



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura we Wrocławiu

LWR.410.021.02.2017  
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 we Wrocławiu
Kontrolerzy	1. Marcin Kaliński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/154/2017 z dnia 6 września 2017 r. 2. Paweł Potemski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LWR/170/2017 z dnia 3 października 2017 r. <i>(dowody: akta kontroli str. 1-4)</i>
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy Wrocław-Stare Miasto, ul. Inowrocławska 4, 53-654 Wrocław (dalej: „Urząd” lub „US”).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Artur Michalak, Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Stare Miasto (dalej: „Naczelnik”) <sup>1</sup> . <i>(dowody: akta kontroli str. 5-6)</i>

## II. Ocena kontrolowanej działalności<sup>2</sup>

### Ocena ogólna

#### Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości przeciwdziałanie przez Urząd Skarbowy Wrocław-Stare Miasto wyłudzeniom podatku VAT w latach 2016-2017 (I półrocze).

W Urzędzie na ogół podejmowano skuteczne i bezzwłoczne działania mające na celu weryfikację danych rejestracyjnych i w uzasadnionych przypadkach wykreślano podmioty z rejestru podatników VAT i VAT UE. Jednakże nie przeprowadzono wymaganej oceny ryzyka rejestracji przy zastosowaniu aplikacji Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu (dalej: „KORRP”) oraz metody uśrednionego ryzyka podmiotów powiązanych wobec odpowiednio 70 i ośmiu podmiotów w latach 2015-2016. Na podstawie próby badawczej stwierdzono, że skutecznie i rzetelnie monitorowano w Urzędzie podmioty rejestrujące się w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły w szczególności: nieprowadzenia cyklicznej, tj. co najmniej na kwartał, segmentacji ogólnej<sup>3</sup> oraz nieprzestrzegania terminów wynikających z uregulowań wewnętrznych w zakresie generowania raportów o brakujących deklaracjach VAT i kierowania wezwań do podatników VAT i VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji. W dwóch sprawach miało to wpływ na terminowość wykreślenia z rejestru podatników VAT UE, które nastąpiło z opóźnieniem wynoszącym do trzech miesięcy.

W Urzędzie skutecznie i rzetelnie przeprowadzono czynności kontrolne w zakresie deklarowanych przez podatników zwrotów podatku VAT. Wśród zbadanych 22 zwrotów na łączną kwotę 47 803,8 tys. zł stwierdzono rzetelne weryfikowanie danych o transakcjach podmiotów wykazujących zwroty podatku VAT. Prowadzona w Urzędzie weryfikacja skutkowałą zatrzymaniem zwrotu podatku VAT w pięciu sprawach na łączną kwotę 1 527,3 tys. zł, w tym trzech wykrytych wyłudzeniach podatkowych na łączną kwotę 1 215,5 tys. zł. Stosowane narzędzia informatyczne wspomagały identyfikowanie podmiotów nierzetelnych mających na celu wyłudzenie

<sup>1</sup> Od dnia 1 lipca 2002 r.

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje trójstopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

<sup>3</sup> Narzędzie wykorzystywane w celu selekcji podmiotów i różnego rodzaju działań weryfikacyjnych prowadzonych w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w tym zwłaszcza do kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających.



zwrotów podatku VAT. Stwierdzona nieprawidłowość o charakterze formalnym, polegająca na nieudokumentowaniu przeprowadzenia segmentacji (analizy ryzyka zewnętrznego podatników) na podstawie aktualnych wyników segmentacji, nie ograniczyła skutecznych działań prowadzonych przez pracowników Urzędu wobec podatników deklarujących zwroty podatku VAT.

W Urzędzie przeprowadzono analizy w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzeń VAT oraz zidentyfikowano schematy wyłudzeń w zakresie podatku VAT. Skutecznie posługiwano się narzędziami informatycznymi wspomagającymi typowanie podmiotów do kontroli VAT. Na podstawie zbadanych 15 postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową wykazano, że w Urzędzie ujawniono kwoty zaniżonych zobowiązań w wysokości 31 232,5 tys. zł, nadto aktywnie współpracowano z organami ścigania. W Urzędzie podejmowano działania mające na celu wytypowanie podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości i w uzasadnionych przypadkach wszczynano kontrolę podatkową. Stwierdzono jednakże niską realizację planów kontroli za IV kwartał 2016 r. i II kwartał 2017 r., wynoszącą od 8,3% do 37,5% planu, co wiązało się m.in. z nierzetelnym planowaniem kontroli. Nadto, w jednym przypadku podjęto decyzję o przeprowadzeniu kontroli ze znacznym opóźnieniem sięgającym 363 dni w reakcji na istotne informacje, które uprawdopodobniła analiza Urzędu w tej sprawie i końcowo wyniki kontroli (oszustwo podatkowe).

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Rejestrowanie podatników VAT, ocena ryzyka rejestracji, odmowa rejestracji oraz wykreślanie z rejestru podatników VAT

Opis stanu  
faktycznego

1.1. Według stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. i 31 grudnia 2016 r. w US zarejestrowanych było odpowiednio: 6 071 i 6 030 podatników VAT czynnych, w tym 3 649 i 3 182 podatników VAT UE. W 2015 r. i 2016 r. liczba podatników VAT czynnych nowo zarejestrowanych wyniosła odpowiednio: 1 071 i 950 oraz przeniesionych z innych urzędów odpowiednio: 765 i 315. Z kolei według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r. i 30 czerwca 2017 r. w US zarejestrowanych było odpowiednio: 6 265 i 6 042 podatników VAT czynnych, w tym 3 007 i 2 955 podatników VAT UE. W I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. liczba podatników VAT czynnych nowo zarejestrowanych wyniosła odpowiednio: 487 i 519 oraz przeniesionych z innych urzędów odpowiednio: 162 i 123.

W Urzędzie od dnia 1 marca 2017 r. obowiązywała wewnętrzna procedura *w sprawie zasad postępowania w zakresie rejestracji podatników podatku od towarów i usług*<sup>4</sup>. Do czasu jej wdrożenia proces rejestracji podatników VAT opierał się w szczególności o: [1] Wytyczne Ministerstwa Finansów *do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* (obowiązujące w badanym okresie odpowiednio: z października 2014 r. i marca 2016 r.), [2] *Politykę zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*, opracowaną przez Ministerstwo Finansów w lipcu 2014 r. (w tym załącznik nr 3 *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*<sup>5</sup>), [3] *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie zasad postępowania przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług oraz transakcji wewnątrzspółnotowych* (opracowane przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu i obowiązujące od dnia 17 czerwca 2016 r.). Postępowanie w sprawie rejestracji podatników VAT determinowane było także wypracowanymi w US zasadami przedrejestracyjnymi, związanymi z: weryfikacją zgłoszenia

<sup>4</sup> P-012/1.

<sup>5</sup> Znowelizowana w lutym 2015 r. (pismo Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 4 marca 2015 r., CA/705-19/15/8437).



rejestracyjnego, dokonaniem oceny ryzyka rejestracji, dokonaniem selekcji własnej przy uwzględnieniu różnych kryteriów<sup>6</sup>, skierowaniem wezwania celem weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych w toku rejestracji, podjęciem przez Naczelnika decyzji w sprawie rejestracji, a w przypadku odmowy rejestracji przeprowadzeniem postępowania podatkowego i wydaniem decyzji<sup>7</sup>.

Uprawnienia do aplikacji KORRP według stanu na dzień 18 września 2017 r. posiadało siedmiu pracowników US, w tym czterech z Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (dalej: „Referat SKI”). Dwóch pracowników uczestniczyło w szkoleniu przeprowadzonym przez Izbę Skarbową we Wrocławiu we wrześniu 2014 r., dotyczącym kryteriów oceny ryzyka rejestracji podmiotu. Po szkoleniu przeprowadzono szkolenie kaskadowe dla pracowników Referatu SKI z tego zakresu, którego organizacja nie została wewnętrznie udokumentowana. W latach 2015-2017 (do 16 października) nie występowało do Izby Skarbowej we Wrocławiu (dalej: „IS”)/Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: „IAS”) o organizację (przeprowadzenie) szkoleń dotyczących KORRP, jak również w planach szkoleń nie ujmowano tematyki związanej z KORRP. Kierownik SKI wskazała nadto, że: [1] w 2016 r. nawiązano współpracę z pracownikiem IAS – współautorem aplikacji KORRP, który udzielił instruktarzu stanowiskowego na temat nowej wersji KORRP oraz któremu przekazano uwagi w zakresie funkcjonalności KORRP, [2] na naradach organizowanych przez IS przedstawiano zagadnienia i problemy związane z oceną ryzyka rejestracji przy pomocy KORRP.

W 2015 r. i 2016 r. w US do grupy wysokiego ryzyka zaliczono odpowiednio: 289 i 401 podatników. Wszystkich objęto działaniami weryfikacyjnymi. W 2015 r. i 2016 r. liczba podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, których: nie zarejestrowano – wyniosła odpowiednio: 46 i 59, wykreślono z rejestru podatników – wyniosła odpowiednio: 76 i 88, co stanowiło łącznie odpowiednio: 42% i 37% ogółu podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka. Z kolei w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. do grupy wysokiego ryzyka zaliczono odpowiednio: 165 i 211 podatników, wszystkich objęto działaniami weryfikacyjnymi. Natomiast w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. liczba podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, których: nie zarejestrowano – wyniosła odpowiednio: 23 i 95 oraz wykreślono z rejestru podatników – wyniosła odpowiednio: 35 i 36, co stanowiło łącznie odpowiednio: 36% i 62% ogółu podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka.

Naczelnik wskazał m.in., że największy wpływ na zwiększenie odsetka liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, których nie zarejestrowano miała zmiana przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>8</sup> (dalej: „ustawa o VAT”) od dnia 1 stycznia 2017 r. (art. 96 ust. 4a), gdyż nie dokonanie rejestracji następuje poza trybem postępowania podatkowego. W odniesieniu do podatników zakwalifikowanych do grupy wysokiego ryzyka w US wydano w latach 2015-2017 (I półrocze) odpowiednio: 19, 30 i jedną decyzję odmawiającą rejestracji, zaś w I półroczu 2017 r. na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy o VAT nie dokonano rejestracji 56 podmiotów.

W 2015 r. przy zastosowaniu KORRP oraz metodą uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych oceniono łącznie 1 316 podmiotów, z tego: ryzyko wysokie dotyczyło 289 podmiotów (22,0%), ryzyko średnie dotyczyło 214 podmiotów (16,3%), a ryzyko niskie dotyczyło 813 podmiotów (61,7%). Z kolei w 2016 r.

<sup>6</sup> Rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, miejsca/siedziby prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. „wirtualne biura”), wieku i osób będących współnikami lub wchodzącymi w skład organów zarządzających.

<sup>7</sup> Oględziny, przesłuchanie świadków i stron, zlecenie innym organom podatkowym przeprowadzenia czynności procesowych.

<sup>8</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, ze zm.



oceniono tak 1 267 podmiotów, z tego: ryzyko wysokie dotyczyło 401 podmiotów (31,6%), ryzyko średnie dotyczyło 67 podmiotów (5,3%), a ryzyko niskie dotyczyło 799 podmiotów (63,1%). Natomiast w I półroczu 2017 r. oceniono tak 579 podmiotów, z tego: ryzyko wysokie dotyczyło 211 podmiotów (36,4%), ryzyko średnie 13 podmiotów (2,3%), a ryzyko niskie 355 podmiotów (61,3%). Z powyższego wynika, że w analizowanym okresie wzrastał udział podmiotów zaklasyfikowanych do wysokiego ryzyka (z 22% do 36,4%) i spadał udział podmiotów zaklasyfikowanych do średniego ryzyka (z 16,3% do 2,3%). Udział podmiotów zaklasyfikowanych do grupy niskiego ryzyka był na względnie stałym poziomie (od 61,3% do 63,1%).

Szczegółowym badaniem NIK<sup>9</sup> objęto działania US wobec 10 (nowych) podmiotów, które zgłosiły rozpoczęcie działalności gospodarczej i wystąpiły o uzyskanie statusu podatnika VAT czynny oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji<sup>10</sup>. W wyniku badań stwierdzono m.in., że: [1] w odniesieniu do sześciu podmiotów analizę ryzyka rejestracji przeprowadzono poprzez zastosowanie aplikacji KORRP, a w odniesieniu do czterech podmiotów metodą uśrednionego ryzyka podmiotów powiązanych, [2] w odniesieniu do dziewięciu z 10 podmiotów nie były przestrzegane regulacje wewnętrzne w zakresie rejestracji podatników VAT, dotyczące w szczególności terminu na przeprowadzenie analizy ryzyka rejestracji, w dwóch przypadkach nie przeprowadzono rzetelnie weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT (pomimo braków formalnych nie wezwano wnoszącego zgłoszenie do ich usunięcia), [3] w 2016 r. proces rejestracji podatnika VAT trwał<sup>11</sup> od 29 do 31 dni<sup>12</sup>, a w I półroczu 2017 r. proces ten trwał od 35 do 65 dni<sup>13</sup>, [4] w każdym przypadku dokonywano sprawdzenia siedziby i miejsc prowadzenia działalności podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym poprzez wizytację, celem oceny czy warunki lokalowe pozwalają na prowadzenie danego profilu działalności i czy miejsca są adekwatne do rodzaju działalności oraz żądano umowy najmu pomieszczeń (czynności weryfikacyjne dokumentowane pisemną adnotacją), [5] w odniesieniu do czterech podmiotów, były one wzywane do: uzupełnienia braków w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT, złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP-8), wyjaśnień w sprawie miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz okazania lokalu, [6] w odniesieniu do podmiotu, któremu w 2016 r. odmówiono rejestracji w formie decyzji (art. 96 ust. 4 oraz art. 97 ust. 4 ustawy o VAT) proces ten trwał 183 dni, a w przypadku podmiotu z I półroczu 2017 r. odmowa rejestracji nastąpiła na podstawie art. 96 ust. 4a pkt 4 ustawy o VAT (proces trwał 64 dni) i została udokumentowana na formularzu wynikającym z wewnętrznych uregulowań w tym zakresie. Nieprawidłowości stwierdzono w dziewięciu na 10 spraw, które przedstawiono w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w sekcji dotyczącej stwierdzonych nieprawidłowości.

Na próbie obejmującej siedem podmiotów<sup>14</sup> zaklasyfikowanych do grupy podwyższonego ryzyka na etapie rejestracji do VAT stwierdzono, że w Urzędzie wobec wszystkich nich prawidłowo, tj. zgodnie z wymogami „*Segmentacji ogólnej*

<sup>9</sup> Wybór podmiotów do szczegółowego badania w ramach niżej wskazanych kryteriów został dokonany według osądu kontrolera.

<sup>10</sup> W tym: [1] cztery podmioty, które nie zostały objęte czynnościami weryfikacyjnymi (brak wezwań) – dwa z 2016 r. i dwa z I półroczu 2017 r., [2] cztery podmioty, które zostały objęte czynnościami weryfikacyjnymi, jednak nie zostały wykreślone z rejestru, ani którym nie odmówiono rejestracji – dwa z 2016 r. i dwa z I półroczu 2017 r., [3] dwa podmioty, którym po weryfikacji odmówiono rejestracji – jeden z 2016 r. i jeden z I półroczu 2017 r.

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

<sup>12</sup> Rejestracja nastąpiła w następujących miesiącach: maj, październik i listopad 2016 r.

<sup>13</sup> Rejestracja nastąpiła w następujących miesiącach: luty, marzec, maj i lipiec 2017 r.

<sup>14</sup> Z próby obejmującej 10 podmiotów, które zgłosiły rozpoczęcie działalności gospodarczej i wystąpiły o uzyskanie statusu podatnika VAT czynny oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji, nie analizowano trzech podmiotów, które nie zostały zarejestrowane na potrzeby podatku VAT.



przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność”, podejmowano wymagane działania monitorujące (np. czynności sprawdzające i przeprowadzenie pogłębianych analiz podmiotów powiązanych).

W I półroczu 2017 r. na podstawie art. 96 ust. 4a ustawy o VAT nie zarejestrowano łącznie 93 podmiotów (bez konieczności ich zawiadomienia), z tego: pięciu – gdyż dane w zgłoszeniu rejestracyjnym były niezgodne z prawdą<sup>15</sup>, siedmiu – gdyż nie było kontaktu z podatnikiem<sup>16</sup> i 81 – gdyż podatnik nie stawiał się na wezwanie<sup>17</sup>. Natomiast w III kwartale 2017 r. na ww. podstawie nie zarejestrowano 21 podmiotów, z tego: 16 – gdyż nie było kontaktu z podatnikiem i pięciu – gdyż podatnik nie stawiał się na wezwanie.

(dowody: akta kontroli str. 397-398, 407-411, 434, 436-438, 440-737, 747-759, 847-922, 1047-1049, 1744-1749)

**1.2.** Na podstawie dobranej próby<sup>18</sup> ustalono, że czas liczony w dniach kalendarzowych na rejestrację podatnika VAT wynosił w: [1] 2015 r. dla niskiego ryzyka – 21 dni, dla średniego ryzyka – 22 dni i dla wysokiego ryzyka – 27 dni, [2] 2016 r. dla niskiego i średniego ryzyka – po 40 dni oraz dla wysokiego ryzyka – 55 dni, [3] I półroczu 2017 r. dla niskiego ryzyka – 41 dni, dla średniego ryzyka – 61 dni i dla wysokiego ryzyka – 67 dni. Powyższe oznacza, że proces rejestracji w VAT w 2015 r. trwał średnio 23 dni, w 2016 r. – 45 dni, a w I półroczu 2017 r. – 56 dni, tj. w badanym okresie proces ten systematycznie wydłużał się. Nadto, im wyższy poziom ryzyka, tym proces rejestracji trwał dłużej.

Naczelnik podał, że proces rejestracji do VAT wydłużył się w szczególności z uwagi na konieczność sprawdzenia w każdym przypadku, czy podmiot znajduje się pod adresem rejestracyjnym i/lub miejscem prowadzenia działalności gospodarczej.

