



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.009.03.2021

Pani
Katarzyna Drozdowska
Naczelnik Drugiego Mazowieckiego
Urzędu Skarbowego w Warszawie
Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy
w Warszawie
ul. Stawki 2
00-193 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/21/013 – Skuteczność działań w zakresie usprawniania poboru podatku VAT

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie, ul. Stawki 2, 00-193 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Katarzyna Drozdowska, Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie ¹ od 19 października 2021 r. Od 1 marca 2017 r. do 18 października 2021 r. Naczelnikiem Urzędu był Przemysław Polkowski
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru 2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2020 r. do 30 czerwca 2021 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Agnieszka Szymaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/77/2021 z 12 sierpnia 2021 r. 2. Sławomir Sońta, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/79/2021 z 12 sierpnia 2021 r. 3. Robert Grzybko, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/78/2021 z 12 sierpnia 2021 r.

(akta kontroli str.1- 4)

¹ Dalej także: Urząd lub DMUS.

² Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

W Urzędzie skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT.

Urząd osiągnął planowany poziom większości wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących rozliczeń VAT wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Warszawie na koniec 2020 r. oraz na koniec I półrocza 2021 r.

Naczelnik Urzędu w prawidłowy sposób dokonywał weryfikacji zadeklarowanych przez podatników zwrotów podatku od towarów i usług. W wyniku kontroli dokumentacji 15 zwrotów na kwotę 494,3 mln zł stwierdzono, że były one realizowane sprawnie i terminowo. Wszystkie zwroty zostały poprzedzone rzetelną analizą okoliczności mogących mieć wpływ na zasadność zwrotu podatku VAT i były zaakceptowane przez upoważnione osoby.

Skuteczność kontroli rozliczeń VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości⁴, do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem wzrosła z 84,9% w 2019 r. do 92,9% w 2020 r., w tym kontroli dotyczących zasadności zwrotów VAT z 78,6% do 87%. Wskaźniki te zmniejszyły się w I półroczu 2021 r., pozostając jednak na wysokim poziomie (odpowiednio 88,2% i 80%). Większość kontroli rozliczeń VAT wszczętych w 2020 r. oraz w I półroczu 2021 r. obejmowała badanie okresów rozliczeniowych VAT nie starszych niż dotyczących do dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli.

Efektywnie wykorzystywano raporty udostępnione przez Ministerstwo Finansów o niezgodnościach w rozliczeniach VAT podatników, oparte na danych z przekazywanych przez nich JPK_VAT. Rzetelnie dokumentowano przeprowadzone czynności weryfikacyjne.

Prawidłowo były sprawdzane dane przedstawione przez podatników w zgłoszeniach rejestracyjnych w celu niedopuszczenia do rejestracji podmiotów nierzetelnych. Analizy ryzyka podatników rejestrujących się jako podatnicy VAT i VAT UE w większości badanych spraw były prowadzone z wykorzystaniem dedykowanych do tego narzędzi i zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów.

W Urzędzie systematycznie monitorowano podatników w celu ustalenia, czy występują okoliczności, wskazane w ustawie o podatku od towarów i usług⁵, do ich wykreślenia z rejestru podatników VAT i VAT UE. Prawidłowo ustalano przesłanki wykreślenia i w uzasadnionych przypadkach, po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających wykreślano podmioty z rejestru. Podmioty, co do zasady, wykreślane były z rejestru VAT bez zbędnej zwłoki.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości polegały między innymi na:

- nieprzeprowadzeniu wobec jednego podatnika i nierzetelnym przeprowadzeniu wobec dwóch podatników (spośród 13 objętych badaniem) analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT i VAT UE;
- niewszczęciu w trzech sprawach postępowań na podstawie art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁶;

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Przyjęto, że kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości to kontrole z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł.

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, ze zm.), dalej także: ustawa o VAT.

⁶ Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2020 r. poz. 170, ze zm.).

- błędnym przywołaniu przepisów w kierowanych do podatników wezwaniach dotyczących 21 (z 30 badanych) niezgodności w rozliczeniach VAT wynikających z udostępnionych przez Ministerstwo Finansów raportów opartych na danych z JPK_VAT;
- opóźnieniach w podejmowaniu czynności weryfikacyjnych dotyczących rozbieżności wskazanych w raportach udostępnionych przez Ministerstwo Finansów (w badanych 30 sprawach);
- niezasadnym wystosowaniu do podatników wezwań do wyjaśnienia rozbieżności w raportach udostępnionych przez Ministerstwo Finansów (trzy przypadki spośród 30 badanych spraw);
- opóźnieniach w wykreśleniu/wyrejestrowaniu podmiotów z rejestru VAT (w sześciu sprawach z 36 badanych).

Większość stwierdzonych nieprawidłowości powstała w okresie ograniczeń stanu osobowego i zmiany organizacji pracy Urzędu, związanych z wprowadzeniem w marcu 2020 r. stanu epidemii na terytorium kraju.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁷ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Rejestrowanie podatników VAT oraz wykreślanie z rejestru

Opis stanu faktycznego

1.1. W okresie od 31 grudnia 2019 r. do 30 czerwca 2021 r. liczba zarejestrowanych w Urzędzie podatników VAT czynnych zmniejszyła się z 8503 do 6022, tj. o 29,2%. Na zmniejszenie liczby podatników zarejestrowanych w Urzędzie wpłynęła zmiana przepisów dotyczących właściwości organów podatkowych, która spowodowała zmianę od 1 stycznia 2021 r. katalogu podmiotów, w odniesieniu do których zadania były wykonywane przez naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Zdecydowana większość zarejestrowanych w Urzędzie podatników VAT⁸ (95,6%) była zarejestrowana również do transakcji wewnątrzwspólnotowych (VAT UE). Liczba takich podmiotów zmniejszyła się z 8420 według stanu na koniec 2019 r. do 5757 według stanu na 30 czerwca 2021 r., tj. o 31,6%.

Urząd w 2020 r. zarejestrował 158 nowych podatników VAT i 1400⁹ podatników przeniesionych z innych urzędów, a w I półroczu 2021 r. odpowiednio 13 nowych oraz 35 podatników VAT przeniesionych z innych urzędów.

W wyniku weryfikacji danych zawartych w zgłoszeniach rejestracyjnych VAT-R, ze względu na okoliczności wymienione w art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług, w okresie objętym kontrolą nie zostało zarejestrowanych 69 podmiotów (61 podmiotów w 2020 r. i osiem w I półroczu 2021 r.).

(akta kontroli str. 16-18, 168-185)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie w zakresie rejestracji podatników podatku od towarów i usług były stosowane, skierowane przez Ministerstwo Finansów do dyrektorów izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych, następujące procedury:

- *Wytyczne do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2016 r.;*

⁷ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁸ Według stanu na 30 czerwca 2021 r.

⁹ Według stanu na 30 grudnia 2020 r.

- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług z sierpnia 2017 r.;*
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych z sierpnia 2017 r.;*
- *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników z sierpnia 2017 r.;*
- *Procedura postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu z maja 2018 r.;*
- *Procedura oceny ryzyka VIES z marca 2017 r.*

W Urzędzie zostały ustalone wewnętrzne regulacje dotyczące rejestracji oraz wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT, ujęte w obowiązującej od 23 maja 2019 r. Instrukcji Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie nr 3/2019 – *Rejestracja podatników*. Zgodnie z tą instrukcją i *Regulaminem organizacyjnym* Urzędu¹⁰ prowadzeniem analizy ryzyka podmiotów rejestrujących się oraz rejestrowaniem i wykreśleniem z rejestru podatników podatku od towarów i usług oraz podatników VAT UE zajmował się Dział Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI).

(akta kontroli str. 19-167, 1214-1223)

W zakresie prawidłowości działań weryfikacyjnych szczegółowym badaniem objęto działania wobec 16 pomiotów, które zgłosiły zgłoszenie rejestracyjne VAT-R w badanym okresie, w tym:

- pięć spraw, które zakończyły się rejestracją podatników jako podatników VAT czynnych oraz podatników VAT UE, którym nadano poziom ryzyka niski (podmiot rzetelny);
- osiem spraw, które zakończyły się rejestracją podatników jako podatników VAT (czynnych), którym nadano poziom ryzyka podwyższony (średni lub wysoki);
- trzy sprawy, w których nie dokonano rejestracji z powodu wystąpienia przesłanek wskazanych w art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług.

W Urzędzie weryfikowano dane podatników, którzy zgłoszyli zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. Złożone dokumenty były sprawdzane pod względem merytorycznym i formalnym, to jest, czy zgłoszenie było dokonane na aktualnie obowiązującym formularzu, czy zostało podpisane zgodnie z zasadami reprezentacji danego podmiotu ujawnionymi w odpowiednim rejestrze lub przez należycie umocowanego pełnomocnika. W przypadkach gdy złożone przez podatnika dokumenty rejestracyjne były niekompletne lub budziły wątpliwości pracowników dokonujących rejestracji, wzywano podatników m.in. do:

- wskazania aktualnych adresów miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, adresu przechowywania dokumentacji rachunkowej, adresu korespondencyjnego oraz wszystkich rachunków bankowych należących do spółki, w tym rachunku bankowego właściwego do zwrotu podatku lub nadpłaty;
- przedłożenia oryginału (lub uwierzytelnionej kopii) umowy z bankiem lub zaświadczenia z banku potwierdzającego numer rachunku bankowego właściwy do dokonywania zwrotu podatku/nadpłaty;
- przedłożenia oryginału (lub notarialnie uwierzytelnionej kopii) aktualnego tytułu prawnego do lokalu, w którym podatnik posiada miejsce prowadzenia działalności gospodarczej;

¹⁰ W okresie objętym kontrolą obowiązywał Regulamin organizacyjny wprowadzony zarządzeniem nr 129/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 4 listopada 2019 r., zarządzeniem nr 130/2020 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 21 października 2020 r. oraz zarządzeniem nr 63/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z 12 lutego 2021 r.

- złożenia pisemnych wyjaśnień dotyczących m.in.: jakie czynności opodatkowane podatkiem VAT będą wykonywane, gdzie i od kiedy będą wykonywane czynności opodatkowane podatkiem VAT, gdzie wykonywane są funkcje zarządu oraz gdzie podejmowane są istotne decyzje zarządzania przedsiębiorstwem, czy spółka posiada zaplecze techniczne do prowadzenia działalności, magazyny oraz czy zatrudnia pracowników.

W badanych sprawach, zgodnie z *Procedurą postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji* ustalano ryzyko podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT. Dokonując oceny ryzyka, pracownicy Działu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej korzystali z udostępnionego w ramach aplikacji WRO-System modułu System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego w zakresie rejestracji (*SKORP – Rejestracja*). Rejestrującym się podmiotom przydzielany był akceptowalny, podwyższony lub wysoki poziom ryzyka.

W 13 badanych sprawach, poza dwoma przypadkami, prawidłowo dokonano oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotów z wykorzystaniem modułu System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego w zakresie rejestracji (*SKORP – Rejestracja*) w aplikacji WRO-System. W dwóch sprawach w analizie oceny ryzyka rejestracji nie uwzględniono wszystkich kryteriów będących w posiadaniu Urzędu.

W odniesieniu do 11 podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT UE, tzn. na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, poza jednym przypadkiem, przeprowadzana była także ocena ryzyka w ramach systemu VIES, przy wykorzystaniu *Arkusza informacyjnego – ocena ryzyka VIES*.

Zgodnie z *Procedurą oceny ryzyka VIES* (pkt 3a), rejestrując podmiot jako podatnika VAT UE, urząd skarbowy ma obowiązek przeprowadzić ocenę ryzyka przy wykorzystaniu systemu VIES. W Urzędzie w jednym przypadku¹¹ analiza ryzyka VIES nie została przeprowadzona.

W każdej badanej sprawie przed zarejestrowaniem podatnika na potrzeby podatku od towarów i usług podejmowano czynności w zakresie weryfikacji faktycznego korzystania przez podmiot z adresu zgłoszonego jako adres rejestracyjny. W tym celu dokonywano oględzin miejsca i ustalano, jaki był rodzaj budynku, w którym zgłoszono siedzibę (budynek, w którym wynajmowane są biura, budynek mieszkalny, wirtualne biuro), oraz m.in. czy:

- przy wejściu do budynku, lokalu umieszczone były zewnętrzne znamiona istnienia firmy (np. tabliczka z logiem firmy, informacja o firmie na zbiorczej tablicy/domofonie/telefonie);
- pod wskazanym adresem byli obecni przedstawiciele firmy;
- podatnik posiadał aktualny tytuł prawny do lokalu i opłacał czynsz;
- pod wskazanym adresem odbierana była korespondencja.

