



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Poznaniu

LPO .410.027.01.2017  
P/17/013

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

# I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/17/013 - Przeciwdziałanie wyłudzeniom podatku VAT.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Sylwia Zakrzewska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/145/2017 z dnia 19 września 2017 r.</li><li>2. Marek Gutraj, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/159/2017 z dnia 4 października 2017 r.</li></ol> <p>(dowód: akta kontroli str. 1-4)</p>
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu; ul. Dolna Wilda 80; 61-501 Poznań (dalej: Urząd lub PUS)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Anna Rybarska, od dnia 1 marca 2017 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu (dalej: Naczelnik), w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 28 lutego 2017 r. funkcję Naczelnika pełnił Dariusz Krupecki.  (dowód: akta kontroli str. 595-602)

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

### Ocena ogólna

W Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Poznaniu zadania związane z przeciwdziałaniem wyłudzeniom podatku VAT były w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r. realizowane priorytetowo. Zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz wewnętrznymi uregulowaniami weryfikowano zasadność zwrotów VAT. Prawidłowo typowane były podmioty do kontroli.

Urząd poprawnie analizował ryzyko rejestracji podatników VAT oraz zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów weryfikował dane przedstawiane w zgłoszeniach rejestracyjnych w celu niedopuszczenia do rejestracji podmiotów nierzetelnych.

W okresie objętym kontrolą wydłużył się proces rejestracji podatników podatku od towarów i usług. Wydłużenie czasu rejestracji wynikało przede wszystkim ze zwiększenia liczby przeprowadzanych czynności weryfikacyjnych przed dokonaniem rejestracji, w związku z wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r., ale także w niektórych przypadkach - z nieuzasadnionej przewlekłości prowadzonych czynności.

W 2017 r. (do 30 września) na podstawie art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

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

o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> wykreślono z rejestru 389 podatników VAT czynnych, tj. o 73 % mniej niż w całym 2016 r. Stwierdzono jednak przypadki niedopełnienia przez Urząd obowiązku<sup>3</sup> zawiadomienia podatników o wykreśleniu ich z rejestru VAT. Ponadto, nie wszystkie podmioty z urzędu wykreślone z rejestru podatników VAT zostały ujęte w Bazie Podmiotów Szczególnych.

Na podkreślenie zasługuje, że w okresie objętym kontrolą poprawiła się skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem. W roku 2015 wskaźnik ten wyniósł 37,3% , podczas gdy w I półroczu 2017 r. wzrósł do 45,5%.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie od 31 grudnia 2015 r. do 30 czerwca 2017 r. liczba zarejestrowanych w Urzędzie podatników VAT czynnych wzrosła z 17.767 do 18.735<sup>4</sup>, tj. o 5,4 %. Co drugi podatnik VAT był zarejestrowany do transakcji wewnątrzspółnotowych (VAT UE). Liczba takich podmiotów wzrosła w tym czasie z 8.554 do 9.185<sup>5</sup>, tj. o 7,4%. Urząd w 2016 r. zarejestrował 1.998 nowych podatników VAT i 463 podatników przeniesionych z innych urzędów, a w I półroczu 2017 r. odpowiednio 939 nowych oraz 246 podatników VAT przeniesionych z innych urzędów. W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2017 r. w Urzędzie zarejestrowano łącznie 5.049 nowych podatników VAT<sup>6</sup> oraz 2.374 podatników VAT przeniesionych z innych urzędów skarbowych<sup>7</sup>.

Wg stanu na dzień 30 czerwca 2017 r. wzrosła liczba podatników VAT czynnych i VAT-UE odpowiednio o 553 i 183 w porównaniu do stanu na dzień 30 czerwca 2016 r. Natomiast zarejestrowanych zostało o 225 podatników mniej, jak również mniej o 4 podatników zostało przeniesiono z innych urzędów skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 700)

W PUS w okresie od 1 stycznia 2016 r. do 30 czerwca 2017 r. obowiązywały następujące regulacje wewnętrzne w zakresie procesu rejestracji podatników VAT: Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w tym Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność<sup>8</sup>, wytyczne Ministerstwa Finansów (dalej: MF) do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z października 2014 r., a następnie z marca 2016 r., zalecenia kierowane przez Ministerstwo Finansów i Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu<sup>9</sup> oraz wewnętrzna procedura postępowania nr 7/2015 Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia zasady oceny ryzyka podmiotów dokonujących rejestracji w zakresie VAT-UE, wewnętrzna procedura nr 6/2016

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

<sup>3</sup> Określonego w art. 96 ust. 8 i 9a oraz art. 97 ust. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

<sup>4</sup> Według stanu na dzień 30 czerwca 2017r.

<sup>5</sup> Według stanu na dzień 30 czerwca 2017 r.

<sup>6</sup> 2.112, 1.998, 939 odpowiednio w latach 2015, 2016 i w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2017 r.

<sup>7</sup> 1.655, 463 i 246 odpowiednio w latach 2015, 2016 i w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2017 r

<sup>8</sup> *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność* stanowiąca załącznik nr 3 do *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym*, przekazana przez Ministerstwo Finansów do stosowania w 2014 r., zmieniona w 2015 r.

<sup>9</sup> Pismo Departamentu Administracji Podatkowej MF z dnia 2 sierpnia 2016 r., pismo dyrektora IS w Poznaniu z dnia 5 sierpnia 2016 r. nr 3001-PT4.700.66.2016

Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2016 r. w sprawie rejestracji dla potrzeb podatku VAT oraz zasad postępowania z deklaracjami VAT i informacjami podsumowującymi.

(dowód: akta kontroli str. 1387-1492)

Rejestracją i wykreślaniem podatników z rejestru VAT i VAT UE, w okresie objętym kontrolą zajmował się Pierwszy oraz Drugi Dział Obsługi Bezpośredniej, a od 9 marca 2017 r. Dział Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników. Wnioski o wykreślenie z rejestru podatników VAT UE składało również funkcjonujące, do dnia 8 marca 2017 r., w strukturze ww. działów Wieloosobowe Stanowisko Pracy ds. Współpracy Międzynarodowej, a od 9 marca 2017 r. funkcjonujące samodzielnie Wieloosobowe Stanowisko Wymiany Informacji Międzynarodowej. Zadania takiego jednak nie przypisano temu Stanowisku wprost w Regulaminie Organizacyjnym PUS, zatwierdzonym przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu.

Oceny analizy ryzyka rejestracji nowych podmiotów dokonywano według jednolitych dla wszystkich urzędów skarbowych kryteriów zawartych w opracowanej przez Ministerstwo Finansów i przekazanej do wykorzystania w 2015 r. *Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*. Działania były przeprowadzane za pomocą aplikacji *Karta Oceny Ryzyka Rejestracyjnego Podmiotu (KORRP)*<sup>10</sup>.

Uprawnienia do używania aplikacji Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu (KORRP) posiadało, w okresie objętym kontrolą, 20 pracowników Urzędu, którzy zostali zapoznani z zasadami obsługi tej aplikacji.

W zastępstwie Naczelnika PUS - Jacek Przybylski (zwany dalej: I Zastępca Naczelnika) w wyjaśnieniu podał, że w stosunku do wszystkich podmiotów, które zgodnie z kryteriami zawartymi w Karcie Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu zostaną oszacowane jako podmioty wysokiego ryzyka, Urząd przeprowadza dodatkowe czynności sprawdzające, tj. obowiązkowo dokonuje się wizji lokalnej w terenie oraz wzywa podatnika do przedstawienia tytułów prawnych do lokali, w których prowadzona jest działalność gospodarcza. Następnie dokonywana jest analiza otrzymanych dokumentów ze szczególnym uwzględnieniem zgodności i spójności podanych danych rejestracyjnych w powiązaniu ze wskazanym przedmiotem i wskazanym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. Podmioty zarejestrowane do podatku VAT pomimo uzyskania wysokiego ryzyka rejestracyjnego, to podmioty, które zostały zakwalifikowane do tej kategorii ze względu na dwie kategorie KORRP: adres wirtualnego biura, lub wysoki poziom ryzyka podmiotu powiązanego, określony na podstawie segmentacji ogólnej. W takich przypadkach adres wirtualnego biura, uznany został za adekwatny w stosunku do prowadzonej działalności. Urząd może wykreślić podatnika z rejestru podatnika VAT lub odmówić rejestracji, jako podatnika tylko w szczególnych okolicznościach określonych w ustawie o podatku od towarów i usług. Jeżeli takie przesłanki nie występują, pomimo oszacowania ryzyka rejestracyjnego na wysokim poziomie, Urząd dokonuje rejestracji w podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 603-683, 714-715, 1011-1012, 1557-1558)

W Urzędzie w wyniku analizy ryzyka rejestracji, do grupy wysokiego ryzyka zakwalifikowano: 44 podmioty w 2015 r., 55 podmiotów w 2016 r. i 39 podmiotów w I półroczu 2017 r.

---

<sup>10</sup> Aplikacja przekazana urzędom skarbowym przez Ministerstwo Finansów w kwietniu 2015 r. Jest to lokalnie instalowane narzędzie służące do oceny ryzyka rejestracji podmiotu. Ostatniej aktualizacji dokonano w grudniu 2015 r.

Liczba podatników VAT zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka w latach 2015 i 2016 wzrosła z 44 do 55, a w I półroczu 2017 w porównaniu do stanu na dzień 30 czerwca 2016 r. z 10 do 39.

W 2016 r., w wyniku przeprowadzonych czynności weryfikacyjnych - podmiotów z grupy wysokiego ryzyka rejestracji - odmówiono rejestracji czterem podmiotom oraz sześć podmiotów wykreślono z rejestru podatników VAT. W I półroczu 2017 r. nie zarejestrowano czterech podmiotów, a trzech wykreślono z rejestru VAT.

Podmioty niezarejestrowane oraz wykreślone z rejestru VAT w 2016 r. oraz w I półroczu 2017 r. stanowiły 18% ogółu podmiotów zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka rejestracji (w 2015 r. odpowiednio 9%).

W latach 2015-2017 (wg stanu na dzień 30 czerwca) liczba podmiotów z grupy wysokiego ryzyka objętych działaniami weryfikacyjnymi, w relacji do liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, wyniosła 100%.

(dowód: akta kontroli str. 701, 718-814)

Do sierpnia 2016 r. działania weryfikacyjne Urzędu przed zarejestrowaniem podmiotów polegały na sprawdzeniu formalnym i merytorycznym dokumentów złożonych przez podatników. Dodatkowe czynności, w tym wizja lokalna, przeprowadzane były w przypadkach budzących wątpliwości, np., gdy zakres prowadzonej działalności nie pozwalał na prowadzenie jej pod wskazanym adresem. Od sierpnia 2016 r. działaniami weryfikacyjnymi obejmowani powinni być wszyscy podatnicy, stosownie do wytycznych Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r. (pismo znak AP5.8622.2.2016) zobowiązujących do sprawdzania przed zarejestrowaniem podatnika czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym i/lub miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, w każdym przypadku pierwszej rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług. W przypadku uzyskania informacji, że podmiot nie istnieje pod wskazanym adresem, urząd bez zbędnej zwłoki miał obowiązek podjąć działania mające na celu wydanie decyzji o uchyleniu lub unieważnieniu NIP oraz wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników podatku od towarów i usług. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w 2016 niewielki zakres wykreśleń podatników z rejestru VAT wynikał z tego, że cyt. „Urząd może wykreślić podatnika z rejestru podatnika VAT lub odmówić rejestracji, jako podatnika tylko w szczególnych okolicznościach określonych w ustawie o podatku od towarów i usług. Jeżeli takie przesłanki nie występują, pomimo oszacowania ryzyka rejestracyjnego na wysokim poziomie, Urząd dokonuje rejestracji w podatku VAT.”

