017 r.

w porównaniu z 2015 r. (w którym kwoty te wyniosły 36 tys. zł) i 474 tys. zł w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r. (w którym kwoty te wyniosły 9 tys. zł).

(Dowód: akta kontroli str. 135, 298-337)

**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 i IV kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r., w których ujęto odpowiednio 11, dziewięć i sześć kontroli.

(Dowód: akta kontroli str. 129-130)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że przyczyną spadku liczby kontroli ujętych w planie kontroli za II kwartał 2017 r. w stosunku do wcześniejszych okresów kwartalnych było „...*prowadzenie trudnych, skomplikowanych i wielowątkowych kontroli podatkowych wobec podatników dokonujących oszustw podatkowych poprzez udział w transakcjach karuzelowych głównie towarami „wrażliwymi”*”<sup>62</sup>. *Niejednokrotnie z uwagi na obszerność czasookresów objętych kontrolą podatkową oraz konieczność zgromadzenia kompletnego materiału dowodowego, kontrole te były prowadzone przez wiele miesięcy z zaangażowaniem dwu-trzy osobowego zespołu kontrolującego. W związku z powyższym do planu kontroli na drugi kwartał 2017 r. ujęto kontrole w liczbie możliwej do realizacji w tym okresie, typując kontrole o wysokim prawdopodobieństwie ujawnienia nieprawidłowości*”.

(Dowód: akta kontroli str. 341, 605-606)

W Urzędzie weryfikowano na bieżąco wnioski organów ścigania, innych urzędów skarbowych, jednostek Służby Celnej, urzędów kontroli skarbowej/urzędów celno-skarbowych, urzędów pełniących rolę centrów kompetencyjnych, izby skarbowej / izby administracji skarbowej.

W objętych badaniem planach kontroli na III i IV kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r. ujęto odpowiednio 11, dziewięć i sześć kontroli rozliczeń podatku VAT. Źródłem danych przy planowaniu były<sup>63</sup>:

- wnioski jednostek resortu finansów<sup>64</sup> (dziewięć w III kwartale 2016 r., siedem w IV kwartale 2016 r. i trzy w II kwartale 2017 r.);
- wnioski komórek Urzędu innych niż komórka analizy ryzyka<sup>65</sup> (dwa w III kwartale 2016 r., jeden w IV 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<sup>66</sup> (jedna IV kwartale 2016 r. i jedna w II kwartale 2017 r.);

<sup>62</sup> Wymienionymi w załączniku nr 13 do ustawy o podatku VAT, należą do nich m.in. wyroby stalowe, paliwa, olej rzepakowy.

<sup>63</sup> Pierwotne źródło danych.

<sup>64</sup> Indywidualne/imienne.

<sup>65</sup> Indywidualne/imienne.

<sup>66</sup> Zwane dalej wynikami własnych analiz opartych na kryteriach selekcji otrzymanych z innych jednostek.

- wniosek z zagranicznej administracji skarbowej (jeden w II kwartale 2017 r.).

W ww. planach kontroli nie ujęto wniosków z organów ścigania (dwóch z Policji i dwóch z prokuratury), które wpłynęły do Urzędu w IV kwartale 2016 r., co było uzasadnione z powodu: braku organu uprawnionego do reprezentacji podmiotu; przedawnienia zobowiązań w podatku VAT; konieczności pozyskania dalszych informacji w innych jednostkach Policji i administracji skarbowej (ostatnie wpłynęły do Urzędu 10 listopada 2017 r.); oszacowania ryzyka występowania nieprawidłowości jako niskie.

Na III i IV kwartał 2016 r. oraz II kwartał 2017 r. wytypowano, odpowiednio: 15, 13 i 10 kontroli doraźnych. Źródłem danych przy typowaniu były:

- wnioski jednostek resortu finansów (osiem w III kwartale 2016 r., sześć w IV kwartale 2016 r. i sześć w II kwartale 2017 r.),
- wnioski komórek Urzędu innych niż komórka analizy ryzyka (sześć w III kwartale 2016 r., sześć w IV kwartale 2016 r. i trzy w II kwartale 2017 r.),
- wyniki własnych analiz oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z innych jednostek (jedna w III kwartale 2016 r.),
- wyniki własnych analiz (jedna w II kwartale 2017 r.),
- wniosek z zagranicznej administracji skarbowej (jeden w IV kwartale 2016 r.).