Z przeprowadzonej weryfikacji sporządzana była adnotacja służbowa.

W przypadku wystąpienia przesłanek do odmowy rejestracji, rejestracji nie dokonywano, zgodnie z art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług. W trzech badanych sprawach Naczelnik Urzędu nie dokonał rejestracji podatników dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku VAT na podstawie przepisów art. 96 ust. 4a pkt 3 lub 4 ustawy o VAT, ponieważ pomimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podmiotami lub ich pełnomocnikami lub podmioty lub ich pełnomocnicy nie stawiali się na wezwania Naczelnika Urzędu.

W Urzędzie w 2020 r. i 2021 r. nie były prowadzone sprawy z zakresu uchylania numeru NIP. W trzech badanych sprawach¹² nie wszczęto postępowań dotyczących

¹¹ NIP X8663.

¹² NIP X0128, NIP X3764 i NIP X4592.

uchYLENIA numeru NIP podmiotom nierzetelnym, pomimo ustalenia przez Urząd okoliczności, które mogły świadczyć o posługiwaniu się przez te podmioty fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi. W jednej ze spraw¹³ Urząd ustalił, że korespondencja wysyłana na adres siedziby wskazany w zgłoszeniu rejestracyjnym nie była odbierana, przesyłki wracały z adnotacją: „adresat nie podjął awizowanego pisma”. Pracownik Urzędu udał się pod adres wskazany w zgłoszeniu rejestracyjnym. Na miejscu stwierdził, iż znajduje się tam budynek, w którym wynajmowane są powierzchnie biurowe, natomiast nie ma żadnych szyldów związanych z działalnością spółki ani tablic informujących o jej funkcjonowaniu. Pracownik recepcji budynku nie odnalazł w spisie najemców powierzchni biurowych przedmiotowej spółki. Ponadto podjęto próbę weryfikacji siedziby podatnika w biurze pod tym samym adresem. Pracownik recepcji poinformował, że spółka nie jest klientem biura i nie udostępnia jej adresu w celach rejestracyjnych. W drugiej sprawie¹⁴ pracownik Urzędu przeprowadził oględziny zgłoszonego przez spółkę adresu rejestracyjnego. Pod wskazanym adresem znajdował się kompleks budynków mieszkalnych. Dwukrotnie podjęto próbę kontaktu – bezskutecznie. W miejscu oględzin nie było żadnych oznak świadczących o funkcjonowaniu spółki. Podobnie w trzeciej sprawie¹⁵, pod zgłoszonym adresem nie stwierdzono zewnętrznych informacji o funkcjonowaniu firmy. Pracownik recepcji budynku w spisie najemców biurowych nie odnalazł spółki i oświadczył, że korespondencja kierowana do spółki nie jest odbierana. Takich samych ustaleń dokonano pod adresem zgłoszonym jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

(akta kontroli str. 218-278, 615-619, 519-520, 1521, 1529-1531)

1.2. W Urzędzie w 2020 r. na podstawie art. 96 ustawy o podatku od towarów i usług wykreślono z rejestru VAT 992 podatników, tj. o 119 podmiotów mniej niż w 2019 r. Najczęściej podatnicy byli wykreśleni na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o VAT z powodu zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług lub na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT w związku z niezgłoszeniem zaprzestania wykonywania ww. czynności (306 podatników) oraz na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT z powodu nieskładania deklaracji (292 podatników). Najrzadziej, bo po jednym podatniku, wykreślano na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1 ustawy o VAT (podmiot nie istnieje) oraz na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 ustawy o VAT (podatnik wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane).

Zmieniła się struktura dokonanych przez Urząd wykreśleń. W 2020 r. w porównaniu do 2019 r. odsetek podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o VAT (podatnik nie stawia się na wezwanie) zmniejszył się z 39,5% do 17,8% (z 439 do 177) oraz na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT¹⁶ z 8,9% do 2,8% (z 99 do 28). Zwiększyła się natomiast liczba podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT z 28 w 2019 r. do 292 w 2020 r. oraz na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT z 32 do 43.

W 2020 r. nie wystąpiły przypadki wykreślenia podatników VAT z powodu zaistnienia przesłanek określonych w art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (z powodu braku kontaktu z podatnikiem), w art. 96 ust. 9 pkt 6 ustawy o VAT (gdy wobec podatnika sąd orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej) oraz w art. 96

¹³ NIP X3764.

¹⁴ NIP X4592.

¹⁵ NIP X0128

¹⁶ To jest, gdy 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, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia.

ust. 9a pkt 5 ustawy o VAT (gdy podatnik, prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej).

Na zmniejszenie się w 2020 r., w porównaniu z rokiem poprzednim, liczby podatników wykreślonych z rejestru VAT wpływ miał ogłoszony 20 marca 2020 r. stan epidemii oraz szczególne rozwiązania wprowadzone w związku z epidemią COVID-19. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w związku z wprowadzonymi ograniczeniami, co do ilości pracowników przebywających w budynku oraz zasadami pracy zdalnej znacznie spadła efektywność pracy (przyczyny: konieczność dostosowania sprzętu informatycznego do pracy zdalnej, nadanie odpowiednich uprawnień pracownikom, dostosowanie systemów do pracy zdalnej, wypracowanie odpowiednich procedur nadzoru pracowników pracujących zdalnie). Zalecenia Ministra Zdrowia, co do ograniczania kontaktów międzyludzkich spowodowały znaczne ograniczenie możliwości weryfikacji rzeczywistych adresów siedziby spółek. Rozwiązania wprowadzone przepisami ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, zwłaszcza treść art. 15 zrz i 15 zzs wprowadzające instytucję zawieszenia terminów procesowych, utrudniły wykreślanie podatników z powodu braku kontaktu (brak możliwości udowodnienia, że termin na udzielenie odpowiedzi przez podatnika upłynął). Przepisy te przestały obowiązywać z dniem 16.05.2020r. (ustawa o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2). Rozwiązania wprowadzone przepisami ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, a zwłaszcza art. 97 i art. 98 wprowadzające zawieszenie fikcji doręczenia przesyłki pocztowej, utrudniły wykreślanie podatników z powodu braku kontaktu (brak możliwości udowodnienia, że wezwanie zostało doręczone). Przepisy te przestały obowiązywać z dniem 20.08.2020r. (ustawa z dnia 24 lipca 2020 r. o zmianie ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług oraz niektórych innych ustaw, w której w myśl postanowień art. 11 w związku z art. 5 ustawy opublikowanej (zmieniającej) art. 98 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 przestaje mieć zastosowanie do organów administracji publicznej. W art. 98 ust. 2 pkt 4 po lit. c dodano lit. „d) organ administracji publicznej). Powyższe czynniki spowodowały, iż w 2020 roku, zwłaszcza w okresie do końca sierpnia, spadła liczba podatników wykreślanych z rejestru podatników VAT, zaś główną przyczyną wykreślenia był brak deklaracji.

W I półroczu 2021 r. z rejestru VAT wykreślono 108 podatników, tj. o 348 (o 76,3%) podmiotów mniej niż w I półroczu 2020 r. Podatników VAT wykreślano głównie na podstawie art. 96 ust. 6 ustawy o VAT z powodu zgłoszenia zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług lub na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT w związku z niezgłoszeniem zaprzestania wykonywania ww. czynności (50 podatników) oraz na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT z powodu nieskładania deklaracji (34 podatników). Z rejestru VAT wykreślono również:

- ośmiu podatników z powodu składania zerowych deklaracji (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT);

- pięciu podatników, ponieważ nie stawiali się na wezwania Naczelnika Urzędu (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 ustawy o VAT);
- pięciu podatników z powodu zawieszenia działalności gospodarczej (na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT);
- trzech podatników z powodu niezgodnych z prawdą danych wykazanych w zgłoszeniach rejestracyjnych (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT);
- dwóch podatników, ponieważ posiadane przez Urząd informacje wskazywały na prowadzenie przez nich działań z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej¹⁷ lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 O.p. (na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy o VAT);
- jednego podatnika na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 4 ustawy o VAT (podatnik wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane).

W Urzędzie w I półroczu 2021 r. nie wystąpiły przypadki wykreślenia podatników VAT z powodu zaistnienia przesłanek określonych w ustawie o VAT: w art. 96 ust. 9 pkt 1 (podmiot nie istnieje), w art. 96 ust. 9 pkt 2 (z powodu braku kontaktu z podatnikiem), w art. 96 ust. 9 pkt 6 (gdy wobec podatnika sąd orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej) oraz w art. 96 ust. 9a pkt 5 (gdy podatnik, prowadząc działalność gospodarczą, wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej).

Zmniejszenie się liczby podatników wykreślonych z rejestru podatników VAT w I półroczu 2021 r. w porównaniu do I półrocza 2020 r. wynikało ze zmiany struktury podatników obsługiwanych przez Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo¹⁸, zmieniły się kategorie podatników obsługiwanych przez Urząd. Od 1 stycznia 2021 r. Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie właściwy jest dla funduszy inwestycyjnych i emerytalnych oraz przedsiębiorców zagranicznych, którzy osiągnęli przychód netto w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro i posiadają miejsca prowadzenia działalności na terenie więcej niż jednego województwa z obszaru całego kraju, a także dla uczelni, jednostek samorządu terytorialnego, oddziałów lub przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, banków spółdzielczych, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych i osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (z wyłączeniem spółek cywilnych) z obszaru miasta na prawach powiatu Warszawy o przychodach z zakresu 3-50 mln euro. Według Naczelnika Urzędu, w porównaniu z podatnikami obsługiwanymi przed 1 stycznia 2021 r., obecna grupa podatników jest zdecydowanie bardziej zdyscyplinowana i dbająca o rzetelne rozliczenia.

(akta kontroli str. 279-285)

¹⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.), dalej także: O.p.

¹⁸ Dz. U. z 2020 r. poz. 2456.

W okresie objętym kontrolą kwestie dotyczące wyrejestrowania lub wykreślenia podatników z rejestru VAT oraz VAT UE zostały uregulowane w rozdziale piątym i szóstym Instrukcji Naczelnika Urzędu nr 3/2019 – *Rejestracja podatników*.

W Instrukcji określono m.in. postępowanie Urzędu z podatnikami, którzy pomimo obowiązku nie składają zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na formularzu VAT-Z, a zgodnie z komunikatem z KRS zakończyli wykonywanie działalności gospodarczej (art. 96 ust. 8 ustawy o VAT).

Według ww. Instrukcji komórki właściwe do przeprowadzenia czynności sprawdzających i analitycznych oraz orzecznictwa przekazują do działu rejestracji informacje dotyczące ustaleń, z których wynika możliwość wykreślenia podatnika z rejestru VAT lub VAT UE.

Zgodnie z § 27 ust. 1 Instrukcji nr 2/2018 *Przeprowadzanie czynności sprawdzających* oraz § 28 instrukcji nr 24/2020 obowiązującej od 24 listopada 2020 r. pod tym samym tytułem pracownicy Działu Czynności Sprawdzających (SAS-4), na podstawie wykonywanych cyklicznie (w odstępach miesięcznych) raportów podejmowali czynności sprawdzające wobec podatników, którzy nie złożyli deklaracji VAT. Częstotliwość sporządzania raportów pozwalających na zidentyfikowanie podmiotów, które, będąc obowiązane do złożenia deklaracji, nie złożyły takiej deklaracji za trzy kolejne miesiące lub jeden kwartał (art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT), umożliwiała bieżące wykreślanie podmiotów z rejestru jako podatników VAT (i VAT UE).

Źródłem informacji przy weryfikacji zaistnienia przesłanek do wykreślenia podatników z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT były także raporty obejmujące podmioty, które nie złożyły plików JPK (raport R.0. – wstępna weryfikacja), co miesiąc udostępniane przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów w aplikacji WRO-System.