(dowód: akta kontroli str. 701, 1557-1558)

Na podstawie obowiązującego od 1 stycznia 2017 r. przepisu art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług w I półroczu 2017 r. nie zarejestrowano, jako podatników VAT (bez konieczności zawiadomienia podmiotu), 22 podmiotów, w tym:

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

W III kwartale 2017 r. nie dokonano rejestracji sześciu podmiotów z powodu: braku kontaktu (2 podmioty), podania w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych z prawdą (1), niestawiania się na wezwanie Urzędu (3).

(dowód: akta kontroli str. 703)

1.2. W wyniku badania działań Urzędu wobec 10 (nowych) podmiotów, które wystąpiły o uzyskanie statusu podatnika VAT – czynny, oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji, ustalono, że w każdej zbadanej sprawie dokonano oceny ryzyka rejestracji podmiotu

z wykorzystaniem aplikacji KORRP. Arkusze oceny ryzyka w aplikacji KORRP sporządzane były po dokonanej weryfikacji podmiotów. W każdym przypadku sporządzana była rzetelna analiza ryzyka rejestracji i były przestrzegane regulacje wewnętrzne w zakresie procesu rejestracji podatników VAT i VAT-UE. Proces rejestracji<sup>11</sup> w przypadku tych podmiotów trwał od 4 do 552 dni. We wszystkich analizowanych przypadkach, pracownicy PUS dokonali wizji lokalnej adresu siedziby prowadzonej działalności gospodarczej, a z dokonanych czynności sporządzono notatki służbowe. Wzywano (jednokrotnie lub dwukrotnie) podmioty do ujawnienia rzeczywistego adresu siedziby oraz adresu wykonywania działalności gospodarczej lub dostarczenia umowy najmu lokalu, złożenia wyjaśnień odnośnie rzeczywistego adresu miejsca wykonywania działalności w związku ze wskazanym w KRS kodem PKD<sup>12</sup>, kierowano zapytania do wirtualnych biur i innych podmiotów wynajmujących, z prośbą o potwierdzenie obowiązywania umowy najmu oraz przeprowadzono wizje lokalne w siedzibach podmiotów. W wyniku dokonanych czynności sprawdzających w jednym przypadku wykreślono podmiot z rejestru podatników VAT, czterech podmiotów w ogóle nie zarejestrowano, a pozostałych pięciu zarejestrowano jako podatników VAT czynnych. W trzech przypadkach Naczelnik PUS wydał dodatkowo decyzje o uchyleniu numeru NIP z urzędu w związku z posługiwaniem się przez te podmioty fałszywymi danymi w zakresie adresu siedziby firmy; w dwóch przypadkach został złożony do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej wniosek o wykreślenie tych podmiotów z ewidencji; w jednym przypadku Naczelnik PUS wydał decyzję odmawiającą dokonania rejestracji podatnika VAT; w dwóch przypadkach Naczelnik PUS wydał postanowienie o pozostawieniu zgłoszenia rejestracyjnego bez rozpatrzenia z uwagi na nieuzupełnienie przez podatnika dokumentów rejestracyjnych; a w jednym przypadku podatnik nie został zarejestrowany z uwagi na niezłożenie dokumentu rejestracyjnego, jakim jest VAT-R.

(dowód: akta kontroli str. 1016-1121, 1122-1195)

1.3. Średni czas trwania procesu rejestracji podatnika VAT, w latach 2015, 2016 i w I półroczu 2017 wynosił odpowiednio 9, 12 oraz 32 dni. Najdłużej trwał proces rejestracji podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, który w 2015 r. wynosił 12 dni, w 2016 r. 22 dni i w I półroczu 2017 r. 35 dni. Natomiast najkrócej trwał proces rejestracji podatników zaliczonych do grupy niskiego ryzyka, tj.: w 2015 r. 9 dni, w 2016 r. 12 dni i w I półroczu 32 dni. I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że stopniowe wydłużanie się, w latach 2015-2017 ( I półrocze), średniego czasu trwania procesu rejestracji podatników VAT było spowodowane podejmowanymi działaniami mającymi na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Od sierpnia 2016r. organy podatkowe zostały zobowiązane do podejmowania czynności weryfikacyjnych w terenie – przed zarejestrowaniem w rejestrze VAT – w stosunku do wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i zgłaszających się z tego tytułu do rejestracji na potrzeby podatku od towarów i usług. Ponadto, wpływ na wydłużenie się średniego czasu trwania procesu rejestracji podatnika VAT miał również rozległy zasięg terytorialny tut. Urzędu, co wiąże się z małą liczbą przeprowadzonych wizji lokalnych w ciągu jednego dnia pracy oraz dużą liczbą błędów formalnych w zgłoszeniach rejestracyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 703, 1557-1558)

1.4. W 2016 r. z rejestru VAT, na podstawie art. 96 ustawy o podatku od towarów

<sup>11</sup> Czasookres liczony od dnia wpływu zgłoszenia rejestracyjnego do urzędu skarbowego do dnia zarejestrowania.

<sup>12</sup> Polska Klasyfikacja Działalności (PKD) wprowadzona do stosowania w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz. U. z 2007 r. nr 251, poz. 1885 ze zm.).

i usług wykreślono 1.458 podatników VAT czynnych, tj. o 81 podatników mniej niż w 2015 r. (33,8%), z tego:

- 26 podatników nieistniejących lub z powodu braku możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem (art. 96 ust. 9),
- 1267 podatników, którzy zgłosili Naczelnikowi Urzędu zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 96 ust. 6 i 7),
- 165 podatników, którzy pomimo obowiązku nie zgłosili Naczelnikowi Urzędu zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 96 ust. 8).

W I półroczu 2017 r. z rejestru VAT wykreślono 1.940 podatników, z tego:

- 499 z powodu zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług),
- sześciu z powodu uznania podatnika za nieistniejącego (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1)
- 11 z powodu braku kontaktu z podatnikiem (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2),
- jednego z powodu niezgodnych z prawdą danych wykazanych w zgłoszeniach rejestracyjnych (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3),
- 21, ponieważ nie stawiali się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4),
- 1136 z powodu zawieszenia działalności gospodarczej (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1),
- 119 z powodu nieskładania deklaracji (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2),
- 147 z powodu składania „zerowych” deklaracji (art. 96 ust. 9a pkt 3).

W III kwartale 2017 r. wykreślono z rejestru VAT 387 podmiotów, głównie z powodu nieskładania deklaracji podatkowych (42) oraz zawieszenia działalności gospodarczej (225). Z powodu składania deklaracji „zerowych” w III kwartale 2017 r. wykreślono 26 podmiotów.

W I półroczu 2017 r. nie wystąpiły w Urzędzie przypadki wykreślenia podatników VAT z powodu zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5, art. 96 ust. 9 i art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, a do końca III kwartału 2017 r. przypadki wykreślenia podatników na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 i pkt 5 oraz art. 96 ust. 8 i 9 ustawy o podatku od towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 704)

Procedury weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT zostały określone w wytycznych MF do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z października 2014 r., a następnie z marca 2016 r., wewnętrznej procedurze postępowania nr 35/2015 Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2015 r. w sprawie określenia zasad postępowania wobec podatników, którzy nie składają deklaracji VAT oraz wykreślenia ich z rejestru podatników VAT i VAT-UE (obowiązująca do dnia 13 czerwca 2016 r.), wewnętrznej procedurze nr 6/2016 Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2016 r. w sprawie rejestracji dla potrzeb podatku VAT oraz zasad postępowania z deklaracjami VAT i informacjami podsumowującymi oraz wytycznych przekazywanych przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

W Urzędzie (po zmianie przepisów od 1 stycznia 2017 r.) nie wprowadzono procedur wewnętrznych w miejsce już obowiązujących. Z wyjaśnień I Zastępcy Naczelnika wynikało, że na chwilę obecną trwają zaawansowane prace nad dostosowaniem ww. procedur do stanu prawnego oraz obowiązujących wytycznych i procedur stworzonych przez organy nadrzędne. Z uwagi na fakt, że procedura

reguluje zagadnienia z obszaru działania wielu komórek organizacyjnych urzędu, jest to proces długotrwały i złożony. W związku z reorganizacją struktur skarbowych w miesiącu kwietniu 2017 r. (związaną z wejściem w życie ustawy o KAS) niezbędnym było określenie na nowo zakresu działania i współpracy pomiędzy komórkami, co wymagało przeprowadzenia analizy i identyfikacji obszarów działania objętych procedurami wewnętrznymi Naczelnika Urzędu, wymagających zmian. Ponadto, dopiero we wrześniu 2017r. wydane zostały przez Szefa KAS procedury w zakresie rejestracji podatników i płatników, rejestracji VAT, rejestracji VAT UE oraz analizy ryzyka, które są stosowane przez organy podatkowe i powinny być uwzględnione w nowo opracowywanej procedurze.

(dowód: akta kontroli str. 1387-1492, 1557-1558)

1.5. Szczegółowym badaniem objęto 36 spraw, w których podatnicy zostali wykreśleni z urzędu z rejestru podatników VAT, a w niektórych przypadkach również z rejestru podatników VAT UE. Wykreślenie podmiotów z rejestru VAT dokonywano po prawidłowym ustaleniu przesłanek określonych w art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług, a dane podatników wykreślonych z rejestru VAT umieszczano (za wyjątkiem dziewięciu przypadków) w Bazie Podmiotów Szczególnych, jako podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT lub jako podmioty „nieistniejące” oraz nierzetelne. Przy wykreślaniu podmiotów z rejestru VAT bądź VAT UE, w większości przypadków, przestrzegano w Urzędzie obowiązujących w tym zakresie procedur. Spośród 12 wykreśleń dokonanych 2016 r. siedem dotyczyło nieskładania deklaracji i braku możliwości skontaktowania się z podatnikiem, cztery zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej i niezłożenia przez podatnika formularza VAT-Z, a jedno wykreślenie dokonane było z inicjatywy podatnika w wyniku złożenia przez niego formularza VAT-Z. Z kolei spośród 24 wykreśleń dokonanych w 2017 r. cztery dotyczyły zawieszenia przez podatnika działalności gospodarczej na okres dłuższy niż 6 miesięcy, sześć dotyczyło nieskładania deklaracji, cztery - składania deklaracji, w których nie zostały wykazane sprzedaż lub nabycie towarów lub usług z kwotami do odliczenia, trzy - niestawienia się podatników na wezwania, dwa - uznania podatnika, jako nieistniejącego, dwa - braku kontaktu z podatnikiem i po jednym – podania przez podatnika w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych z prawdą, niezgłoszenia zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej i złożenia formularza VAT-Z.