(dowody: akta kontroli str. 434, 437-439)

**1.3.** W 2015 r. i 2016 r. wykreślono odpowiednio: 636 i 739 podatników VAT czynnych z rejestru podatników VAT, w tym na podstawie: art. 96 ust. 9 ustawy o VAT<sup>19</sup> odpowiednio: 252 i 410 podatników i art. 96 ust. 6<sup>20</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 384 i 329 podatników. Z kolei w I półroczu 2017 r. i w III kwartale 2017 r. wykreślono odpowiednio: 774 i 223 podatników VAT czynnych z rejestru podatników VAT, w tym na podstawie: art. 96 ust. 9 pkt 2<sup>21</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 84 i 31 podatników, art. 96 ust. 9 pkt 3<sup>22</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 49 i sześciu podatników, art. 96 ust. 9 pkt 4<sup>23</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 14 i dwóch podatników, art. 96 ust. 9a pkt 1<sup>24</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 280 i 28 podatników, art. 96 ust. 9a pkt 2<sup>25</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 9 i 14 podatników, art. 96 ust. 9a pkt 3<sup>26</sup> ustawy o VAT odpowiednio: 118 i 15 podatników oraz na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o VAT odpowiednio: 220 i 127 podatników.

<sup>15</sup> Art. 96 ust. 4a pkt 1 ustawy o VAT.

<sup>16</sup> Art. 96 ust. 4a pkt 3 ustawy o VAT.

<sup>17</sup> Art. 96 ust. 4a pkt 4 ustawy o VAT.

<sup>18</sup> Dobór celowy, co 15 podmiot w rejestrze.

<sup>19</sup> W brzmieniu obowiązującym w latach 2015-2016.

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> Mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem.

<sup>22</sup> Dane podatnika podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okazały się niezgodne z prawdą.

<sup>23</sup> Podatnik albo jego pełnomocnik nie stawiali się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego.

<sup>24</sup> Podatnik zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy.

<sup>25</sup> Podatnik będąc obowiązany do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3 ustawy o VAT, nie złożył takich deklaracji za sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały.

<sup>26</sup> Podatnik składał przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracje, o których mowa w art. 99 ust. 1, 2 lub 3 ustawy o VAT, w których nie wykazał sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia.



Szczegółowym badaniem NIK<sup>27</sup> objęto 32 sprawy, w których podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT<sup>28</sup>. W 2016 r. nie dokonywano wykreśleń na podstawie art. 96 ust. 7 i 8 ustawy o VAT, z powodu braku przesłanek. Z kolei w I półroczu 2017 r. nie dokonywano wykreśleń na podstawie art. 96 ust. 7 i 8, art. 96 ust. 9 pkt 1 oraz art. 96 ust. 9a pkt 4 i 5 ustawy o VAT, również z powodu niezastnienia przesłanek. Wykreśleń co do zasady dokonywano na bieżąco (w dwóch sprawach ujawniono zwłokę w podejmowaniu pierwszych działań dyscyplinujących podatników do złożenia deklaracji VAT, bowiem wezwania w celu wyjaśnienia przyczyn nie złożenia trzech deklaracji zostały wystosowane z opóźnieniem sięgającym od 12 do 58 dni). W odniesieniu do podatników wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT, w pięciu przypadkach podmiot wykreślono tego samego dnia, tj. w dniu przekazania analizy dotyczącej wykreślenia, w 16 przypadkach w dniu następnym, w dwóch przypadkach w terminie dwóch dni od przekazania rzeczowej analizy, w czterech przypadkach w terminie czterech dni i w jednym przypadku w terminie pięciu dni. Natomiast w przypadku podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o VAT, w jednym przypadku podmiot wykreślono tego samego dnia w którym wpłynął VAT-Z, w kolejnych trzech przypadkach okres ten wynosił odpowiednio: osiem, 10 i 17 dni. W zbadanych sprawach nie było konieczności powiadomienia podatnika o wykreśleniu, jednakże w trzech przypadkach zawiadomiono pisemnie podatników o wykreśleniu z urzędu wyłącznie z rejestru podatników VAT UE<sup>29</sup>. Nieprawidłowości stwierdzono w sześciu na 32 sprawy, które przedstawiono w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w sekcji dotyczącej stwierdzonych nieprawidłowości.

(dowody: akta kontroli str. 399, 412, 738-743, 1122-1446)

1.4. W Urzędzie w okresie od dnia 24 maja 2016 r. obowiązywały wewnętrzne procedury postępowania<sup>30</sup> w sprawie wykreślenia podatników z rejestr VAT i VAT UE. Do czasu wdrożenia ww. procedur weryfikacja podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru podatników VAT UE opierała się w szczególności na wytycznych i zaleceniach Ministerstwa Finansów i Dyrektora IS, a także na wypracowanej w Urzędzie praktyce weryfikacji podmiotów do wykreślenia z rejestru VAT UE. Wyznaczeni pracownicy Urzędu obowiązani byli do wykonywania m.in. okresowych raportów dotyczących podatników VAT/VAT UE nie składających deklaracji VAT<sup>31</sup>, skierowania wezwania celem wyegzekwowania złożenia brakujących deklaracji VAT<sup>32</sup>, prowadzenia czynności sprawdzających wobec tych podatników, niezwłocznego przygotowania analizy dotyczącej wykreślenia podatników z rejestru VAT i rejestru VAT UE. Wewnętrzna procedura postępowania w tym zakresie (obowiązująca od 12 kwietnia 2017 r.) odnosi się do monitorowania m.in. podatników wpisanych do rejestru VAT UE, którzy składają przez trzy kolejne miesiące lub kwartał deklaracje, w których nie wykazują sprzedaży lub nabycia towarów/usług z kwotami do doliczenia, a także podatników, którzy przez okres

<sup>27</sup> Wyboru spraw do szczegółowego badania w ramach wskazanych niżej kryteriów dokonano na podstawie osądu kontrolera (rejestry wykreśleń za dany rok, kierując się chronologicznie miejscem podatnika w danym rejestrze i konkretną podstawą prawną wykreślenia).

<sup>28</sup> W tym: [1] 12 wykreśleń dokonanych w 2016 r., z tego: a) 10 na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT oraz b) dwa na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o VAT; [2] 20 wykreśleń dokonanych w I półroczu 2017 r., z tego: a) dwa na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o VAT, b) trzy na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, c) trzy na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT, d) trzy na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o VAT, e) trzy na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT, e) trzy na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, f) trzy na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT.

<sup>29</sup> Dotyczyło to podatników zarejestrowanych również na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych (podatnik VAT UE). Wykreślenie nastąpiło na podstawie art. 97 ust. 16, w związku z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT.

<sup>30</sup> P-006/1 (w terminie od dnia 24 maja 2016 r. do dnia 11 kwietnia 2017 r.) i P-006/2 (w terminie od 12 kwietnia 2017 r.).

<sup>31</sup> Do 15 dnia następnego miesiąca po upływie terminu do złożenia deklaracji VAT upoważniony pracownik Urzędu zobowiązany był do wygenerowania raportu o podatnikach VIES bez deklaracji VAT od sześciu miesięcy, z podziałem na organizacje i osoby fizyczne.

<sup>32</sup> Do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin do złożenia deklaracji VAT.



trzech kolejnych miesięcy nie składali informacji podsumowujących, mimo istnienia obowiązku.

W pisemnych zakresach obowiązków pracowników dokonujący weryfikacji danych podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru podatników VAT UE<sup>33</sup> ujęto zadania w tym zakresie.

W 2016 r. – za wyjątkiem jednego miesiąca – terminowo, tj. w okresach miesięcznych generowano raporty o podatnikach VIES bez deklaracji VAT od sześciu miesięcy, z podziałem na organizacje i osoby fizyczne, celem ustalenia podmiotów, które należy wykreślić na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT. Raporty dotyczące organizacji zawierały od 59 podmiotów (za styczeń 2016 r.) do 97 podmiotów (za sierpień 2016 r.), a raporty dotyczące osób fizycznych od 100 (za czerwiec 2016 r.) do 126 podmiotów (za styczeń 2016 r.). W I półroczu 2017 r., terminowo, tj. w okresach miesięcznych generowano ww. raporty. W tym okresie raporty dotyczące organizacji zawierały od 35 podmiotów (za maj 2017 r.) do 104 podmiotów (za luty 2017 r.), a raporty dotyczące osób fizycznych od 37 (za czerwiec 2017 r.) do 96 podmiotów (za styczeń 2017 r.).

W US za pomocą aplikacji e-ORUS i raportu „Wykaz VAT-7 zerowe przez x msc” identyfikowano podmioty kwalifikujące 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.

Szczegółowym badaniem NIK<sup>34</sup> objęto 12 spraw, w których podatnicy zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT UE<sup>35</sup>. W Urzędzie w 2017 r. nie wykreślano podatników na podstawie art. 97 ust. 15a ustawy o VAT, tj. z powodu nie składania informacji podsumowujących, przez okres trzech kolejnych miesięcy, pomimo istnienia takiego obowiązku. W czterech na 12 spraw (33,3%) ujawniono zwłokę w podejmowaniu pierwszych działań dyscyplinujących podatników do złożenia deklaracji VAT, bowiem wezwania w celu wyjaśnienia przyczyn nie złożenia 13 deklaracji zostały wystosowane z opóźnieniem sięgającym od czterech do 134 dni. W 10 na 12 zbadanych spraw (83,3%) wykreślenie z rejestru podatników VAT UE nastąpiło w terminie miesiąca od zaistnienia przesłanek, a w dwóch sprawach nastąpiło z opóźnieniem wynoszącym do trzech miesięcy, co było związane z nieterminowym wystosowaniem wezwań do złożenia brakujących deklaracji VAT. Podejmowane czynności weryfikacyjne były właściwie dokumentowane.

(dowody: akta kontroli str. 1050-1053, 1118-1119, 1447-1453, 1456-1715)

1.5. W Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) przeprowadzono trzy kontrole funkcjonalne dotyczące: [1] terminowości i prawidłowości wprowadzania i zatwierdzania danych rejestracyjnych/aktualizacyjnych do systemu CRP KEP za pośrednictwem aplikacji SeRce i POLTAX (w grudniu 2016 r.), [2] terminowości i poprawności aktualizacji rejestru podatników VAT i VAT UE (za okres od kwietnia do października 2016 r.) oraz [3] prawidłowości monitorowania podmiotów z grupy podwyższonego ryzyka zarejestrowanych dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych. W ich wyniku nie stwierdzono nieprawidłowości, ale wydano łącznie 10 zaleceń pokontrolnych<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> Wieloosobowego Stanowiska Wymiany Informacji Międzynarodowej (dalej: „SKM”).

<sup>34</sup> Wyboru spraw do szczegółowego badania w ramach wskazanych niżej kryteriów dokonano na podstawie osądu kontrolera. Badaniem nie obejmowano podatników, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1829, ze zm.).

<sup>35</sup> W tym działania Urzędu podjęte wobec: [1] sześciu podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych przed 30 września 2016 r., [2] sześciu 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.).

<sup>36</sup> [1] Prowadzić weryfikację poprawności wprowadzonych danych przez pracowników do CRP KEP metodą „drugiej ręki”, [2] wykonywać kontrole pobrania danych na podstawie skryptu, celem bieżącego monitorowania i uzupełniania danych w CRP KEP odnośnie „daty odebrania” potwierdzenia nadania NIP, [3] wykonywać kontrole pobrania danych na



W 2015 r. relacja liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka, których wykreślono z rejestru podatników do liczby podatników zaliczonych do grupy wysokiego ryzyka wynosiła 42%, a w 2016 r. 37% (spadek o pięć punktów procentowych), zaś w I półroczu 2016 r. wynosiła 36%, a w I półroczu 2017 r. wzrosła do 62%.

(dowody: akta kontroli str. 435, 438, 1873-1884)

W Urzędzie w 2013 r. wdrożono dobrą praktykę<sup>37</sup> związaną z monitorowaniem zarejestrowanych podatników w tzw. „wirtualnych biurach” oraz prowadzących działalność w obszarach ryzyka. Natomiast w 2014 r. wdrożono dobrą praktykę związaną z monitorowaniem nowo zarejestrowanych podatników w tzw. „wirtualnych biurach”. W 2015 r. zamieszczono je w bazie dobrych praktyk jednostek administracji podatkowej<sup>38</sup>. Celem obu dobrych praktyk jest przede wszystkim eliminowanie z obrotu gospodarczego podmiotów nierzetelnych i nieistniejących pod wskazanym adresem tzw. „wirtualnego biura” poprzez bieżące monitorowanie rozliczeń podatkowych składanych przez podatników oraz podejmowanie czynności w przypadku braku deklaracji. Nadto w oparciu o wypracowane w Urzędzie zasady postępowania w zakresie rejestracji podatników do VAT powstały w 2016 r. przygotowane przez Dyrektora IS „Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie zasad postępowania przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług oraz transakcji wewnątrzspółnotowych”.

Począwszy od 2015 r. Urząd podjął bezpośrednią współpracę z Dyrektorem Południowo-Zachodniego Oddziału Terenowego Urzędu Regulacji Energetyki, w zakresie comiesięcznego pozyskiwania informacji o podmiotach wnioskujących o wydanie koncesji na tzw. czysty obrót paliwami ciekłymi oraz o podmiotach, które występują o zmianę lub uchylenie koncesji. Celem podjętej współpracy było zapewnienie skoordynowanego podejścia przy zwalczaniu nadużyć na rynku obrotu paliwami, ze względu na wysokie ryzyko rejestracyjne oraz nadużyć podatkowych, w tym wyłudzeń zwrotów VAT. Wypracowane zasady współpracy w tym zakresie, jako dobra praktyka, zostały przedstawione w 2016 r. na naradzie kadry kierowniczej IS z naczelnikami urzędów skarbowych województwa dolnośląskiego.

(dowody: akta kontroli str. 1885-1891, 1894-1924)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie nie przeprowadzono wymaganej oceny ryzyka rejestracji przy zastosowaniu aplikacji KORRP oraz metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych, wobec: 70 podmiotów w 2015 r. i ośmiu podmiotów w 2016 r., co stanowiło odpowiednio: 4,8% i 0,6% podmiotów dla których taka ocena powinna zostać dokonana. W odniesieniu do 16 podmiotów z 2015 r. i siedmiu podmiotów z 2016 r. nie dokonano tej oceny, gdyż nie uzyskano informacji z innych urzędów o wynikach segmentacji ogólnej. Tymczasem zgodnie z pkt 3.2. – 3.4. „Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność”, oceną

---

podstawie skryptu, celem bieżącego monitorowania i uzupełniania danych w CRP KEP odnośnie otwartej aktywności VIES przy braku obowiązku VAT, [4] wykorzystywać do monitorowania jakości wprowadzania danych do CRP KEP aplikacji e-ORUS oraz własne skrypty, [5] odnotowywanie faktu zakończenia przeprowadzenia analizy wygenerowanych raportów, poprzez wskazania daty i złożenia podpisu pracownika dokonującego analizy oraz niezwłoczne kierowanie wezwań do brakujących deklaracji, [6] stałe monitorowanie doręczenia wezwań oraz wykonania wezwania przez podatników, tj. złożenia brakujących deklaracji, [7] stałe monitorowanie doręczenia wezwań oraz wykonania wezwania przez podatników, tj. złożenia brakujących deklaracji, [8] skrupulatne i dokładne odnotowywanie informacji i zaznaczanie pól w arkuszu informacyjnym – ocena ryzyka, [9] stałe monitorowanie wykonywania i doręczenia wezwań do podatników podwyższonego ryzyka VIES, niezwłoczne wykreślanie przy wystąpieniu przesłanek do wykreślenia z rejestru podatników VAT i VAT UE, [10] stały nadzór przez bezpośrednich przełożonych nad realizacją zadań, poprzez okresową weryfikację i kontrolę wykonywania zadań w zakresie monitorowania podmiotów podwyższonego ryzyka VIES.

<sup>37</sup> Określenie własne Urzędu.

<sup>38</sup> Elektroniczny zbiór, który umożliwia promowanie i przyjmowanie rozwiązań organizacyjnych służących poprawie funkcjonowania i podnoszeniu sprawności administracyjnej.



ryzyka objęte są wszystkie podmioty rejestrujące się w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, na etapie nadawania podatnikowi NIP lub rejestrowania w CRP KEP nowej działalności gospodarczej (w sytuacji posiadania już NIP) oraz na etapie weryfikacji złożonego przez podatnika zgłoszenia rejestracyjnego w podatku VAT.

Naczelnik wyjaśnił, że powodem powyższego były m.in.: [1] wielokrotne modyfikacje i aktualizowanie aplikacji KORRP, a także opóźnienia w uruchomieniu tego narzędzia, [2] problemy z użyciem metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych (obowiązek pozyskania danych z innych baz i urzędów, brak narzędzia informatycznego do oceny i gromadzenia danych o dokonanej ocenie<sup>39</sup>), [3] inne, istotne zadania realizowane przez komórkę rejestracji podatników, [4] rotacja trudno zastępowalnych pracowników Referatu SKI w latach 2015-2017 (I półrocze), bowiem przy obsadzie pięciu pracowników, jeden pracownik przeszedł na emeryturę, kolejny do organu podatkowego II instancji, a następny miał długotrwałą nieobecność (urlop macierzyński i wychowawczy). Jednocześnie Naczelnik poinformował, że podmioty wobec których stwierdzono brak zapisów o dokonanej ocenie w ewidencji KORRP i uśrednionego ryzyka objęte były monitoringiem i działaniami weryfikacyjnymi w ramach czynności sprawdzających.

Do zadań Referatu SKI należy m.in. prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się, a bezpośredni nadzór nad tą komórką organizacyjną sprawowany był przez Zastępcę Naczelnika. NIK wskazuje, że każdorazowe przeprowadzenie oceny ryzyka rejestracji ma na celu m.in. ograniczenie działalności podmiotów nierzetelnych lub o charakterze przestępczym.