Działy czynności analitycznych i sprawdzających raz w miesiącu przekazywały do działu rejestracji zbiorcze informacje na temat podatników, którzy nie odebrali bądź pomimo odebrania nie odpowiedzieli na wezwanie Urzędu w sprawie brakujących deklaracji i plików JPK.

Podmioty, które pomimo obowiązku nie złożyły deklaracji, były w Urzędzie także weryfikowane i wykreślane z rejestru VAT i VAT UE na podstawie przekazywanych przez Dyrektora IAS w Warszawie wykazów podatników, którzy nie złożyli deklaracji VAT za trzy kolejne miesiące lub jeden kwartał, a nadal znajdowali się w rejestrze czynnych podatników VAT. W pismach Dyrektor IAS wskazywał termin na zakończenie przez Urząd czynności oraz obowiązek udzielenia odpowiedzi w tym zakresie.

W okresie objętym kontrolą do Urzędu wpłynęło 14 pism (dziewięć w 2020 r. i pięć w I półroczu 2021 r.) z wykazami podatników nieskładających deklaracji. Weryfikacji danych dotyczących podatników znajdujących się we właściwości DMUS, ujętych w przesłanych wykazach, dokonywano w Dziale SKI w wyznaczonym przez DIAS terminie.

Weryfikację spełnienia przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT (podmioty, które składały przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kwartały deklaracje, w których nie wykazały sprzedaży, nabycia towarów lub usług, tj. tzw. deklaracje zerowe) przeprowadzano w oparciu o raporty sporządzane w systemie e-Orus – *Wykaz VAT-7 zerowe przez 6 miesięcy*. Pracownicy Działu SKI dokonywali analizy raportów pod kątem spełniania przez podmioty w nim ujęte przesłanek do wykreślenia z rejestru VAT.

Do podmiotów składających deklaracje, w których nie wykazali sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia, kierowane były przez pracowników Działu SKI wezwania do złożenia zgłoszenia o zaprzestaniu

wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług VAT-Z lub złożenia pisemnych wyjaśnień dotyczących specyfiki prowadzonej działalności.

W Urzędzie analizy pod kątem zaistnienia przesłanek do wykreślenia z rejestru VAT-UE podatników zakwalifikowanych jako podmioty podwyższonego ryzyka dokonywał Referat Wymiany Informacji Międzynarodowej (SAM) na podstawie raportów z systemu VIES, takich jak: *Raport z oceny ryzyka rejestracji do handlu wewnątrzwspólnotowego, Raport z porównań w zakresie transakcji wewnątrzwspólnotowych pomiędzy dokumentami VIES i VAT a informacjami uzyskanymi z innych krajów UE, Raport o błędnych pozycjach szczegółowych z ważnych dokumentów VIES, Raport z komunikatów kontrolnych dotyczących sprawdzenia numerów VAT nabywców.*

Podatników spełniających przesłanki do wykreślenia z rejestru VAT UE na podstawie art. 97 ust. 15a ustawy o VAT, tj., gdy podmiot, przez okres trzech kolejnych miesięcy nie składał informacji podsumowujących, pomimo istnienia takiego obowiązku, monitorowano na podstawie co miesiąc generowanego w systemie VIES *Raportu o podatnikach zarejestrowanych dla VIES, którzy nie złożyli deklaracji VAT informacji VAT-UE.* Na podstawie tego raportu, do podatników wysyłane były wezwania do złożenia brakujących informacji podsumowujących VAT UE lub do złożenia wyjaśnień, co do przyczyn niezłożenia informacji podsumowującej w terminie. Jeżeli w wyniku udokumentowanych podjętych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem lub jego pełnomocnikiem z Referatu SAM, kierowano wnioski do Działu SKI o wykreślenie podatników z rejestru VIES oraz VAT.

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie podmioty zarejestrowane do handlu wewnątrzwspólnotowego wykreślane były z rejestru VAT UE wyłącznie na podstawie art. 97 ust. 16 ustawy o VAT.

Według wyjaśnień Naczelnika Urzędu: *pracownicy Działu SKI prowadzą analizę dotyczącą wszystkich podmiotów, na temat których otrzymują informacje z Referatu SAM, pod kątem spełniania przesłanek do wykreślenia z rejestru podatników VAT oraz VAT UE. (...) Praktyka wskazuje, iż w przypadku zaistnienia przesłanek do wykreślenia podatnika z rejestru VAT UE, równocześnie występują przesłanki do wykreślenia podatnika z rejestru VAT z różnych powodów (np. brak składanych deklaracji, brak kontaktu oraz brak podatnika pod adresem siedziby). (...) Zgodnie z procedurami postępowania, wytycznymi zawartymi w pismach i wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów, organ podatkowy przed wykreśleniem podatnika z rejestru powinien podjąć udokumentowaną próbę kontaktu z nim w celu wyjaśnienia, czy zachodzą wymienione przesłanki do wykreślenia go z rejestru podatników. Jeżeli w następstwie wezwania organu podatkowego podatnik udowodni, że przesłanki takie nie wystąpiły (przykładowo składanie deklaracji „zerowych” wynika ze specyfiki prowadzonej działalności, wystawianie „pustych” faktur związane było z pomyłką lub odbyło się bez wiedzy podatnika), podatnik nie zostanie z rejestru wykreślony.*

Podmioty te są wykreślane z rejestru VAT UE, z tym że nie na podstawie art. 97 ust. 15 i 15a, a na podstawie art. 97 ust. 16, zgodnie z którym wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru podatników VAT UE.

Jako źródło informacji wskazujących na spełnienie przesłanek do wykreślenia podmiotów jako czynnych podatników VAT w Urzędzie wykorzystywano także raporty przesyłane do weryfikacji przez Departament Analiz Ministerstwa Finansów, np. raport obejmujący trzy kolejne miesiące o podmiotach deklarujących tzw. zerowe obroty (w okresie objętym kontrolą przekazano do weryfikacji 19 takich raportów) lub raporty obejmujące podatników nieskładających deklaracji VAT, a występujących

w JPK_VAT innych podmiotów jako dostawcy towarów i usług (w okresie objętym kontrolą Ministerstwo Finansów przekazało siedem takich raportów). W okresie objętym kontrolą z Działu Czynności Sprawdzających (SAS-5) przekazano co najmniej dziewięć wniosków obejmujących listę podatników nieskładających deklaracji lub nieodbierających korespondencji lub pojedyncze podmioty, które składały „puste” pliki JPK_VAT.

Naczelnik Urzędu wskazał, że przesłanki do wykreślenia podatnika z rejestru VAT były analizowane na podstawie różnych informacji uzyskiwanych w ramach czynności prowadzonych w urzędzie przez inne komórki bądź przez pracowników zajmujących się rejestracją. Są to np. informacje na temat powiązań pomiędzy podatnikami uzyskiwane w związku z prowadzeniem działań analitycznych, postępowań, kontroli czy też informacje uzyskiwane przez pracownika rejestracji, który zajmuje się dokonywaniem oględzin podmiotów przed rejestracją lub wykreśleniem z VAT, takie jak: informacje od zarządców budynków lub podmiotów prowadzących tzw. „wirtualne biura” (o rozwiązaniu umowy najmu czy też o zburzeniu budynku, w którym była zarejestrowana siedziba podmiotów podlegających pod właściwość tut. urzędu).

(akta kontroli str. 75-85, 286-420, 618, 1185-1213, 1224-1254)

Szczegółowym badaniem w zakresie prawidłowości działań weryfikacyjnych mających na celu ustalenie podmiotów podlegających wykreśleniu z rejestru podatników VAT i VAT UE objęto działania podjęte w 36 sprawach, w tym:

- sześć podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT,
- 10 podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT,
- 20 podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9a ustawy o VAT.

W wyniku badania stwierdzono, że podmioty były wykreślane z rejestru VAT i VAT UE przez pracowników Działu SKI na podstawie informacji przekazywanych przez Ministerstwo Finansów, DIAS w Warszawie, Mazowiecki UCS lub przez komórki organizacyjne Urzędu przeprowadzające czynności sprawdzające i prowadzące postępowania podatkowe. Przed wykreśleniem podatników z rejestru VAT i VAT UE w Dziale SKI pracownicy dokonywali ponownej weryfikacji będących w posiadaniu Urzędu danych o podatniku oraz podejmowali próby nawiązania kontaktu z podmiotami. Wykreślenia podmiotów określonych w art. 96 ust. 8 ustawy o VAT dokonywano na podstawie informacji migrowanej z KRS do Systemu Rejestracji Centralnej. Prawidłowo ustalano przesłanki wykreślenia podatników określone w art. 96 ustawy o VAT. Z podjętych działań sporządzano adnotację służbową w sprawie wykreślenia z rejestru podatników podatku od towarów i usług.

Na podstawie zaakceptowanego przez Naczelnika/ Zastępcę Naczelnika zawiadomienia lub adnotacji służbowej pracownik komórki rejestracji dokonywał wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT.

Podatnicy wykreśleni z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 8, ust. 9 i 9a ustawy o VAT byli równocześnie wykreśleni z rejestru podatników VAT UE.

Do podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9a ustawy o VAT z powodu zawieszenia działalności, nieskładania deklaracji lub składania deklaracji „zerowych” albo gdy podatnik wystawiał faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, wysyłano zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT i VAT UE. W zawiadomieniach zamieszczano informacje wynikające z przepisów ustawy o VAT dotyczące przywracania zarejestrowania (m.in. art. 96 ust. 9h, 9i ustawy o VAT) oraz pouczenia o możliwości wniesienia skargi na podstawie art. 53 § 2 i art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹.

¹⁹ Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.

Podmioty, co do zasady, wykreślano/wyrejestrowywano z rejestru VAT i VAT UE bez zbędnej zwłoki. Opóźnienia w tym zakresie stwierdzono w sześciu sprawach z 36 badanych.

(akta kontroli str. 421-613)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W dwóch sprawach (spośród 13 badanych) dotyczących podatników nowo zarejestrowanych jako podatnicy VAT i VAT UE²⁰, dla których ryzyko zostało określone na poziomie akceptowalnym, analiza ryzyka rejestracji podmiotów nie uwzględniała informacji dotyczącej kryterium „adres zgłoszonej siedziby w biurze wirtualnym”, pomimo że informacja taka była w posiadaniu Urzędu²¹. Było to niezgodne z wprowadzoną przez Ministerstwo Finansów w maju 2018 r. *Procedurą postępowania w sprawie analizy ryzyka rejestracji podmiotu*, według której każdorazowo przed dokonaniem rejestracji podmiotu dla celów podatkowych pracownik merytoryczny powinien dokonać ostatecznej oceny ryzyka rejestracji podmiotu, uwzględniając zarówno poziom ryzyka wygenerowany przez aplikację, jak też posiadane przez Naczelnika Urzędu informacje i dokumenty.

Ponowne przeprowadzenie, na zlecenie NIK, analizy ryzyka rejestracyjnego jednego podmiotu²² (który pozostał we właściwości Urzędu) z uwzględnieniem kryterium „adres zgłoszonej siedziby w biurze wirtualnym” spowodowało zmianę wyniku oceny na: *podmiot o podwyższonym ryzyku*.

Wobec jednego z ww. podmiotów²³ w Urzędzie nie została także przeprowadzana ocena ryzyka w ramach systemu VIES. Zgodnie z *Procedurą oceny ryzyka VIES* (pkt 3a), rejestrując podmiot jako podatnika VAT UE, urząd skarbowy ma obowiązek przeprowadzić ocenę ryzyka przy wykorzystaniu systemu VIES.

Naczelnik Urzędu wskazał, że *przyczyną pominięcia w analizie ryzyka podmiotów NIP (...) oraz NIP(...) faktu posiadania adresu w „biurze wirtualnym” była omyłka pracownika sporządzającego analizę*.

Podmiot (...) rejestrowany był w styczniu 2020 r. Wskazać należy, iż w tym okresie pracownicy komórki SKI zajmowali się rejestracją w systemie nowych podatników przekazanych do właściwości tutejszego organu (ok. 1100 podmiotów). Rejestracja ta polegała na weryfikacji, czy wytypowany przez inny urząd podatnik spełniał warunki, aby podlegać właściwości DMUS, zaewidencjonowaniu podatnika w systemie CRP KEP, otwarciu obowiązków podatkowych w POLTAX, a następnie dla podmiotów zarejestrowanych do VAT UE utworzeniu aktywności VIES w CRP KEP. Przejęcie podatników z innych urzędów w związku ze zmianą właściwości wymagało pilnej realizacji z uwagi na składane przez podatników deklaracje podatkowe, wnioski o wydanie zaświadczeń lub konieczność dokonania zwrotu podatku VAT.