Podstawą dokonywanych wykreśleń były pisma pracowników referatu czynności sprawdzających (w przypadku wykreśleń z rejestru podatników VAT) bądź pisma wieloosobowego stanowiska pracy ds. współpracy międzynarodowej (w przypadku wykreśleń z rejestru podatników VAT-UE). O wykreśleniach z rejestru podatników VAT (za wyjątkiem dziewięciu) i VAT-UE (za wyjątkiem trzech) dokonanych z inicjatywy PUS podatnicy zostali zawiadomieni odpowiednim pismem. We wszystkich przypadkach, w których dany podatnik został wykreślony na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 oraz ust. 9a pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług pracownicy referatu czynności sprawdzających każdorazowo występowali do Krajowego Rejestru Sądowego bądź Ministra Rozwoju o wykreślenie takiego podmiotu z Centralnej Ewidencji i Informacji Działalności Gospodarczej (CEiIDG). W dwóch przypadkach, w których podatnicy zaprzestali składania deklaracji podatkowych i nie odbierali korespondencji, powiadomień do CEiIDG nie wysłano.

(dowód: akta kontroli str. 1016-1121, 1122-1195)

1.6. Wewnętrzne procedury weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT UE zostały określone w: procedurze nr 35/2015 Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2015 r. w sprawie określenia zasad postępowania wobec podatników, którzy nie składają deklaracji VAT oraz wykreślenia ich z rejestru podatników VAT UE (obowiązującej do dnia 13 czerwca 2016 r.) oraz procedurze



nr 6/2016 Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2016 r. w sprawie rejestracji dla potrzeb podatku VAT oraz zasad postępowania z deklaracjami VAT i informacjami podsumowującymi, w których określono sposób postępowania poszczególnych komórek PUS w Poznaniu z podatnikami, których należy wykreślić z rejestru VAT UE z powodu nieskładania deklaracji. Wewnętrzne procedury weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT UE nie zostały zaktualizowane w związku ze zmianą od 1 stycznia 2017 r. ustawy o podatku od towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 1387-1492)

Analizą podmiotów spełniających kryteria wykreślenia z rejestru VAT UE w latach 2016-2017 zajmowali się pracownicy Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Współpracy Międzynarodowej, które do dnia 8 marca 2017 r., należało do Pierwszego i Drugiego Działu Obsługi Bezpośredniej. W związku ze zmianą Regulaminu Organizacyjnego PUS, z dniem 9 marca 2017 r., wykreślanie z rejestru podatników VAT UE powinien zajmować się Dział Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, natomiast do zadań Wieloosobowego Stanowiska Wymiany Informacji Międzynarodowej winna należeć realizacja zadań związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, obsługa systemów wymiany informacji podatkowych, wymiana informacji podatkowych, analiza informacji dostępnych w ramach wymiany informacji podatkowych, w tym w systemach informatycznych wspomagających wymianę informacji i międzynarodową współpracę w sprawach podatkowych oraz bieżąca obsługa i analiza informacji podsumowujących VAT UE.

(dowód: akta kontroli str. 1493-1552)

W okresie objętym kontrolą weryfikacją (merytoryczną) danych o podatnikach do wykreślenia z rejestru VAT UE zajmowały się cztery osoby. Każda z nich miała w swoim zakresie czynności określony obowiązek realizacji ww. czynności.

W 2016 r. i I półroczu 2017 r. raporty o podmiotach, które nie składały deklaracji VAT generowane były raz w miesiącu. Identyfikowanie podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z powodu złożenia za trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracji, w których nie została wykazana sprzedaż lub nabycie towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia (składania „zerowych” deklaracji VAT) umożliwiała aplikacja e-ORUS – raport Wykaz VAT-7 zerowe przez x msc (w 2017 r.) oraz raport Wykaz niezłożonych deklaracji VAT-7 wg częstotliwości składania (w 2016 r.), system Polska Aplikacja VIES – raport o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT-UE oraz skrypt z systemu POLTAX – Raport o podatnikach aktywnych w VIES bez deklaracji VAT od 6 miesięcy.

(dowód: akta kontroli str. 603-683, 815-961)

Szczegółowym badaniem objęto działania Urzędu wobec 12 podatników, którzy wygenerowani zostali w raporcie Polskiej Aplikacji VIES, w tym wobec: czterech podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych przed 30 września 2016 r., czterech podmiotów, które przez okres trzech kolejnych miesięcy lub kwartał nie składały informacji podsumowujących oraz czterech podmiotów, które złożyły za 3 kolejne miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazały sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia. Badanie działań Urzędu w ww. sprawach w celu zidentyfikowania podmiotów do wykreślenia z rejestru podatników VAT UE oraz terminowości wykreślenia z rejestru podmiotów nierzetelnych wykazało, że: pracownicy PUS na bieżąco weryfikowali przesłanki do wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników VAT UE oraz w uzasadnionych przypadkach bezzwłocznie wykreślali podmiot z rejestru (dotyczyło to ośmiu przypadków, natomiast w stosunku do czterech podmiotów nie wystąpiły przesłanki do wykreślenia ich z rejestru VAT UE). W sześciu przypadkach PUS zawiadomił

podatnika o wykreśleniu go z rejestru podatników VAT UE (w tym w dwóch przypadkach po upływie sześciu miesięcy od daty wykreślenia), natomiast w dwóch przypadkach do podmiotów nie skierowano zawiadomień o ich wykreśleniu z rejestru VAT UE. Przeprowadzenie czynności weryfikacyjnych odnotowywano w raportach, a w przypadkach wymagających wezwania podatnika do złożenia odpowiedniego dokumentu sporządzano odpowiednie pisemne wezwania lub fakt skontaktowania się z samym podatnikiem uwzględniano w systemie przy danych tego podatnika.

(dowód: akta kontroli str.1016-1121,1062-1073, 1122-1195)

1.7. Urząd nie miał wyznaczonych przez organ nadrzędny mierników do oceny skuteczności działań w zakresie rejestracji podatników VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1011-1012)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. W dwóch sprawach, spośród 48 zbadanych, zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru VAT UE wysłano po upływie prawie 6 miesięcy od daty wykreślenia podatników z tego rejestru.

I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że zawiadomienia te były wysyłane z opóźnieniem, z uwagi na zmianę przepisów z dniem 1 stycznia 2017 r. oraz brak jednoznacznych zapisów zobowiązujących do tego organy podatkowe, a procedurę z zakresu rejestracji VAT PUS otrzymał w dniu 9 września 2017 r. za pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

(dowód: akta kontroli str. 1015, 1016-1121)

2. W pięciu sprawach czynności związane z weryfikacją (w tym rejestracją, aktualizacją danych podmiotów, czy uchylenia numeru NIP), polegające wyłącznie na przeprowadzeniu wizji lokalnej i pobraniu dokumentów potwierdzających posiadanie przez podmiot tytułu prawnego do lokalu zostały przeprowadzone po upływie od 17 do 539 dni od daty otrzymania stosownego dokumentu, a cały proces weryfikacyjny został zakończony po upływie od 37 do 552 dni od daty jego wszczęcia.

I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w przypadku tych podmiotów czynności związane z procesem rejestracji, weryfikacji, aktualizacji czy uchylenia NIP wykonywane były, w miarę możliwości, bez zbędnej zwłoki. Jednakże pracownicy Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników prowadzili jednocześnie kilkadziesiąt spraw, dlatego sprawy załatwiane były w najbliższym możliwym terminie po otrzymaniu od podatników kompletu dokumentów. Ponadto czynności sprawdzające w terenie, w latach 2015-2016, wykonywane były tylko przez komórki kontroli i egzekucji, które przeprowadzały wizje lokalne przy okazji innych czynności wykonywanych w danej lokalizacji.

(dowód: akta kontroli str. 1015, 1016-1121, 1200-1205, 1217-1290, 1314-1337)

3. Urząd nie zawiadomił 12 podmiotów o wykreśleniu ich z rejestru, w tym trzech z rejestru VAT UE, a dziewięciu z rejestru VAT, co było niezgodne z art. 96 ust. 9a oraz art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług.

I Zastępca Naczelnika w wyjaśnieniu podał, że brak zawiadomień kierowanych do podatników wykreślonych z rejestrów VAT i VAT UE był spowodowany zmianą przepisów w podatku od towarów i usług z dniem 1 stycznia 2017r. oraz brakiem jednoznacznych zapisów dotyczących powiadomień. Procedurę z zakresu rejestracji VAT otrzymaliśmy w dniu 9 września 2017 r. pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr UNP: 3001-17-100613 znak sprawy 3001-IOR.4002.37.2017. Ponadto dodatkowe utrudnienia wprowadziła konieczność

dokonywania korekty powodów zamknięcia obowiązków podatkowych oraz reorganizacja w organach podatkowych.

(dowód: akta kontroli str.1016-1121, 1122-1195, 1376-1378)

5. Pięciu podatników z urzędu wykreślonych z rejestru podatników VAT, w tym czterech wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy i jeden na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 ustawy, nie zostało ujętych w tablicy T-11 „Podmioty wykreślone z rejestru VAT”. Było to niezgodne z postanowieniami § 3 ust. 7c procedury wewnętrznej nr 6/2016 z dnia 14 czerwca 2016 r., stosownie do której, pracownik zobowiązany jest wprowadzić informację o podmiocie w BPS niezwłocznie od daty jego wykreślenia z rejestru VAT.

Ponadto stwierdzono różnice pomiędzy liczbą podatników z urzędu wykreślonych z rejestrów VAT w roku 2016 i pierwszej połowie roku 2017, a liczbą podmiotów wpisanych do Bazy Podmiotów Szczególnych, tablicy T-11. I tak: w roku 2016 z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 8 i 9 wykreślono 191 podmiotów, natomiast w Tablicy T11 umieszczonych zostało 188 podmiotów. W I półroczu 2017 r. z urzędu z rejestru VAT wykreślono 305 podmiotów, natomiast w Tablicy T11 ujętych zostało 306 podmiotów.

I Zastępca Naczelnika w wyjaśnieniu podał, że zgodnie § 3 ust. 7c wewnętrznej procedury nr 6/2016 Naczelnika PUS w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2016r. w sprawie rejestracji dla potrzeb podatku VAT oraz zasad postępowania z deklaracjami VAT i informacjami podsumowującymi, wpisowi do tablicy T-11 podlegają podmioty wykreślone na podstawie art. 96 ust. 6-9. Wymienione w piśmie podmioty, które samodzielnie zakończyły działalność, lecz nie złożyły VAT-Z, tj. wykreślone na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług – nie zostały wpisane do Tablicy T11. Ponadto podał, że różnice między ilością podatników wykreślonych z urzędu z rejestrów VAT w roku 2016 i pierwszej połowie roku 2017, a ilością podmiotów wpisanych do BPS do tablicy T-11 jest spowodowana niedokładnym odzwierciedleniem podmiotów wykreślonych z rejestru VAT w tablicy T-11 i odwrotnie.

(dowód: akta kontroli str. 1016-1121, 1376-1378)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. NIK zwraca uwagę, że pomimo, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. weszły w życie zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, w PUS w Poznaniu obowiązywała wewnętrzna procedura dotycząca weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru VAT i VAT-UE ustalona w dniu 14 czerwca 2016 r. Wprawdzie procedura ta zawierała zasady postępowania z deklaracjami VAT oraz wobec podatników, którzy nie składają deklaracji VAT, jak również procedurę postępowania przy wykreślaniu podatników z rejestru VAT UE i VAT, to jednak nie uwzględniała niektórych uregulowań zmienionego stanu prawnego. Nie była bowiem dostosowana do zasad postępowania z podatnikami wykreślonymi na podstawie art. 96 ust. 9a tej ustawy, a część dotycząca wykreślenia podatników z rejestru VAT UE dotyczyła sytuacji, w których podatnicy nie składali deklaracji podatkowych za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały, podczas gdy czas ten został ustawowo skrócony do 3 miesięcy (por. art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług).