(Dowód: akta kontroli str. 123, 129-130a, 341-342, 606-607, 630)

W celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzenia VAT, zgodnie z dokumentem *Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*, 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 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.

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, „...kryteria analiz grupowych z zasady odnosiły się do branż podwyższonego ryzyka wyznaczonych w Krajowym Planie Działań Administracji Podatkowej 2016<sup>67</sup> i Wojewódzkim Planie Działań na 2016 rok<sup>68</sup>, jednakże w US uwzględniano wszystkie informacje posiadane o podmiocie z różnych źródeł (prokuratury, Policji, urzędów skarbowych, organów kontroli oraz innych instytucji, a także z anonimowych doniesień) i do kontroli typowano te podmioty, co do których na podstawie danych systemowych i zebranych informacji oszacowano ryzyko wystąpienia nieprawidłowości jako wysokie lub średnie”.

Pogłębione analizy w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzenia podatku VAT prowadzone były również w ramach zadania związanego

<sup>67</sup>Opracowanym przez Ministerstwo Finansów w marcu 2016 r.

<sup>68</sup>Opracowanym przez Izbę Skarbową w Katowicach w kwietniu 2016 r.

z eliminowaniem zagrożeń powodujących możliwość wypływu środków z budżetu państwa wskutek dokonania nieuzasadnionych zwrotów podatku VAT.

W ramach czynności analitycznych wykorzystywane były (na bieżąco po otrzymaniu deklaracji z wykazaną kwotą zwrotu podatku VAT) dane z JPK oraz z Aplikacji WRO-System. Oceny zasadności zwrotu dokonywano za pomocą karty oceny, wygenerowanej z podsystemu KONTROLA. Dodatkowo, w ramach typowania do kontroli lub czynności sprawdzających dla zwrotów w kwocie przekraczającej 50,0 tys. zł analizowano karty informacyjne podmiotu wygenerowane w podsystemie e-ORUS.

W Urzędzie wykorzystywano informacje o podmiotach dostępne z różnych systemów informatycznych (podsystem KONTROLA, aplikacje POLTAX, EGAPOLTAX, POLTAX 2B, aplikacja e-ORUS, która zestawia informacje z różnych systemów umożliwiając sporządzenie łącznego raportu o danym podmiocie, a także dane z aplikacji Wolters Kluwer w zakresie danych z KRS i powiązań podmiotów, systemu BPS, systemu WRO-System oraz z Internetu).

Podmioty do kontroli typowano przeważnie na podstawie indywidualnych wniosków wewnętrznych (kierowanych z innych komórek Urzędu) i zewnętrznych. Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, wyniki selekcji automatycznych (analiz grupowych, segmentacji ogólnych, skryptów) były wykorzystywane w głównej mierze do oceny powyższych wniosków pod kątem zasadności przeprowadzenia kontroli podatkowych.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: *„...nie można wskazać wpływu konkretnego systemu na efektywność typowania do kontroli. Wykazy podmiotów uzyskiwane w wyniku wykorzystania skryptów bądź raportów oraz informacje zewnętrzne i wewnętrzne o podmiotach wymagają przeprowadzenia pogłębionej analizy z wykorzystaniem wszystkich możliwych narzędzi informatycznych i innych dostępnych źródeł”*.

Podmioty wytypowane do kontroli w celu zweryfikowania zasadności zwrotu podatku VAT stanowiły: w 2015 r. 17,6%, w 2016 r. 16,5%, a w I półroczu 2017 r. 29,2% wszystkich podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie tego podatku.

(Dowód: akta kontroli str. 121-123, 629-631)

W Urzędzie typowano do kontroli podmioty, dla których zidentyfikowano najwyższe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz opracowywano plany kontroli, kierując się zaleceniami Izby Skarbowej w Katowicach<sup>69</sup>. W szczególności przed sporządzeniem planów kontroli na IV kwartał 2016 r. oraz na II kwartał 2017 r. przeprowadzono analizy pod kątem prawdopodobieństwa ujawnienia nieprawidłowości podatkowych.