Podmiot NIP (...) z kolei rejestrowany był w czerwcu 2020 r. Z uwagi na stan epidemii COVID-19 znaczna część pracowników działu SKI w tym czasie świadczyła pracę w trybie zdalnym – pracownicy mieli dostęp do systemów informatycznych, nie mogli natomiast drukować sporządzonych przez siebie

²⁰ NIP X3617 – zarejestrowany 31 stycznia 2020 r. oraz NIP X8663 – zarejestrowany 26 czerwca 2020 r.

²¹ Została pozyskana przez Urząd w wyniku przeprowadzonych oględzin siedziby nowo rejestrowanych podmiotów i udokumentowana adnotacjami z weryfikacji faktycznego korzystania ze wskazanego w zgłoszeniu adresu z dnia 30 stycznia 2020 r. oraz z dnia 26 czerwca 2020 r.

²² NIP X3617.

²³ NIP X8663.

dokumentów. Dokumenty drukowane były przez innych pracowników świadczących w tym samym czasie pracę w Urzędzie.

Przyczynami omyłek pracownika było więc prawdopodobnie zwiększone obciążenie pracą oraz komplikacje związane z epidemią COVID-19.

W dniu 17.09.2021 r. dla (...) została wykonana ponowna ocena ryzyka rejestracyjnego podmiotu z uwzględnieniem informacji o adresie siedziby w biurze wirtualnym. Spowodowało to zmianę wyniku oceny na: podmiot o podwyższonym ryzyku.

W przypadku podatnika NIP (...) obecnie nie ma możliwości wykonania ponownej oceny ryzyka podmiotu z uwagi na zmianę przez podatnika właściwości organu podatkowego od dnia 01.01.2021 r. na Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił również, że przyczyną pominięcia analizy ryzyka VIES była omyłka pracownika dokonującego rejestracji podmiotu (...), podmiot był rejestrowany w okresie świadczenia przez część pracowników działu SKI pracy w trybie zdalnym i komplikacje z tym związane prawdopodobnie były przyczyną omyłki pracownika. W tym przypadku, tak jak wskazano powyżej, brak jest możliwości wygenerowania obecnie analizy ryzyka z uwagi na zmianę przez podatnika właściwości organu podatkowego od dnia 01.01.2021r. na Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola.

(akta kontroli str. 218-225, 232-240, 1520, 1528-1529)

2. W trzech badanych sprawach²⁴, w których podmioty nie zostały zarejestrowane jako podatnicy VAT, ustalenia dokonane przez Urząd w zakresie weryfikacji faktycznego korzystania przez te podmioty z adresów ujętych w zgłoszeniach rejestracyjnych wskazywały, że podmioty te mogły posługiwać się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

Według przekazanej przez Ministerstwo Finansów *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników od towarów i usług* w przypadku uzyskania przez Urząd informacji, że podmiot nie istnieje pod wskazanym adresem, organ podatkowy powinien bez zbędnej zwłoki podjąć działania mające na celu wydanie decyzji o uchyleniu lub unieważnieniu numeru NIP oraz wyrejestrować podatnika z rejestru podatników podatku od towarów i usług.

W przypadku ww. podmiotów w Urzędzie nie wszczęto procedury w celu uchylenia numeru NIP.

Zgodnie z art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, naczelnik urzędu skarbowego uchyla z urzędu, w drodze decyzji NIP, jeżeli podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej.

Naczelnik Urzędu wskazał, że: *uchylenie NIP, poza ustaleniem faktycznych przesłanek, takich jak np. ustalenie, czy podatnik posługuje się fikcyjnymi danymi adresowymi, wymaga także wydania przez organ podatkowy decyzji, czyli przeprowadzenia postępowania podatkowego, dla którego stosuje się odpowiednio przepisy działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Oznacza to, że w postępowaniu tym powinien mieć zastosowanie pełny reżim postępowania dowodowego, w szczególności dotyczy to przeprowadzenia oględzin (zawiadomienia podatnika o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodów).*

W 2020 r., z uwagi na ogłoszony stan epidemii COVID-19, obowiązywały ograniczenia w zakresie prowadzenia postępowania dowodowego. Przepisy

²⁴ NIP X0128, NIP X3764 i NIP X4592.

ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, zwłaszcza treść art. 15 zrz i 15 zzs wprowadzające instytucję zawieszenia terminów procesowych oraz rozwiązania wprowadzone przepisami ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, a zwłaszcza art. 97 i art. 98 wprowadzające zawieszenie fikcji doręczenia przesyłki pocztowej, utrudniły prowadzenie takich postępowań (brak możliwości udowodnienia, że termin na udzielenie odpowiedzi przez podatnika upłynął oraz brak możliwości udowodnienia, że wezwanie zostało doręczone). Dodatkowo pismem z dnia 23.03.2020 r. nr DPP1.8061.6.2020 przekazany do Urzędów przy piśmie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 23.03.2020 r. nr 1401-IOR.033.220.2020.2.EK Departament Poboru Podatków Ministerstwa Finansów zalecił odstąpienie od wykonywania wizji lokalnych.

Przyczyną braku inicjowania takich postępowań są również względy praktyczne. (...) Dodatkowo należy wskazać, iż brak jest w przepisach sankcji dla podatnika za posługiwanie się uchylonym NIP. Procedura uchYLENIA NIP jest procedurą o dużym stopniu komplikacji, znacznie prostszą procedurą jest wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT, która dodatkowo poprzez zapisy art. 96b ustawy o VAT chroni uczestników obrotu gospodarczego. Należy zauważyć, iż w celu prawidłowej realizacji obowiązków podatkowych Ministerstwo Finansów udostępniło podatnikom z dniem 01.09.2019 r. narzędzie do weryfikowania statusu podatników podatku od towarów i usług, tj. wykaz informacji o podatnikach VAT. Zgodnie z art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów VAT, które nie zostały zarejestrowane przez naczelnika urzędu skarbowego albo które zostały wykreślone przez niego z rejestru jako podatnicy VAT, zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona. W wykazie można sprawdzać podmioty na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie pięciu lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany.

NIK zwraca uwagę, że w tej sprawie Naczelnik Urzędu nie informował Dyrektora IAS w Warszawie oraz nie występował do DIAS o dokonanie interpretacji przepisów art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, jak również o wyrażenie opinii, co do prawidłowości postępowania w zakresie ich stosowania, a biorąc pod uwagę ww. przepis ustawy, postępowania w sprawie uchYLENIA NIP powinny być prowadzone.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, konieczne jest podjęcie niezwłocznych działań zapewniających realizację ustawowego obowiązku wszczynania postępowań na podstawie art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, zwłaszcza w sytuacji, w której istotne ograniczenia prowadzenia tych postępowań spowodowane epidemią COVID-19 zostały zniesione.

(akta kontroli str. 19-35, 252-274, 615, 619-620, 1521, 1529-1531)

3. W sześciu sprawach z 36 badanych stwierdzono opóźnienia w wykreślaniu/wyrejestrowaniu podmiotów z rejestru VAT i VAT UE. W trzech sprawach stwierdzono długotrwale prowadzenie czynności wyjaśniających. Podatnik²⁵ został wykreślony z rejestru VAT i VAT UE 7 sierpnia

²⁵ NIP X7675.

2020 r. na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 i art. 97 ust. 16 ustawy o VAT (nie stawiał się na wezwania). Do podatnika z Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej skierowano wezwanie z 10 lutego 2020 r. do złożenia brakującej informacji podsumowującej za 12/2019 r. Drugie wezwanie w tej sprawie sporządzono 12 czerwca 2020 r., tj. po ponad trzech miesiącach od wpływu do Urzędu zwrotnego potwierdzenia odbioru pierwszego wezwania (25 lutego 2020 r.). Drugi podatnik²⁶ został wykreślony z rejestru VAT i VAT UE 7 sierpnia 2020 r. na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 4 i art. 97 ust. 16 ustawy o VAT (nie stawiał się na wezwania). Do podatnika z Referatu Wymiany Informacji Międzynarodowej skierowano wezwanie z 7 lutego 2020 r. do złożenia brakującej informacji podsumowującej za 10/2019 r. i 11/2019 r. (odebrane w dniu 6 marca 2020 r.) Drugie wezwanie w tej sprawie sporządzono 12 czerwca 2020 r., tj. po ponad trzech miesiącach od odbioru przez podatnika pierwszego wezwania. Wniosek do Działu SKI o wykreślenie podatników z rejestru VAT i VAT UE przekazany został 17 lipca 2020 r. W jednej badanej sprawie podatnik²⁷ został wykreślony z rejestru VAT i VAT UE przez pracowników Działu SKI na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 i art. 97 ust. 16 ustawy o VAT, po upływie niemal dwóch miesięcy (25 maja 2020 r.) od wpływu do Urzędu zwrotnego potwierdzenia odbioru wezwania skierowanego do podatnika (3 kwietnia 2020 r.).

W trzech sprawach²⁸ wyrejestrowanie podatników z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT nastąpiło z przekroczeniem (o dwa, pięć i dziewięć dni) trzydniowego terminu określonego w Instrukcji Naczelnika Urzędu nr 3/2019 *Rejestracja podatników*, tj. podmioty zostały wyrejestrowane po upływie pięciu, ośmiu i 12 dni od udostępnienia w Systemie Rejestracji Centralnej wniosku z KRS, tj. odpowiednio 25 czerwca 2020 r., 23 września 2020 r. i 9 października 2020 r. Zgodnie z § 25 Instrukcji nr 3/2019 pracownicy Działu SKI byli zobowiązani w terminie trzech dni roboczych od wpływu do Urzędu dokumentów stwierdzających ustanie bytu prawnego wpisać w systemie CRP KEP datę zakończenia działalności oraz z dniem wykreślenia z Rejestru Przedsiębiorców KRS zamknąć obowiązki podatkowe.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że w związku z zagrożeniem wywołanym koronawirusem COVID-19 oraz zwiększonym wzrostem zakażeń uległa zmniejszeniu liczba osób mogących przebywać m.in. na terenie Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Od dnia 16 marca 2020 r. pracownicy, m.in. referatu SAM, przebywali na pracy zdalnej i zaległych urlopowach. Zakres wykonywanych czynności w referacie SAM został ograniczony i dotyczył tylko spraw pilnych i terminowych. Powyższe działanie miało przełożenie na możliwość zwiększenia liczby osób w komórkach realizujących sprawy kluczowe dla urzędu (np. zwroty VAT). W pierwszym okresie świadczenia pracy w sposób zdalny istniały problemy ze sprzętem komputerowym oraz uprawnieniami do systemów. Z uwagi na wprowadzone obostrzenia i ograniczenia w możliwości świadczenia pracy w budynku urzędu nastąpiło spiętrzenie zadań, które miało bezpośredni wpływ na bieżącą realizację zadań.

(akta kontroli str. 421-426, 428-432, 435-440, 485-499, 566-594, 607-608, 610-611, 703-706)

²⁶ NIP X9700.

²⁷ NIP X8392.

²⁸ Dotyczy podatników: NIP X4714, NIP X0894, NIP X4059.

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie rzetelnie weryfikowano dane podmiotów, które złożyły zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. W badanych sprawach, poza dwoma przypadkami, prawidłowo dokonano oceny ryzyka rejestracyjnego podmiotów z wykorzystaniem modułu System Kompleksowej Oceny Ryzyka Podatkowego w zakresie rejestracji (SKORP) w aplikacji WRO-System. W dwóch sprawach w analizie oceny ryzyka rejestracji nie uwzględniono wszystkich kryteriów będących w posiadaniu Urzędu. W odniesieniu do podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT UE, tzn. na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, poza jednym przypadkiem, przeprowadzana była także ocena ryzyka w ramach systemu VIES.