(dowód: akta kontroli str. 1493-1552, 1557-1558)

2. W jednej sprawie, jako podstawę wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT wskazano art. 96 ust. 9 pkt 1 – podatnik nie istnieje, podczas gdy podatnik istniał, lecz zastanawiał się nad kontynuowaniem działalności gospodarczej w sytuacji zajęcia przez komornika jego jedyne go środka transportu, który był wykorzystywany do prowadzenia tej działalności gospodarczej. NIK wskazuje,

że podstawą wykreślenia tego podatnika z rejestru VAT winien być art. 96 ust. 9 pkt 3 ustawy, gdyż w zgłoszonym miejscu podatnik ten nie prowadził działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 1016-1121, 1210-1216, 1376-1378)

3. W dwóch sprawach, w których podatnik trwale zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej, nie składał deklaracji, nie odbierał korespondencji i został wykreślony z rejestru na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, pracownicy PUS nie wystąpiono do Ministerstwa Rozwoju (CEIDG-1) o wykreślenie tego podmiotu z rejestru.

I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że pracownicy działu SKI wysyłają zawiadomienie o wykreśleniu podatników z rejestru VAT do KRS, natomiast dla podmiotów wpisanych do CEIDG, jeżeli powodem wykreślenia jest fakt nieodbierania korespondencji lub niestawianie się na wezwania, nie ma możliwości technicznej skierowania wniosku o wykreślenie przez ST CEIDG z takiego powodu. Wysyłanie wniosku odbywa się po zaznaczeniu z listy wyboru podstawy prawnej dla wykreślenia, zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej.

NIK zwraca jednak uwagę, że niewystąpienie do Ministerstwa Rozwoju (CEIDG-1) o wykreślenie tego podmiotu z rejestru było niezgodne z § 3 ust. 7c procedury wewnętrznej Naczelnika PUS nr 6/2016 z dnia 14 czerwca 2016 r. w sprawie rejestracji dla potrzeb podatku VAT oraz zasad postępowania z deklaracjami VAT i informacjami podsumowującymi.

(dowód: akta kontroli str.1016-1121, 1206-1209, 1376-1378)

4. Urząd wykreślił z rejestru podatników VAT dwóch podatników po wysłaniu do nich tylko po jednym wezwaniu do złożenia deklaracji. NIK zwraca uwagę, że było to niezgodne z § 7 ust. 9 procedury wewnętrznej nr 6/2016 z dnia 14 czerwca 2016 r., w której zapisano, że wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT należy dokonać w stosunku do tych podatników, co do których: zostały wysłane dwa wezwania, które nie zostały podjęte przez podatnika lub odebrane przez inną osobę, w toku wizji lokalnej ustalono, że pod zgłoszonym adresem podatnik nie istnieje, nie prowadzi działalności oraz wezwanie zostało zwrócone do urzędu z adnotacją „adresat nieznan”.

I Zastępca Naczelnika w wyjaśnieniu podał, że ww. podatnicy zostali wykreśleni z rejestru czynnych podatników VAT na podstawie art.96 ust. 9a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług z uwagi na nieskładanie wymagalnych przepisem art. 99 ust.1, 2, lub 3 tejże ustawy deklaracji dla podatku od towarów i usług. Przepis art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy wprowadzony od 1 stycznia 2017 r. unormował jeden z przypadków, w którym organ podatkowy może wykreślić podatnika z rejestru VAT niejako z urzędu. Warunkiem koniecznym jest wyłącznie okoliczność niewywiązywania się podatnika z ustawowych obowiązków. Organ podatkowy wzywa podatnika wyłącznie w celu stworzenia podatnikowi możliwości złożenia zaległych deklaracji lub złożenia stosownych wyjaśnień zanim wykreśli go z rejestru VAT. Procedura 6/2016r została stworzona w odmiennym stanie prawnym, który obowiązywał do końca 2016 r., zatem kierując się obowiązującymi przepisami i celowością ich wprowadzenia zastosowano się do przepisu prawa podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 1016-1121, 1196-1199, 1376-1378)

5. Podatnik, który miał zawieszoną działalność gospodarczą od 26 stycznia 2012 r., tj. powyżej 24 miesięcy został wykreślony z rejestru podatników VAT dopiero 26 kwietnia 2016 r., tj. po upływie 27 miesięcy od zaistnienia przesłanki do wykreślenia go z rejestru.

I Zastępca Naczelnika PUS wyjaśnił, że podatnik został wykreślony z rejestru podatników VAT dopiero w dniu 26 kwietnia 2016 roku z uwagi na fakt, iż wcześniej

miał zawieszoną działalność gospodarczą. Dodał, że zasadą było niewzywanie podatnika, który miał zawieszoną działalność gospodarczą, a z uwagi na brak w Urzędzie informacji o odwieszeniu tej działalności wysłano w 2014 roku do podatnika wezwanie i z powodu braku odbioru tego wezwania wykreślono go z rejestru. NIK zwraca uwagę, że zgodnie z art. 34 ust. 5 pkt. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie było konieczności wysyłania do tego podatnika wezwań do złożenia deklaracji, skoro nie wznowił on działalności gospodarczej. Należało natomiast po upływie 24 miesięcy od daty zawieszenia działalności, tj. w styczniu 2014 r., wykreślić podatnika z rejestru podatników VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1338-1356, 1376-1378)

#### Ocena cząstkowa

W PUS prawidłowo analizowano ryzyko rejestracji podatników VAT oraz zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów weryfikowano dane przedstawiane w zgłoszeniach rejestracyjnych. W okresie objętym kontrolą wydłużył się proces rejestracji podatników podatku od towarów i usług. Wydłużenie czasu rejestracji wynikało przede wszystkim ze zwiększenia liczby przeprowadzanych czynności weryfikacyjnych przed dokonaniem rejestracji w związku z wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 2 sierpnia 2016 r., ale także w niektórych przypadkach – z nieuzasadnionej przewlekłości prowadzonych czynności. W 2017 r. (do 30 września) na podstawie art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wykreślono z rejestru o 45 % podatników więcej niż w całym 2016 r. Stwierdzono jednak przypadki niedopełnienia przez Urząd obowiązku zawiadomienia podatników o wykreśleniu ich z rejestru VAT. Ponadto nie wszystkie podmioty wykreślone z urzędu z rejestru podatników VAT zostały ujęte w Bazie Podmiotów Szczególnych.

## 2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu faktycznego

2.1. W 2016 r. zaewidencjonowane w Urzędzie wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 851.056,3 tys. zł. Po pomniejszeniu o dokonane zwroty ogółem, dochody z podatku VAT wyniosły 488.538,7 tys. zł. W stosunku do 2015 r. dochody wzrosły o 61.334,2 tys. zł (o 14,36 %). Wzrost dochodów był wynikiem zwiększenia się kwoty wpływów o 98.041,3 tys. zł przy wyższych zwrotach ogółem o 36.707,1 tys. zł. W I półroczu 2017 r., w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, zmniejszyła się kwota zwrotów systemowych. W I półroczu 2017 r. zwroty te wyniosły 155.960 tys. zł, tj. o 53.695,6 tys. zł (o 25,6%) mniej niż w I półroczu 2016 r. Z kolei w 2016 r., z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym Urząd zwrócił podatnikom kwotę 361.723,0 tys. zł, tj. wyższą o 37.907,3 tys. zł (11,7%) niż w 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 705)

W okresie objętym kontrolą zasady dokonywania zwrotu podatku VAT regulowała Wewnętrzna procedura postępowania nr 5/2016 Naczelnika PUS z dnia 16 maja 2016 r. w sprawie dokonywania zwrotów wynikających z deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT). W Instrukcji określono obowiązki pracowników komórek organizacyjnych Urzędu właściwych w sprawach postępowań podatkowych, obsługi bezpośredniej, kontroli podatkowej, rachunkowości, karnych skarbowych oraz egzekucji w zakresie zwrotów VAT. Postanowienia Instrukcji były zbieżne z wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług Ministra Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 1387-1492)

2.2. W 2016 r. w Urzędzie przeprowadzono 6.606 czynności sprawdzających zasadność zwrotów VAT z udziałem podatnika (w 2015 r. 5.413). W toku 4.107

z tych czynności ujawniono nieprawidłowości na kwotę 1.002,7 tys. zł (w 2015 r. 3.676 na kwotę 68,1 tys. zł). Nienależne zwroty VAT na kwotę 91,2 tys. zł ustalono w toku 29 czynności sprawdzających, a w 2015 r. w toku 23 czynności na kwotę 2,2 tys. zł. Podatnicy złożyli 4.107 korekt deklaracji uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 1.002,7 tys. zł (w 2015 r. 3.676 na kwotę 68,1 tys. zł), w tym 29 dotyczących kwoty nienależnych zwrotów VAT (w części lub w całości) na kwotę 91,2 tys. zł (w 2015 r. 23 na kwotę 2,2 tys. zł).

W I półroczu 2017 r. przeprowadzono 1.936 czynności sprawdzających z udziałem podatnika dotyczących zasadności zwrotów podatku VAT (w I półroczu 2016 r. 2.706), w tym 1.087, w których ujawniono nieprawidłowości na kwotę 99,4 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 1.587 na kwotę 367,4 tys. zł). Nienależne zwroty VAT na kwotę 20,2 tys. zł ustalono w toku 26 czynności sprawdzających (w I półroczu 2016 r. 13 na kwotę 21,7 tys. zł). Podatnicy złożyli 1.078 korekt deklaracji uwzględniających ustalenia czynności sprawdzających na kwotę 99,4 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 1.587 na kwotę 1367,4 tys. zł), w tym 26 dotyczących nienależnych zwrotów VAT (w części lub w całości) na kwotę 20,2 tys. zł (w I półroczu 2016 r. 13 na kwotę 21,7 tys. zł).

Skuteczność czynności sprawdzających zasadność zwrotów VAT prowadzonych z udziałem podatnika, mierzona relacją liczby czynności, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych czynności utrzymywała się na podobnym poziomie, tj. 6,6% w 2015 r., 6,2 % w 2016 r. oraz 5,8% w I półroczu 2016 r. i 5,7% w I półroczu 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 710)

Szczegółowym badaniem objęto 11 zwrotów podatku VAT na kwotę 17.878,8 tys. zł, dokonanych w okresie objętym kontrolą, które nie były poprzedzone przeprowadzeniem kontroli podatkowej. Analiza wytypowanych 11 spraw wykazała, że:

- weryfikacja zasadności zwrotów VAT prowadzona była zgodnie z postanowieniami wewnętrznej procedury,
- we wszystkich przypadkach przeprowadzono czynności analityczne, mające na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu, w tym według kryteriów segmentacji ogólnej oraz udokumentowano jej wyniki w arkuszu oceny zasadności zwrotu,
- we wszystkich sprawach przeprowadzono czynności sprawdzające, udokumentowane adnotacjami,
- we wszystkich przypadkach sporządzono Kartę potwierdzeń zwrotu,
- wszystkie zwroty zostały zaakceptowane przez upoważnione osoby i wypłacone w terminie na aktualny rachunek podatnika,
- nie stwierdzono przypadków odstąpienia od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu, mimo przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych,
- nie stwierdzono niezasadnych zwrotów VAT,
- w badanych sprawach Urząd podjął (udokumentowane w aktach) czynności weryfikacyjne w ustawowym terminie.