(Dowód: akta kontroli str. 634-673)

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, *„Ujęcie konkretnego wniosku w planie kontroli następowało z uwzględnieniem wagi ustaleń określonych w efekcie przeprowadzonych czynności analitycznych, a także przewidywanego wkładu pracy niezbędnego do realizacji określonej kontroli i możliwości jej przeprowadzenia przy określonych zasobach kadrowych komórki kontroli podatkowej. Na etapie analizy i sporządzania wniosków o kontrolę nie badano sytuacji majątkowej podmiotów i nie koncentrowano się na kwestiach związanych z możliwością skutecznego wyegzekwowania wymierzonych kwot podatku. W procesie typowania podmiotów do kontroli nie zmieniało się podejście odnośnie obejmowania kontrolą podmiotów*

---

<sup>69</sup> Wskazania dotyczące zasad typowania podmiotów do kontroli podatkowej, tworzenia planów kontroli oraz monitorowania efektów typowania i kontroli podatkowej w urzędach skarbowych woj. śląskiego przekazane pismem z dnia 15 kwietnia 2015 r.

*podjezwanych o wprowadzanie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujacych czynnosci fikcyjne. Kierujac wnioskiem o kontrole podmiotu podezwanego o udzial w karuzelowym obrocie towarami, dokumentowanymi fikcyjnymi fakturami, brano pod uwage obowiazujace przepisy ustawy o VAT, dotyczace mozliwosci odliczenia podatku naliczonego z faktur fikcyjnych oraz koniecznosc odprowadzenia podatku przez podmiot wystawiajacy takie faktury. W przypadku, jezeli w wyniku przeprowadzonej kontroli ujawniono udzial podmiotu w oszustwie podatkowym, nawet jezeli nie uzyskano bezposredniego wplywu do budzetu srodkow wynikajacych z wymierzenia podatku temu podmiotowi, przerywano funkcjonujacy lancuch fikcyjnych transakcji zawieranych pomiedzy konkretnymi podmiotami. Przekazujac informacje o poczynionych ustaleniach kolejnym organom podatkowym wlasciwym dla kolejnych ujawnionych podmiotow, uczestniczacych w lancuchu fikcyjnych dostaw, doprowadzano finalnie do ujawnienia podmiotow, w ktorych faktycznie nastepowalo naduzycie podatkowe poprzez brak wpłaty naleznego podatku (podmioty znikajace) badez wyłudzenie nienaleznego zwrotu VAT (broker). Poprzez te dzialania uniemozliwiano dokonywanie dalszych naduzyc w ramach tego konkretnego lancucha podmiotow dokonujacych wzajemnych fikcyjnych dostaw”.*

(Dowód: akta kontroli str. 123-125, 276-282)

W okresie objętym kontrolą nie dokonywano typowania podmiotów do objęcia kontrolą koordynowaną. Pracownicy Urzędu uczestniczyli natomiast w listopadzie 2016 r. w kontroli koordynowanej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Garwolinie, której przedmiotem były rozliczenia podatku VAT za marzec 2015 r. podmiotu świadczącego usługi transportowe (nie ujawniono nieprawidłowości).

(Dowód: akta kontroli str. 124)

3.2. W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził 99 kontroli podatkowych z zakresu rozliczeń podatku VAT, z tego 66 kontroli w 2016 r. (o 51,8% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i 33 kontrole w I półroczu 2017 r. (o 8,3% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.).

Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „Przyczynę spadku liczby kontroli należy upatrywać [...] w większości trudnych, skomplikowanych, wielowątkowych kontrolach prowadzonych wobec podatników biorących udział w oszustwach podatkowych typu karuzelowego. Potrzeba objęcia kontrolą wielu okresów rozliczeniowych, w których dokonano naruszenia prawa podatkowego oraz mnogości badanych transakcji w tych okresach spowodowały, że czynności gromadzenia i analizowania materiału dowodowego na etapie kontroli podatkowej przy zaangażowaniu dwu/trzy osobowego zespołu kontrolującego trwały przez wiele miesięcy”.

Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wyniosła 71, z tego 46 w 2016 r. (o 58,6% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i 25 w I półroczu 2017 r. (o 3,8% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). W 2016 r., w stosunku do roku poprzedniego, zmniejszeniu (z 81,0% do 69,7%) uległ procentowy udział liczby kontroli z zakresu rozliczeń podatku VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości. W I półroczu 2017 r. udział ten wynosił 75,8% i był większy niż w I półroczu 2016 r. (72,2%).

W wyniku tych kontroli stwierdzono nieprawidłowości w łącznej kwocie 20 029 tys. zł, z tego 13 888 tys. zł w 2016 r. (o 37,5% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i 6 141 tys. zł w I półroczu 2017 r. (o 46,7% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). Większość tych kwot (odpowiednio 85,1% i 60,2% w powyższych okresach) stanowiła kwota podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT (głównie w związku z wystawieniem faktur dokumentujących czynności niedokonane, fikcyjne). W 2016 r. wyniosła ona

11 819 tys. zł (o 43,4% mniej w porównaniu do roku poprzedniego), a w I półroczu 2017 r. – 3 694 tys. zł (o 66,4% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). W 2016 r. i I półroczu 2017 r. ujawniono odpowiednio 565 faktur na łączną kwotę brutto 66 634 tys. zł oraz 196 faktur na łączną kwotę brutto 27 544 tys. zł.