(dowody: akta kontroli str. 1858-1863)

2. Na podstawie szczegółowego badania działania Urzędu wobec 10 podmiotów, które zgłosiły rozpoczęcie działalności gospodarczej i wystąpiły o uzyskanie statusu podatnika VAT czynny oraz którym z zastosowaniem aplikacji KORRP określono wysokie ryzyko rejestracji:

[1] w dziewięciu sprawach nie dochowano miesięcznego terminu na przeprowadzenie analizy ryzyka rejestracji, o której mowa w pkt 3.2 „*Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*”<sup>40</sup>, a opóźnienia w tym zakresie sięgały od jednego do 64 dni. Zgodnie z ww. *Segmentacją*<sup>41</sup>, ocena ryzyka rejestracyjnego powinna zostać przeprowadzona w okresie jednego miesiąca od zarejestrowania podmiotu w Krajowym Rejestrze Sądowym (dalej: „KRS”). Naczelnik wyjaśnił, że ww. analiza była przeprowadzana po upływie zalecanego terminu, gdyż m.in. wydłużeniu uległ czas pozyskiwania niezbędnych danych do dokonania tej oceny i termin do złożenia zgłoszenia uzupełniającego NIP-8 często przez podatników był nierespektowany;

[2] w odniesieniu do czterech podmiotów, które posiadały od pięciu do 203 aktywnych powiązań z innymi podmiotami, nie udokumentowano właściwie trybu przeprowadzenia segmentacji ogólnej, zgodnie z wymogami pkt 4 ww. *Segmentacji*. Określono bowiem wysoki poziom ryzyka ze względu na liczbę powiązań, podczas gdy kryteria segmentacji ogólnej przyznają punkty w skali trójstopniowej, adekwatnej do poziomu zagrożenia związanego ze zjawiskiem badanym przez określone kryterium. Kolejne wyniki segmentacji przeprowadzanej przez US wykazały, że podmioty te zakwalifikowano do średniego i niskiego ryzyka. Naczelnik wyjaśnił m.in., że dopóki Urząd nie uzyska z innych, właściwych urzędów

<sup>39</sup> Zgodnie z Instrukcją obsługi aplikacji KORRP (v.2.0.) przekazaną do urzędów skarbowych w dniu 21 kwietnia 2015 r., w trakcie opracowywania była metoda wprowadzania danych do bazy podmiotów w odniesieniu do metody uśrednionego ryzyka podmiotów powiązanych. Zmiany w aplikacji miały się ukazać w kolejnej aktualizacji KORRP, jednakże nie opracowano tego narzędzia wspomagającego pracę urzędów skarbowych.

<sup>40</sup> Załącznik nr 3 do „*Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*” (luty 2015 r.).

<sup>41</sup> Przekazana pismem Dyrektora IS z dnia 4 marca 2015 r., znak: CA/705-19/15/8437.



skarbowych wszystkich wyników segmentacji ogólnej, brak jest możliwości przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji, dlatego w Urzędzie przyjęto, iż przy powiązaniu powyżej pięciu podmiotów, uzyskuje on wysokie ryzyko rejestracji;

[3] segmentacja ogólna nie była prowadzona cyklicznie, tj. co najmniej raz na kwartał, stosownie do obowiązku wynikającego z pkt 4.2. *Segmentacji*, bowiem wcześniejszą wykonano 23 stycznia 2017 r., a następną dopiero 27 września 2017 r. (tj. z pominięciem jednego kwartału). W badanych sprawach nie wpłynęło to na ocenę tych podmiotów, gdyż ryzyko ocenione zostało na tym samym poziomie;

[4] w dwóch przypadkach nie przeprowadzono rzetelnie wstępnej weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R w zakresie wyboru możliwości rozliczania się za okresy kwartalne (niewyjaśnione różnice między poz. 44, a częścią C2). Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 wewnętrznej procedury postępowania P-012/14<sup>2</sup>, wstępna weryfikacja zgłoszenia rejestracyjnego VAT polega w szczególności na sprawdzeniu poprawności oraz kompletności wypełniania poszczególnych pól zgłoszenia rejestracyjnego VAT<sup>43</sup>. Zgodnie natomiast z § 6 ust. 2 ww. procedury, w przypadku stwierdzenia braków formalnych w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT pracownik Referatu SKI wzywa wnoszącego zgłoszenie w trybie art. 169 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*<sup>44</sup> (dalej: „Ordynacja podatkowa”) do usunięcia braków w terminie siedmiu dni<sup>45</sup>. W przedmiotowych sprawach tego nie uczyniono. Nadto, zgodnie z art. 272 pkt 5 *Ordynacji podatkowej*, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej. Naczelnik wyjaśnił m.in. że z innych pól formularza VAT-R migrowanych do CR KEP wynikała częstotliwość składania deklaracji VAT, stąd nie wzywano podatnika do usunięcia braków;

[5] w dwóch przypadkach nierzetelnie sporządzono KORRP, wbrew postanowieniom pkt 3.2. *Segmentacji*, bowiem błędnie (nieprawidłowo) oceniono kryteria – rodzaj analizowanej informacji<sup>46</sup> i w związku z tym analizowanym podmiotom przyznano mniej punktów, tj. odpowiednio o pięć i dwa. Powyższe nie miało jednak wpływu na zaklasyfikowanie podmiotu do właściwej grupy ryzyka. Naczelnik wyjaśnił m.in., że błędne przyjęcie danych było oczywistą omyłką;

[6] w dwóch przypadkach, pomimo że złożone zgłoszenia rejestracyjne VAT-R nie były poprawne (różnice w poz. 38 i 57), wezwania w tych sprawach zostały wystosowane z opóźnieniem wynoszącym odpowiednio 36 i 40 dni. Nadto, w dwóch przypadkach, wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP-8) zostały wystosowane z opóźnieniem wynoszącym odpowiednio 34 i 40 dni<sup>47</sup>. Stosownie do wymogów art. 5 ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. *o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*<sup>48</sup>, podatnicy wpisani do KRS dokonują zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w ust. 2b pkt 2 ww. ustawy, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu do KRS. Zgodnie z art. 125 *Ordynacji podatkowej*, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia,

<sup>42</sup> W sprawie zasad postępowania w zakresie rejestracji podatników podatku od towarów i usług.

<sup>43</sup> Pkt 5.3.1. „Wytocznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie zasad postępowania przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług oraz transakcji wewnątrzspółnotowych”.

<sup>44</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.

<sup>45</sup> Pkt 5.3.2. „Wytocznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie zasad postępowania przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług oraz transakcji wewnątrzspółnotowych”.

<sup>46</sup> [1] zaznaczono, że podmiot nie ma niskiego kapitału zakładowego (do 10 tys. zł), a z KRS wynikało, że podmiot spełnia to kryterium i dysponuje niskim kapitałem zakładowym (do 10 tys. zł), [2] zaznaczono, że podmiot nie deklaruje kwartalnego sposobu rozliczania VAT, a z VAT-R wynikało, że podmiot spełnia to kryterium i wybrał możliwość rozliczania się za okresy kwartalne.

<sup>47</sup> Liczono od upływu terminu na złożenie zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających.

<sup>48</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 869.



a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. Naczelnik wyjaśnił, że skierowanie wezwań do VAT-R po terminie było wynikiem m.in. zwiększenia liczby realizowanych zadań związanych z obsługą zeznań rocznych, otwieraniem obowiązków podatkowych, wprowadzaniem innych danych identyfikacyjnych i rachunków bankowych, a także przekazywaniem dokumentów rejestracyjnych do wyspecjalizowanego urzędu skarbowego. Z kolei w odniesieniu do opóźnień w sprawie wezwań do NIP-8, Naczelnik wyjaśnił m.in., że wpływ na powyższe miało uwzględnienie ewentualnego czasu na przesłanie zgłoszenia identyfikacyjnego przez podatnika oraz niezbędny czas na analizę podmiotów, które nie złożyły tego zgłoszenia w wymaganym terminie.

Do zadań Referatu SKI należy m.in. prowadzenie ewidencji podatników i płatników oraz prowadzenie analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się, a do zadań Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających (dalej: „Dział SKA”) m.in. zarządzanie ryzykiem zewnętrznym (w zakresie segmentacji ogólnej). Bezpośredni nadzór nad tymi komórkami organizacyjnymi sprawowany był przez Zastępcę Naczelnika. NIK wskazuje, że Naczelnik nadzoruje i odpowiada za prawidłową realizację zadań związanych w zakresie rejestracji podatników podatku od towarów i usług (§ 4 ust. 1 wewnętrznej procedury postępowania P-012/1). Nadto, naczelnicy urzędów skarbowych zobligowani zostali do przestrzegania zaleceń i procedur opisanych w „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie zasad postępowania przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług oraz transakcji wewnątrzwspólnotowych”. W związku z tym, iż zadania związane z rejestracją podatnika na potrzeby podatku VAT mają na celu m.in. ograniczenie działalności podmiotów nierzetelnych, ww. regulacje wewnętrzne winny być w Urzędzie skrupulatnie przestrzegane.

(dowody: akta kontroli str. 760-846, 923-1017)

3. Na podstawie szczegółowego badania działania Urzędu wobec 32 spraw, w których podatnicy VAT zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT:

[1] w dwóch sprawach ujawniono zwłokę w podejmowaniu pierwszych działań dyscyplinujących podatników do złożenia deklaracji VAT, bowiem wezwania w celu wyjaśnienia przyczyn nie złożenia trzech deklaracji zostały wystosowane z opóźnieniem sięgającym od 12 do 58 dni, co świadczyło o braku bieżącego monitorowania deklaracji VAT. Nadto w jednym przypadku stwierdzono, że sporządzono wezwanie obejmujące dwa okresy rozliczeniowe, co świadczyło o tym, że czynności nie podejmowano systematycznie po przeanalizowaniu raportu z brakującymi deklaracjami VAT za danym okres. W piśmie Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów<sup>49</sup> z dnia 16 stycznia 2014 r., wskazano m.in., że urzędy skarbowe już po pierwszej nie złożonej deklaracji powinny kontaktować się z podatnikiem, z jednej strony stanowiłoby to przypomnienie dla podatnika, a z drugiej zaś pozwoliłoby na szybką reakcję na ewentualne działania przestępcze. Według „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (z października 2014 r.), urząd skarbowy winien prowadzić stałą kontrolę ciągłości i terminowości składanych deklaracji i wyjaśniać przyczyny braku deklaracji. Z kolei w piśmie Dyrektora IS z dnia 26 listopada 2015 r.<sup>50</sup>, podkreślono, że należy dążyć do systematycznej weryfikacji podmiotów pod kątem wypełniania obowiązku składania deklaracji (raportowanie) oraz odpowiednio szybkie reagowanie w sytuacjach stwierdzenia jego braku. Zgodnie z § 4 ust. 2 wewnętrznej procedury postępowania P-006/1, po dokonaniu weryfikacji raportów wyznaczeni pracownicy zobowiązani są

<sup>49</sup> Znak: AP13-0683-1/2014.STI/3.

<sup>50</sup> Znak: 0201-PT1.7000.20.2015.



do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin do złożenia deklaracji VAT, do skierowania wezwań do podatników VAT/VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji VAT<sup>51</sup>. Naczelnik wyjaśnił, że opóźnienia były spowodowane m.in. wydłużonym czasem analizy raportów, w związku z kumulacją raportów o brakujących deklaracjach miesięcznych i kwartalnych oraz toczącymi się kontrolami podatkowymi w zakresie weryfikacji zwrotu VAT;

[2] w jednym przypadku, po 17 dniach od daty wpływu deklaracji do Urzędu, bezpodstawnie wzywano podatnika do jej złożenia. Naczelnik wyjaśnił, że w tej sprawie nastąpiła pomyłka, gdyż deklaracja ta była w posiadaniu Urzędu, tj. została przekazana przez inny organ podatkowy.

Do zadań Działu SKA należy m.in. dokonywanie czynności sprawdzających, a bezpośredni nadzór nad tą komórką organizacyjną sprawowany był przez Zastępcę Naczelnika. NIK wskazuje, że zgodnie z § 1 ust. 2 „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług”, naczelnicy urzędów skarbowych zobowiązani są do przestrzegania procedur określonych w tych Wytycznych. Nadto, w piśmie z dnia 14 kwietnia 2016 r.<sup>52</sup>, Dyrektor IS zobowiązał naczelników urzędów skarbowych z województwa dolnośląskiego do przyspieszenia monitorowania przyczyn nieskładania deklaracji VAT przez podatników w taki sposób, aby proces weryfikacji istnienia podmiotu był podejmowany już na etapie stwierdzenia braku złożenia pierwszego rozliczenia. Powyższe nieprawidłowości wskazują, że nie wykonano w całości zaleceń pokontrolnych z kontroli funkcjonalnej w zakresie terminowości i poprawności aktualizacji rejestru podatników VAT i VAT UE, dotyczących niezwłocznego kierowania wezwań podatników do złożenia brakujących deklaracji.

(dowody: akta kontroli str. 1018-1046)

4. Na podstawie szczegółowego badania działania Urzędu wobec 12 spraw, w których podatnicy VAT UE zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT UE w czterech sprawach (tj. 33,3% badanej populacji) ujawniono zwłokę w podejmowaniu pierwszych działań dyscyplinujących podatników do złożenia deklaracji VAT, bowiem wezwania w celu wyjaśnienia przyczyn nie złożenia 13 deklaracji zostały wystosowane z opóźnieniem sięgającym od 4 do 134 dni, co świadczyło o braku bieżącego monitorowania deklaracji VAT. W dwóch sprawach miało to wpływ na terminowość wykreślenia z rejestru podatników VAT UE, które nastąpiło z opóźnieniem wynoszącym do trzech miesięcy. Nadto w dwóch przypadkach stwierdzono, że sporządzono wezwania obejmujące wiele okresów rozliczeniowych (od dwóch do pięciu), co świadczyło o tym, że czynności nie podejmowano systematycznie po przeanalizowaniu raportu z brakującymi deklaracjami VAT za danym okres. Zgodnie z § 4 ust. 2 wewnętrznej procedury postępowania P-006/1, po dokonaniu weryfikacji raportów wyznaczeni pracownicy zobowiązani są do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin do złożenia deklaracji VAT, do skierowania wezwań do podatników VAT/VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji VAT. Naczelnik wyjaśnił, że opóźnienia były spowodowane m.in. wydłużoną analizą raportów, które są bardzo obszerne, wykonywaniem innych czynności w obszarze podatku VAT związanych z monitorowaniem podatników oraz zmniejszającą się liczbą pracowników.

NIK wskazuje, że czynności podejmowane przez US doprowadziły do skutecznego wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT UE, jednak czynności te były podejmowane z opóźnieniem. Monitorowanie przyczyn niewywiązywania się podatników z obowiązku składania deklaracji jest jednym z instrumentów

<sup>51</sup> Podobny zapis w § 2 ust. 6d pkt 2 „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (marzec 2016 r.).

<sup>52</sup> Znak: 0201-WM.710.35.2016.



pozwalających identyfikować podmioty nierzetelne. Sytuacja, gdy w wyniku czynności sprawdzających okaże się, że podatnik nie istnieje lub nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem może świadczyć o udziale podmiotu w oszustwie podatkowym typu „znikający podatnik” lub „karuzeli podatkowej”. Rzetelne wypełnianie zadań w zakresie występowania przesłanek do unieważnienia numeru identyfikacyjnego podatnika jest także istotne ze względu na wymogi wynikające z art. 23 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010<sup>53</sup>.

Do zadań Działu SKA należy m.in. dokonywanie czynności sprawdzających, a bezpośredni nadzór nad tą komórką organizacyjną sprawowany był przez Zastępcę Naczelnika.

NIK zaznacza, że w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 15 stycznia 2016 r.<sup>54</sup>, po kontroli dotyczącej działań podejmowanych przez Urząd w zakresie aktualizacji rejestru podatników VAT-UE<sup>55</sup>, Dyrektor IS w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień polecił m.in. niezwłocznie podejmować działania zmierzające do wyegzekwowania brakujących deklaracji i podejmować czynności wyjaśniające przyczynę ich braku już po pierwszej niezłożonej deklaracji oraz niezwłocznie wykreślać podatników z rejestru VAT UE w celu zapewnienia wiarygodnych danych o ważności numerów identyfikacyjnych podatników dla transakcji wewnątrzspółnotowych. Stwierdzone w toku kontroli NIK nieprawidłowości wskazują, że nie w pełni zrealizowano wnioski pokontrolne w opisywanym zakresie.

(dowody: akta kontroli str. 1516-1735)

5. W urzędzie nie przestrzegano terminów wynikających z uregulowań wewnętrznych w zakresie: [1] uruchamiania (generowania) *raportów do brakujących deklaracji VAT* oraz [2] *raportu o podatnikach VIES bez deklaracji VAT od 6 miesięcy*, a także [3] kierowania wezwań do podatników VAT i VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji, bowiem w latach 2016-2017 (I półrocze), sześć na 24 raportów (tj. 25,0%) do brakujących deklaracji wygenerowano z opóźnieniem sięgającym od jednego do 10 dni, jeden na 18 raportów (tj. 5,6%) o podatnikach VIES sporządzono z jednodniowym opóźnieniem, a w pięciu na 24 miesiące (tj. 20,8%) wezwania do podatników skierowano z opóźnieniem sięgającym od czterech do dziewięciu dni. Tymczasem stosownie do § 4 ust. 1 i 2 wewnętrznej procedury postępowania w sprawie *wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT i VAT UE*<sup>56</sup>, do 15 dnia następnego miesiąca po upływie terminu do złożenia deklaracji VAT wyznaczony pracownik Urzędu zobowiązany jest do uruchomienia raportu do brakujących deklaracji VAT oraz wygenerowania raportu o podatnikach VIES bez deklaracji od 6 miesięcy. Natomiast po dokonaniu weryfikacji raportów, wyznaczeni pracownicy Urzędu zobowiązani są do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin do złożenia deklaracji VAT, do skierowania wezwań do podatników VAT/VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji VAT<sup>57</sup>.