(dowód: akta kontroli str. 1570-1635)

Ponadto, badaniem objęto trzy sprawy (na łączną kwotę 1.166,3 tys. zł), w których podatnicy złożyli: ponaglenie a następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu<sup>13</sup> (pierwsza sprawa), wezwanie do usunięcia naruszenia prawa a następnie skargę do WSA (druga sprawa) oraz zażalenie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (trzecia sprawa) w związku

<sup>13</sup> Dalej „WSA”.

z opieszałym, w ich ocenie, weryfikowaniem zasadności zwrotów podatku VAT. W sprawach tych w toku kontroli podatkowej powstały uzasadnione podejrzenia co do zasadności zwrotu tego podatku. Następnie, we wszystkich trzech przypadkach, Urząd wszczął postępowania podatkowe oraz terminowo i rzetelnie informował podatników o przedłużaniu terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wydając w tych sprawach stosowne postanowienia (w trybie przepisu art. 274b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa<sup>14</sup> lub w trybie art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Dwie z trzech badanych spraw zostały rozstrzygnięte przez Wojewódzki Sąd Administracyjny. W pierwszej sprawie sąd oddalił skargę podatnika, jako niezasadną. W drugiej, skarga podatnika została odrzucona przez WSA jako przedwczesna<sup>15</sup>. W trzeciej sprawie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu uchylił postanowienie organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Do dnia zakończenia kontroli NIK, postępowania podatkowe prowadzone w związku z ww. sprawami nie zostały zakończone.

(dowód: akta kontroli str. 565-594)

Od początku 2017 r. w Urzędzie rozpoczęto generowanie wniosków w sprawie udostępnienia ewidencji VAT w postaci elektronicznej, tj. pliku JPK\_VAT.

I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że pliki JPK są wykorzystywane do czynności sprawdzających, weryfikowania poprawności deklaracji. Pliki JPK są wykorzystywane przy zwrotach do weryfikacji aktywności kontrahentów (czy są podatnikami czynnymi), analizy podmiotów (np. czy była kontrola podatkowa z wykazaniem uszczupień powyżej 100 tys. zł, czy pod adresem siedziby nie znajduje się adres wirtualnego biura, itp.) . Sprawdzana jest poprawność odliczanych faktur kosztowych, czy zostały zdublowane faktury. Deklaracje z wykazaniem zwrotem VAT weryfikowane są z JPK w zakresie kwot, które zostały wykazane dla danej pozycji. W analizie kontrahentów wykorzystywane są informacje zawarte w JPK na temat podmiotów nieistniejących, nierzetelnych, podmiotów podejrzanych o bycie "znikającymi podmiotami", podejrzanych o dokonywanie oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych, podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT.

(dowód: akta kontroli str. 1011-1012)

Skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli wyniosła w 2016 r. 40% i była wyższa niż w 2015 r. (37%). Zmalała jednak kwota nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT: w 2016 r. wyniosła 2.183,44 tys. zł, a w 2015 r. 5.539,65 tys. zł.

Relacja liczby kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli zmalała z 66,7% w I półroczu 2016 r. do 45,5% w I półroczu 2017 r. Natomiast kwota ustalonych nieprawidłowości wzrosła z 1.435,26 tys. zł w I półroczu 2016 r. do 3.795,6 tys. zł w I półroczu 2017 r. (tj. o 164,5%).

(dowód: akta kontroli str. 706)

W 2016 r. Urząd przeprowadził 40 kontroli podatkowych zwrotów zadeklarowanych przez podatników na kwotę 16.785,23 tys. zł (w 2015 r. 51 kontroli na kwotę 19.211,11 tys. zł). W toku 16 kontroli ujawniono nieprawidłowości na kwotę 2.183,44 tys. zł, a w 2015 r. w 19 kontrolach nieprawidłowości na kwotę 5.539,65 tys. zł. Urząd zatrzymał w 2016 r. nienależne zwroty VAT (w części

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.).

<sup>15</sup> WSA wskazał, że sprawę winien rozpatrzyć organ II instancji, gdyż pismo podatnika należy potraktować, jako zażalenie.

lub całości) w kwocie 2.028,54 tys. zł, podczas gdy w 2015 r. była to kwota 5.486,09 tys. zł. Podatnicy złożyli, według stanu na 30 września 2017 r. 14 deklaracji uwzględniających (częściowo lub w całości) ustalenia kontroli podatkowych na kwotę 774,66 tys. zł, w tym pięć uwzględniających ustalenia w zakresie kwoty zatrzymanych zwrotów VAT na kwotę 262,56 tys. zł. Do dnia 30 września 2017 r. Urząd wszczął osiem postępowań podatkowych na kwotę 2.574,3 tys. zł, z których żadne nie zostało zakończone.

W I półroczu 2017 r. Urząd przeprowadził 55 kontroli zasadności zwrotów VAT, w tym 25, w których ujawniono nieprawidłowości (w I półroczu 2016 r. 12 kontroli, w tym 8 z nieprawidłowościami). Jednocześnie zwiększyła się kwota zadeklarowanych zwrotów objętych kontrolą (z 2.732,35 tys. zł w I półroczu 2016 do 13.666,33 tys. zł w I półroczu 2017), kwota ujawnionych nieprawidłowości (odpowiednio z 1.435,26 tys. zł do 3.795,6 tys. zł) oraz kwota zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT (odpowiednio z 1.428,44 tys. zł do 2.565,84 tys. zł).

I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że podstawowym narzędziem, służącym do identyfikacji nierzetelnych podatników jest aplikacja KONTROLA w systemie POLTAX, co wynika z wewnętrznej procedury postępowania nr 5/2016 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 16.05.2016r. w sprawie dokonywania zwrotów wynikających z deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT). Dodatkowym narzędziem wykorzystywanym przy identyfikacji nierzetelnych podatników jest WRO-system. Wykorzystywane narzędzia stanowią podstawę czynności analitycznych lub sprawdzających. Wyniki analizy służą do podejmowania decyzji, jakie będą dalsze czynności weryfikujące zasadność dokonania zwrotu. Odmowa dokonania zwrotu określona jest wówczas decyzją poprzedzoną przeprowadzonym postępowaniem podatkowym.

(dowód: akta kontroli str. 706, 1011-1012)

W 2016 r. Urząd zakończył postępowania podatkowe dotyczące ustaleń jednej kontroli podatkowej zasadności zwrotów podatku VAT na kwotę 40,7 tys. zł (w 2015 r. 2 kontrole na kwotę 19,74 tys. zł). Wszystkie postępowania zakończyły się wydaniem decyzji pokontrolnej na kwotę równą kwocie ustaleń kontroli podatkowych. Wszystkie decyzje pokontrolne dotyczyły zatrzymania nienależnych zwrotów VAT (w części lub w całości) na kwotę 28,0 tys. zł (w 2015 r. 2 decyzje na kwotę 9,02 tys. zł). W I półroczu 2017 r. nie zakończono (w I instancji) żadnych postępowań podatkowych.

W latach 2016-2017 podatnicy nie wnieśli odwołań od decyzji wydanych po kontrolach podatkowych zasadności zwrotów VAT. Natomiast w 2015 r. zostały wniesione dwa odwołania na kwotę 19,74 tys. zł. Organ II instancji utrzymał w mocy jedną decyzję Naczelnika Urzędu na kwotę równą kwocie przypisu z decyzji organu I instancji, w tym dotyczącą zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT na kwotę 8,52 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 707-709, 711)

Badaniem objęto 11 zadeklarowanych przez podatników zwrotów VAT na kwotę 17.579,3 tys. zł, których zasadność została sprawdzona w wyniku przeprowadzonej przez Urząd, kontroli podatkowej. W prowadzonych przez PUS postępowaniach nie stwierdzono nieprawidłowości. We wszystkich analizowanych przypadkach sprawy kierowane były do komórki kontroli niezwłocznie (tj. w terminie od 12 do 26 dni od daty wpływu deklaracji do Urzędu), analizie poddawano JPK-VAT podatnika i jego kontrahentów w celu potwierdzenia deklarowanych transakcji, a ustalenia kontroli były potwierdzane na etapie postępowania podatkowego. W dwóch przypadkach wystąpiono do Czeskiej Administracji Podatkowej o sprawdzenie danego kontrahenta, a uzyskana odpowiedź potwierdziła nierzetelność dokonywanych przez niego transakcji. Ponadto wystosowano



zapytanie do Centralnego Zarządu Służby Więziennej w celu ustalenia miejsca pobytu osadzonego (dyrektora wykonawczego podmiotu zagranicznego nabywającego towar od Spółki). W obu ww. przypadkach postępowanie podatkowe nie zostało zakończone w terminie określonym w art. 139 §1 Ordynacji podatkowej.  
(dowód: akta kontroli str. 1559-1568, 1570-1637)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

#### Ocena cząstkowa

W Urzędzie rzetelnie weryfikowano dane o transakcjach podmiotów wykazujących zwroty VAT. Działania w tym zakresie prowadzono zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów oraz wewnętrznymi procedurami. W zbadanych sprawach nie stwierdzono niezasadności dokonanych przez Urząd zwrotów podatku VAT.

Skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem wzrosła z 37% w roku 2015 do 45,5% w I półroczu 2017.

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

Opis stanu  
faktycznego

3.1. W ramach realizowania założeń zawartych w dokumencie Polityka zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej wydanym przez Ministerstwo Finansów, w lipcu 2014 r., w PUS przyjęto Wewnętrzną procedurę postępowania nr 5/2015 z dnia 27 kwietnia 2015 r. w sprawie ustalenia czynności związanych z typowaniem podmiotów do kontroli i planowaniem kontroli podatkowej. Procedura ta określiła m. in. rodzaje źródeł kontroli oraz ich istotność w procesie typowania podmiotów do kontroli. Do źródeł zewnętrznych należały informacje uzyskane od osób i podmiotów zgłaszających (w tym anonimowych) działanie niezgodne z przepisami prawa podatkowego oraz wnioski innych organów i instytucji. Źródła wewnętrzne stanowiły wnioski o kontrole komórek własnych Urzędu utworzone na podstawie posiadanych informacji o podatnikach, po przeprowadzeniu analiz danych w systemach informatycznych oraz dostępnych dokumentów. Na podstawie przeprowadzanych analiz źródeł kontroli komórka ds. analiz i planowania sporządzała Kartę o wynikach analizy źródła kontroli, do której załączany był cały zebrany materiał. Z kolei, wnioski o kontrolę podatkową innych komórek organizacyjnych kierowane do komórki ds. analiz i planowania sporządzone były na Karcie informacyjnej podmiotu typowanego do objęcia kontrolą podatkową.

Na podstawie źródeł kontroli, zakwalifikowanych, jako źródła kontroli do wykorzystania przy tworzeniu planów kontroli, komórka ds. analiz i planowania sporządzała projekt okresowego (miesięcznego) planu kontroli, który przedstawiany był do akceptacji Naczelnikowi Urzędu, do 25 dnia miesiąca poprzedzającego następny okres obowiązywania planu. Następnie zatwierdzony plan kontroli przekazywany był do komórki ds. kontroli podatkowych. Dla źródeł kontroli zakwalifikowanych do przeprowadzenia kontroli podatkowej, zatwierdzonego przez Naczelnika Urzędu, sporządzana była Karta podmiotu do kontroli.