W sprawie spadku skuteczności kontroli Naczelnik Urzędu wyjaśniła: „Przeanalizowano pod kątem spodziewanego efektu finansowego prowadzone w roku 2017 kontrole w zakresie podatku od towarów i usług. W ich efekcie stwierdzono, iż faktyczna skuteczność tychże kontroli w roku 2017 w odniesieniu do roku 2016 ulegnie znacznemu wzrostowi. W dniu 13.11.2017 r. zakończono kontrolę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w toku której ujawniono fakt uczestnictwa podmiotu w karuzelowym obrocie sprzętem elektronicznym, zaś stwierdzone nieprawidłowości skutkują uszczupleniem w podatku VAT w wysokości ponad 26 mln złotych. Z analizy wynika także, że w toku pozostają kolejne kontrole podmiotów uczestniczących w karuzelach podatkowych [...]. Należy spodziewać się dalszego wzrostu skuteczności kontroli VAT po zakończeniu tych kontroli i uwzględnieniu ich efektów. Biorąc powyższe pod uwagę, [...] obserwowany spadek skuteczności kontroli wynikający z porównania efektów konkretnych okresów nie jest miarodajny do oceny efektów działania tut. US w tym zakresie w dłuższym okresie czasu [...], należy również podkreślić osiągnięty efekt prewencyjny, związany ze skierowaniem działań Urzędu do określonej grupy podmiotów, w tym wypadku podmiotów uczestniczących w oszustwach karuzelowych, generujących największe efekty finansowe prowadzonych kontroli. Z aktualnie prowadzonych analiz pod kątem typowania podmiotów do kontroli zaobserwować można zmniejszenie ilości podmiotów wykazujących w składanych deklaracjach podatkowych, danych charakterystycznych dla podmiotów uwikłanych w proceder uczestnictwa w oszustwach karuzelowych.”

(Dowód: akta kontroli str. 130, 786-787)

3.3. W okresie objętym kontrolą podatnicy złożyli korekty rozliczeń podatku VAT w wyniku 26 kontroli podatkowych, z tego 20 przeprowadzonych w 2016 r. (o 50,0% mniej w porównaniu do roku poprzedniego) i sześciu przeprowadzonych w I półroczu 2017 r. (o 40,0% mniej w porównaniu do I półrocza 2016 r.). Łączna kwota ustaleń ze złożonych korekt deklaracji wyniosła 334 tys. zł, z tego 298 tys. zł w 2016 r. (ok. dwukrotnie mniej w porównaniu z rokiem poprzednim) i 36 tys. zł w I półroczu 2017 r. (ok. trzykrotnie mniej w porównaniu z I półroczem 2016 r.).

Łączna kwota faktycznie wpłacona w ww. okresie (niezależnie od daty złożenia korekt) wyniosła 128 tys. zł, z tego 108 tys. zł w 2016 r. (ok. trzykrotnie mniej w porównaniu z rokiem poprzednim) i 20 tys. zł w I półroczu 2017 r. (ok. dwukrotnie mniej w porównaniu z I półroczem 2016 r.). Udział kwot wpłaconych w kwotach wykazanych w korektach wyniósł 36,2% w 2016 r. (o 31,1% mniej niż roku poprzednim) oraz 55,6% w I półroczu 2017 r. (o 49,6% więcej niż w I półroczu 2016 r.).

Na spadkową tendencję liczby kontroli, w wyniku których złożono korekty rozliczeń podatku VAT oraz ustaleń i wpłat z tych korekt miało wpływ zmniejszenie liczby kontroli podatkowych w powyższym zakresie, co opisano w pkt 3.2. niniejszego wystąpienia.

(Dowód: akta kontroli str. 130-131)

3.4. W okresie objętym kontrolą 183 postępowania podatkowe zakończyły się wydaniem decyzji wymiarowych w podatku VAT, z tego 63 w 2016 r. (o 58,6% mniej niż w roku poprzednim) i 120 w I półroczu 2017 r. (ponad trzykrotnie więcej niż w I półroczu 2016 r.). Łączna kwota ustaleń z powyższych decyzji wyniosła



13 444 tys. zł, z tego 2 852 tys. zł w 2016 r. (o 67,7% mniej niż w roku poprzednim) i 10 592 tys. zł w I półroczu 2017 r. (ponad siedmiokrotnie więcej niż w I półroczu 2016 r.).