W Urzędzie systematycznie monitorowano podatników VAT w celu ustalenia, czy występują okoliczności wskazane w ustawie o podatku od towarów i usług do ich wykreślenia z rejestru jako podatników VAT i odpowiednio jako podatników VAT UE. W uzasadnionych przypadkach, po przeprowadzeniu czynności wyjaśniających, podmioty były wykreślane z rejestrów. W sześciu z 36 badanych spraw stwierdzono opóźnienia w wykreśleniu/wyrejestrowaniu podmiotów z rejestru VAT.

OBSZAR

2. Weryfikowanie prawidłowości dokonywanych przez podatników rozliczeń

Opis stanu faktycznego

2.1. Analizą objęto 17 raportów *R.0*²⁹, *R.1.2*³⁰, *R.2 podmiot główny*³¹ udostępnionych w I kwartale 2020 r. oraz w I kwartale 2021 r. we WRO-Systemie do wyjaśnienia przez Urząd. Ministerstwo Finansów przekazało w I kwartale 2020 r. osiem raportów (po cztery raporty *R.0* i *R.2 podmiot główny*). W I kwartale 2021 r. Ministerstwo Finansów przekazało dziewięć raportów (po trzy raporty *R.0*, *R.1.2* oraz *R.2 podmiot główny*).

(akta kontroli str. 764-769, 773-775 – pliki: 2-11, 21-27)

W raportach *R.0* udostępnionych w I kwartale 2020 r. znajdowało się 1263 niezgodności (rekordów), zaś w I kwartale 2021 r. ich liczba spadała do 222, tj. o 82,4%. Na dzień realizacji raportów otrzymanych w I kwartale 2020 r. w toku pozostawały trzy niezgodności, zaś w otrzymanych w I kwartale 2021 r. ich liczba wyniosła osiem. Odsetek wyjaśnionych niezgodności z raportów z pierwszego kwartału 2020 r. wyniósł 99,8%, a z I kwartału 2021 r. – 96,4%. Na dzień 31 sierpnia 2021 r. w raportach udostępnionych w I kwartale 2020 r. wyjaśniono wszystkie niezgodności, a w raportach z I kwartału 2021 r. pozostała jedna niezgodność (0,5%) ze statusem w toku.

(akta kontroli str. 773-775 – pliki: 2, 22-27)

W raportach *R.1.2* udostępnionych w I kwartale 2021 r. znajdowało się 1767 niezgodności na łączną kwotę ewentualnych nieprawidłowości w wysokości 11 559 tys. zł. W terminie wyznaczonym przez Ministerstwo Finansów na realizację raportów *R.1.2* w toku pozostawało 915 niezgodności (51,8% ogółu) na łączną kwotę 9456,9 tys. zł (81,8% ogólnej kwoty). Na dzień 31 sierpnia 2021 r. w raportach znajdowało się 912 niezgodności ze statusem w toku (51,6% ogółu) na łączną kwotę 9422,4 tys. zł (81,5%), a kwota ustaleń dokonanych przez Urząd w wyniku podjętych działań wyniosła 0 zł.

(akta kontroli str. 773-775 – pliki: 3-5)

²⁹ Raport *R.0* – brak JPK_VAT – identyfikuje podmioty, które mają otwarty obowiązek VAT i nie złożyły pliku JPK_VAT.

³⁰ Raport *R.1.2* – identyfikuje podmioty, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów wykazały kwotę podatku naliczonego wyższą od kwoty podatku należnego wykazanego w JPK_VAT w rejestrze sprzedaży przez kontrahenta w poszczególnych transakcjach.

³¹ Raport *R.2 podmiot główny* – identyfikuje podmioty, które w JPK_VAT w rejestrze zakupów uwzględniły faktury VAT wystawione przez kontrahentów krajowych nieposiadających otwartego obowiązku VAT na dzień wystawienia faktury; weryfikacja od strony nabywcy odliczającego faktury.

W raportach *R.2 podmiot główny* udostępnionych w I kwartale 2020 r. znajdowały się 1154 niezgodności, zaś w I kwartale 2021 r. ich liczba spadała do 936, tj. o 18,9%. Powyższe niezgodności obejmowały kwotę ewentualnych nieprawidłowości w łącznej wysokości 4469,8 tys. zł (I kw. 2020 r.) oraz 1902,3 tys. zł (I kw. 2021 r.). Na dzień wyznaczony jako termin realizacji poszczególnych raportów z I kwartału 2020 r. w toku pozostawało 106 niezgodności, zaś liczba niezgodności w toku w raportach z I kwartału 2021 r. wynosiła 160. Tym samym odsetek niezgodności wyjaśnionych dla I kwartału 2020 r. wyniósł 90,8%, zaś dla I kwartału 2021 r. – 82,9%. Odnosnie kwot na dzień realizacji raportów z I kwartału 2020 r. niezgodności wyjaśnione opiewały na łączną kwotę 3245,7 tys. zł (72,6% ogólnej kwoty), zaś z I kwartału 2021 r. niniejsza kwota wyniosła 1503,1 tys. zł (79% ogólnej kwoty). Na dzień 31 sierpnia 2021 r. w raportach udostępnionych w I kwartale 2020 r. znajdowały się 74 niezgodności (6,4% ogółu) ze statusem w toku na łączną kwotę 661,6 tys. zł (14,8% ogólnej kwoty), zaś w raportach z I kwartału 2021 r. takich niezgodności było 156 (16,7% ogółu) na łączną kwotę 394,5 tys. zł (20,7% ogólnej kwoty). Według stanu na dzień 31 sierpnia 2021 r. kwota zmniejszenia podatku naliczonego związana ze złożeniem przez podatnika korekty deklaracji VAT w wyniku działań podjętych przez Urząd Skarbowy wykazana w raportach udostępnionych w I kwartale 2020 r. wyniosła 354,2 tys. zł (289 niezgodności), zaś w I kwartale 2021 r. – 155,6 tys. zł (112 niezgodności). Oznacza to, iż dla raportów z I kwartału 2020 r. kwota zmniejszenia podatku naliczonego stanowiła 7,9% ogólnej kwoty niezgodności i wystąpiła w przypadku 25% ogólnej liczby niezgodności, zaś dla raportów z I kwartału 2021 r. powyższa kwota stanowiła 8,2% ogólnej kwoty niezgodności i wystąpiła w przypadku 12% ogólnej liczby niezgodności.

(akta kontroli str. 773-775 – pliki: 6-11, 14)

Naczelnik Urzędu wskazał, iż w przekazanych raportach *R.0*, *R.1.2* oraz *R.2 podmiot główny* nie wystąpiła sytuacja, w której na dzień realizacji raportu pozostawałyby niezgodności, co do których nie podjęto czynności weryfikacyjnych. Każdorazowo, przed dniem pobrania danych z raportów JPK_VAT przez organy nadzoru, kierownik działu dokonywał weryfikacji niezgodności pod względem prawidłowego wypełnienia informacji zwrotnych w raporcie oraz dokonywał oceny stanu realizacji raportu. Informacje w powyższym zakresie przekazywał Zastępcy Naczelnika Urzędu za pośrednictwem poczty elektronicznej.

Naczelnik Urzędu odnośnie wzrostu odsetka spraw pozostających w toku w raportach *R.0* i *R.2 podmiot główny* wyjaśnił, iż *sytuacja ta spowodowana była brakiem możliwości ponownej weryfikacji niezgodności wynikającym z absencji części pracowników Działu Czynności Sprawdzających (SAS-5)*. W dużej części zasoby kadrowe Działu w analizowanym okresie stanowiły osoby nowo zatrudnione, pozostające wówczas na etapie uczenia się i wdrażania w zadania związane z obsługą raportów. Wzrost liczby niezgodności pozostających w toku w I kwartale 2021 r. wiązał się również z udzielaną pomocą innym działom, począwszy od II kwartału 2020 r., w związku z zadaniami nałożonymi na Urząd w zakresie programu TARCZA. Ponadto, począwszy od I kwartału 2021 r., do działu SAS-5 przesunięto zadania związane z terminowym wywiązaniem się przez organ podatkowy z obowiązku obsługi rocznych deklaracji podatkowych PIT-4R.

W dalszej kolejności Naczelnik Urzędu wskazał, że biorąc pod uwagę potrzebę koncentracji działań na zadaniach, które przynoszą efekt finansowy, pracownicy Działu w pierwszej kolejności realizują zadania związane z obsługą raportów, które pozwalają osiągnąć ten efekt. Na podstawie analizy zakończonych czynności w bieżącym roku uznać należy, że większe efekty finansowe mają działania

podejmowane w ramach raportu R.2 podmiot główny oraz raportu R.1.1 związanego z nieprawidłowościami pomiędzy plikiem JPK_VAT a deklaracją.

(akta kontroli str. 1160-1166)

Szczegółowym badaniem w zakresie prawidłowości działań wyjaśniających dotyczących raportów *R.0, R.1.2, R.2 podmiot główny* przekazanych przez Ministerstwo Finansów w I kwartale 2020 r. i I kwartale 2021 r. objęto 30 niezgodności: sześć niezgodności z raportów *R.0* (trzy udostępnione w I kwartale 2020 r. i trzy udostępnione w I kwartale 2021 r.), 12 niezgodności z raportów *R.1.2* o łącznej kwocie w wysokości 3618,9 tys. zł (udostępnione w I kwartale 2021 r.), 12 niezgodności z raportów *R.2 podmiot główny* o łącznej kwocie w wysokości 728,8 tys. zł (sześć udostępnionych w I kwartale 2020 r. i sześć udostępnionych w I kwartale 2021 r.).

(akta kontroli str. 783-1155, 1184 – pliki: 2-4)

W wyniku badań wybranej próby niezgodności stwierdzono, co następuje.

Co do zasady, pracownicy Urzędu podejmowali adekwatne działania weryfikacyjne. W przypadku trzech niezgodności dotyczących raportów *R.2.podmiot główny*³² wystosowano do podatnika wezwanie, podczas gdy z analizy przedłożonych akt wynika, iż organ podatkowy na dzień sporządzenia wezwania dysponował informacjami pozwalającymi na zakończenie czynności weryfikacyjnych bez udziału podatnika.

(akta kontroli str. 785-794, 801-806, 921-926)

W przypadku raportów *R.0*³³, poza jedną sytuacją, w której podatnik bez wezwania złożył brakujący plik JPK_VAT, kierowano do podatników wezwania do złożenia przedmiotowych plików. W dwóch przypadkach podatnicy zostali wykreśleni z rejestru czynnych podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy o VAT, w trzech sprawach z powodu niezłożenia w terminie plików JPK_VAT lub braku wyjaśnień dotyczących rozbieżności pomiędzy deklaracją a plikiem JPK_VAT skierowano zawiadomienia do komórki karnej skarbowej. W dwóch przypadkach podatnicy złożyli brakujące pliki JPK_VAT.

(akta kontroli str. 1111-1155)

W raportach *R.1.2*³⁴ w przypadku każdej niezgodności wystosowano wezwanie do podatnika. W przypadku sześciu niezgodności sprawy pozostawały w dalszym ciągu w toku (na łączną kwotę 1106,9 tys. zł), z czego: podatnik odpowiedział na wezwanie (jedna niezgodność na kwotę 410,2 tys. zł), podatnik odpowiedział na wezwanie i zapowiedział złożenie korekty pliku JPK_VAT (jedna niezgodność na kwotę 152,2 tys. zł), brak reakcji podatnika na wezwanie US (cztery niezgodności na łączną kwotę 254,9 tys. zł). W przypadku sześciu niezgodności czynności weryfikacyjne zostały zakończone (na łączną kwotę 2512 tys. zł), z czego: podatnik został wykreślony z rejestru VAT (dwie niezgodności na łączną kwotę 2040,9 tys. zł), podatnicy złożyli korekty pliku JPK_VAT (dwie niezgodności na łączną kwotę 214,9 tys. zł), niezgodność została uznana za wyjaśnioną bez konieczności korygowania pliku JPK_VAT (jedna niezgodność na kwotę 118,2 tys. zł), ustalono, iż niezgodność zaistniała po stronie kontrahenta podatnika (jedna niezgodność na kwotę 138 tys. zł).

(akta kontroli str. 927-1110)

³² Stanowiących 25% badanych niezgodności z raportów *R.2 podmiot główny* (10% ogólnej liczby badanych niezgodności) na łączną kwotę 497 tys. zł.

³³ Sześć szczegółowo badanych niezgodności.