Naczelnik wyjaśnił, że na opóźnienia w generowaniu raportów wpływ miał czas niezbędny do obsługi podatników wzywanych do brakujących deklaracji za marzec i I kwartał 2016 r. oraz 2017 r., znaczne obciążenie pracą pracownika realizującego to zadanie oraz obszerność tych raportów<sup>58</sup>. Z kolei w odniesieniu do braku

<sup>53</sup> Z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 268 z 12 października 2010 r.).

<sup>54</sup> Znak: 0201-KW.0710.37.2015.

<sup>55</sup> Okres objęty kontrolą: od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2015 r.

<sup>56</sup> P-006/1 (obowiązującej od 24 maja 2016 r. do 11 kwietnia 2017 r.) i P-006/2 (obowiązującej od 12 kwietnia 2017 r.). Podobne zapisy obowiązywały na podstawie ustaleń zawartych w protokole z narady w Urzędzie z dnia 21 stycznia 2016 r.

<sup>57</sup> § 2 ust. 6d pkt 2 „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (z marca 2016 r.).

<sup>58</sup> Raporty zawierały od 99 (za październik 2016 r.) do 289 pozycji (za styczeń 2017 r.) w przypadku deklaracji VAT-7 i od 239 pozycji (I i II kwartał 2017 r.) do 530 pozycji (za IV kwartał 2016 r.) w przypadku deklaracji VAT-7K i VAT-7D.



terminowego kierowania wezwań do podatników naczelnik wyjaśnił, że wezwania te wysyłano sukcesywnie po przeprowadzonej analizie raportów, z opóźnieniem spowodowanym koniecznością realizowania innych zadań, a także zmniejszającą się liczbą pracowników. Naczelnik wyjaśnił ponadto, że raportu o podatnikach VIES nie sporządzono terminowo z uwagi na absencję pracownika, a pracownik zastępujący w tym czasie wykonywał inne istotne zadania związane z obsługą bezpośrednią klientów w ramach Akcji PIT. Odpowiedzialność za prawidłowe i terminowe wykonywanie ww. zadań przez pracowników ponoszą Kierownik Działu SKA i Kierujący SKM. Bezpośredni nadzór w tym zakresie sprawowany był przez Zastępcę Naczelnika.

(dowody: akta kontroli str. 1117, 1751-1755)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. W dziewięciu na 16 zbadanych sprawach z 2016 r., w których podatnicy zarejestrowani w tzw. „wirtualnych biurach” zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT i VAT UE na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, stwierdzono, że wykreślono ich z rejestru podatników VAT/VAT UE na podstawie tylko jednego doręczonego wezwania do złożenia brakującej deklaracji VAT lub czynności sprawdzających (weryfikacja rozliczenia VAT). Nadto w jednym przypadku, w 2017 r. wykreślono podatnika zarejestrowanego w tzw. „wirtualnym biurze” na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 ww. ustawy, tylko na podstawie jednego doręczonego wezwania do czynności sprawdzających. Powyższe było zgodne z § 4 ust. 4 wewnętrznej procedury postępowania w sprawie wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT i VAT UE. Zgodnie z nim, w przypadku podatników zarejestrowanych w tzw. „wirtualnych biurach”, co do zasady, brak reakcji na jedno doręczone wezwanie wiąże się z obowiązkiem wyznaczonych pracowników Urzędu przygotowania analizy w sprawie wykreślenia podatnika z rejestru VAT/VAT UE, natomiast w odniesieniu do pozostałych podatników należy kierować dwa wezwania, celem nawiązania kontaktu. Jednakże zgodnie z treścią art. 96 ust. 9 ustawy o VAT (w brzmieniu przed 1 stycznia 2017 r.), naczelnik urzędu skarbowego wykreślał z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okazało się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Natomiast przepis art. 96 ust. 9 pkt 4 ww. ustawy (od 1 stycznia 2017 r.) stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego. Zatem przywołany przepis stanowił o „udokumentowanych próbach” i „wezvaniach”, tj. w liczbie mnogiej, co wiąże się z udokumentowaniem co najmniej dwóch prób kontaktu z podatnikiem lub jego pełnomocnikiem lub wystosowaniem co najmniej dwóch wezwań. W zbadanych sprawach podatnicy nie podnosili faktu utrudniania prowadzenia działalności gospodarczej przez fakt wykreślenia oraz nie dokonywali powtórnej rejestracji do VAT.

Naczelnik wskazał, że przesłankami do wprowadzenia ww. regulacji wewnętrznych były: [1] funkcjonowanie 36 tzw. „wirtualnych biur” i biur wynajmujących adresy do korespondencji, w których działalność prowadzi ponad 1 650 podmiotów objętych rejestrem VAT i VAT UE, co determinowało konieczność podjęcia zdecydowanych i szybkich działań związanych z eliminowaniem podatników stanowiących zagrożenie dla budżetu państwa, [2] funkcjonowanie relatywnie dużej liczby podatników, którzy uzyskali koncesję na obrót paliwami płynnymi, wśród których ponad 80% było zarejestrowanych pod adresem tzw. „biur wirtualnych”, co świadczyło o prowadzeniu działalności bez odpowiedniej infrastruktury i celowym utrudnianiu kontaktu, co wiązało się z koniecznością podjęcia przez Urząd działań w celu zapobieżenia działalności przestępczej, [3] praktyka potwierdzająca, że



podmioty rejestrujące się w tzw. „wirtualnych biurach” to podmioty podwyższonego ryzyka, w znacznej mierze fikcyjne, rejestrujące się wyłącznie w celu dokonywania oszustw podatkowych, [4] ekonomika postępowania oraz fakt, że niewielka część podatników po wykreśleniu z rejestru VAT/VAT UE zwracała się z wnioskiem o przywrócenie rejestracji<sup>59</sup>.

NIK zwraca przy tym także uwagę, że przy wykreślaniu podatników z rejestru VAT, którzy zarejestrowani byli w tzw. „wirtualnych biurach”, nie postępowano w sposób jednolity, bowiem w pięciu na łącznie 44 zbadane sprawy, do podatników tych skierowano od dwóch do trzech wezwań. Naczelnik wskazał, że wynikało to z faktu wysyłania wezwań przez różnych pracowników, co mogło stanowić przyczynę braku weryfikacji czynności wcześniej wystosowanego wezwania.

(dowody: akta kontroli str. 1018-1019, 1120-1121)

2. W Urzędzie, z uwagi na brak stosownego narzędzia informatycznego, nie zidentyfikowano i nie wykreślano z rejestru podatników VAT UE, w związku z wejściem od 1 stycznia 2017 r. przepisu art. 97 ust. 15a ustawy o VAT, zgodnie z którym, wykreśleniu z urzędu podlega podmiot, który przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składał informacji podsumowujących, o których mowa w art. 100 ww. ustawy, pomimo istnienia tego obowiązku. Naczelnik wskazał, że w systemie VIES funkcjonuje „Raport o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT lub informacji VAT UE” (za dany kwartał), który jednak nie pozwala na wybór kilku okresów rozliczeniowych, aby móc analizować podmioty z aktywnością VIES kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru VAT UE z powodu nie złożenia przez kolejne trzy miesiące informacji podsumowujących. W toku szkoleń organizowanych przez Krajową Szkołę Skarbowości zgłaszane były problemy ze stosowaniem w praktyce ww. przepisu i fakt braku raportów/skryptów wspomagających identyfikację tych podatników. Podniósł także, że pojawiły się wątpliwości interpretacyjne dotyczące sformułowania „trzy kolejne miesiące”<sup>60</sup>, a jest to o tyle istotne, bowiem podatnicy nie mają obowiązku składania negatywnych informacji podsumowujących za miesiące, w których powstał u nich obowiązek podatkowy z tytułu czynności, które są wykazywane w tych informacjach. Naczelnik podkreślił, że systematyczna weryfikacja brakujących informacji podsumowujących jest procesem złożonym i długotrwałym, a w rejestrze podatników VAT UE nie figurują podatnicy z brakującymi dłużej niż trzy miesiące informacjami podsumowującymi, bowiem w przypadku tej grupy podatników są oni wykreślani jednocześnie z rejestru VAT i VAT UE na podstawie innych przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT. Nadto wskazał, że pomimo ww. okoliczności, podejmowane były systematyczne czynności wykonywane w obszarze podatku VAT, związane z monitorowaniem podatników jak np. wyjaśnianie rozbieżności w wewnątrzspółnotowych dostawach i nabyciach towarów/usług ujawnionych w systemie VIES, ocena ryzyka w związku z rejestracją do transakcji wewnątrzspółnotowych.

(dowody: akta kontroli str. 1451, 1454-1455)

3. W pięciu na 44 objęte badaniem NIK sprawy (tj. 11,4%) w latach 2016-2017 (I półrocze) zawiadomiono pisemnie podatników o wykreśleniu z urzędu z rejestru VAT UE, podczas gdy przepisy art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 16 ustawy o VAT, nie wymagały takiej czynności. Bowiem w przypadku spełnienia przesłanki

<sup>59</sup> W I półroczu 2017 r. przywrócenia zarejestrowania podatnika wykreślonego z rejestru podatników VAT/VAT UE dokonano w odniesieniu do sześciu podmiotów (jeden na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, pięć na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT). Ponadto w odniesieniu do podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT/VAT UE, którzy złożyli ponownie VAT-R i otworzono im obowiązek podatkowy w VAT z datą następnego dnia po wykreśleniu, dotyczyło to w 2016 r. siedmiu podmiotów, a w I półroczu 2017 r. – 18 podmiotów.

<sup>60</sup> Brak jest jednoznacznych opinii i stanowiska Ministerstwa Finansów, czy oznacza to łączny okres trzech następujących po sobie miesięcy, czy odrębne miesiące, które należy zliczać jako trzy miesiące.



z art. 96 ust. 9 ww. ustawy, wykreślenie z rejestru podatników VAT (bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika) jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru podatników VAT UE (w myśl art. 97 ust. 16 ww. ustawy) – również bez konieczności zawiadomienia. Naczelnik podał, iż w tym zakresie były rozbieżności interpretacyjne, stąd w niektórych sprawach kierowano do podatników zawiadomienia, ale stosowne pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 6 lipca 2017 r.<sup>61</sup> jednoznacznie potwierdziło brak takiego obowiązku.

(dowody: akta kontroli str. 1019, 1027-1029, 1729)

4. W odniesieniu do pięciu na 10 podmiotów objętych szczegółowym badaniem NIK, nie sporządzono wniosku o rozpoznanie lokalu, według obowiązującego wzoru<sup>62</sup>, lecz na wydruku danych adresowych z CRP KEP. Raport z wizji lokalnej był jednakże właściwy merytorycznie. Naczelnik wskazał m.in., że sporządzany wydruk zawierał niezbędne dane określone we wniosku stanowiącym załącznik do *Wytycznych* i że takie rozwiązanie wpływa na uproszczenie czynności wykonywanych przez pracowników rejestracji.

(dowód: akta kontroli str. 932)

#### Ocena cząstkowa

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 w szczególności na: [1] nieprzeprowadzeniu wymaganej oceny ryzyka rejestracji przy zastosowaniu aplikacji KORRP oraz metody uśrednionego ryzyka podmiotów powiązanych wobec części podmiotów w latach 2015-2016, [2] nieprowadzeniu cyklicznie, tj. co najmniej raz na kwartał, segmentacji ogólnej, [3] nierzetelnej wstępnej weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R (dwa przypadki) i nierzetelnym sporządzeniu KORRP (dwa przypadki), [4] nieprzestrzegania terminów wynikających z uregulowań wewnętrznych w zakresie generowania raportów o brakujących deklaracjach VAT i kierowania wezwań do podatników VAT i VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji.

## 2. Sprawdzanie zasadności zwrotów podatku VAT

Opis stanu  
faktycznego

2.1. W Urzędzie zanotowano wzrost o 1,9% dokonanych wpłat z tytułu podatku VAT w 2016 r. (294 546,5 tys. zł) w porównaniu do 2015 r. (289 003,6 tys. zł), a w I półroczu 2017 r. wpłaty te wyniosły 169 439,0 tys. zł i w porównaniu do I półrocza 2016 r. wzrosły o 14,5% (z 147 909,5 tys. zł). Dochody budżetowe z tytułu podatku VAT<sup>63</sup> wyniosły w 2015 r. 187 535,8 tys. zł, w 2016 r. 157 585,4 tys. zł (spadek o 16,0%), a w I półroczu 2017 r. wyniosły one 123 399,3 tys. zł i w porównaniu do I półrocza 2016 r. (94 954,7 tys. zł), wzrosły o 30,0%. Kwoty zwracane podatnikom Urzędowi z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wyniosły w 2015 r. 101 296,9 tys. zł, w 2016 r. 136 880,0 tys. zł (wzrost o 35,1%), a w I półroczu 2017 r. zwroty te wyniosły 46 016,8 tys. zł i w porównania do I półrocza 2016 r. (52 894,6 tys. zł) spadły o 13,0%.

(dowody: akta kontroli str. 398, 413)

W latach 2016-2017 (I półrocze) w Urzędzie obowiązywały następujące procedury dokonywania zwrotu VAT: w sprawie zasad postępowania związanych z dokonywaniem zwrotów/zwrotów nadpłat z bieżących rachunków bankowych

<sup>61</sup> Znak: DPP1.054.8.2017.

<sup>62</sup> Określonego w załączniku nr 1 do „Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie zasad postępowania przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług oraz transakcji wewnątrzspółnotowych”.

<sup>63</sup> Stanowiące różnicę między dokonanyymi wpłatami, a zwrotami ogółem wynoszącymi w latach 2015, 2016 oraz w I półroczu 2016 r. i 2017 r. odpowiednio: 101 467,8 tys. zł, 136 961,1 tys. zł, 52 954,8 tys. zł i 46 039,7 tys. zł.



urzędu skarbowego<sup>64</sup> oraz w zakresie obiegu dokumentów podatkowych<sup>65</sup>, a także wytyczne Ministerstwa Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług<sup>66</sup>.

(dowody: akta kontroli str. 7-17, 18-108)

Szczegółowym badaniem NIK objęto 12 zwrotów podatku VAT, zadeklarowanych przez podatników w II półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. na łączną kwotę 15 075,4 tys. zł<sup>67</sup> i dokonanych przez Urząd bez przeprowadzania kontroli podatkowej. W badanej próbie stwierdzono m.in., iż:

- pierwsze czynności weryfikacyjne<sup>68</sup> przeprowadzono w terminie od jednego do 24 dni od daty złożenia deklaracji (średnio sześć dni), nie ograniczając czasu na sprawdzenie zasadności zwrotu podatku VAT;
- przeprowadzona ocena ryzyka obejmowała m.in.: wyniki zrealizowanych kontroli podatnika w okresie co najmniej 12 miesięcy, niezrealizowane wnioski o przeprowadzenie kontroli podatnika, analizy danych na podstawie złożonych deklaracji (w tym informacji podsumowujących i danych z systemu VIES);
- nie przeprowadzono analizy Jednolitych Plików Kontrolnych z ewidencji VAT złożonych przez podatnika i jego kontrahentów, z uwagi na występowania obowiązku ich złożenia przez kontrolowanych podatników dopiero od 2018 r.;
- dokonano weryfikacji danych rejestracyjnych podatnika zarejestrowanego w 2016 r.;
- w każdym przypadku wzywano podatnika o przedłożenie ewidencji podatkowej oraz dowodów wskazujących na wnioskowany zwrot, które każdorazowo weryfikowano<sup>69</sup>;
- zwrotów dokonano, po akceptacji przez upoważnione osoby<sup>70</sup>, na rachunek bankowy zgłoszony do zwrotów, którego ważność podatnik potwierdzał w trakcie czynności sprawdzających;
- nie ustalono przesłanek uzasadniających odmowę zwrotu podatku VAT po jego wypłacie bądź w zakresie innych zwrotów dokonanych za kolejne okresy rozliczeniowe po kontrolowanym zwrocie.

(dowody: akta kontroli str. 7-17, 131-170)

Po przeprowadzeniu czynności sprawdzających wypłacono zwroty podatku VAT na łączną kwotę 14 215,0 tys. zł, a kwotę 860,5 tys. zł zaliczono na poczet zobowiązań podatkowych, na podstawie wniosków podatników.

(dowody: akta kontroli str. 161-166)

<sup>64</sup> Do dnia 15 czerwca 2016 r. obowiązywało zarządzenie Naczelnika nr 14/2014 z dnia 30 grudnia 2014 r. w tej sprawie, a następnie wprowadzono procedurę postępowania P-010/1 w sprawie zasad postępowania związanych z dokonywaniem zwrotów/ nadpłat z bieżących rachunków bankowych urzędu skarbowego.

<sup>65</sup> Wprowadzone zarządzeniem Naczelnika nr 12/2012 z dnia 20 kwietnia 2012 r., zmieniające zarządzenie nr 3/2011 w sprawie obiegu dokumentów podatkowych w zakresie Systemu POLTAX i POLTAX2B.

<sup>66</sup> W wersji obowiązującej od 22 października 2014 r. oraz kolejnej od 28 kwietnia 2016 r. oraz wytyczne dotyczące Czynności sprawdzających, stanowiące załącznik do pisma Ministerstwa Finansów, znak DPP.8620.1.2017 z dnia 31 maja 2017 r. (zawierające w treści sposób wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych).

<sup>67</sup> Tj. zwrot VAT za: [1] marzec 2017 r. w kwocie 692,5 tys. zł; [2] grudzień 2016 r. w kwocie 543,5 tys. zł; [3] wrzesień 2016 r. w kwocie 510,6 tys. zł; [4] styczeń 2017 r. w kwocie 712,0 tys. zł; [5] grudzień 2016 r. w kwocie 1 852,6 tys. zł; [6] grudzień 2016 r. w kwocie 1 775,5 tys. zł; [7] grudzień 2016 r. w kwocie 2 931,6 tys. zł; [8] III kwartał 2016 r. w kwocie 700,0 tys. zł; [9] kwiecień 2016 r. w kwocie 2 100,0 tys. zł; [10] sierpień 2016 r. w kwocie 1 350,0 tys. zł; [11] wrzesień 2016 r. w kwocie 790,0 tys. zł; [12] wrzesień 2016 r. w kwocie 1 117,1 tys. zł.