W 2016 r. kwota z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT stanowiła 21,7% kwoty ustaleń z decyzji wymiarowych i wyniosła 618 tys. zł (o 91,0% mniej niż w roku poprzednim). W I półroczu 2017 r. kwota z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT stanowiła 95,9% kwoty ustaleń z decyzji wymiarowych i wyniosła 10 159 tys. zł (ok. dwudziestokrotnie więcej niż w I półroczu 2016 r.).

Kwoty wpłacone na podstawie decyzji (niezależnie od daty ich wydania) wyniosły 353 tys. zł w 2016 r. (blisko 17 razy więcej niż w 2015 r.) i 1 tys. zł w I półroczu 2017 r. (0,7% kwot wpłaconych w I półroczu 2016 r.) i stanowiły odpowiednio: 12,4% i 0,01% kwot ustaleń z decyzji.

Na spadek w 2016 r. (w stosunku do roku poprzedniego) liczby postępowań podatkowych zakończonych decyzją wymiarową w podatku VAT oraz kwoty ustaleń w tych decyzjach miało wpływ zmniejszenie liczby kontroli podatkowych, co opisano w pkt 3.2. niniejszego wystąpienia.

(Dowód: akta kontroli str. 131)

3.5. W okresie objętym kontrolą liczba zaskarżonych decyzji w podatku VAT wyniosła 101, z tego 35 w 2016 r. (o 133,3% więcej niż w roku poprzednim) i 66 w I półroczu 2017 r. (ponad pięć razy więcej niż w I półroczu 2016 r.). Łączna kwota ustaleń z zaskarżonych decyzji wyniosła 3 713 tys. zł, z tego 2 140 tys. zł z decyzji zaskarżonych w 2016 r. (o 271,5% więcej niż w roku poprzednim) i 1 573 tys. zł z decyzji zaskarżonych w I półroczu 2017 r. (o 87,0% więcej niż w I półroczu 2016 r.).

Spośród decyzji zaskarżonych w 2016 r. i I półroczu 2017 r., odpowiednio 5,7% i 43,9% stanowiły zaskarżone decyzje wymierzające podatek na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT. Liczba tych decyzji w okresie objętym kontrolą wyniosła 31, z tego dwie w 2016 r. (o 66,7% mniej niż w roku poprzednim) i 29 w I półroczu 2017 r. (ponad czternaście razy więcej niż w I półroczu 2016 r.). Łączna kwota podatku z zaskarżonych decyzji wymierzona na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT wyniosła 2 054 tys. zł, z tego 493 tys. zł w 2016 r. (ponad sześć razy więcej niż w roku poprzednim) i 1 561 tys. zł w I półroczu 2017 r. (ponad trzy razy więcej niż w I półroczu 2016 r.).

Liczba rozstrzygnięć w II instancji wyniosła 57, z tego 43 w 2016 r. (o 6,5% mniej niż w roku poprzednim) i 14 w I półroczu 2017 r. (o 30,0% mniej niż w I półroczu 2016 r.). Łączna kwota ustaleń z tych rozstrzygnięć wyniosła 2 656 tys. zł, z tego 1 784 tys. zł w 2016 r. (o 9,7% mniej niż w roku poprzednim) i 872 tys. zł w I półroczu 2017 r. (o 17,8% więcej niż w I półroczu 2016 r.). W 2016 r. i I półroczu 2017 r. organ II instancji nie uchylił żadnej decyzji Naczelnika Urzędu wydanej w zakresie podatku VAT.

(Dowód: akta kontroli str. 131-132)

3.6. W wyniku badania 15 postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową, którym na podstawie decyzji podatkowych, dotyczących nieprawidłowości w rozliczeniu VAT, w okresie objętym kontrolą przypisano największe kwoty zobowiązań<sup>70</sup> (ustalenia z tych decyzji w łącznej kwocie

<sup>70</sup> W próbie nie ujęto przypadków postępowań skutkujących złożeniem przez podatników korekty deklaracji VAT, gdyż dotyczyły one kwot znacznie niższych niż kwoty wynikające z decyzji podatkowych.