(dowód akta kontroli str. 38-51)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że najbardziej efektywnym źródłem kontroli podatkowych były wnioski Działu Kontroli Podatkowej, z uwagi na to, iż były one zazwyczaj konsekwencją lub rozszerzeniem zakresu kontroli wcześniej wytypowanych przez Referat Czynności Analitycznych i Sprawdzających wskutek analiz własnych lub analiz informacji od innych podmiotów gospodarczych lub osób

fizycznych (np. donosów). Zaznaczył również, że zazwyczaj równie efektywne bywają wnioski o kontrolę wpływające z innych urzędów skarbowych.

(dowód akta kontroli str. 447-450)

Zasady kierowania wniosków o kontrolę w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT zawarte zostały w Wewnętrznych procedurach postępowania nr 11/2015 oraz 5/2016 Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, w sprawie dokonywania zwrotów wynikających z deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT). Procedury te opracowano na podstawie Wytycznych Ministerstwa Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z października 2014 r. oraz z marca 2016 r. Wnioski o kontrolę w zakresie zwrotów VAT były realizowane, co do zasady, w ramach kontroli pozaoplanowych.

(dowód akta kontroli str. 52-100)

W zakresie typowania podmiotów do kontroli poza procedurami i wytycznymi kierowano się również założeniami i celami zawartymi w Wojewódzkim Planie Działań dla województwa wielkopolskiego na 2016 r. (dalej „WPD”) opracowanym przez Izbę Skarbową w Poznaniu oraz z założeniami i celami zawartymi w Lokalnym Planie Działań na 2016 r. przyjętym przez Naczelnika PUS. W celu zapewnienia realizacji WPD wprowadzono następujące wskaźniki (mierniki)<sup>16</sup> na 2016 r. w obszarze kontrola podatkowa: prawidłowość prowadzonych analiz<sup>17</sup> (założono, że będzie  $\geq 86\%$ ), skuteczność prowadzonych analiz<sup>18</sup> (założono, że będzie  $\geq 77\%$ ) oraz udział kontroli podatkowych okresów bieżących<sup>19</sup> (założono, że będzie  $\geq 78\%$ ). Wyniki mierników osiągnięte przez PUS w 2016 r. opisano w dalszej części niniejszego wystąpienia, w pkt 3.8.

(dowód akta kontroli str. 101-117, 167-175)

Z realizacją WPD wiązało się także przeprowadzenie do końca września 2016 r. tzw. „kontroli losowych” (wyłącznie w obszarze podatku VAT) u podmiotów wytypowanych przez Samodzielny Oddział ds. Analiz i Planowania Administracji Podatkowej (centrum kompetencyjne przy Izbie Skarbowej we Wrocławiu). Do kontroli przez Naczelnika PUS wytypowano cztery podmioty, które skontrolowano w terminie do 30 września 2016 r.

(dowód akta kontroli str. 118-123, 176-188)

W ramach realizowania Polityki zarządzania ryzykiem w administracji podatkowej, w okresie objętym kontrolą NIK, przeprowadzano również segmentację ogólną przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność. Segmentacja ta odbywała się w sposób zautomatyzowany (w podsystemie KONTROLA pod nazwą Analiza grupowa) i w PUS przeprowadzana była cyklicznie w miesiącach: marzec 2016 r., maj 2016 r., wrzesień 2016 r., grudzień 2016 r. oraz kwiecień 2017 r. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że wyniki segmentacji uwzględniane były w procesie typowania podmiotów do kontroli, jako jeden z elementów w szerszej analizie danego podmiotu. Zaznaczył jednak, że nie stanowiły one samodzielnej podstawy do przeprowadzenia kontroli z uwagi na kryteria przyjęte dla tego rodzaju analizy, które same w sobie nie gwarantowały skuteczności przeprowadzonej tylko na tej podstawie kontroli podatkowej, nawet dla podmiotów z określonym wysokim poziomem ryzyka.

(dowód akta kontroli str. 273-280)

W procesie typowania podmiotów do kontroli podatkowej nie brano pod uwagę kwestii związanych z możliwością wyegzekwowania po kontroli ewentualnych

<sup>16</sup> Naczelnik PUS w Lokalnym Planie Działań określił poziom mierników na takim samym poziomie jak w WPD.

<sup>17</sup> Będący relacją liczby kontroli podatkowych z wynikiem pozytywnym do liczby kontroli podatkowych ogółem.

<sup>18</sup> Będący relacją liczby kontroli podatkowych z wynikiem finansowym  $> 1.000$  zł do liczby kontroli podatkowych ogółem.

<sup>19</sup> Będący relacją liczby okresów kontroli podatkowych dotyczących okresów bieżących do liczby okresów kontroli podatkowych ogółem. Za „okresy bieżące” przyjęto 2 lata wstecz od początku okresu sprawozdawczego, czyli dla badań w roku 2016 był to rok 2014 i 2015 oraz okresy rozliczeniowe okresu sprawozdawczego.

zobowiązań podatkowych. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że brano pod uwagę jedynie to, czy dany podmiot posiada zaległości podatkowe oraz czy toczy się w stosunku do niego postępowanie egzekucyjne. Ponadto, w przypadku podmiotów zobowiązanych do składania sprawozdań finansowych, analizowano również dane zawarte w tych sprawozdaniach. W ocenie Zastępcy Naczelnika, kwestia ewentualnego niewyegzekwowania przyszłych zobowiązań podatkowych nie może być podstawą do odstąpienia od przeprowadzenia kontroli podatkowej w typowanym podmiocie.

(dowód akta kontroli str. 459-461)

Szczegółową analizą objęto opracowanie planów kontroli i wskazania do kontroli doraźnych na IV kw. 2016 r. oraz II kw. 2017 r. Do miesięcznych planów kontroli na IV kw. 2016 r. przyjęto 17 spraw z zakresu podatku VAT, w tym pięć indywidualnych wniosków jednostek resortu finansów, osiem wniosków komórek urzędu innych niż komórka ds. analiz i planowania oraz cztery wskazania komórki ds. analiz i planowania. W wykazie kontroli pozaplanowych ujęto 23 wnioski z zakresu podatku VAT, w tym dwa indywidualne wnioski jednostek resortu finansów, 17 wniosków komórek urzędu innych niż komórka ds. analiz i planowania oraz cztery wskazania komórki ds. analiz i planowania.

W planach kontroli na II kw. 2017 r. ujęto 20 wniosków z zakresu podatku VAT, z tego jeden indywidualny wniosek jednostki resortu finansów, dziewięć wniosków komórek urzędu innych niż komórka ds. analiz i planowania oraz 10 wskazań komórki ds. analiz i planowania. W wykazie kontroli pozaplanowych ujęto 24 wnioski z zakresu podatku VAT, w tym jeden indywidualny wniosek jednostki resortu finansów oraz 23 wnioski komórek urzędu innych niż komórka ds. analiz i planowania.

Plany kontroli na IV kw. 2016 r. i II kw. 2017 r. zostały opracowane zgodnie z przyjętą procedurą. Do kontroli planowych w analizowanym okresie wytypowano podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, a do kontroli poza planem kierowano sprawy tego wymagające (np. kontrole pozaplanowe dotyczące zwrotów VAT).

(dowód akta kontroli str. 9, 134-158)

W kontrolowanym okresie, Urząd brał udział w jednej kontroli koordynowanej zleconej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze. Koordynatorem kontroli był Urząd Skarbowy w Garwolinie. Kontrolę w zakresie podatku VAT za lipiec 2015 r. przeprowadzono u jednego podatnika będącego we właściwości PUS. W wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych stwierdzono uszczuplenie w rozliczeniu podatku VAT na kwotę 913 zł. Po zakończeniu kontroli, podatnik ten złożył korektę deklaracji VAT-7 za ten okres w całości uwzględniając ustalenia kontroli. Pisemną informację o efektach przeprowadzonej kontroli przekazano do organu zlecającego oraz do urzędu koordynującego.

(dowód akta kontroli str. 31-37)

3.2. Skuteczność<sup>20</sup> kontroli podatkowych (w zakresie rozliczeń VAT) w okresie objętym kontrolą wyniosła 88,3%<sup>21</sup>, przy czym w 2016 r. – 88,7%, a w I półroczu 2017 r. – 87,8%. W porównaniu do 2015 r. skuteczność kontroli w 2016 r. była wyższa o 3,5 punktów procentowych, a w I półroczu 2017 r. była niższa o 3,1 punktów procentowych niż w I półroczu 2016 r. W wyniku przeprowadzonych w 2016 roku kontroli podatkowych ujawniono nieprawidłowości w kwocie 33.259,4 tys. zł, z tego 17.404,8 tys. zł z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W porównaniu do 2015 r.

<sup>20</sup> Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli

<sup>21</sup> Spośród 240 przeprowadzonych kontroli w 212 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (w tym 2016 r. – na 150 kontroli w 133 wykazano nieprawidłowości a w I półroczu 2017 r. – na 90 kontroli w 79 kontrolach ujawniono nieprawidłowości)

i I półrocza 2016 r., nastąpił wzrost kwot stwierdzonych nieprawidłowości odpowiednio o 104,9% i 1.041,5%, co w dużej mierze było efektem ujawnienia przez kontrolujących większej liczby fikcyjnych faktur. W 2015 r. ujawniono bowiem 565 szt. na łączną kwotę 94.954,9 tys. zł (brutto), a rok później 945 szt. fikcyjnych faktur na łączną kwotę 193.279,8 tys. zł (brutto).

Z kolei, w I półroczu 2017 r. ujawniono nieprawidłowości na kwotę 8.505,6 tys. zł, w tym 5.506,9 tys. zł z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W okresie tym ujawniono 757 szt. fikcyjnych faktur na kwotę 71.015,6 tys. zł (brutto). W porównaniu do I półrocza 2016 r. nastąpił wzrost ujawnionych nieprawidłowości o 47,9%<sup>22</sup>, a w zakresie liczby ujawnionych fikcyjnych faktur o 403,5%<sup>23</sup>.

(dowód akta kontroli str. 10-11)

3.3. W wyniku kontroli podatkowych rozliczeń VAT dokonano korekt deklaracji VAT w 2016 r. i I półroczu 2017 r. na kwoty odpowiednio 3.016,5 tys. zł i 1.419,1 tys. zł. W 2016 r. dokonano faktycznych wpłat z tytułu złożonych korekt w wysokości 267,3 tys. zł. W porównaniu do 2015 r. wpłaty te były wyższe o 171,3%. Z kolei, w roku 2017, kontrolowani podatnicy nie dokonali żadnych wpłat z tytułu złożonych korekt. Relacja kwot rzeczywiście zapłaconych do kwot wykazanych w korektach deklaracji VAT złożonych po zakończeniu kontroli podatkowych wyniosła: 8,9% (2016 r.) 0% (I półrocze 2017 r.).