<sup>68</sup> Pierwsze czynności z dwóch czynności weryfikacyjnych polegały na: weryfikacji formalnej deklaracji i zatwierdzenia jej w systemie, bądź wezwania podatnika o okazanie ewidencji podatkowej oraz dowodów dotyczących zadeklarowanego zwrotu VAT.

<sup>69</sup> W przypadku zwrotu podatku VAT wynikającego z zakupu nieruchomości znajdującej się poza właściwością miejscową Urzędu, kierowano do urzędu skarbowego właściwego, gdzie występowała nieruchomość, o dokonanie oględzin nieruchomości oraz weryfikację zdarzenia gospodarczego u sprzedawcy nieruchomości.

<sup>70</sup> Według: [1] Zestawienia zleceń płatniczych zatwierdzanych przez Naczelnika oraz Kierownika Działu Rachunkowości Podatkowej; [2] Karta potwierdzeń zwrotu/zwrotu nadpłaty powyżej 20 000 zł akceptowanych przez Naczelnika i kierowników Działu: Postępowania Podatkowych, Kontroli Podatkowej, Egzekucji Administracyjnej, Rachunkowości Podatkowej oraz kierowników Referatu: Przetwarzania Danych, Czynności Sprawdzających; Obsługi Bieżącej; Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej.



2.2. W Urzędzie przeprowadzono czynności sprawdzające zasadności zwrotu podatku VAT wobec 637 zwrotów w 2015 r., 511 zwrotów w 2016 r. (spadek o 19,8%), a w I półroczu 2017 r. czynnościami sprawdzającymi objęto 243 zwrotów VAT i w porównaniu do I półrocza 2016 r. (293 zwrotów) odnotowano spadek o 17,1%. W wyniku czynności sprawdzających ujawniono nieprawidłowości w 2015 r. na kwotę 490,8 tys. zł, a w 2016 r. na kwotę 614,9 tys. zł (wzrost o 25,3%), natomiast w I półroczu 2017 r. stwierdzone nieprawidłowości wyniosły 260,2 tys. zł, w porównaniu do I półrocza 2016 r. (239,3 tys. zł) wzrosły one o 8,7%. Ustalono kwoty nienależnych zwrotów VAT (w całości lub w części), skutkujące uznaniem ustaleń czynności sprawdzających i złożeniem korekty deklaracji przez podatnika, które w 2015 r. wyniosły 27,3 tys. zł, w 2016 r. 80,0 tys. zł (wzrost o 193,0%), a w I półroczu 2016 r. 44,8 tys. zł i w I półroczu 2017 r. 107,1 tys. zł (wzrost o 139,1%).

(dowody: akta kontroli str. 403, 417-418)

2.3. Kontrole zasadności zwrotów podatku VAT w Urzędzie przeprowadzono w 2015 r. wobec 99 zwrotów na kwotę 26 437,6 tys. zł, w 2016 r. wobec 104 zwrotów na kwotę 66 877,3 tys. zł (wzrost: ilościowy o 5%, kwotowy o 153%), a w I półroczu 2017 r. wobec 24 zwrotów na kwotę 5 435,8 tys. zł, podczas gdy w I półroczu 2016 r. skontrolowano 49 zwrotów na kwotę 27 343,3 tys. zł (spadek ilościowy o 51%, kwotowy o 80,1%). Jednakże ujawniono nieprawidłowości na podobnym poziomie, gdyż w 2015 r. stwierdzono nieprawidłowości przy 66 zwrotach na łączną kwotę 3 682,0 tys. zł (tj. w 66,7% przeprowadzonych kontroli dotyczących 13,9% wartości weryfikowanych zwrotów), w 2016 r. dotyczyły one 74 zwrotów na łączną kwotę 1 808,2 tys. zł (tj. w 71,2% przeprowadzonych kontroli dotyczących 2,7% wartości weryfikowanych zwrotów), w I półroczu 2017 r. nieprawidłowości dotyczyły 18 zwrotów na kwotę 1 728,1 tys. zł (tj. w 75,0% przeprowadzonych kontroli dotyczących 31,8% wartości weryfikowanych zwrotów), a w I półroczu 2016 r. dotyczyły one 33 zwrotów na kwotę 942,0 tys. zł (tj. w 67,3% przeprowadzonych kontroli dotyczących 3,4% wartości weryfikowanych zwrotów). Głównym skutkiem nieprawidłowości było zatrzymanie w części lub w całości nienależnych zwrotów VAT. I tak, w 2015 r. dotyczyło to 15 zwrotów na łączną kwotę 3 674,7 tys. zł (99,8% wartości zwrotów), w 2016 r. dziewięciu zwrotów na kwotę 1 610,5 tys. zł (89,1% wartości zwrotów), a w I półroczu 2017 r. sześciu zwrotów na kwotę 1 590,2 tys. zł (92,0% wartości zwrotów).

Do dnia 30 września 2017 r., podatnicy dokonywali korekt deklaracji VAT uwzględniających (częściowo lub w całości) ustalenia kontroli podatkowej. I tak, w 2015 r. korekty te dotyczyły 19 zwrotów na łączną kwotę nieprawidłowości 46,7 tys. zł, w 2016 r. dotyczyły 30 zwrotów na 850,7 tys. zł, a w I półroczu 2017 r. dotyczyły dwóch zwrotów na kwotę 18,2 tys. zł. Podatnicy zaakceptowali ustalone nieprawidłowości stwierdzone po kontrolach podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT poprzez złożenie deklaracji korygujących, dotyczących kontroli z 2015 r. do 28,8% liczby zwrotów o wartości 1,3%, z 2016 r. odpowiednio: 40,5% i 47,0%, a z I półrocza 2017 r. odpowiednio: 11,1% i 1,1%. Ustalone nieprawidłowości podczas kontroli podatkowej skutkowały korektą deklaracji przez podatnika i zatrzymaniem zwrotów VAT, z 2015 r. wobec jednego zwrotu na 1,0 tys. zł, z 2016 r. wobec czterech zwrotów na kwotę 409,6 tys. zł, a z I półrocza 2017 r. wobec dwóch zwrotów na kwotę 18,2 tys. zł.

W latach 2015-2017 (do 30 września) w Urzędzie przeprowadzono postępowania podatkowe<sup>71</sup> wobec: 24 zwrotów skontrolowanych w 2015 r. na łączną kwotę 3 506,0 tys. zł, 13 zwrotów skontrolowanych w 2016 r. na łączną kwotę 880,2 tys. zł

<sup>71</sup> Wszczęte do dnia 30 września 2017 r.



oraz pięciu zwrotów skontrolowanych w I półroczu 2017 r. na łączną kwotę 1 251,7 tys. zł. Do 30 września 2017 r. zakończono postępowania podatkowe po kontrolach podatkowych zasadności zwrotów przeprowadzonych w 2015 r. dla 16 zwrotów na łączną kwotę 2 948,0 tys. zł, w 2016 r. dotyczyło to odpowiednio pięciu zwrotów na 288,6 tys. zł, a w 2017 r. odpowiednio jednego zwrotu na kwotę 200,5 tys. zł<sup>72</sup>.

(dowody: akta kontroli str. 400, 414)

Postępowań podatkowych w sprawie zwrotu podatku VAT zakończonych decyzją Naczelnika<sup>73</sup> w 2015 r. było sześć na łączną kwotę nieprawidłowości 515,9 tys. zł, w 2016 r. siedem na 1 996,8 tys. zł, a w I półroczu 2017 r. dziewięć na 501,1 tys. zł<sup>74</sup>. Skuteczne odwołania<sup>75</sup> wniesiono wobec dwóch rozstrzygnięć wydanych przez Naczelnika w 2016 r. na łączną kwotę 1 794,5 tys. zł (które zostały utrzymane w mocy rozstrzygnięciami w II instancji) oraz osiem decyzji z I półrocza 2017 r. na łączną kwotę 300,6 tys. zł<sup>76</sup>. Zaskarżono 50% decyzji (po kontroli) wydanych w 2016 r., ze stwierdzonymi nieprawidłowościami dotyczącymi zasadności zwrotu podatku VAT (dotyczące 95,4% kwoty ustaleń), a z I półrocza 2017 r. odpowiednio: 88,9% liczby decyzji dotyczących 60,1% ustalonych kwot nieprawidłowości. Do dnia 30 września 2017 r. organ II instancji nie uchylił żadnej decyzji Naczelnika wydanej w latach 2015-2017 (I półrocze) po kontrolach podatkowych zasadności zwrotów podatku VAT.

(dowody: akta kontroli str. 401, 415)

**2.4.** Szczegółowym badaniem NIK objęto 10 postępowań kontrolnych zakończonych w 2016 r. i w I półroczu 2017r. przez Dział Kontroli Podatkowej w zakresie zwrotów podatku VAT w łącznej kwocie 32 728,4 tys. zł<sup>77</sup>. W badanej próbie stwierdzono m.in., iż:

- sprawy kierowano do kontroli podatkowej w terminie od sześciu do 44 dni od daty wpływu deklaracji (średnio po 20 dniach), po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, tj. od 13 do 163 dni od terminu zwrotu (średnio 51 dni);
- przesłanką wytypowania podmiotu do kontroli podatkowej było w: sześciu przypadkach deklarowanie pierwszego zwrotu podatku VAT przez podatnika w wysokości ponad 1 mln zł, a w pozostałych przypadkach deklarowanie przez podatnika zwrotu w wysokości ponad 50,0 tys. zł, w tym w dwóch przypadkach przez podatników nowo zarejestrowanych, w jednym przypadku decydował o tym również charakter prowadzonej działalności gospodarczej przez podatnika<sup>78</sup>, a w jednym przypadku kluczowe było zakończenie działalności gospodarczej;
- w jednej sprawie w trakcie kontroli współpracowano z administracją innego kraju członkowskiego Unii Europejskiej. Na etapie kontroli podatkowej skierowano w dniu 1 grudnia 2016 r., na podstawie art. 7 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010, wniosek SCAC (w formie elektronicznej) do niemieckich władz podatkowych. Ostateczna odpowiedź w tej sprawie wpłynęła do Urzędu w dniu 24 marca 2017 r. W udzielonej odpowiedzi, niemieckie władze podatkowe nie potwierdziły

<sup>72</sup> Ustalenia pokontrolne były tożsame z ustaleniami decyzji podatkowych.

<sup>73</sup> Po kontrolach podatkowych zasadności zwrotów podatku VAT przeprowadzonych przez Urząd.

<sup>74</sup> Ustalenia kontroli podatkowych w zakresie wartości nieprawidłowości dotyczyły następujących kwot w: 2015 r. 519,6 tys. zł; 2016 r. 2 256,0 tys. zł; I półrocze 2016 r. 1 794,5 tys. zł; I półrocze 2017 r. 504,6 tys. zł. Natomiast w wydanych decyzjach pokontrolnych zatrzymano niezależne zwroty na łączną kwotę: 485,8 tys. zł (2015 r.); 1 996,1 tys. zł (2016 r.); 1 880,1 tys. zł (I półrocze 2016 r.); 501,1 tys. zł (I półrocze 2017 r.).

<sup>75</sup> Odwołanie dotyczące postępowania zakończonego w 2015 r. na kwotę 44 tys. zł złożono po ustawowym terminie, a Dyrektor IS wydał postanowienia o odmowie przywrócenia terminu do złożenia odwołania.

<sup>76</sup> Nierozpatrzone przez organ II instancji do dnia 30 września 2017 r.

<sup>77</sup> Tj. zwroty VAT za: [1] czerwiec 2015 r. w kwocie 900,0 tys. zł; [2] czerwiec 2016 r. w kwocie 184,5 tys. zł; [3] grudzień 2014 r. w kwocie 350,0 tys. zł; [4] IV kwartał 2014 r. w kwocie 200,5 tys. zł; [5] sierpień 2016 r. w kwocie 2 112,8 tys. zł; [6] maj 2016 r. w kwocie 5 200,0 tys. zł; [7] grudzień 2015 r. w kwocie 1 059,5 tys. zł; [8] lipiec 2016 r. w kwocie 9 239,6 tys. zł; [9] luty 2016 r. w kwocie 7 636,8 tys. zł; [10] wrzesień 2016 r. w kwocie 5 844,7 tys. zł.

<sup>78</sup> Podwyższonego ryzyka, tj. handel złotem.



faktycznego nabycia towaru widniejącego na fakturach wystawionych przez podatnika. Zatrzymano zwrot podatku VAT w kwocie 200,5 tys. zł;

– wyniki pięciu postępowań kontrolnych skutkowały zatrzymaniem części zwrotu podatku VAT (w łącznej wysokości 1 527,3 tys. zł), tj. w dwóch sprawach stwierdzono nieprawidłowości niezwiązane z oszustwami podatkowymi<sup>79</sup>. W pozostałych trzech sprawach wykryto oszustwa podatkowe<sup>80</sup>, polegające na wykryciu fikcyjnych faktur (dwa przypadki) oraz na udziale podmiotu w tzw. „karuzeli podatkowej” (jeden przypadek), w wyniku czego zatrzymano zwrot podatku VAT na łączną kwotę 1 215,5 tys. zł. Dane trzech podmiotów wprowadzono do Bazy Podmiotów Szczególnych, z których dwóch było zarejestrowanych w tzw. „wirtualnym biurze”. W badanych sprawach nie dopuszczono do przedawnienia karalności czynu zabronionego;

– wystąpiły dwa przypadki złożenia przez podatników skarg, zażaleń lub ponagleń na (w ich ocenie) opieszale weryfikowanie zasadności zwrotu podatku VAT. Zażalenia podatników zostały oddalone przez organy rozpatrujące<sup>81</sup>. Wstrzymywanie zwrotów podatku VAT było uzasadnione czynnościami prowadzonymi przez organ podatkowy i nie skutkowało zagrożeniem utraty płynności podatkowej przez podatników<sup>82</sup>.

(dowody: akta kontroli str. 223-347)

Naczelnik wskazał, iż w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych oraz czynności sprawdzających do narzędzi informatycznych najczęściej wykorzystywanych i najbardziej przydatnych w identyfikowaniu nierzetelnych podatników należały: Weryfikator<sup>83</sup>, JPK-Analizer<sup>84</sup> oraz WRO-SKARBIEC<sup>85</sup>. W badanych aktach 22 spraw dotyczących zwrotu podatku VAT, stwierdzono korzystanie z ww. aplikacji oraz m.in. z: podsystemu KONTROLA (w zakresie analizy ryzyka zewnętrznego przeprowadzonego w oparciu o kryteria segmentacji ogólnej<sup>86</sup>), aplikacji: SeRce, e-ORUS, Bazy Danych Ksiąg Wieczystych (na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości).

(dowody: akta kontroli str. 7-17)

W regulacjach wewnętrznych<sup>87</sup>, zawarto wymóg przeprowadzenia segmentacji ogólnej (analizy ryzyka zewnętrznego podatników z podsystemu KONTROLA) co najmniej raz na kwartał. Zapewniono przez to wykorzystywanie aktualnych segmentacji w czynnościach prowadzonych przez pracowników Urzędu. Wykonanie

<sup>79</sup> W jednym przypadku złożono korektę deklaracji (o kwotę 230,0 tys. zł), natomiast w drugim przypadku trwało postępowanie podatkowe (uszczerpiecie o 81,8 tys. zł).

<sup>80</sup> [1] Nie wniesiono odwołania od decyzji Naczelnika (zwrot wstrzymany w kwocie 200,5 tys. zł), a podatnik został wykreślony z rejestru podatników VAT/VAT UE; [2] skargę na decyzję odwoławczą rozpatrywano w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym we Wrocławiu (kwota uszczerpiecia 184,5 tys. zł), a podatnik został wykreślony z rejestru VAT; [3] według stanu na dzień 31 października 2017 r. trwało postępowanie podatkowe (kwota uszczerpiecia 830,5 tys. zł).

<sup>81</sup> Dyrektora IS, Dyrektora IAS, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu.

<sup>82</sup> Sprawa zwrotu za: [1] grudzień 2014 r., wobec podatnika, który zakończył w 2014 r. prowadzenia działalności gospodarczej (wnioskowana kwota zwrotu 350,0 tys. zł); [2] IV kwartał 2014 r., wobec podatnika u którego stwierdzono oszustwo podatkowe (wnioskowana kwota zwrotu 200,5 tys. zł).

<sup>83</sup> Pozwalający na szybkie skontrolowanie przedłożonych rejestrów VAT pod kątem posiadania, przez podmioty ujęte w rejestrach, otwartych obowiązków podatkowych, jak i informacji dotyczących kontrahentów (ujętych w Bazie Podmiotów Szczególnych). Analiza rejestrów umożliwia również znalezienie duplikatów faktur w nich ujętych.

<sup>84</sup> Wykorzystywany przy weryfikacji podmiotu deklarującego zwrot, jak i jego kontrahentów. Umożliwia sprawdzenie podmiotu w następnych niekontrolowanych okresach, jak i szybkie prześledzenie drogi przepływu towarów będących przedmiotem obrotu karuzelowego.

<sup>85</sup> Wykorzystywany przy weryfikacji podmiotu deklarującego zwrot, jak i jego kontrahentów. Umożliwia szybką i bardziej szczegółową analizę danego podmiotu, w tym również zagranicznego.

<sup>86</sup> Elementy: analiza ryzyka zewnętrznego; segmentacja ogólna wykonana; informacja o przeprowadzonych lub prowadzonych kontrolach; zestawienia danych z deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D (w tym sprzedaży); zestawienie danych z rozliczenia w VIES.