7 434 ,7 tys. zł stanowiły 55,3% wszystkich ustaleń z decyzji w okresie objętym kontrolą), stwierdzono, że:

- wszystkie kontrole miały charakter planowy;
- od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli podatkowych upłynęło średnio 171 dni, w przypadku czterech postępowań – 439 (co opisano poniżej w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*), a w pozostałych – od 30 do 78 dni;
- ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach pokontrolnych (ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości w całości zostały uwzględnione w tych decyzjach);
- podejście organu podatkowego w podobnych sprawach było jednolite;
- kwoty wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT (7 341,5 tys. zł); stanowiły 98,7% łącznej kwoty ustaleń (7 434 ,7 tys. zł); ujawniono łącznie 408 fikcyjnych faktur (stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane), z tego 199 faktur sprzedaży oraz 209 faktur zakupu, niestanowiących podstawy do dokonania odliczenia od podatku należnego VAT;
- w jednym przypadku kontrolowany zapłacił w całości swoje zobowiązanie, tj. 17,2 tys. zł (0,2% zobowiązań do zapłaty objętych próbą), a w pozostałych przypadkach nie uregulowano zobowiązań (w tym zobowiązań ustalonych na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT);
- po wykryciu podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru podatników VAT niezwłocznie kierowano informacje do właściwej komórki Urzędu i wykreślano podmioty z tego rejestru (w 10 przypadkach);
- niezwłocznie wprowadzono dane podatników podejrzanych o oszustwo podatkowe do BPS (w 11 przypadkach);
- w prowadzeniu spraw nie korzystano z możliwości współpracy z administracjami innych państw, gdyż w trakcie kontroli podatkowych nie stwierdzono transakcji transgranicznych przy nabyciach i dostawach towarów z udziałem podatników objętych tymi postępowaniami;
- w żadnej z badanych spraw postępowanie nie zakończyło się w terminie dwóch miesięcy; zgodnie z art. 140 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>71</sup>, każdorazowo zawiadamiano podatnika o niezalądzeniu sprawy we właściwym terminie, podając przyczyny niedotrzymania terminu (przede wszystkim konieczność uzyskania dodatkowych dowodów, wyjaśnień i informacji od innych organów podatkowych oraz przesłuchania świadków) i wskazując nowy termin zalądzenia sprawy; postępowania podatkowe objęte badaniem trwały średnio 613 dni, przy czym w ich biegu nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw; najdłuższe postępowanie trwało 1039 dni, co wynikało z przyczyn niezależnych od Urzędu<sup>72</sup>;

---

<sup>71</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm., zwanej dalej: „ustawą Ordynacja podatkowa”.

<sup>72</sup> Było to spowodowane brakiem uczestnictwa osób odpowiedzialnych za prowadzenie spraw spółki na etapie postępowania podatkowego (wcześniej, na etapie kontroli sytuacja taka nie występowała). Brak ten wiązał się z koniecznością oczekiwania na wynik czynności dowodowych realizowanych przez inne urzędy skarbowe. Ponadto, w toku tego postępowania członek jednoosobowego zarządu został wykreślony z KRS, spółka nie powołała nowych organów, postępowanie podatkowe prowadzono w stosunku do pełnomocnika, po wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa Urząd złożył wnioski do sądu o ustanowienie kuratora, a sąd ustanowił kuratora dopiero po roku.

- w 14 przypadkach w sytuacji gdy zachodziła uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, wydano decyzje o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, nie przyczyniło się to jednak do wyegzekwowania należnych kwot, ponieważ w 10 przypadkach podatnik nie posiadał żadnego majątku, z którego można prowadzić skuteczną egzekucję, a w pozostałych czterech przypadkach sprzedaż ustalonego majątku (pojazdów samochodowych) nie była możliwa z uwagi na brak informacji gdzie on się znajduje;
- nie stwierdzono przypadków przeprowadzenia kontroli po zaprzestaniu działalności gospodarczej przez podatnika lub gdy nie można było ustalić miejsca zamieszkania ani pobytu zobowiązanych albo gdy siedzibą firmy było „wirtualne biuro”;
- w ramach prowadzonych postępowań podatkowych podejmowano działania zmierzające do ustalenia faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych, wykorzystując m.in. informacje pochodzące z innych urzędów skarbowych oraz informacje od organów ścigania;
- w 10 przypadkach ustalono podmioty uczestniczące w oszustwach typu karuzelowego jako „bufor”<sup>73</sup> i „znikający podatnik”<sup>74</sup>, jak również wydano decyzje podatkowe na podstawie art. 108 ustawy o podatku VAT na łączną kwotę 7 234,9 tys. zł;
- w pięciu przypadkach bezzwłocznie skierowano sprawy do komórki karnej skarbowej i wszczęto postępowania karne skarbowe wobec sprawców przestępstw skarbowych, niedopuszczając do przedawnienia ich karalności, a w 10 przypadkach, z uwagi na charakter stwierdzonych nieprawidłowości (wystawianie wyłącznie „pustych” faktur, niedokumentujących faktycznie wykonanych czynności) o podejrzeniu popełnienia przestępstwa zawiadomiono prokuraturę;
- żadna z decyzji wydanych po przeprowadzeniu objętych badaniem postępowań podatkowych nie została uchylona w toku postępowania odwoławczego<sup>75</sup>;
- w żadnym z badanych przypadków nie prowadzono postępowania przed sądem administracyjnym.