³⁴ 12 szczegółowo badanych niezgodności.

W raportach R.2.podmiot główny³⁵ w przypadku ośmiu niezgodności (na łączną kwotę 630,3 tys. zł) sprawa została zakończona, z czego: wystawca faktury złożył plik JPK_VAT (jedna niezgodność na kwotę 456,6 tys. zł), podatnicy zmienili właściwość z dniem 31 grudnia 2020 r. i niezgodności zostały przesłane do innych urzędów skarbowych (dwie niezgodności na łączną kwotę 69,5 tys. zł), wystawca wykazał fakturę w JPK_VAT (dwie niezgodności na łączną kwotę 41,2 tys. zł), stwierdzono nieprawidłowość po stronie kontrahenta (jedna niezgodność na kwotę 47,9 tys. zł), niezgodność została uznana za wyjaśnioną bez konieczności korygowania pliku JPK_VAT (dwie niezgodności na łączną kwotę 15,1 tys. zł). W przypadku czterech niezgodności (na łączną kwotę 98,6 tys. zł) sprawy pozostawały w dalszym ciągu w toku, z czego: podatnik odpowiedział na wezwanie (trzy nieprawidłowości na łączną kwotę 89,4 tys. zł), brak reakcji podatnika na wezwanie Urzędu (jedna nieprawidłowość na kwotę 9,2 tys. zł).

(akta kontroli str. 783-926)

Pracownicy Urzędu rzetelnie dokumentowali przeprowadzone czynności weryfikacyjne. Nie stwierdzono przypadków wielokrotnego podejmowania takich samych nieefektywnych czynności.

W przypadku każdej niezgodności objętej szczegółowym badaniem pracownicy Urzędu podejmowali czynności weryfikacyjne z opóźnieniem, tj. pierwsza próba kontaktu z podatnikiem w związku z występującymi w raportach niezgodnościami została podjęta po 30 dniach lub później od udostępnienia dla Urzędu raportu, lub stwierdzono przerwy w podejmowaniu prób kontaktu z podatnikami, w związku z występującymi w raportach rozbieżnościami, wynoszące 60 dni lub dłuższą (termin pierwszego kontaktu – najkrótszy jeden dzień³⁶, najdłuższy ponad siedem miesięcy; przerwy w czynnościach – najkrótsza ponad miesiąc³⁷, najdłuższa 17 miesięcy).

(akta kontroli str. 783-1155)

2.2. W 2020 r. zaewidencjonowane w Urzędzie wpłaty podatku od towarów i usług wyniosły 34 835 198,1 tys. zł. Po pomniejszeniu o dokonane zwroty ogółem, dochody z podatku VAT wyniosły 23 884 073,7 tys. zł. W porównaniu do 2019 r. dochody zmniejszyły się o 1 728 231,5 tys. zł (o 6,7%).

W I półroczu 2021 r. wpłaty z podatku od towarów i usług wyniosły 10 658 188,3 tys. zł i były niższe niż w I półroczu 2020 r. o 5 744 955,5 tys. zł (o 35%). Dochody zmniejszyły się o 3 714 534,6 tys. zł, tj. o 35,8%, i wyniosły 6 653 397,6 tys. zł.

W ocenie Naczelnika Urzędu, *na spadek dochodów w podatku od towarów i usług w kontrolowanym okresie miało wpływ spowolnienie wzrostu gospodarczego wywołane epidemią COVID-19. Mniejsza efektywność firm, zmniejszanie zatrudnienia, wolniejszy wzrost płac przyczynił się do słabszej konsumpcji Polaków. W okresie obowiązujących obostrzeń społeczeństwo stało się też bardziej oszczędne, a wiele branż odczuło negatywne skutki kolejnych ograniczeń handlu, w wyniku czego spadała sprzedaż, a problemy finansowe jednego podmiotu stawały się problemami także jego kontrahentów. Miało to niewątpliwie niekorzystny wpływ na gospodarkę i znalazło odzwierciedlenie właśnie w obniżeniu wpływów z tytułu podatku od towarów i usług.(...) Ponadto na spadek dochodów w podatku od towarów i usług wpływ miała zmiana struktury podatników podlegających właściwości Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, wynikająca z rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki*

³⁵ 12 szczegółowo badanych niezgodności.

³⁶ Z tym że kolejna czynność podjęta została po upływie prawie czterech miesięcy.

³⁷ Z tym że próba pierwszego kontaktu podjęta została po ponad miesiącu.

Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników; w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo.

W 2020 r. i w I półroczu 2021 r. w porównaniu do analogicznych okresów lat poprzednich zmniejszyła się kwota dokonanych przez Urząd podatnikom podatku VAT zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. W 2020 r. zwroty te wyniosły 10 951 124,4 tys. zł, tj. były o 77 774,2 tys. zł (o 0,7%) mniejsze niż w 2019 r. W I półroczu 2021 r. z tytułu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym Urząd zwrócił podatnikom kwotę 4 004 790,7 tys. zł, tj. niższą o 2 030 420,9 tys. zł (33,6%) niż w I półroczu 2020 r.

Relacja zwrotów podatku VAT do wpływów z tytułu tego podatku wyniosła 30,1% w 2019 r., 31,4% w 2020 r. oraz 37,6% w I półroczu 2021 r.

W ocenie Naczelnika Urzędu, przyczyną zmniejszenia dokonanych zwrotów z tytułu podatku od towarów i usług jest prezentowana wyżej zmiana przepisów o właściwości organów podatkowych. Z tut. Urzędu odeszły bowiem podmioty, które wykazywały największe zwroty w tym podatku.

(akta kontroli str.1273-1283)

W Urzędzie badaniem zasadności zwrotu podatku od towarów i usług oraz przedłużeniem terminu zwrotu podatku zajmowali się pracownicy pięciu działów czynności sprawdzających (od 4 listopada 2019 r. do 20 października 2020 r.), a następnie (od 21 października 2020 r.) – sześciu działów czynności sprawdzających. Zakres realizowanych zadań, uprawnień i upoważnień pracowników został określony w Regulaminie organizacyjnym Urzędu oraz w zakresach czynności pracowników. Zasady przeprowadzania czynności sprawdzających, w tym czynności sprawdzających deklaracji VAT z wykazaniem zwrotu podatku, zostały określone w Instrukcji nr 2/2018 (obowiązującej do 23 listopada 2020 r.) oraz w Instrukcji nr 24/2020 (obowiązującej od 24 listopada 2020 r.). W wymienionych instrukcjach błędnie przywołano nieobowiązujące od 2013 r. dokumenty pn. *Krajowy i Wojewódzki Plan Dyscypliny Podatkowej*.

(akta kontroli str.1185-1272, 1402-1409)

Szczegółowym badaniem objęto dokumentację 15 zwrotów podatku VAT na kwotę 494,3 mln zł.

Ustalono, że czynności weryfikacyjne rozpoczęto niezwłocznie po wpływie deklaracji do Urzędu. Po przeprowadzeniu analizy formalnej poprawności, deklaracje przypisano do rejestru i zatwierdzono w systemie POLTAX.

Przed dokonaniem zwrotu na bieżąco weryfikowano jego zasadność w ramach czynności analitycznych mających na celu wstępną ocenę ryzyka wykazanego zwrotu oraz czynności sprawdzających (10 – z udziałem podatnika i pięciu – bez udziału podatnika) z wykorzystaniem dedykowanych temu narzędzi informatycznych (POLTAX³⁸, KONTROLA³⁹, EWIKON⁴⁰, WRO-System⁴¹, e-ORUS⁴², VIES⁴³, Elektroniczne Księgi Wieczyste).

³⁸ Wykorzystywany przy weryfikacji rejestracji podatnika, poprawności złożonych deklaracji podatkowych.

³⁹ Służył głównie do sporządzania Analizy zasadności zwrotu VAT oraz uzyskania informacji o przeprowadzonych kontrolach.

⁴⁰ Zawiera informacje o przeprowadzonych i prowadzonych kontrolach oraz ich wynikach (pozytywna, negatywna).

⁴¹ Służył głównie do weryfikacji danych o podmiocie występującym o zwrot podatku VAT i jego kontrahentach, rozliczeń podmiotu występującego o zwrot podatku VAT i jego kontrahentów, zgodności plików JPK_VAT z deklaracją podatkową za dany okres rozliczeniowy, a także ewentualnego występowania nabyć od „podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT czynnych”

⁴² Wykorzystywano zawarte w nim informacje o czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez poprzednie urzędy skarbowe.

Ocena ryzyka została oparta na pełnym przeglądzie dostępnych o podatniku danych. Czynności analityczne obejmowały obszary, takie jak: wyniki przeprowadzonych w okresie co najmniej 12 miesięcy kontroli u podatnika (przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe), niezrealizowane wnioski o przeprowadzenie kontroli, analizy danych na podstawie złożonych JPK_VAT/deklaracji (przez podatnika i jego kontrahentów), w tym informacji podsumowujących, wyniki analizy weryfikacji danych rejestracyjnych (dla podatników nowo zarejestrowanych), deklarowanie przez podatnika nabyć środków trwałych w kwocie przekraczającej wartość obrotów trzech ostatnich okresów rozliczeniowych, deklarowanie straty przez ostatnie dwa lata prowadzonej działalności oraz nagłego wzrostu obrotów.

Przeprowadzone czynności analityczne i sprawdzające zostały udokumentowane w każdym przypadku wydrukiem *Analizy zasadności zwrotu VAT* z podsystemu KONTROLA (zawierającym wstępną ocenę ryzyka, syntetyczny opis przeprowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających), adnotacją z przeprowadzonych czynności sprawdzających oraz w przypadku czynności sprawdzających z udziałem podatnika również – korespondencją z podatnikiem, dostarczoną przez niego dokumentacją i złożonymi wyjaśnieniami.

(akta kontroli str.1285-1399)

W dwóch z 15 badanych *Analizach zasadności zwrotu VAT* w części dotyczącej zatwierdzenia *Analizy* zaznaczono, że „przeprowadzone czynności analityczne wskazują na przeprowadzenie czynności sprawdzających”. W pozostałych *Analizach*:

- w ośmiu przypadkach sformułowanie „przeprowadzenie czynności sprawdzających” zostało przekreślone,
 - w pięciu przypadkach nie zaznaczono, że „przeprowadzone czynności analityczne wskazują na przeprowadzenie czynności sprawdzających”,
- pomimo że czynności sprawdzające zostały faktycznie przeprowadzone we wszystkich analizowanych sprawach.

(akta kontroli str.1299, 1325, 1330, 1338, 1347, 1354, 1360, 1366, 1372, 1379, 1386, 1392, 1398)

Nie miało to wpływu na ocenę zasadności zwrotu VAT, lecz świadczy o niewystarczającej staranności, a także niejednolitym sposobie przygotowania *Analizy* do zatwierdzenia przez kierowników komórek czynności sprawdzających.

Naczelnik Urzędu wskazał, że w podanym przykładzie pracownik dokonujący czynności analitycznych i sprawdzających przekreślił zapis „przeprowadzenie czynności sprawdzających”, a pozostawił zapis „zatwierdzenie do zwrotu VAT”, gdyż przeprowadził przed dokonaniem zwrotu czynności sprawdzające z udziałem podatnika i przekazał zwrot do akceptacji/zatwierdzenia przez przełożonych.

(akta kontroli str.1413, 1415-1416)

NIK zauważył potrzebę podjęcia działań mających na celu ujednolicenie zapisów zawartych w części *Analizy zasadności zwrotu VAT* przeznaczonej do zatwierdzenia przez kierowników komórek czynności sprawdzających.

Wszystkie zwroty zostały poprzedzone analizą okoliczności mogących mieć wpływ na zasadność zwrotu podatku VAT.

Nie stwierdzono przypadków odstąpienia od dalszego sprawdzenia zasadności zwrotu, mimo przesłanek wynikających z analizy ryzyka uzasadniających podjęcie dalszych działań weryfikacyjnych.

⁴³ Wykorzystywany przy weryfikacji informacji podsumowujących VAT UE.

Kolejne działania weryfikacyjne, po analizie ryzyka, nie wykazały powodów, które uzasadniałyby wydanie decyzji odmawiającej dokonanie zwrotów VAT. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających nie stwierdzono nieprawidłowości, a podmioty miały prawo do zadeklarowanych zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zwroty podatku VAT zostały dokonane w nieprzekraczalnych ustawowych terminach do 25 i 60 dni.