<sup>87</sup> § 5 ust. 2 *Wytycznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług* (z marca 2016 r.), § 6 ust. 3 pkt 7-9 *Wewnętrznej procedury postępowania P-0010/1 w sprawie zasad postępowania związanych z dokonywaniem zwrotów/ zwrotów nadpłat z bieżących rachunków bankowych urzędu skarbowego*, pkt 4.2 zał. nr 3 do *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej* pn.: *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność*.



powyższego obowiązku stwierdzono w 12 z 22 ww. postępowań prowadzonych przez Urząd w zakresie zwrotu podatku VAT poddanych analizie.

*(dowody: akta kontroli str. 18-108, 161-166, 342-347, 760-846, 938-1017)*

Dla poddanych badaniu 22 postępowań prowadzonych w Urzędzie w zakresie zwrotu podatku VAT, wstępną analizę ryzyka podjęto do 43 dni włącznie od wpływu deklaracji do Urzędu (średnio po 10 dniach). Wśród ww. postępowań w trzech sprawach przeprowadzono udokumentowaną analizę ryzyka po upływie 30 dni od wpływu deklaracji. Dokonując dwóch zwrotów podatku VAT po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, pracownicy Urzędu zwrócili się przed sporządzeniem analizy ryzyka do podatnika, o ewidencję i dowody potwierdzające wykazany w deklaracji VAT zwrot<sup>88</sup>. W trzeciej sprawie, postępowanie kontrolne wobec podatnika wszczęto w 22 dzień od wpływu deklaracji do Urzędu, czyli przed sporządzeniem analizy ryzyka (którą przeprowadzono w 31 dzień od wpływu deklaracji).

*(dowody: akta kontroli str. 161-166, 342-347)*

Dyrektor IAS – realizując zadania Centrum Analiz i Planowania Administracji Skarbowej – w ramach działań obejmujących kompleksową obsługę Jednolitych Plików Kontrolnych, po dokonanej weryfikacji transakcji wykazanych w plikach JPK\_VAT za poszczególne miesiące 2017 r.<sup>89</sup>, przekazał ich wyniki do Urzędu, celem analizy. W Urzędzie poprzez czynności analityczne bądź sprawdzające wobec każdej ze 118 transakcji na łączną kwotę 1 354,4 tys. zł, stwierdzono nieprawidłowości w zakresie podatku VAT wobec 65 transakcji (65,0%) o wartości łącznej 564,0 tys. zł (41,6% wartości).

*(dowody: akta kontroli str. 109-130, 348-396)*

**2.5.** W Urzędzie w 2016 r. przeprowadzono dwie kontrole funkcjonalne dotyczące: [1] badania zasadności zwrotów VAT (w II półroczu 2016 r.) oraz [2] prawidłowości i terminowości dokonywania zwrotów VAT (w grudniu 2016 r.). W ich wyniku nie stwierdzono nieprawidłowości i nie wydano zaleceń pokontrolnych.

Relacja liczby kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli wyniosła w: 2015 r. – 19,2%, 2016 r. – 28,8% (wzrost o 9,6%), natomiast w: I półroczu 2016 r. – 32,7%, I półroczu 2017 r. – 8,3% (spadek o 24,4%);

- kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniki kontroli podatkowych dotyczących zasadności zwrotów VAT wyniosły w: 2015 r. – 3 682,0 tys. zł, 2016 r. – 1 808,2 tys. zł (spadek o 1 873,8 tys. zł), natomiast w: I półroczu 2016 r. – 942,0 tys. zł, I półroczu 2017 r. – 1 728,1 tys. zł (wzrost o 786,1 tys. zł).

Pomimo że w 2016 r., w porównaniu do 2015 r., przeprowadzono więcej kontroli (o 9,6%), to ujawniono nieprawidłowości na mniejszą kwotę niż w 2015 r. (o 1 973,8 tys. zł). Natomiast, w I półroczu 2017 r. przeprowadzono mniej kontroli niż w I półroczu 2016 r. (o 24,4%), to ujawniono nieprawidłowości na większą kwotę niż w I półroczu 2016 r. (o 786,1 tys. zł). Powyższe relacje wiązały się ze zmianą podejścia do przeprowadzenia kontroli podatkowych od 2017 r., m.in. poprzez dokonywanie szczegółowych analiz w komórce kontroli, przeprowadzanie czynności sprawdzających na podstawie analiz komórki kontroli, a także przeprowadzanie kontroli w szczególności u tych pomiotów, wobec których istnieje wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

*(dowody: akta kontroli str. 7-17, 1864-1872)*

<sup>88</sup> I tak w przypadku przeprowadzenia analizy ryzyka: 34 dni po wpływie deklaracji, wezwano podatnika do przedłożenia dowodów po ośmiu dniach od wpływu deklaracji; 43 dni po wpływie deklaracji, wezwano podatnika do przedłożenia dowodów po 24 dniach od wpływu deklaracji.

<sup>89</sup> W ośmiu pismach skierowanych do Naczelnika w okresie od dnia 21 marca do dnia 30 czerwca 2017 r., gdzie poddano analizie JPK za miesiące styczeń-kwiecień 2017 r.



W Urzędzie w 2013 r. wdrożono dobrą praktykę związaną ze sprawdzeniem miejsca prowadzenia działalności przy pierwszych deklarowanych zwrotach VAT, których kwota przekracza 10,0 tys. zł, którą w tym samym roku zamieszczono w bazie dobrych praktyk jednostek administracji podatkowej. Celem dobrej praktyki jest niedopuszczenie do realizacji zwrotu VAT fikcyjnym podmiotom oraz wykreślanie z rejestru podatników VAT podmiotów fikcyjnych poprzez czynności sprawdzające z udziałem podatnika, czy pod wskazanym adresem jest prowadzona działalność gospodarcza.

(dowody: akta kontroli str. 1887, 1892-1893, 1923-1924)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

W Urzędzie nie udokumentowano wykorzystania w analizie ryzyka zewnętrznego 10 podatników, aktualnych segmentacji<sup>90</sup>. Naczelnik wyjaśnił, iż dokonana analiza ryzyka, nie skutkowała odmiennym określeniem poziomu ryzyka dla podatnika, a co przez to idzie ograniczeniem czynności Urzędu poprzedzających dokonanie zwrotu (czynności sprawdzające bądź kontrola podatkowa). NIK wskazuje na obowiązek sprawdzanie zasadności zwrotu z uwzględnieniem procedury „Segmentacji ogólnej przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność”<sup>91</sup>, której jednym z elementów jest przeprowadzenie segmentacji na podstawie aktualnych danych. Osobą odpowiedzialną jest Kierownik Działu SKA oraz Zastępca Naczelnika z tytułu bezpośrednio sprawowanego nadzoru.

(dowody: akta kontroli str. 161-166, 171-222, 342-396)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie weryfikowanie zasadności zwrotu podatku VAT. Stwierdzona nieprawidłowość o charakterze formalnym, polegająca na nieudokumentowaniu przeprowadzenia segmentacji (analizy ryzyka zewnętrznego podatników) na podstawie aktualnych wyników segmentacji, nie ograniczyła skutecznych działań prowadzonych przez pracowników Urzędu wobec podatników deklarujących zwroty podatku VAT.

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

Opis stanu  
faktycznego

3.1. W Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) przeprowadzono analizy w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów wyłudzeń VAT w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym. W 2016 r. zakresem analizy objęto 14 ryzyk, w tym oszacowano skutki, opisano schematy działania oraz określono poziom ryzyka w odniesieniu do ryzyka: [1] niezrealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewykazywaniem do opodatkowania obrotu z wystawionych faktur VAT przez podmioty w branży budownictwa (bardzo niskie), [2] nieprawidłowości rozliczania podatku VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności w branży górnictwa i produkcji wyrobów z mineralnych surowców niemataleicznych (wysokie), [3] zawyżania podatku naliczonego z wykorzystaniem faktur, które nie dokumentują przebiegu zdarzeń gospodarczych w branżach sprzedaży hurtowej pozostałej i budownictwa (bardzo wysokie), [4] zawyżania podatku naliczonego z wykorzystaniem faktur, które dotyczą kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w branżach: metale, e-handel, usługi informatyczne i motoryzacja (bardzo wysokie), [5] narażenia budżetu państwa na straty w wyniku uczestnictwa podmiotów w transakcjach

<sup>90</sup> Z podsystemu KONTROLA, analizy ryzyka przeprowadzono w dniach: 7 czerwca 2016 r., 16 sierpnia 2016 r., 12 września 2016 r., 13, 17, 25, 27 października 2016 r., na podstawie segmentacji sporządzonej w dniu 7 stycznia 2016 r. Natomiast dla postępowań w sprawie zwrotu, gdzie wszczęto postępowanie kontrolne dotyczące zwrotu podatku VAT, 21 i 28 lipca 2016 r., 20 września 2016 r., nie udokumentowano przeprowadzenia analizy na podstawie segmentacji ogólnej. Zastosowano w tych sprawach adekwatne do obowiązujących uregulowań narzędzie kontrolne, tj. wszczęto i przeprowadzono kontrolę podatkową.

<sup>91</sup> Załącznik nr 3 do *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*.



w branżach: handel artykułami spożywczymi i tytoniem oraz paliwa i gaz (bardzo wysokie), [6] opodatkowania sprzedaży usług według niewłaściwych stawek, w tym również poprzez błędne kwalifikowanie transakcji jako usługa zamiast obrót towarem w branży nieruchomości i budownictwo (wysokie), [7] dokonywania pozornych transakcji celem generowania podatku naliczonego innym podmiotom, w celu wyłudzenia zwrotu podatku VAT w branżach: handel artykułami spożywczymi i tytoniem, metale, sprzedaż hurtowa pozostała, górnictwo (bardzo wysokie), [8] wykorzystywania specjalnie do tego stworzonej sieci podmiotów powiązanych celem obniżenia zobowiązań podatkowych w branżach: działalność agentów zajmująca się sprzedażą towarów, nieruchomości oraz prawnicy, doradcy podatkowi, księgowość i rachunkowość (bardzo wysokie).

W Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) ujawniono (zidentyfikowano) schematy wyłudzeń („karuzele podatkowe”) i mechanizmy oszustw podatkowych w zakresie podatku VAT<sup>92</sup> w następujących obszarach obrotu: [1] nieruchomościami, [2] nieruchomościami połączonego z fikcyjnym obrotem złotem i fikcyjnym wykonywaniem usług porządkowych i zagospodarowania terenu, [3] artykułami spożywczymi, [4] towarami ekskluzywnymi, [5] złotymi pendrive’ami, [6] olejem rzepakowym, [7] biomasą i [8] śrutą sojową i rzepakową. Większość z nich dotyczyła podmiotów mających siedzibę w tzw. „wirtualnym biurze”. Sporządzono także wykaz podmiotów uczestniczących w przestępstwach karuzelowych i podejrzanych o tego rodzaju przestępstwa.

Dobór podmiotów do kontroli zapewniał wybranie podmiotów, w których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości było najwyższe oraz opierał się na monitorowaniu oraz analizie wszystkich istotnych i dostępnych informacji. Dokonywany był w szczególności o następujące kryteria: [1] istotność naruszenia prawa podatkowego, [2] okoliczności wskazujące na konieczność pilnego podjęcia kontroli (np. wymiana informacji SCAC, budzące wątpliwości działania podatnika), [3] działalność podmiotu w podobszarze ryzyka, [4] kwalifikacja podmiotu do określonego poziomu ryzyka, [5] przedawnienie zobowiązań.

Weryfikacja wniosków innych organów podatkowych oraz organów ścigania w zakresie podatku VAT była prowadzona na bieżąco.

Analizy systemowe mające na celu wytypowanie podmiotów do kontroli podmiotów wyłudających VAT prowadzono na podstawie uregulowań wewnętrznych<sup>93</sup>, z wykorzystaniem dostępnych narzędzi informatycznych. Stosowano narzędzia i założenia polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Do selekcji podmiotów i działań weryfikacyjnych wykorzystywano segmentację ogólną przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność. Dokonywano jej na podstawie odpowiedniego doboru warunków dostępnych w podsystemie KONTROLA, a także na podstawie własnych analiz (np. analiza stron internetowych pod kątem weryfikacji aktywności podmiotów w sieci). W analizach tych wspomagano się dostępnymi raportami z aplikacji e-ORUS, jak również wynikami analiz grupowych. Na bieżąco gromadzono i analizowano dane o podatnikach, których prawidłowość rozliczeń powinna zostać zweryfikowana. W przypadku podmiotów z wykazaniem zwrotu podatku VAT przeprowadzano również systemową analizę zasadności zwrotu podatku VAT. Obszarami szczególnego zainteresowania były branże wysokiego ryzyka wskazane w „Krajowym Planie Działań Administracji Podatkowej”.

Na etapie typowania podmiotów do kontroli wykorzystywano następujące narzędzia informatyczne: [1] bazy informatyczne lokalne: POLTAX, w tym szczególności

<sup>92</sup> Informacje w tym zakresie były pisemnie przekazywane do Dyrektora IS/IAS.

<sup>93</sup> Zarządzenie nr 2/20015 Naczelnika w sprawie zasad i trybu typowania podmiotów do kontroli podatkowych, postępowań podatkowych lub czynności sprawdzających na podstawie zewnętrznych, wewnętrznych oraz własnych źródeł informacji.



podsystem KONTROLA, POLTAX2B, VIES, CZM, DWP, aplikacja e-ORUS, Baza Podmiotów Szczególnych, SeRCe, CERBER (rachunki bankowe gospodarcze), LEX, WRO-SKARBIEC, aplikacja „Weryfikator”; [2] bazy informatyczne dostępne ogólnie: KRS, CEIDG (w zakresie zgłoszonej działalności gospodarczej, jej zakresu, zawiesznień działalności), Centralna Baza Danych Ksiąg Wieczystych, wyszukiwarka REGON; [3] wykorzystywanie przeglądarek internetowych, np. w celu wyszukiwania opinii o podmiocie, sprawdzenia czy podmiot zamieszczający ogłoszenie o świadczonych usługach jest zarejestrowanym podmiotem gospodarczym, posiada siedzibę, dane kontaktowe, a także weryfikacji rodzaju oferowanych przez podmioty gospodarcze w sieci towarów/usług pod kątem zgodności ze zgłoszonym w US zakresem prowadzonej działalności gospodarczej.

Ponadto z uwagi na specyfikę organu podatkowego związaną w szczególności z lokalizacją dużej liczby tzw. „biur wirtualnych” stworzono raport wybierający zarejestrowanych w podatku VAT podatników z tych lokalizacji.

Nie prowadzono analiz w zakresie efektywności ww. narzędzi informatycznych, a dane wykorzystywane z nich stanowiły w zdecydowanej większości narzędzie wspomagające analizę podmiotową.

Z uwagi na specyfikę organu podatkowego (działanie na jego obszarze właściwości miejscowej tzw. „biur wirtualnych” i dużej liczby podatników, którzy uzyskali koncesję na obrót paliwami płynnymi), do Urzędu wpływała duża liczba wniosków z innych organów podatkowych o przeprowadzenie kontroli podatkowych w związku z prowadzonymi kontrolami<sup>94</sup> (tzw. kontrole krzyżowe). W związku z tym do kontroli typowano podmioty, wspierając się kryteriami selekcji automatycznej (raporty e-ORUS i analizy grupowe): [1] z wniosków kierowanych z innych komórek organizacyjnych US, [2] z wniosków zewnętrznych, w szczególności z innych urzędów skarbowych, [3] z wniosków Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze, jako koordynatora krajowego prowadzącego stały monitoring podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie obrotu paliwami, [4] objęte analizami Centrum Analiz i Planowania AP.

W 2016 r. spośród 343 podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie VAT, 268 (tj. 78,1%) stanowiły podmioty w celu zweryfikowania zasadności zwrotu podatku VAT. Z kolei w I półroczu 2017 r. spośród 91 podmiotów wytypowanych do kontroli w zakresie VAT, 63 (tj. 69,2%) stanowiły podmioty w celu zweryfikowania zasadności zwrotu podatku VAT. Zmniejszenie liczby podmiotów wytypowanych do kontroli w celu zweryfikowania zasadności zwrotu VAT w I półroczu 2017 r. w stosunku do 2016 r. wynikało przede wszystkim ze zwiększonych możliwości oceny zasadności zwrotu VAT już na etapie prowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających, poprzez wykorzystanie nowych, udostępnionych przez Ministerstwo Finansów możliwości w postaci dostępu do bazy WRO-SKARBIEC, wykorzystywaniem Jednolitych Plików Kontrolnych (JPK) oraz aplikacji „Weryfikator” do czynności sprawdzających zwrotów VAT.

Analiza wniosków i informacji przekazywanych przez organy ścigania dokonywana była w latach 2016-2017 (I półrocze) niezwłocznie przez komórkę analiz i planowania oraz przekazywana do komórki kontroli podatkowej, celem podjęcia kontroli. W sposób sformalizowany nie określono w Urzędzie organizacji współpracy z organami ścigania. W listopadzie 2016 r. do US wpłynął jeden wniosek z Prokuratury Okręgowej w Suwałkach, który skierowano dwutorowo do komórek: kontroli podatkowej oraz analiz i planowania. W dniu 1 grudnia 2016 r. analiza podmiotu przekazana została do komórki kontroli podatkowej. Wszelkie działania uzgadniano z Prokuratorem, w wyniku czego kontrola została wszczęta w dniu

<sup>94</sup> W 2016 r. – 193 wnioski, w I półroczu 2017 r. – 86 wniosków.



17 stycznia 2017 r., w toku akcji Centralnego Biura Śledczego Policji, w wyniku której aresztowano podejrzanego o przestępstwo oraz otrzymano zabezpieczone dokumenty. Kontrola w zakresie weryfikacji rozliczenia w podatku VAT za okres od stycznia do lipca 2012 r. została zakończona w dniu 6 września 2017 r. Stwierdzono oszustwo karuzelowe w obrocie śrutą sojową i biomasa, ustalono uszczuplenia w kwocie 978,2 tys. zł. Kontrola za okres od lutego 2013 r. do grudnia 2014 r. do zakończenia czynności kontrolnych NIK (tj. 22 listopada 2017 r.) była w toku.