(dowód akta kontroli str. 12)

3.4. W efekcie prowadzonych przez Urząd postępowań podatkowych w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku VAT ustalenia z wydanych decyzji wyniosły: 9.837,8 tys. zł w 2016 r. i 9.680,6 tys. zł w I półroczu 2017 r. i były one wyższe w porównaniu do 2015 r. i I półrocza 2016 r. odpowiednio o 280,7% i 87%. Decyzjami wymiarowymi określono nowe zobowiązania na kwotę: 1.967,6 tys. zł (2015 r.), 8.859,2 tys. zł (2016 r.) i 905,5 tys. zł (I półrocze 2017 r.)<sup>24</sup> oraz zmniejszone kwoty zwrotów podatku VAT na kwotę: 191,7 tys. zł (2015 r.), 899 tys. zł (2016 r.) i 8.834,2 tys. zł (I półrocze 2017 r.). Wpłaty z decyzji określających nowe zobowiązania wyniosły 61,4 tys. zł w 2016 r. oraz 1,1 tys. zł w I półroczu 2017 r. W porównaniu do 2015 r. i I półrocza 2016 r. były one odpowiednio: wyższe o 150,2% i niższe o 78,2%. Relacja kwot rzeczywiście zapłaconych do kwot zobowiązań wymierzonych w decyzjach wyniosła: 1,2% w 2015 r., 0,7% w 2016 r. oraz 0,1% w I półroczu 2017 r.

(dowód akta kontroli str. 13-14)

3.5. W latach 2016 – 2017 (I półrocze) wydano 48 decyzji podatkowych w zakresie rozliczeń VAT (w tym 5 decyzji wydano na podstawie art. 108 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług), z tego 29 – w 2016 r. oraz 19 – I półroczu 2017 r. W porównaniu do 2015 r. oraz I półrocza 2016 r. nastąpił wzrost liczby wydanych decyzji podatkowych odpowiednio o 3,6% i 111,1%.

W 2016 r. zaskarżono 12 decyzji (w tym jedną decyzję wydaną na podstawie art. 108 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług) na kwotę 3.459,5 tys. zł (w tym kwota 2.011,4 tys. zł podatku wymierzona na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Wskaźnik—decyzji zaskarżonych do wydanych w 2016 r. wyniósł 41,4%. Organ II instancji uchylił trzy decyzje Naczelnika PUS, (co stanowiło 10,3% wszystkich wydanych w 2016 r. decyzji) na kwotę 757,7 tys. zł, (co stanowiło 7,7% łącznej kwoty ustaleń wynikających ze wszystkich decyzji

<sup>22</sup> W I półroczu 2016 r. ujawniono nieprawidłowości na łączną kwotę 4.433,6 tys. zł (w okresie tym nie wymierzono podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z przeprowadzonymi kontrolami podatkowymi).

<sup>23</sup> W I półroczu 2016 r. ujawniono 79 fikcyjnych faktur na łączną kwotę 14.103,7 tys. zł (brutto).

<sup>24</sup> W tym z tytułu podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług odpowiednio na kwotę 61,4 tys. zł (2016 r.) i 1,1 tys. zł (I półrocze 2017 r.).

wydanych w 2016 r.). W 2016 r. nie wystąpiły przypadki uchylenia przez organ II instancji decyzji Naczelnika PUS wydanych na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

W I półroczu 2017 r. zaskarżono 5 decyzji na kwotę 8.984 tys. zł. Wskaźnik decyzji zaskarżonych do wydanych wyniósł 26,3%. Organ II instancji uchylił jedną decyzję Naczelnika PUS, (co stanowiło 5,3% wszystkich wydanych w I półroczu 2017 r. decyzji) na łączną kwotę 99 tys. zł, (co stanowiło 1% łącznej kwoty ustaleń wynikających ze wszystkich decyzji wydanych w I półroczu 2017 r.). W I półroczu 2017 r. nie wystąpiły przypadki zaskarżenia decyzji Naczelnika PUS wydanych na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

(dowód akta kontroli str. 17-18)

3.6. W toku kontroli NIK, szczegółowym badaniem objęto 15 spraw<sup>25</sup>, z czego 13 zakończonych było wydaniem decyzji wymiarowej (po przeprowadzeniu kontroli podatkowej, a następnie postępowania podatkowego)<sup>26</sup> oraz dwie zakończone złożeniem korekty deklaracji podatkowej VAT-7 w wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych<sup>27</sup>. Badanie to wykazało, że w trzech przypadkach przeprowadzono kontrole podatkowe doraźne, a w pozostałych 12 sprawach weryfikacji rozliczeń podatników dokonano w ramach kontroli planowych.

Czas od powzięcia w Urzędzie informacji wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach danego podatnika do dnia rozpoczęcia kontroli u tegoż podatnika był zróżnicowany i wynosił od 16 do 421 dni.

(dowód: akta kontroli str. 468-532)

Nieprawidłowości ujawnione przez kontrolę podatkową w wywiązywaniu się przez dwa podmioty z obowiązków wynikających z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zostały w całości uwzględnione przez podatników w złożonych przez nich korektach deklaracji VAT. Natomiast w pozostałych 13 sprawach, postępowania podatkowe wszczęte zostały w przedziale od 14 do 172 dni, a więc nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli<sup>28</sup>, stosownie do art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w niektórych przypadkach wszczęcie postępowań podatkowych przypada na końcowy okres terminu wyznaczonego w art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej, z uwagi na duże obciążenie pracowników referatu postępowań podatkowych obowiązkami służbowymi.

(dowód: akta kontroli str. 468-532)

Terminu załatwienia sprawy, określonego w art. 139 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej, nie dotrzymano we wszystkich badanych postępowaniach podatkowych, a czas ich trwania wynosił od 309 do 842 dni. We wszystkich zbadanych postępowaniach podatkowych każdorazowo zawiadamiano strony o niezakończonym ich w terminie, stosownie do obowiązku wynikającego z art. 140 Ordynacji podatkowej. Jako przyczynę przedłużenia postępowań podatkowych wskazywano w szczególności konieczność analizy zgromadzonego materiału dowodowego, oczekiwanie na potwierdzenie skutecznego doręczenia pism kierowanych do podmiotów w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym czy realizację uprawnień strony wynikających z przepisów art. 200 Ordynacji podatkowej.

<sup>25</sup> Doбору badanych spraw dokonano spośród przeprowadzonych postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową w wyniku których, w okresie 2016 - 2017 (I półrocze), wydane zostały decyzje pokontrolne dotyczące rozliczeń VAT lub podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT.

<sup>26</sup> Kwestionariusze badanej próby od nr 1 do nr 13.

<sup>27</sup> Kwestionariusze badanej próby nr 14 i 15 dotyczące kontroli podatkowych, w wyniku których złożono deklaracje o najwyższych kwotach uszczupień.

<sup>28</sup> tj. po upływie od 71 do 160 dni.

We wszystkich badanych postępowaniach podatkowych zapewniono stronom czynny w nich udział, a przed wydaniem decyzji wyznaczano siedmiodniowe terminy do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, stosownie do art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Nieprawidłowości ustalone w toku kontroli podatkowych znalazły potwierdzenie w decyzjach wydanych w toku postępowań podatkowych. We wszystkich sprawach materiał dowodowy był uzupełniany w trakcie postępowania podatkowego (np. o przesłuchania stron lub świadków, pozyskiwanie nowej dokumentacji, badanie ksiąg podatkowych). Nie korzystano natomiast z bezpośredniej pomocy administracji innych państw UE w zakresie wymiany informacji o transakcjach wewnątrzspółnotowych (w zakresie tym wystarczające były informacje zawarte w systemie VIES).

(dowód: akta kontroli str. 468-532)

W dwóch sprawach organ podatkowy dokonał zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika. W pierwszym przypadku było to przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w trybie art. 33 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. W drugim przypadku zabezpieczenia dokonano przed wydaniem decyzji określającej wysokość zwrotu podatku od towarów i usług, w trybie art. 33 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej. W pozostałych 13 sprawach organ prawidłowo – w ocenie NIK - uznał, że nie było przesłanek do zastosowania tego rodzaju instytucji.

(dowód: akta kontroli str. 480-483, 511-514)

Ujawnione uszczuplenie w podatku od towarów i usług wyniosło 7.641,6 tys. zł, z czego 5.650,7 tys. zł wynikało z wydanych decyzji pokontrolnych a 1.990,9 tys. zł z korekt deklaracji VAT złożonych po przeprowadzeniu kontroli podatkowych. W decyzjach pokontrolnych, w czterech przypadkach, określono podatek do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług na kwotę 2.842,8 tys. zł. Kwota ta do dnia 30 października 2017 r. nie została przez podatników zapłacona<sup>29</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 468-532)

W pięciu z badanych spraw podatnicy zaskarżyli decyzje wydane przez Naczelnika PUS. We wszystkich przypadkach, po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, organ II instancji uchylił decyzje Naczelnika PUS, w tym w czterech przypadkach, na podstawie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, uchylił decyzje organu I instancji w całości i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, a w jednym przypadku, na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) Ordynacji podatkowej, uchylił decyzję organu I instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Powodem przekazania spraw do ponownego rozpatrzenia była każdorazowo potrzeba przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części.

(dowód: akta kontroli str. 485-493, 498-510)

Spośród 15 spraw objętych badaniem NIK, w 10 przekazano do komórki właściwej do prowadzenia spraw karnych skarbowych zawiadomienia o naruszeniu przepisów prawa podatkowego. W dziewięciu przypadkach zawiadomienia sporządzono przed wydaniem decyzji wymiarowej, a w jednym przypadku 645 dni po doręczeniu podatnikowi takiej decyzji. Spośród 10 spraw, w trzech postępowania karne skarbowe zakończyły się wyrokami skazującymi, w trzech kolejnych postępowania zostały zawieszono, jedno postępowanie umorzono, jedno zostało przekazane do łącznego prowadzenia Prokuraturze Okręgowej w Poznaniu, a dwa pozostałe są w toku<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Kwota wpłat wyniosła 0 zł.

<sup>30</sup> Dane na dzień 30 października 2017 r.

W trzech przypadkach odstąpiono od sporządzenia zawiadomienia z uwagi na to, że (w dwóch sprawach) prowadzone było śledztwo przez Prokuraturę Okręgową w Poznaniu oraz (w jednym przypadku) z uwagi na brak możliwości przypisania, na podstawie art. 9 § 3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>31</sup> (dalej „k.k.s.”), odpowiedzialności karnej skarbowej osobom zajmującym w spółkach cywilnych sprawami finansowymi.

W jednym przypadku sprawę przekazano do Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego, jako właściwego od dnia 1 marca 2017 r. do prowadzenia sprawy karnej skarbowej z art. 56 § 1 w zw. z art. 133 § 1 pkt 1 k.k.s. Nie stwierdzono w badanych sprawach przypadków przedawnienia karalności przestępstw lub wykroczeń skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 468-532)

3.7. W latach 2016-2017 (I półrocze) przeprowadzono 63 kontrole podatkowe, w których wykorzystano analityczne narzędzia informatyczne takie jak: ACL (12 kontroli), Weryfikator (51 kontroli) oraz JPK (7 kontroli). Ustalenia kontroli podatkowych przeprowadzonych z wykorzystaniem analitycznych narzędzi informatycznych wyniosły łącznie 1.049,8 tys. zł. Najskuteczniejszym narzędziem okazał się Weryfikator, dzięki jego użyciu kwoty ustaleń w kontrolach, w których był wykorzystywany wyniosły łącznie 862,7 tys. zł. Zastępca Naczelnika wskazał, że od momentu, gdy obowiązek składania plików JPK-VAT obejmuje wszystkich podatników VAT, to WRO-System może okazać się jednym z bardziej przydatnych i efektywnych narzędzi informatycznych wspomagających proces kontroli, a także typowanie podmiotów do jej przeprowadzenia.