(Dowód: akta kontroli str. 518-577, 578-592, 593-594, 595-597, 598, 611-612)

3.7. W latach 2016–2017 (I półrocze) narzędzie analityczne Weryfikator wykorzystano w odpowiednio dziewięciu i jednej kontroli podatkowej rozliczeń VAT, a kwoty ustaleń wyniosły odpowiednio 2.446,5 tys. zł i 11,8 tys. zł, w sytuacji gdy w 2015 r. narzędzie to wykorzystano w siedmiu kontrolach, a kwoty ustaleń wyniosły 8.769,4 tys. zł. Urząd nie posiadał licencji na programy ACL oraz IDEA.

<sup>73</sup> Podmiot pośredniczący, którego zadaniem jest wydłużenie łańcucha dostaw (przez pozorne czynności) w celu utrudnienia przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, zmierzających do wykrycia oszustwa.

<sup>74</sup> Podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie przekazując należnego podatku VAT do budżetu państwa, i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT; nadana mu nazwa odnosi się do charakterystycznego dla tego rodzaju podmiotów zachowania, tj. przerwy w łańcuchu dostaw opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej, powstałej za sprawą jednego z zaangażowanych weń podatników, który znika pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, odliczanego następnie przez kolejnego handlowca w łańcuchu.

<sup>75</sup> Jak podano w pkt 3.5. niniejszego wystąpienia, w okresie objętym kontrolą organ II instancji nie uchylił żadnej decyzji Naczelnika Urzędu wydanej w zakresie podatku VAT.

Naczelnik Urzędu podała, że prowadzono analizy podmiotów z użyciem tzw. „skryptów” (głównie przy wykorzystaniu aplikacji e-ORUS), których wyniki przekazywane były do komórki zajmującej się prowadzeniem czynności sprawdzających. Analizy dotyczyły:

- niezłożenia przez podmioty deklaracji (VAT-7, VAT-7K, VAT-7D);
- dłużników składających zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego VAT-ZD;
- deklaracji VAT-27 oraz VAT-27K w zakresie informacji o dostawach towarów i informacji o świadczonych usługach<sup>76</sup>;
- wskazania błędnych NIP nabywców w deklaracjach VAT-27 oraz VAT-27K;
- podmiotów, które nie zarejestrowały się jako czynni podatnicy VAT, a z wysokości obrotów wynikało, że powinny dokonać takiej rejestracji.

(Dowód: akta kontroli str. 126, 132-133)

Trzech pracowników Urzędu uczestniczyło (w kwietniu, czerwcu i lipcu 2017 r.) w szkoleniach zewnętrznych obejmujących wykorzystanie JPK.

Według stanu na 30 czerwca 2017 r. oraz według stanu na 31 października 2017 r. dwóch pracowników Urzędu było przygotowanych do wykorzystania w kontrolach podatkowych narzędzia informatycznego do analizy danych podatkowych WERYFIKATOR<sup>77</sup>, natomiast 13 pracowników było przygotowanych do wykorzystania JPK.

Według stanu na 30 czerwca 2017 r. spośród pracowników Urzędu 32 osoby były przygotowane i uprawnione do korzystania z bazy JPK-VAT udostępnionej przez Izbę Administracji Skarbowej we Wrocławiu, a wg stanu na 31 października 2017 r. osób takich było 31<sup>78</sup>.