Sposób analizy danych oraz dobór podmiotów do kontroli służył obejmowaniu kontrolą podatników o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, z wykorzystaniem wszystkich istotnych wskazań ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych. W procesie tym uwzględniano bowiem m.in. wnioski z innych urzędów skarbowych, innych administracji podatkowych (wnioski SCAC), analizy przekazywane przez Centrum Analiz i Planowania AP. W celu wytypowania podmiotów do kontroli przeprowadzono analizy indywidualne podmiotów i analizy grupowe, mające na celu zebranie informacji o podatnikach i określenie prawdopodobieństwa ich udziału w oszustwach podatkowych. Analizy podmiotów indywidualnych przeprowadzono na bieżąco, w związku z otrzymaniem wniosków wewnętrznych lub zewnętrznych o przeprowadzenie kontroli. Analizami systemowymi obejmowano wybrane branże oraz obszary szczególnego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Na ich podstawie wskazywano propozycje podmiotów do kontroli, ze wskazaniem przedmiotu kontroli oraz przesłanek uzasadniających jej podjęcie.

Typując podmioty do kontroli podatkowych, analiza podmiotu obejmowała m.in. kwestie związane z możliwością wyegzekwowania po kontroli zobowiązań podatkowych. Dokonywano oceny wielkości deklarowanych obrotów, przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej, oceniano stan zaległości podatkowych. Uwzględniając specyfikę organu podatkowego związaną z dużą liczbą podatników zarejestrowanych w tzw. „wirtualnych biurach”, nakierowywano czynności na szybkie działania, bowiem jak wskazał Naczelnik, doświadczenie w tym zakresie wskazywało, że podatnicy tam zarejestrowani to w dużej mierze podmioty fikcyjne, rejestrujące się wyłącznie w celu dokonywania oszustw podatkowych. W tych okolicznościach priorytet w typowaniu podmiotów do kontroli stanowiły wnioski innych organów podatkowych, często wynikające z zadeklarowanego zwrotu VAT w innym urzędzie skarbowym, wskazujące na oszustwa podatkowe, w tym karuzelowe<sup>95</sup>, konieczność potwierdzenia źródła pochodzenia towarów, jak również analizy własne typujące podmioty zarejestrowane np. w tzw. „wirtualnych biurach” i wykazujących wysokie obroty.

W latach 2016-2017 (I półrocze) US nie brał udziału w kontrolach koordynowanych.

W Urzędzie ustalono zasady i tryb typowania podmiotów do kontroli podatkowych, postępowań podatkowych lub czynności sprawdzających na podstawie zewnętrznych, wewnętrznych oraz własnych źródeł informacji<sup>96</sup>. Nie obejmowały one kontroli tzw. doraźnych (tj. kontroli realizowanych poza planem ze względu na potrzebę jej pilnego wszczęcia). Wykazy podmiotów typowanych do objęcia planem kontroli sporządzane były w cyklach kwartalnych. Podstawą typowania podmiotów do kontroli doraźnych były głównie wnioski innych organów podatkowych.

Szczegółowym badaniem NIK objęto: [1] wyniki analiz przeprowadzanych przed sporządzeniem planów kontroli za IV kwartał 2016 r. oraz za II kwartał 2017 r., [2] wykorzystanie wyników analiz oraz dostępnych informacji przy wyborze podmiotów do ujęcia w planach kontroli za ww. okresy. Na ich podstawie, ustalono

<sup>95</sup> Na podstawie badanych przez NIK spraw, dotyczyło czterech podmiotów, kwota nieprawidłowości wyniosła 31 578,0 tys. zł.

<sup>96</sup> Zarządzenie nr 2/2015 Naczelnika z dnia 23 stycznia 2015 r.



m.in., że: [1] plany kontroli opracowywane były zgodnie z ustanowionymi uregulowaniami wewnętrznymi w tym zakresie, [2] kontrolą obejmowano podmioty o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, [3] przy tworzeniu planów wykorzystywano głównie wyniki własnych analiz, oraz wnioski innych organów podatkowych, [4] przy podejmowaniu decyzji o umieszczeniu podmiotu w planie kontroli decydujące znaczenie miała ocena stopnia ryzyka unikania przez podmiot zobowiązań podatkowych oraz ujawnienie w toku analiz przesłanek lub okoliczności mogących świadczyć o przestępczym charakterze prowadzonej działalności.

(dowody: akta kontroli str. 1054-1072, 1093-1116)

Źródłami danych przy tworzeniu planów kontroli rozliczeń VAT były: [1] wyniki własnych analiz oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z centrów kompetencyjnych, Ministerstwa Finansów lub IS/IAS – w odniesieniu do dwóch kontroli zarówno w III jak i w IV kwartale 2016 r.; [2] indywidualne wnioski jednostek resortu finansów – w odniesieniu do dwóch i 12 kontroli, odpowiednio w IV kwartale 2016 r. i w II kwartale 2017 r.; [3] wyniki własnych analiz – w odniesieniu do pięciu i czterech kontroli, odpowiednio w III i IV kwartale 2016 r.; [4] wnioski z obcej administracji podatkowej (SCAC) – w odniesieniu do jednej kontroli w III kwartale 2016 r. Natomiast źródłami danych dla decyzji o potrzebie przeprowadzenia kontroli doraźnej były: [1] wyniki własnych analiz oparte na kryteriach selekcji otrzymanych z centrów kompetencyjnych, Ministerstwa Finansów lub IS/IAS – w odniesieniu do jednej kontroli zarówno w III kwartale 2016 r., jak i w II kwartale 2017 r.; [2] indywidualne wnioski jednostek resortu finansów – w odniesieniu do siedmiu, 10 i 18 kontroli, odpowiednio w III i IV kwartale 2016 r. oraz w II kwartale 2017 r.; [3] indywidualne wnioski komórek Urzędu, innych niż komórka analizy ryzyka – w odniesieniu do 29 i 49 kontroli, odpowiednio w III i w IV kwartale 2016 r.; [4] wyniki własnych analiz – w odniesieniu do dziewięciu i 35 kontroli, odpowiednio w IV kwartale 2016 r. i w II kwartale 2017 r.; [5] informacje zewnętrzne (pisemne doniesienia) – w odniesieniu do jednej kontroli zarówno w III jak i w IV kwartale 2016 r.

(dowody: akta kontroli str. 404, 419-422)

**3.2.** W latach 2015 i 2016 w Urzędzie przeprowadzono odpowiednio: 140 i 126 kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w tym odpowiednio w: 105 (tj. 75,0%) i 95 (tj. 75,4%) kontrolach stwierdzono nieprawidłowości. Stwierdzone nieprawidłowości wynosiły w tych latach odpowiednio: 24 688,2 tys. zł i 45 336,1 tys. zł, w tym podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o VAT w wysokości odpowiednio: 16 753,1 tys. zł i 43 162,6 tys. zł. W toku tych kontroli ujawniono w tych latach odpowiednio: 1 096 i 1 824 fikcyjnych faktur na łączną kwotę (brutto) odpowiednio: 75 457,5 tys. zł i 233 426,7 tys. zł.

Z kolei w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. przeprowadzono odpowiednio: 53 i 48 kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w tym w odpowiednio: 36 (tj. 67,9%) i 40 (tj. 83,3%) kontrolach stwierdzono nieprawidłowości. Stwierdzone nieprawidłowości wynosiły w tych latach odpowiednio: 30 622,5 tys. zł i 11 553,3 tys. zł, w tym podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o VAT w wysokości odpowiednio: 29 739,7 tys. zł i 11 435,2 tys. zł. W toku tych kontroli ujawniono w tych latach odpowiednio: 1 062 i 616 fikcyjnych faktur na łączną kwotę (brutto) odpowiednio: 161 050,0 tys. zł i 57 751,5 tys. zł.

Relatywnie duża kwota stwierdzonych nieprawidłowości w 2016 r. wynikała z zakończonych dwóch kontroli podatkowych w maju 2016 r. w podmiocie, który dokonywał oszustw podatkowych<sup>97</sup> w handlu olejem napędowym<sup>98</sup>.

<sup>97</sup> W wyniku tych kontroli ustalono uszczerpiecie w kwocie: 4 640,6 tys. zł za październik 2013 r. oraz 24 273,2 tys. zł za okres od listopada 2013 r. do marca 2014 r.

<sup>98</sup> Podmiot uczestniczył w łańcuchu dostaw mających na celu uzyskanie korzyści majątkowej, wprowadzał do obrotu faktury VAT, które nie odzwierciedlały rzeczywistych transakcji dostaw towarów (tzw. „puste faktury”).



(dowody: akta kontroli str. 404, 423-424)

**3.3.** W latach 2015 i 2016 w Urzędzie przeprowadzono odpowiednio: 29 i 33 kontrole, w wyniku których podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT. Ustalenia ze złożonych korekt deklaracji odpowiadały wpłatom z tych korekt i wynosiły w tych latach odpowiednio: 746,6 tys. zł i 1 082,6 tys. zł.

Z kolei w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. przeprowadzono odpowiednio: 15 i dwie kontrole, w wyniku których podatnicy złożyli korekty deklaracji VAT. Ustalenia ze złożonych korekt deklaracji odpowiadały wpłatom z tych korekt i wynosiły w tych latach odpowiednio: 614,1 tys. zł i 18,2 tys. zł.

Spadek liczby złożonych korekt po przeprowadzonych kontrolach podatkowych pomiędzy ww. okresami wynikał w szczególności z wykorzystania nowych narzędzi informatycznych do kontroli zwrotów VAT (do kontroli podatkowej trafiają zwroty, w których istnieje uzasadnione podejrzenie oszustwa podatkowego, m.in. na podstawie dokonywanej szczegółowo analizy plików JPK). Natomiast w 2016 r. na relatywnie wysoką kwotę złożonych korekt deklaracji składały się kwoty wynikające z przeprowadzonych kontroli u dwóch podatników, tj. odpowiednio 345,5 tys. zł i 230,0 tys. zł.

(dowody: akta kontroli str. 404, 424-426)

**3.4.** W latach 2015 i 2016 w Urzędzie przeprowadzono odpowiednio: 92 i 158 postępowań podatkowych rozliczeń VAT zakończonych decyzją. Ustalenia z wydanych decyzji wyniosły w tych latach odpowiednio: 2 966,5 tys. zł i 50 580,4 tys. zł, w tym: zmniejszono kwoty zwrotów w wysokości odpowiednio: 723,3 tys. zł i 1 996,1 tys. zł. Nowe zobowiązania określono w tych decyzjach w wysokości odpowiednio: 2 243,2 tys. zł i 48 584,2 tys. zł, w tym kwoty podatku wymierzone na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniosły odpowiednio: 1 774,4 tys. zł i 48 279,5 tys. zł. Wpłaty z tych decyzji wyniosły odpowiednio: 118,5 tys. zł i 1 380,2 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 4,0% i 2,7% kwot wynikających z wydanych decyzji, w tym wpłaty z kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniosły odpowiednio: 57,1 tys. zł i 1 313,2 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 3,2% i 2,7% wymierzonych kwot z art. 108 ww. ustawy w tych decyzjach.

Z kolei w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. przeprowadzono odpowiednio: 72 i 52 postępowania podatkowe rozliczeń VAT zakończonych decyzją. Ustalenia z wydanych decyzji wyniosły w tych latach odpowiednio: 10 895,9 tys. zł i 683,1 tys. zł, w tym: zmniejszono kwoty zwrotów w wysokości odpowiednio: 1 880,1 tys. zł i 180,3 tys. zł. Nowe zobowiązania określono w tych decyzjach w wysokości odpowiednio: 9 015,8 tys. zł i 502,8 tys. zł, w tym kwota podatku wymierzona na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniosła w 2015 r. 8 902,7 tys. zł (w I półroczu 2017 r. nie wymierzono kwoty podatku na podstawie ww. przepisu). Wpłaty z tych decyzji wyniosły odpowiednio: 3,5 tys. zł i 17,5 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 0,03% i 2,5% kwot wynikających z wydanych decyzji, w tym wpłata z kwoty podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o VAT wyniosła w 2015 r. 3,5 tys. zł, co stanowiło 0,03% wymierzonej kwoty z art. 108 ww. ustawy w tych decyzjach.

Wysoka kwota ustaleń wynikająca z wydanych decyzji w 2016 r. wynikała z zakończonych postępowań podatkowych u jednego podatnika, wystawiającego tzw. „puste faktury” (kwota zobowiązania wyniosła łącznie 28 973,1 tys. zł).

(dowody: akta kontroli str. 405, 427-428, 431-432)

**3.5.** W latach 2015 i 2016 na odpowiednio: 92 i 158 postępowań podatkowych w zakresie rozliczeń VAT zakończonych decyzją, zaskarżono odpowiednio: dwie i siedem decyzji, co stanowiło odpowiednio: 2,2% i 4,4% wydanych decyzji. W II instancji uchylono odpowiednio: 1 i 5 decyzji Naczelnika, tj. 1,1% i 3,2% spośród wydanych decyzji. Kwoty z uchylonych decyzji wyniosły odpowiednio:



163,2 tys. zł i 476,7 tys. zł, co stanowiło odpowiednio: 5,5% i 0,9% kwot z wydanych decyzji. Pośród uchylonych decyzji, w 2015 r. nie było wymierzających podatek na podstawie art. 108 ustawy o VAT, a w 2016 r. było ich 5 (tj. 13,2%)<sup>99</sup>, na łączną kwotę 476,7 tys. zł (1,0% kwoty podatku wymierzonych z tego tytułu w decyzjach). Z kolei w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. na odpowiednio: 72 i 52 postępowań podatkowych w zakresie rozliczeń VAT zakończonych decyzją, zaskarżono odpowiednio: dwie i dziewięć decyzji, co stanowiło odpowiednio: 2,8% i 17,3% wydanych decyzji. W II instancji, w I półroczu 2016 r. nie uchylono żadnej z zaskarżonych decyzji Naczelnika. W odniesieniu do dziewięciu zaskarżonych decyzji w I półroczu 2017 r., do dnia zakończenia kontroli NIK nie uzyskano rozstrzygnięcia organu II instancji.

(dowody: akta kontroli str. 405, 429-430, 432)

**3.6.** Szczegółowym badaniem NIK objęto 15 postępowań wobec pięciu podmiotów objętych kontrolą podatkową<sup>100</sup>. W badanej próbie stwierdzono m.in., iż:

- w żadnym z podmiotów nie przeprowadzono kontroli planowych, w odniesieniu do pięciu podmiotów przeprowadzono kontrole doraźne (poza planem);
- średnio upłynęło 158 dni od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli (w pięciu postępowaniach dotyczących tego samego podmiotu (różne okresy rozliczeniowe) – 363 dni, w pozostałych postępowaniach – od dwóch do 46 dni);
- we wszystkich przypadkach w sprawach zakończonych wydaniem decyzji lub złożeniem korekty po kontroli podatkowej, ustalenia kontroli znalazły w całości potwierdzenie w decyzjach pokontrolnych oraz w złożonych przez podatników korektach deklaracji;
- w badanych przypadkach podejście organu podatkowego w podobnych sprawach było jednolite;
- w wyniku prowadzonych postępowań podatkowych zakończonych wydanymi decyzjami ujawniono kwoty zaniżonych zobowiązań w wysokości 31 232,5 tys. zł, w tym na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w wysokości 28 973,1 tys. zł; ujawniono 1 028 szt. fikcyjnych faktur; ujawniono kwoty zaniżonych zobowiązań w wyniku złożonych korekt deklaracji w wysokości 575,5 tys. zł;
- nie wykryto podmiotów kwalifikujących się do wykreślenia z rejestru podatników VAT/VAT UE;
- nie było spraw wymagających współpracy z administracjami innych państw;
- w 11 z 13 badanych spraw, postępowanie podatkowe zakończyło się w terminie określonym w art. 139 § 1 *Ordynacji podatkowej*. W pozostałych dwóch sprawach podatek był informowany, zgodnie z zasadami określonymi w dziale IV *Ordynacji podatkowej* o przyczynach przedłużenia terminu załatwienia sprawy ze wskazaniem nowego terminu, z uwagi na uzupełnianie i analizę materiału dowodowego zgromadzonego w trakcie postępowania kontrolnego; w prowadzonych postępowaniach nie występowały nieuzasadnione przerwy w toku prowadzonych postępowań; średni czas trwania postępowania wynosił 58 dni, a najdłuższe postępowania trwały 107 i 180 dni (dotyczyły tzw. „karuzel podatkowych”<sup>101</sup>);
- w przypadku wystąpienia uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, dokonywano w 11 przypadkach zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika w trybie art. 33 *Ordynacji podatkowej*;

<sup>99</sup> Organ odwoławczy uchylając decyzje orzekł co do istoty sprawy i wymierzył podatek w kwotach pokrywających się z kwotami uchylonych decyzji (uznano, że rozliczenie podatku należnego winno nastąpić poprzez rozliczenie deklaracyjne – w oparciu o art. 99 ust. 12 ustawy o VAT, a nie jako rozliczenie „pozadeklaracyjne” – w oparciu o art. 108 ust. 1 ww. ustawy).

<sup>100</sup> W tym: [1] 13 postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową, w wyniku których przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych dotyczących nieprawidłowości w rozliczeniu VAT, w okresie objętym kontrolą, największe kwoty należności oraz [2] dwóch postępowań, w wyniku których podmioty złożyły korektę deklaracji na najwyższe kwoty.