Według danych na dzień 31 października 2017 r. do wykorzystania w kontrolach podatkowych narzędzi informatycznych do analizy danych podatkowych (ACL) przygotowana była jedna osoba a Urząd posiadał jedną licencję na ten program. Urząd nie posiadał licencji na program IDEA.

Z kolei, do wykorzystania w kontrolach podatkowych Jednolitego Pliku Kontrolnego przygotowanych było 15 osób, natomiast uprawnienia do korzystania z bazy JPK-VAT (dostęp do WRO-System) miało 60 pracowników Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 21, 447-453, 466)

Pracownicy Urzędu brali udział w 12 szkoleniach w zakresie wykorzystania Jednolitego Pliku Kontrolnego przeprowadzonych w okresie od grudnia 2016 r. do października 2017 r. Łącznie w szkoleniach tych brało udział 85 osób<sup>32</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 126)

3.8. PUS w 2016 r. osiągnął następujący poziom mierników w obszarze *Kontrola podatkowa*<sup>33</sup>:

- a) Pozytywność prowadzonych analiz – 89,60% (wartość docelowa – 86%),
- b) Skuteczność prowadzonych analiz – 63,58% (wartość docelowa – 77%),
- c) Udział kontroli podatkowych okresów bieżących – 77,5% (wartość docelowa – 78%).

W wyjaśnieniach<sup>34</sup> dotyczących przyczyn niezrealizowania dwóch z ww. mierników, skierowanych do Izby Skarbowej w Poznaniu, Naczelnik PUS wskazał, że niezrealizowanie założeń określonych w mierniku - *Udział kontroli podatkowych okresów bieżących* wynikało z faktu, iż dane zawarte w skrypcie będącym podstawą wyliczenia tego miernika nie uwzględniały kontroli podatkowych, które zakończyły się w 2016 r., lecz nie zostały zatwierdzone w podsystemie KONTROLA do dnia

<sup>31</sup> Dz. U. z 2017 r.poz.2226.

<sup>32</sup> Dane na dzień 23 października 2017 r.

<sup>33</sup> Mierniki dotyczą kontroli podatkowych w zakresie wszystkich kontrolowanych przez Urząd podatków.

<sup>34</sup> Pismo nr 3023-AP.4033.2.2017 z dnia 6 lutego 2017 r.

5 stycznia 2017 r., tj. do dnia wykonania skryptu KON\_PK\_2016. Wskazał jednocześnie, że gdyby przedmiotowy skrypt został wykonany po zatwierdzeniu wszystkich kontroli zakończonych w 2016 r., to miernik kształtowałby się na poziomie 78,46%, a więc nieznacznie powyżej założonego poziomu. Z kolei, jako przyczynę niezrealizowania miernika – *Skuteczność prowadzonych analiz*, Naczelnik PUS wskazał to, że w roku 2016 przeprowadzono 65 postępowań kontrolnych prowadzących na zlecenie instytucji zewnętrznych takich jak PFRON<sup>35</sup> lub wnioski z innych urzędów skarbowych w zakresie prawidłowości rozliczenia transakcji pomiędzy kontrahentami, które najczęściej nie skutkują przypisem powyżej 1 tys. zł. Wpływ na ten wskaźnik miały również przeprowadzone kontrole w zakresie zasadności zwrotu podatku VAT, które także zazwyczaj nie kończyły się wysokimi ustaleniami.

(dowód: akta kontroli str. 179-188)

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w I półroczu 2017 r. nie ogłoszono wskaźników i celów w obszarze *Kontrola podatkowa*. Zaznaczył, że wskaźniki centralne zostały określone dopiero w III kw. 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 166)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Urząd, wydając decyzję nr PP-12/4213-5/15 z dnia 25 lutego 2016 r., w której określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług (za styczeń, marzec, maj, czerwiec i lipiec 2014 r.) na łączną kwotę 158.702 zł, nie uwzględnił tego, że ww. zobowiązanie podatkowe w kwocie 158.066,03 zł zostało już odprowadzone do Urzędu w roku 2014 przez komorników sądowych działających w charakterze płatników podatku VAT w związku z przeprowadzonymi licytacjami majątku tegoż podatnika. W konsekwencji powyższego, na dzień 2 listopada 2017 r., w podsystemie POLTAX-2B podatnik ten posiadał w Urzędzie nienależne zaległości podatkowe w podatku VAT za styczeń, marzec, maj i lipiec 2014 r. w łącznej wysokości 114.895 zł (plus odsetki w łącznej wysokości 33.221 zł) oraz zawyżone o kwotę 8.919,24 zł (plus odsetki w wysokości 2.291 zł) zaległości podatkowe za czerwiec 2014 r. Powyższa nieprawidłowość została usunięta w trakcie kontroli NIK. Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że po analizie karty kontowej podatnika anulowano dwa błędnie wprowadzone do systemu dokumenty ZOB-D<sup>36</sup> na kwotę 155.155 zł i 2.910,9 zł, które powielają przypisy do zapłaty określone ww. decyzją. Wpłaty od komorników sądowych zostały ponownie rozliczone na karcie kontowej podatnika w dniach 8 i 10 listopada 2017 r. W wyniku powyższej korekty, podatnik, na dzień 13 listopada 2017 r., posiadał zaległości podatkowe w podatku VAT za czerwiec 2014 r. na kwotę 716,79 zł oraz odsetki w wysokości 193 zł.

(dowód: akta kontroli str. 243-272, 281-342)

2. Po wydaniu decyzji nr PP-12/4213-32/15 z dnia 17 listopada 2016 r. określającej podatnikowi zobowiązanie w podatku od towarów i usług za okres: maj - sierpień 2011 r. w łącznej kwocie 188.265 zł, Urząd pomimo zastosowania środka egzekucyjnego nie zdołał powiadomić o nim podatnika do 31 grudnia 2016 r., co zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej skutkowałoby przerwaniem biegu terminu przedawnienia ww. zobowiązania. Środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego podatnika zastosowano w dniu 23 grudnia 2016 r., a powiadomienie o jego zajęciu doręczono podatnikowi dopiero w dniu 3 stycznia 2017 r. W konsekwencji doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego

<sup>35</sup> Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

<sup>36</sup> Dokument wewnętrzny określający przypis/odpis.



określonego ww. decyzją z dniem 31 grudnia 2016 r.<sup>37</sup>. Zdaniem NIK, do przedawnienia ww. zobowiązania przyczyniły się opieszale działania organu podatkowego, głównie takie jak:

- a) wydanie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności dopiero w dniu 28 listopada 2016 r., tj. po 11 dniach od wydania decyzji nr PP-12/4213-32/15 z dnia 17 listopada 2016 r.,
- b) wystawienie tytułu wykonawczego nr 3023.522.13750.2016 (05-08/2011) dopiero w dniu 14 grudnia 2016 r., tj. po 16 dniach po wydaniu postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności,
- c) podjęcie pierwszej próby zastosowania środka egzekucyjnego dopiero w dniu 21 grudnia 2016 r., tj. po 7 dniach od wystawieniu tytułu wykonawczego.

Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że przerwy pomiędzy poszczególnymi czynnościami wynikały głównie z przepływu dokumentacji pomiędzy komórkami Urzędu, tj. Pierwszego Działu Postępowań Podatkowych (PP-1), Drugiego Referat Spraw Wierzycielskich (SW2), Trzeciego Referat Spraw Wierzycielskich oraz Referatu Egzekucji Administracyjnej.

NIK wskazuje, że w przypadku spraw zagrożonych przedawnieniem zobowiązania, organ podatkowy powinien niezwłocznie podejmować poszczególne czynności zmierzające do przerwania lub zawieszenia terminu przedawnienia, nadając im priorytetowy i skoordynowany charakter.

(dowód: akta kontroli str. 282-288, 533-562)

3. W jednym przypadku, na 15 poddanych analizie, wniosek o wszczęcie postępowania karnego skarbowego przekazano do komórki właściwej do prowadzenia spraw karnych skarbowych dopiero w trakcie kontroli NIK – 8 listopada 2017 r., tj. 645 dni po doręczeniu podatnikowi decyzji PP I-II/4213-3/15 z dnia 28 stycznia 2016 r. Zastępca Naczelnika nie wyjaśnił przyczyn powyższej zwłoki. Wskazał jedynie, że przedmiotowy wniosek sporządzono dopiero podczas weryfikacji dokumentacji związanej z przedmiotową sprawą, w wyniku której stwierdzono brak takiego wniosku.

(dowód: akta kontroli str. 459-460, 523)

4. Urząd nie wpisał do Bazy Podmiotów Szczególnych (tablica T1 Podmioty „nieistniejące” oraz nierzetelne) dwóch nierzetelnych podmiotów, co do których stwierdzono, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, że wystawiali tzw. puste faktury. I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że podmioty te zostały wpisane do BPS (tablica T11 Podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT) w 2015 r. Do tablicy T1 zostały wpisane w listopadzie 2017 r., w trakcie kontroli NIK.

(dowód: akta kontroli str. 348-379)

5. W podstawie prawnej decyzji nr 3023-SPV-1.4103.21.2017 z dnia 18 maja 2017 r. określającej podatnikowi za okres 10-11/2011 r. wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych oraz określającej wysokość zwrotu podatku za 12/2011 r., błędnie wskazano art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, który stanowi podstawę prawną do wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

I Zastępca Naczelnika wyjaśnił, że w podstawie prawnej przedmiotowej decyzji, w wyniku oczywistej omyłki, błędnie podano art. 21 § 3 zamiast art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 348-350, 563)

<sup>37</sup> Przedawnienie zobowiązania potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej decyzją nr UNP: 3001-17-017055 z dnia 28 lutego 2017 r. wydaną na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) Ordynacji podatkowej, po rozpatrzeniu odwołania od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Poznaniu.

W Urzędzie prawidłowo analizowano źródła kontroli, trafnie typowano podmioty do kontroli wykorzystując do tego celu dostępne narzędzia informatyczne oraz skutecznie prowadzono kontrole podatkowe. Stwierdzono jednak pojedyncze przypadki dopuszczenia do przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego decyzją, zawyżenia zaległości podatkowych wynikających z decyzji podatkowej, a także nieujęcia nierzetelnych podatników w Bazie Podmiotów Szczególnych.

#### IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>38</sup>, wnosi o podjęcie działań w celu zapewnienia:

- 1) prawidłowego prowadzenia postępowań, w szczególności związanych z rejestrowaniem i wykreślaniem podatników VAT z rejestru oraz w sprawach zagrożonych przedawnieniem zobowiązań podatkowych,
- 2) terminowości przekazywania wniosków o wszczęcie postępowań karnych skarbowych,
- 3) wykazywania wszystkich podatników nierzetelnych w Bazie Podmiotów Szczególnych.

#### 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 Poznaniu.

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 wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Poznań, dnia 13 grudnia 2017 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Poznaniu

Kontrolerzy  
Sylwia Zakrzewska  
specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
z up. Tomasz Nowiński  
Wicedyrektor

.....  
*Podpis*

.....  
*Podpis*

Marek Gutraj  
starszy inspektor kontroli państwowej

<sup>38</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 524.

*Podpis*