Wszystkie zwroty zostały zaakceptowane przez upoważnione osoby. Dziewięć zwrotów zostało zaakceptowanych przez Naczelnika Urzędu, a sześć – przez upoważnionego Pierwszego Zastępcę Naczelnika Urzędu. Akceptacji zadeklarowanych zwrotów dokonywano na deklaracjach podatkowych z wykazanymi kwotami do zwrotu poprzez złożenie stosownego podpisu z datą i imienną pieczęcią.

(akta kontroli str. 1284-1401, 1410-1412)

NIK zwraca uwagę, że w uregulowaniach wewnętrznych Urzędu nie określono sposobu akceptowania zwrotu.

Naczelnik Urzędu podał, że zakres upoważnień do akceptacji zwrotu został określony w Regulaminie organizacyjnym Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie oraz w indywidualnych zakresach czynności.

(akta kontroli str. 1413, 1415-1416)

NIK proponuje uaktualnienie Instrukcji *Przeprowadzanie czynności sprawdzających*, w tym określenie sposobu dokonywania akceptacji zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

2.3. Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie w 2020 r. i w I półroczu 2021 r. realizował po trzy cele dotyczące rozliczeń VAT wyznaczone, zgodnie z kierunkami działania i rozwoju KAS⁴⁴ przez Dyrektora IAS w *Planach działalności Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na 2020 r. i na 2021 r.*

Do pomiaru celu:

- *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*, realizowanego w 2020 r. – wyznaczono w szczególności miernik pn. *Realizacja należności publicznoprawnych*⁴⁵. Miernik na koniec 2020 r. zrealizowano na poziomie 92,5% planu. Wyniósł on 40 549 869 tys. zł wobec wartości zaplanowanej do osiągnięcia w wysokości większej lub równej 43 848 145 tys. zł.
- *Efektywny proces czynności sprawdzających*, realizowanego w 2020 r. – przyjęto miernik pn. *Kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających przeprowadzonych z udziałem podatnika*⁴⁶. Miernik na koniec 2020 r. wyniósł 325 796,1 tys. zł wobec wyznaczonej przez Dyrektora IAS do realizacji przez Urząd kwoty większej lub równej 251 407,8 tys. zł.
- *Efektywność kontroli celno-skarbowych i kontroli podatkowych*, realizowanego w 2020 r. – przyjęto m.in. miernik pn. *Kontrole pozytywne*⁴⁷. Miernik na koniec 2020 r. wyniósł 92% wobec wartości planowanej na poziomie nie mniejszym niż 78%.

⁴⁴ Wynikającymi z zarządzeń Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nr 73 z 20 grudnia 2019 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2020 i nr 135 z 30 grudnia 2020 r. w sprawie określenia kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na rok 2021.

⁴⁵ Określona przez Szefa KAS dla IAS i odpowiednio przez DIAS dla US kwota dochodów (wpłaty minus zwroty) do realizacji.

⁴⁶ Miernik ustalony jako łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających, przeprowadzonych z udziałem podatników.

⁴⁷ Miernik ustalony jako procentowy udział kontroli pozytywnych (z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł) zakończonych w okresie rozliczeniowym w ogólnej liczbie zakończonych kontroli dotyczących podatków.

- *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych*, realizowanego w 2021 r. – wyznaczono m.in. miernik pn. *Realizacja należności publicznoprawnych*. Na koniec czerwca 2021 r. wyniósł on 10 379 860 tys. zł wobec wartości zaplanowanej w wysokości większej lub równej 8 149 601 tys. zł.
- *Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych w wyniku działalności pionu kontroli KAS*, realizowanego w 2021 r. – wyznaczono miernik pn. *Skuteczność kontroli dotyczących podatków*⁴⁸, który na koniec czerwca 2021 r. wyniósł 90% wobec zaplanowanej wartości na poziomie nie mniejszym niż 83%.
- *Poprawa skuteczności i efektywności działania pionu kontroli KAS*, realizowanego w 2021 r. – przyjęto m.in. miernik *Efektywność realizacji czynności sprawdzających*⁴⁹. Na koniec czerwca 2021 r. miernik zrealizowano w kwocie 150 896,8 tys. zł wobec wartości wyznaczonej przez DIAS w kwocie większej lub równej 101 836,5 tys. zł.

Na koniec 2020 r. planowane wartości dwóch z trzech mierników zostały zrealizowane. Nie został w pełni zrealizowany miernik *Realizacja należności publicznoprawnych*. Jego wykonanie wyniosło 92,5% wartości planowanej. Miernik nie został w pełni wykonany w związku z zaistniałą sytuacją kryzysową spowodowaną epidemią COVID-19.

W I półroczu 2021 r. planowane wartości wszystkich badanych mierników zostały osiągnięte.

Poza miernikami wyznaczonymi przez Dyrektora IAS w Planach działalności Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na 2020 r. i na 2021 r. wynikającymi z dokumentu *Kierunki działania i rozwoju KAS*. Urząd nie realizował innych mierników dotyczących rozliczeń VAT.

(akta kontroli str. 281, 1279-1280, 1417- 514)

2.4. W Urzędzie w okresie objętym kontrolą większość wszczętych kontroli rozliczeń VAT obejmowała badanie okresów rozliczeniowych VAT nie starszych niż dotyczących do dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli, w tym bieżących okresów rozliczeniowych.

W 2020 r. na 53 wszczęte kontrole⁵⁰ 43 (81,1%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku wszczęcia kontroli lub dwóch lat poprzednich, w tym 35 kontroli (66%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku wszczęcia kontroli lub roku poprzedniego. Wskaźnik ten był niższy niż 2019 r., kiedy wyniósł 92,7%.

W kontrolach wszczętych w 2020 r. w porównaniu z rokiem poprzednim zwiększył się udział kontroli obejmujących starsze okresy rozliczeniowe z 7,3% do 18,9%. Udział kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe sprzed czterech i więcej lat wzrósł z 10,9% w 2019 r. do 22,6% w 2020 r.

W I półroczu 2021 r. na 21 wszczętych kontroli 20 (95,2%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku wszczęcia kontroli lub dwóch lat poprzednich, w tym 17 (81%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku wszczęcia kontroli lub roku poprzedniego. Wskaźniki te były wyższe niż w analogicznym okresie poprzedniego roku, kiedy wyniosły odpowiednio 69,6% i 52,2%. W I półroczu 2021 r. zmniejszył

⁴⁸ Miernik ustalony jako relacja liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. zł do liczby zakończonych w okresie sprawozdawczym postępowań kontrolnych, kontroli celno-skarbowych i zatwierdzonych kontroli podatkowych dotyczących podatków.

⁴⁹ Miernik ustalony jako łączna kwota ustaleń dokonanych w toku czynności sprawdzających (podana w mln zł).

⁵⁰ W 2020 r. wszczęto 55 kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT.

się udział przeprowadzonych kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe sprzed czterech i więcej lat z 30,4% w I półroczu 2020 r. do 14,3% w I półroczu 2021 r.

Kontrole rozliczeń VAT obejmujące starsze okresy rozliczeniowe, w tym okresy rozliczeniowe sprzed czterech i więcej lat, wszczynane były na wnioski komórek organizacyjnych Urzędu w związku z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi w zakresie innych podatków, skutkującymi także uszczupleniem w podatku od towarów i usług, w związku z ustaleniami innych kontroli podatkowych lub kontroli przeprowadzonych u kontrahenta podatnika oraz wskutek wpływu do Urzędu informacji o nieprawidłowościach przekazanych przez inne organy podatkowe, organy ścigania lub prokuraturę.

W okresie objętym kontrolą większość zakończonych i zatwierdzonych kontroli rozliczeń VAT obejmowała badanie okresów rozliczeniowych nie starszych niż dotyczących dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli. W 2020 r. na 56 zakończonych kontroli 36 (64,3%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku zakończenia kontroli lub dwóch lat poprzednich, w tym 23 kontrole (41,1%) dotyczyły okresów rozliczeniowych VAT z roku zakończenia kontroli lub roku poprzedniego. Wskaźniki te były niższe niż 2019 r., kiedy wyniosły odpowiednio 71,2% i 54,8%.

W kontrolach zakończonych w 2020 r. w porównaniu z rokiem poprzednim zwiększył się udział kontroli obejmujących starsze okresy rozliczeniowe z 28,8% do 35,7%. Udział kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe sprzed czterech i więcej lat wzrósł z 20,5% w 2019 r. do 33,9% w 2020 r.

W I półroczu 2021 r. na 34 zakończone kontrole 27 (79,4%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku zakończenia kontroli lub dwóch lat poprzednich, w tym 13 (38,2%) dotyczyło okresów rozliczeniowych VAT z roku zakończenia kontroli i roku poprzedniego. Wskaźniki te w analogicznym okresie poprzedniego roku wyniosły odpowiednio 60,9% i 39,1%. W I półroczu 2021 r. w zakończonych kontrolach zmniejszył się udział kontroli obejmujących okresy rozliczeniowe sprzed czterech i więcej lat z 34,8% w I półroczu 2020 r. do 29,4% w I półroczu 2021 r.

W 2020 r. Urząd przeprowadził 56 kontroli podatkowych dotyczących rozliczeń VAT, w tym 23 kontrole dotyczące zasadności zadeklarowanych przez podatników zwrotów podatku VAT. W 2019 r. przeprowadzono 73 kontrole rozliczeń VAT, w tym 42 dotyczyły zasadności zwrotów VAT. Skuteczność kontroli rozliczeń VAT mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości⁵¹, do liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT wzrosła z 84,9% w 2019 r. do 92,9% w 2020 r. W okresie tym wzrosła również skuteczność kontroli zasadności zwrotów VAT z 78,6% w 2019 r. do 87% w 2020 r.

W I półroczu 2021 r. przeprowadzono 34 kontrole rozliczeń VAT, w tym 10 kontroli dotyczyło zasadności zwrotów VAT. W I półroczu 2020 r. było to odpowiednio 23 i dziewięć kontroli. Skuteczność kontroli dotyczących rozliczeń VAT wyniosła 88,2% i obniżyła się nieznacznie, w porównaniu do analogicznego okresu 2020 r. (91,3%). Obniżyła się również częstotliwość wykrywania nieprawidłowości w kontrolach zasadności zwrotów VAT z 88,9% w I półroczu 2020 r. do 80% w I półroczu 2021 r.

Przyczyną nieznacznego obniżenia się w I półroczu 2021 r. w porównaniu do I półrocza 2020 r. skuteczności kontroli rozliczeń VAT i kontroli zasadności zwrotów VAT było przeprowadzenie w I półroczu 2021 r. czterech kontroli z ustaleniami poniżej 3 tys. zł.

⁵¹ Z ustaleniami podatkowymi powyżej 3 tys. złotych.

W ocenie Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, najbardziej przydatnym i najczęściej wykorzystywanym narzędziem w zakresie identyfikowania nierzetelnych rozliczeń podatników VAT jest aplikacja WRO-System. Aplikacja ta pozwala na weryfikację m.in. rozliczeń podatnika, czy składa pliki JPK, czy wykazuje w nich prawidłowo faktury zakupu i sprzedaży, czy faktury zostały wykazane przez kontrahentów i czy zostały wykazane w zgodnych kwotach oraz czy kontrahenci są czynnymi podatnikami VAT. Weryfikacja składanych przez podatników plików JPK_VAT jest najlepszym źródłem informacji o transakcjach pomiędzy podmiotami. Na podstawie analizy danych w nich zawartych możliwe jest w krótkim czasie potwierdzenie transakcji pomiędzy podmiotami, ich rzetelności i ewentualne wykrycie nieprawidłowości. Do pozostałych narzędzi najczęściej wykorzystywanych w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń podatników VAT należą: system EVIKON, KARTA 2, podsystem KONTROLA, które umożliwiają identyfikację podmiotów, które są lub były przedmiotem kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, w jakim zakresie i z jakim wynikiem. Bardzo często w identyfikowaniu nierzetelnych rozliczeń wykorzystywany jest Internet i wszelkie dostępne w nim informacje dotyczące podmiotu, m.in. adresy firm, opinie, artykuły prasowe, zdjęcia. Wszystkie ww. instrumenty były skuteczne w warunkach epidemii COVID-19. Epidemia nie miała znaczącego wpływu na skuteczność wykorzystywania powyższych narzędzi. Jedyną niedogodnością był utrudniony kontakt z podatnikami ze względu na wykonywaną przez nich pracę zdalną, co powodowało przedłużenie przeprowadzanych czynności sprawdzających. Mimo to nie zidentyfikowano wystąpienia barier w ich stosowaniu.