<sup>101</sup> W badanej próbie dotyczyło to 14 na 15 spraw (cztery podmioty, kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 31 578,0 tys. zł).



w pozostałych sprawach nie wystąpiły przesłanki do zabezpieczenia; wykonanie zabezpieczeń przez organ podatkowy na majątku podatnika nie doprowadziło do wyegzekwowania kwot zaległości;

– poziom odzyskanych przez budżet państwa kwot wynikających z wydanych decyzji pokontrolnych wyniósł 9,9%, natomiast kwot z decyzji w zakresie wynikającym z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT wyniósł 4,5%; poziom odzyskanych przez budżet państwa kwot wynikających z korekt deklaracji wyniósł 100%; kontrolowane podmioty nie dysponowały majątkiem, z którego można byłoby prowadzić skuteczną egzekucję; w sprawach związanych z deklarowanymi fikcyjnie czynnościami, z tzw. „pustych faktur”<sup>102</sup> organ podatkowy, w badanym okresie, zaliczył na należności z wydanych decyzji kwotę 1 296,3 tys. zł; w sprawach, w których stwierdzone nieprawidłowości<sup>103</sup> związane były z żądaniem zwrotu, organ podatkowy nie dokonał zwrotu, w trzech sprawach skorzystano z prawa przedłużenia terminu zwrotu VAT, zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT;

– nie było spraw, w których kontrola przeprowadzona została po zaprzestaniu działalności gospodarczej przez podatnika; nie było spraw, w których nie ustalono miejsca zamieszkania ani pobytu zobowiązanych; w toku prowadzonych postępowań kontakt z podatnikiem nie był utrudniony; siedziby podatników, wobec których prowadzone było postępowanie w 13 na 15 spraw znajdowały się w tzw. „wirtualnych biurach”; nie wykazano w toku prowadzonych spraw, aby zobowiązanie wymierzono podmiotowi pełniącemu rolę tzw. „słupa”;

– sprawy do komórki karnej skarbowej kierowane były w zależności od kategorii ustalonych nieprawidłowości, tylko do komórki karnej skarbowej urzędu i/lub do właściwej prokuratury; termin wystąpienia w sprawach ujawnionych nieprawidłowości w toku prowadzonych czynności procesowych z zawiadomieniem w sprawie karnej skarbowej i/lub karnej wynikał z charakteru poczynionych ustaleń; w przypadku dwóch spraw zawiadomienie w sprawie karnej skarbowej było w przygotowaniu, w związku z uprawomocnieniem się decyzji po postępowaniu sędowo-administracyjnym (akta sprawy zwrócono z sądu dnia 30 października 2017 r.); w sprawach zakończonych postępowaniami w toku były sprawy karne skarbowe lub karne i nie ustalono w nich dotychczas sprawców oszustw (w tym faktycznych organizatorów oszustwa); w 12 sprawach organ podatkowy współpracował z prokuraturą; w łącznie 12 sprawach zostało przekazane do prokuratury zawiadomienie o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia przestępstwa; ponadto współpraca z organami ścigania dotyczyła udostępniania materiału dowodowego w ramach sześciu postępowań i prowadzona była w toku kontroli podatkowej; w sześciu sprawach, w których zostały przygotowane zawiadomienia w sprawach karnych skarbowych, ze względu na rozmiar i charakter działań przestępnych sprawy przekazano do Prokuratury Regionalnej we Wrocławiu; w żadnej z badanych spraw nie dopuszczono do przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;

– w toku postępowania odwoławczego (w II instancji) zostało uchylonych pięć z 13 badanych decyzji; nie było decyzji przekazanych do ponownego rozpatrzenia; pięć decyzji uchylono w sprawach, w których był kontakt z podatnikiem;

– przyczyną uchylecia przez organ II instancji decyzji organu I instancji była odmienna ocena zgromadzonego materiału dowodowego (dotycząca art. 108 ust. 1

<sup>102</sup> Dotyczących siedmiu na 15 badanych spraw (dwa podmioty, kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 29 318,6 tys. zł).

<sup>103</sup> Oszustwa podatkowe polegające na: uczestnictwie w fikcyjnym łańcuchu transakcji (nieruchomość w poprzednich okresach rozliczeniowych była przedmiotem obrotu pomiędzy podmiotami powiązanymi kapitałowo) oraz wystawianie fikcyjnych faktur mających dokumentować sprzedaż złomu.



ustawy o VAT), przy czym wymierzono podatek w kwotach pokrywających się z kwotami uchylanych decyzji<sup>104</sup>;

– nie było decyzji uchylonych w postępowaniu sądowym; w toku było pięć postępowań.

(dowody: akta kontroli str. 1756-1857)

**3.7.** W Urzędzie przeprowadzono w 2015 r. i 2016 r. odpowiednio 60 i 131 kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w których wykorzystano analityczne narzędzia informatyczne, z tego: „ACL”<sup>105</sup> w tych latach odpowiednio: 35 i 36 razy oraz „Weryfikator”<sup>106</sup> w tych latach odpowiednio: 25 i 95 razy. Kwoty ustaleń z tych kontroli, w których wykorzystano te narzędzia informatyczne w 2015 r. i 2016 r. wynosiły odpowiednio: 3 511,3 tys. zł i 2 396,8 tys. zł, z tego: „ACL” w tych latach odpowiednio: 1 892,3 tys. zł i 789,6 tys. zł oraz „Weryfikator” w tych latach odpowiednio: 1 619,0 tys. zł i 1 607,2 tys. zł. Z kolei w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. w Urzędzie przeprowadzono odpowiednio 62 i 40 kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w których wykorzystano analityczne narzędzia informatyczne, z tego: „ACL” w tych latach odpowiednio: 17 i 16 razy oraz „Weryfikator” w tych latach odpowiednio: 45 i 24 razy. Kwoty ustaleń z tych kontroli, w których wykorzystano te narzędzia informatyczne w I półroczu 2016 r. i w I półroczu 2017 r. wynosiły odpowiednio: 991,2 tys. zł i 3 743,5 tys. zł, z tego: „ACL” w tych latach odpowiednio: 317,1 tys. zł i 477,4 tys. zł oraz „Weryfikator” w tych latach odpowiednio: 674,1 tys. zł i 3 266,1 tys. zł. W US nie wykorzystywano analitycznego narzędzia informatycznego IDEA, bowiem IS nie przyznała Urzędowi licencji na jego użytkowanie.

Wyniki analizowanych przez NIK spraw wykazały, że najbardziej przydatnym w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników był „Weryfikator”, przy pomocy którego można przeprowadzić tzw. „kontrolę elektroniczną”. Pozwalał m.in. na sprawdzenie polskich kontrahentów kontrolowanego pod kątem posiadania otwartego obowiązku podatkowego w okresie wystawiania dokumentów objętych kontrolą, ujęcia tego podmiotu w tablicach Bazy Podmiotów Szczególnych. Umożliwiał także dodatkowo sprawdzenie wystąpienia podmiotu jako zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym oraz po analizie danych wskazuje również podmioty UE.

W okresie od I do III kwartału 2017 r. w szkoleniach obejmujących wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego, w tym JPK-VAT, udział wzięły łącznie 24 osoby.

W Urzędzie do wykorzystywania w kontrolach podatkowych<sup>107</sup>: [1] narzędzia informatycznego do analizy danych podatkowych typu ACL, przygotowane były dwie osoby, [2] Jednolitego Pliku Kontrolnego, przygotowanych było 12 osób. Według stanu na dzień 31 października 2017 r. 41 pracowników posiadało uprawnienia do korzystania z bazy JPK-VAT udostępnionej przez IAS.

(dowody: akta kontroli str. 406, 433, 1736-1743)

**3.8.** W Urzędzie w latach 2016-2017 (I półrocze) nie przeprowadzono kontroli funkcjonalnych dotyczących typowania podmiotów do kontroli, kontroli podatkowych oraz postępowania podatkowego.

Relacja liczby kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, przedstawiała się następująco: w 2015 r. – 75,0%, w 2016 r. – 75,4% (wzrost o 0,4%), natomiast

<sup>104</sup> Organ odwoławczy skorzystał z kompetencji merytoryczno-reformacyjnej, tj. zmienił rozliczenie dokonane przez organ I instancji: [1] zgodzono się z ustaleniami organu I instancji co do tego, że strona zawyżyła podatek naliczony, [2] uznano, że rozliczenie podatku należnego winno nastąpić poprzez rozliczenie deklaracyjne (w oparciu o art. 99 ust. 12 ustawy o VAT), a nie jako rozliczenie „pozadeklaracyjne” (w oparciu o art. 108 ust. 1 ustawy o VAT).

<sup>105</sup> Urząd posiadał dwie licencje na ten program.

<sup>106</sup> Wykorzystywany w kontrolach podatkowych przez wszystkich pracowników.

<sup>107</sup> Według stanu na dzień 30 czerwca 2017 r.



w I półroczu 2016 r. – 67,9%, a w I półroczu 2017 r. – 83,3% (wzrost o 15,4%). Z kolei kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli podatkowych rozliczeń VAT wyniosły w: 2015 r. – 24 688,2 tys. zł, 2016 r. – 45 336,1 tys. zł (wzrost o 20 647,9 tys. zł), natomiast w: I półroczu 2016 r. – 30 622,5 tys. zł, I półroczu 2017 r. – 11 553,3 tys. zł (spadek o 19 069,2 tys. zł). Osiągnięto poprawę skuteczności w badanym obszarze w 2016 r. w porównaniu do 2015 r. Natomiast w odniesieniu do wartości stwierdzonych nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli podatkowych rozliczeń VAT, w I półroczu 2017 r. odnotowano spadek w porównaniu do I półroczu 2016 r., który wynikał z tego, że w 2016 r. w wyniku dwóch kontroli w jednym podmiocie (oszustwo w handlu olejem napędowym) ustalono relatywnie wysokie uszczuplenia w łącznej wysokości 7 067,9 tys. zł.

(dowody: akta kontroli str. 1741, 1743)

#### Ustalone nieprawidłowości

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

1. Większość kontroli ujętych w badanych szczegółowo planach kontroli za IV kwartał 2016 r. i II kwartał 2017 r. nie została podjęta (zrealizowana), bowiem w odniesieniu do IV kwartału 2016 r. na osiem zaplanowanych kontroli, podjęto trzy kontrole, tj. wykonano plan kontroli w 37,5%, w tym jedną kontrolę zakończono, a dwie w trakcie czynności NIK były jeszcze w toku (dotyczyły oszustw karuzelowych), z kolei w odniesieniu do II kwartału 2017 r., na 12 zaplanowanych kontroli, przeprowadzono tylko jedną kontrolę, tj. wykonano plan kontroli zaledwie w 8,3%. Nieprzeprowadzone kontrole na ogół przesuwały na kolejne kwartały roku. Naczelnik wyjaśnił, że najczęstszym uzasadnieniem odstąpienia od tych kontroli była duża liczba kontroli doraźnych związanych ze zwrotami VAT oraz oszustwami podatkowymi wymagającymi dużego zaangażowania ze strony pracowników<sup>108</sup>, a także brak kontaktu z kontrolowanym podmiotem<sup>109</sup>.

NIK wskazuje, że w tworzonych planach kontroli należy uwzględnić liczbę podmiotów, mając na uwadze m.in. aktualne i przewidywane obciążenie pracą. Konstruowanie planu kontroli podatkowych nie powinno być jedynie formalną czynnością techniczną, ale stanowić efektywne i realne narzędzie mające na celu przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Za typowanie podmiotów do kontroli podatkowej odpowiedzialna była Kierownik Działu SKA, a za prowadzenie kontroli podatkowej Kierownik Działu Kontroli Podatkowej. Plany kontroli uzgodnione z Zastępcą Naczelnika były zatwierdzane do realizacji przez Naczelnika.

(dowody: akta kontroli str. 1073-1078)

2. Kontrolę podatkową wobec jednego ze szczegółowo badanych przez NIK podmiotów<sup>110</sup>, wszczęto dopiero po 363 dniach (tj. 5 maja 2015 r.) od daty wpływu do Urzędu informacji wskazujących na konieczność jego przeprowadzenia (wniosek z Urzędu Skarbowego w Wałbrzychu z dnia 13 marca 2014 r.). Dokonana wewnętrzna analiza wskazywała, że podmiot zakwalifikowany został do podwyższonego ryzyka z uwagi na możliwość fikcyjnych transakcji i miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. „wirtualne biuro”). W trakcie kontroli ustalono m.in., że podatnik dokonywał zakupu towarów od podmiotu pełniącego rolę tzw. „słupa”, a firma pełniąca rolę „słupa” dokonywała zakupu towarów od „znikającego podatnika”. Naczelnik wyjaśnił, że podmiot został zakwalifikowany do realizacji kontroli w IV kwartale 2014 r., ale z uwagi na dużą liczbę wniosków zewnętrznych i wewnętrznych do realizacji, która przekraczała możliwości kadrowe

<sup>108</sup> Dotyczyło to: [1] trzech na osiem podmiotów (37,5%) w planie kontroli na IV kwartał 2016 r. oraz [2] ośmiu na 12 podmiotów (66,7%) w planie kontroli na II kwartał 2017 r.

<sup>109</sup> Pomimo wystawienia upoważnienia do kontroli, kontrola nie została wszczęta. Dotyczyło to: [1] jednego na osiem podmiotów (12,5%) w planie kontroli na IV kwartał 2016 r. oraz [2] trzech na 12 podmiotów (25,0%) w planie kontroli na II kwartał 2017 r.

<sup>110</sup> Badanie 15 postępowań wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową.



komórki kontroli podatkowej, realizacja została przesunięta na II kwartał 2015 r. Nadto Naczelnik podał, że przestrzeni lat 2014-2017 (I półrocze) w Urzędzie liczba zatrudnionych pracowników uległa zmniejszeniu o 50 osób (obecnie 80 etatów), a dynamika spadku zatrudnienia nie koreluje z przyrostem zadań, jakie w obszarze przeciwdziałania nadużyciom podatkowym, w tym wyłudzeń podatku VAT, pojawiły się na przestrzeni ostatnich kilku lat.

NIK wskazuje, że zadaniem organów podatkowych jest szybkie identyfikowanie i podejmowanie działań wobec podmiotów uczestniczących w łańcuchach firm dokonujących oszustw podatkowych. Do zadań Działu Kontroli Podatkowej należy prowadzenie kontroli podatkowej, a bezpośredni nadzór nad tą komórką organizacyjną sprawowany był przez Zastępcę Naczelnika.

(dowody: akta kontroli str. 1937-1938)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

1. NIK zwraca uwagę na relatywnie niskie efekty postępowań podatkowych rozliczeń VAT w postaci wpłat wynikających z wydanych decyzji, bowiem w 2015 r. udało się wyegzekwować jedynie 4,0% kwot wynikających z tych decyzji, w 2016 r. było to 2,7%, a w I półroczu 2017 r. – jedynie 2,5%. Powyższe świadczy o braku przekładania się wykrywalności oszustw podatkowych na wpływy podatkowe. W latach 2015-2017 (I półrocze) należności z podatku VAT wyniosły odpowiednio: 289 003,6 tys. zł, 294 546,6 tys. zł i 169 439,0 tys. zł, a należności pozostałe do zapłaty (narastająco) w badanym okresie wyniosły odpowiednio: 461 386,6 tys. zł, 847 134,6 tys. zł i 889 160,5 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1750)

2. Zarządzenie nr 2/2015 Naczelnika z dnia 23 stycznia 2015 r. w sprawie zasad i trybu typowania podmiotów do kontroli podatkowych, postępowań podatkowych lub czynności sprawdzających na podstawie zewnętrznych, wewnętrznych oraz własnych źródeł informacji, wymaga zmiany w szczególności ze względu na: [1] nieaktualność części zapisów dotyczących analizy źródeł informacji oraz typowania podmiotów do kontroli podatkowych w zakresie odnoszącym się do współpracy z Urzędem Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, który został zniesiony z dniem 1 marca 2017 r. oraz [2] zmianę struktury organizacyjnej Urzędu w odniesieniu do nazw komórek organizacyjnych uczestniczących w typowaniu podmiotów m.in. do kontroli podatkowej.

(dowody: akta kontroli str. 1079-1092)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działania mające na celu rozpoznawanie i wykrywanie podmiotów wyłudających podatek VAT oraz przeprowadzanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka. Ujawnione w toku kontroli NIK nieprawidłowości polegały na: [1] niskiej realizacji planów kontroli za IV kwartał 2016 r. i II kwartał 2017 r., wynoszącej od 8,3% do 37,5% planu, co wiązało się m.in. z nierzetelnym planowaniem kontroli i [2] podjęciu decyzji o przeprowadzeniu kontroli ze znacznym opóźnieniem (363 dni) w reakcji na informacje, które uprawdopodobniła analiza Urzędu w tej sprawie i końcowo wyniki kontroli (oszustwo podatkowe).

#### IV. 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>111</sup> (dalej: „ustawa o NIK”), wnosi o:

1. Przeprowadzanie oceny ryzyka rejestracji przy zastosowaniu aplikacji KORRP oraz metody uśrednionego ryzyka wobec wszystkich podmiotów dla których taka ocena powinna zostać dokonana.

<sup>111</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 524.



2. Podjęcie działań mających na celu dochowanie miesięcznego terminu na przeprowadzenie oceny ryzyka rejestracji wobec podmiotów zarejestrowanych w KRS.
3. Prowadzenie cyklicznie, tj. co najmniej raz na kwartał, segmentacji ogólnej.
4. Rzetelne i terminowe przeprowadzanie wstępnej weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R oraz zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8, a także rzetelne sporządzanie KORRP.
5. Przestrzeganie terminów wynikających z uregulowań wewnętrznych w zakresie generowania raportów do brakujących deklaracji VAT i o podatnikach VIES bez deklaracji oraz kierowania wezwań do podatników VAT i VAT UE, którzy nie złożyli deklaracji, co ma wpływ m.in. na terminowość wykreślenia z rejestru podatników VAT UE.
6. Dokumentowanie przeprowadzenia analizy ryzyka podatników wnioskujących o zwrot podatku VAT sporządzanych na podstawie aktualnych wyników segmentacji.
7. Rzetelne planowanie kontroli podatkowych, mając na celu pełniejszą i terminową realizację sporządzanych kwartalnych planów kontroli.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

*Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń*

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

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

Wrocław, dnia 4 grudnia 2017 r.


Kontroler:

Marcin Kaliński  
Główny specjalista kontroli państwowej

  
.....  
podpis

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura we Wrocławiu  
p.o. Dyrektor

Radosław Kujawiński

  
.....  
podpis