(Dowód: akta kontroli str. 126-127)

3.8. Biorąc pod uwagę relację liczby kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby kontroli przeprowadzonych w tym zakresie, skuteczność działań kontrolnych Urzędu w 2016 r. w porównaniu z 2015 r. pogorszyła się (spadek z 81,0% do 69,7%), a w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r. nieznacznie się poprawiła (wzrost z 72,2% do 75,8%).

Biorąc pod uwagę kwoty nieprawidłowości ustalone w wyniku kontroli podatkowych rozliczeń podatku VAT, skuteczność działań kontrolnych Urzędu zmniejszyła się w 2016 r. w porównaniu z rokiem poprzednim o 8 325 tys. zł (37,5%), a w I półroczu 2017 r. w porównaniu z I półroczem 2016 r. – o 5 370 tys. zł (46,7%).

Przyczyny obniżenia się skuteczności kontroli podatkowych opisano w pkt 3.2. niniejszego wystąpienia.

(Dowód: akta kontroli str. 130, 298-337)

*Ustalone  
nieprawidłowości*

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W przypadku czterech z 15 zbadanych postępowań podatkowych prowadzonych wobec jednego podmiotu (ustalenia z decyzji w łącznej kwocie 167,5 tys. zł

<sup>76</sup> Informacja podsumowująca w obrocie krajowym składana przez podatników dokonujących dostawy towarów lub świadczących usługi, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o podatku VAT.

<sup>77</sup> Według stanu na 31 maja 2017 r. było to trzech pracowników (od 1 czerwca 2017 r. jeden z przygotowanych pracowników został przeniesiony do komórki orzecznictwa).

<sup>78</sup> W dniu 22 września 2017 r. ustał stosunek pracy z jedną z przygotowanych i uprawnionych osób.

stanowiły 2,3% ustaleń z decyzji wydanych w postępowaniach objętych badaniem), kontrola podatkowa poprzedzająca te postępowania (za kwiecień, maj, październik i grudzień 2012 r.) została podjęta ze zwłoką, albowiem od przeprowadzenia analizy wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości z wnioskiem o kontrolę (16 listopada 2012 r.) do wszczęcia kontroli (29 stycznia 2014 r.) upłynęło 439 dni.

Przesłanką do wnioskowania o kontrolę podmiotu były przede wszystkim wyniki analizy informacji zawartych w doniesieniu byłego pracownika Urzędu (stwierdzono podejrzenie prowadzenia przez podmiot nielegalnej działalności polegającej m.in. na kupowaniu faktur kosztowych na paliwo i zatrudnianiu pracowników „na czarno”).

Jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, przyczyną powyższej zwłoki było znaczne obciążenie pracą pracowników Działu Kontroli Podatkowej. Wyjaśniła również: *„Niejednokrotnie zaplanowane wcześniej kontrole podatkowe, co miało miejsce również w niniejszej sprawie, były przesuwane, z uwagi na konieczność realizacji innych, w tym priorytetowych spraw. Nadmienia się, że do obowiązków pracowników należy właściwa organizacja pracy, w tym kolejność realizowanych wniosków o kontrolę, która gwarantuje wykonywanie przez komórkę organizacyjną powierzonych zadań i obowiązków terminowo i w sposób zgodny z prawem”*.

(Dowód: akta kontroli str. 562-577, 611-612, 816-823)

Zdaniem NIK, podejmowanie kontroli po ponad 14 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 omawianych przypadkach nie ustalono, gdzie znajduje się majątek podatnika 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.

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonej nieprawidłowości, działania mające na celu rozpoznawanie i wykrywanie podmiotów wyłudających podatek VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka. Ujawniona w toku kontroli NIK nieprawidłowość polegała na wszczęciu kontroli podatkowej ze zwłoką w stosunku do daty powzięcia informacji wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

## 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 Kontroli<sup>79</sup>, wnosi o podjęcie działań zapewniających:

- 1. Niezwłoczne wykreślanie podmiotów z rejestru podatników VAT i rejestru podatników VAT UE, w sytuacji zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 i 97 ustawy o podatku VAT.**
- 2. Kierowanie na bieżąco wezwań w sprawie deklaracji VAT do podatników.**

<sup>79</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 524, zwanej dalej „ustawą o NIK”.

3. **Wszczywanie kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT niezwłocznie po powzięciu informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.**

## **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 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 5 grudnia 2017 r.

**Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler  
Izabela Pilarek  
Gł. specjalista kontroli państwowej**

.....  
**Kontroler  
Witold Wilk  
Gł. specjalista kontroli państwowej**  
.....