Najwyższe kwoty nieprawidłowości ujawniono w kontrolach w zakresie rozliczeń podatników z budżetem państwa z tytułu podatku od towarów i usług (przeprowadzonych w spółkach z o. o.):

- 45 628,4 tys. zł – w tym wartość uszczuplenia 35 098,8 tys. zł wynikała z zawyżenia przez spółkę „LS” wartości podatku naliczonego w deklaracjach VAT-7 za okres od września 2018 r. do marca 2019 r., a 10 529,6 tys. zł – z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112 b ust. 1 pkt 1 lit. a i c ustawy o podatku od towarów i usług, za ww. okres (decyzja została wydana 15 czerwca 2021 r., jest decyzją ostateczną, brak wpłat);
- 40 807,3 tys. zł – w tym wartość uszczuplenia wynikała głównie z faktu, iż kontrolowana spółka „N” wystawiała (od 1 maja 2018 r. do 31 sierpnia 2019 r.) faktury niedokumentujące faktycznych zdarzeń gospodarczych (tzw. „puste” faktury), które posłużyły ich odbiorcom (lub mogły posłużyć) do odliczenia podatku naliczonego z nich wynikającego (postępowanie podatkowe w toku);
- 40 457,5 tys. zł – wartość uszczuplenia wynikała głównie z wystawiania przez spółkę „F” (od września 2018 r. do maja 2019 r.) tzw. „pustych” faktur (decyzja została wydana 29 grudnia 2020 r., jest decyzją ostateczną, brak wpłat);
- 26 557,5 tys. zł – w tym wartość uszczuplenia – 20 428,6 tys. zł wynikała głównie z zaniżenia przez spółkę „I” wartości podatku należnego w deklaracjach VAT-7 za okres od marca 2018 r. do marca 2020 r., a 6 128,9 tys. zł – z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112 b ust. 1 pkt 1 lit. d ustawy o podatku od towarów i usług, za ww. okres (postępowanie podatkowe w toku).

Ustalenia zostały dokonane z wykorzystaniem narzędzi informatycznych, w tym: WRO-Systemu (Moduły: Skarbiec, Analizer, Ocena Podatnika VAT, Transakcje, STIR, STIR Przepływy) umożliwiającego dostęp m.in. do danych z Jednolitych Plików Kontrolnych (JPK_VAT) kontrolowanego, kontrahentów oraz osób/podmiotów powiązanych.

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. W kierowanych do podatników pisemnych wezwaniach dotyczących raportów *R.1.2* oraz *R.2 podmiot główny* (dotyczących 21 badanych niezgodności) w treści wezwania błędnie przywoływano art. 112b ust. 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług zamiast art. 112b ust. 3 pkt 1 lit. a ww. ustawy. Ponadto w dwóch wysłanych do podatników wezwaniach dotyczących raportów *R.0* przywoływano i cytowano uchylony przepis art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej. Wezwania zostały sporządzone po 1 października 2020 r. oraz dotyczyły okresów późniejszych niż październik 2020 r. Z dniem 1 października 2020 r. przedmiotowy przepis został uchylony na mocy art. 3 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.⁵²

(akta kontroli str. 783-1110)

Naczelnik Urzędu, odnosząc się do powyższego, wyjaśnił, iż wezwanie jest to czynność techniczna, którego obligatoryjne elementy zawarte są w art. 159 O.p. Brak wśród nich powołania podstawy prawnej. W wezwaniach objętych kontrolą wszystkie wymagane elementy zostały zawarte, a wskazywano podstawę prawną informacyjnie, niejako dodatkowo. Wskazywanie w wezwaniach podstawy prawnej obarczonej błędem nie wywołało negatywnych skutków dla podatników z uwagi na brak możliwości zaskarżenia przedmiotowych pism.

Naczelnik Urzędu podkreślił, iż zmiany przepisów nie zniosły obowiązku składania przez podatników prowadzonej ewidencji za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Wysłanie wezwania miało na celu zobligowanie podmiotów do złożenia brakujących plików JPK_VAT.

Ponadto Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż powołanie przepisu ustawy VAT jest omyłką pisarską. Wadliwe podanie podstawy prawnej nie doprowadziło do naruszenia praw podatnika ani nie wpłynęło na brzmienie pozostałych, obligatoryjnych elementów wezwania.

Naczelnik Urzędu podkreślił, iż w okresie objętym kontrolą przypadał czas pandemii. Ustawodawca niejednokrotnie wprowadzał wówczas przepisy dotyczące działania instytucji państwowych, w tym dotyczących zawieszenia terminów procesowych. Ponadto przy ocenie powyższych kwestii należy wziąć pod uwagę: ilość wytworzonych wezwań przez Piąty Dział Czynności Sprawdzających w 2021 r. w liczbie blisko 3700, konieczność zastosowania pracy zdalnej ze względu na obostrzenia w okresie pandemii, ilości przysyłanych niezgodności do realizacji, gdzie ich liczba w pojedynczych raportach wahała się od kilkudziesięciu do ponad dwóch tysięcy. Dodatkowy wpływ na realizację zadań miała również długotrwała absencja części kadry działu.

Ponadto Naczelnik Urzędu poinformował, że wzory wezwań zostały poddane analizie. Treść wezwań została poprawiona, zaktualizowano przepisy prawne, które powoływano w wezwaniach, oraz został wzmożony nadzór nad aktualizacją wzorów pism wychodzących. Pracownicy podczas przeprowadzonych spotkań zostali pouczeni o zachowaniu dbałości o jakość tworzonych dokumentów i treści, jakie są w nich zamieszczane.

(akta kontroli str. 1160-1166, 1168)

⁵² Dz. U. poz. 1520.

Powyższe wyjaśnienia nie zasługują na uwzględnienie. Organ podatkowy, podejmując czynności sprawdzające, zobowiązany jest nie tylko do działania na podstawie przepisów prawa (art. 120 w zw. z art. 280 O.p.), ale także powinien je prowadzić w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p. w zw. z art. 280 O.p.), a ponadto ciąży na nim obowiązek udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tych czynności (art. 121 § 2 O.p. w zw. z art. 280 O.p.). W przypadku przywoływania przepisów prawa pracownik organu podatkowego winien przywoływać i cytować aktualne brzmienie przepisów, a także winien podawać właściwą i istniejącą jednostkę redakcyjną aktu normatywnego.

2. W przypadku trzech niezgodności dotyczących raportów *R.2 podmiot główny* (na łączną kwotę 496,7 tys. zł) bezzasadnie wystosowano do podatników wezwania. Z analizy przedłożonych do kontroli akt wynika, iż organ podatkowy na dzień sporządzenia wezwania dysponował informacjami pozwalającymi na zakończenie czynności weryfikacyjnych bez udziału podatnika.

(akta kontroli str. 785-794, 801-806, 921-926)

Odnosząc się do powyższego, Naczelnik Urzędu wskazał, że materiały zgromadzone w analizowanych sprawach mogą końcowo sugerować, że wysłane wezwanie było niezasadne. Jednakże ze względu na dokonywaną aktualizację informacji, dane mogą wyglądać inaczej na dzień zakończenia sprawy niż na dzień weryfikacji wskazanych nieprawidłowości. Szczegółowe wyjaśnienie wspomnianych przypadków wymagałoby posiadania dokładnego obrazu na dzień weryfikacji wskazanych nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 1160-1166)

W ocenie NIK, powyższe wyjaśnienie nie zasługuje na uwzględnienie. W pierwszej sprawie (na kwotę 456,6 tys. zł) wezwanie do podatnika sporządzono 24 czerwca 2020 r., podczas gdy z adnotacji służbowej z 13 września 2021 r. wynika, iż czynności weryfikacyjne zakończono, ponieważ kontrahent podatnika w korekcie pliku JPK_VAT, złożonej 26 maja 2020 r. wykazał niezgodną fakturę. Tym samym korekta pliku JPK_VAT została złożona niemalże miesiąc przed datą sporządzenia wezwania.

W drugiej sprawie (na kwotę 33,1 tys. zł) wezwanie do podatnika sporządzono 27 kwietnia 2020 r., zaś z adnotacji służbowej sporządzonej 15 września 2021 r. wynika, iż czynności weryfikacyjne zakończono, ponieważ kontrahent podatnika wykazał niezgodną fakturę w pliku JPK_VAT za grudzień 2019 r. Z danych z WRO-Systemu wynika, iż kontrahent podatnika złożył przedmiotowy plik JPK_VAT 23 stycznia 2020 r., a zatem miało to miejsce ponad trzy miesiące przed datą sporządzenia wezwania.

W trzeciej sprawie (na kwotę 7,3 tys. zł) wezwanie do podatnika sporządzono 14 czerwca 2021 r., natomiast z adnotacji służbowej sporządzonej 15 września 2021 r. wynika, iż czynności weryfikacyjne zakończono, ponieważ kontrahent podatnika wykazał niezgodną fakturę w pliku JPK_VAT za grudzień 2020 r. Z danych z WRO-Systemu wynika, iż kontrahent podatnika złożył przedmiotowy plik JPK_VAT 25 stycznia 2021 r., a zatem miało to miejsce ponad cztery i pół miesiąca przed datą sporządzenia wezwania.

(akta kontroli str. 785-794, 801-806, 921-926)

3. W przypadku badanych niezgodności w rozliczeniach VAT wykazanych w centralnie generowanych przez Ministerstwo Finansów raportach stwierdzono opóźnienia w podejmowaniu przez Urząd czynności sprawdzających. We wszystkich badanych sprawach pierwsza próba kontaktu z podatnikiem

została podjęta po 30 dniach lub przerwy w podejmowanych czynnościach wynosiły ponad 60 dni.

(akta kontroli str. 783-1155)

Naczelnik Urzędu wskazał, że okres objęty kontrolą przypadał w czasie obostrzeń wywołanych sytuacją epidemiczną w kraju. Nałożone zostały ograniczenia dotyczące ilości kadry, która mogła pracować w Urzędzie. W celu zabezpieczenia realizacji głównych funkcji Urzędu przekierowywano kadrę do wykonywania najistotniejszych zadań zabezpieczających funkcjonowanie całego Urzędu. Umożliwienie w późniejszym czasie świadczenia pracy w trybie zdalnym wpłynęło pozytywnie na realizację zadań z zakresu Piątego Działu Czynności Sprawdzających, jednak nadal nieporównywalnie odbiegała od efektywności i jakości pracy świadczonej w siedzibie urzędu. Weryfikacja nieprawidłowości wskazanych w raportach JPK_VAT oraz wezwania podatników do złożenia wyjaśnień, jak również ponowna weryfikacja wskazanych nieprawidłowości wydłużyły się w czasie. Mając na uwadze powyższe ograniczenia w związku z okresem epidemii, Ministerstwo Finansów zmieniło terminy realizacji raportów.

Naczelnik Urzędu wskazał również, że dodatkowy wpływ na możliwości realizacji raportów miały ograniczenia kadrowe związane z absencją pracowników w tym okresie ze względu na zwolnienia lekarskie oraz konieczność sprawowania opieki nad dziećmi ze względu na zamknięcie szkół. Liczba pracowników w dziale wahała się w okolicach czterech osób. Mimo to, działania podjęte przez Urząd zmierzały do wywiązania się z terminów wyznaczonych przez Ministerstwo Finansów.

Ponadto Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że dodatkowo w okresie I kwartału 2021 r. pracownicy działu obciążeni byli zadaniami związanymi z kampanią informacyjną wynikającą ze zmiany właściwości naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Pomimo spiętrzeń zadań udało się osiągnąć wyniki pracy na niewiele niższym poziomie niż w analogicznym okresie roku poprzedniego.

(akta kontroli str. 1160-1166)

W trakcie kontroli zidentyfikowano także 22 niezgodności, (co stanowiło 0,4% liczby niezgodności wynikających z objętych analizą 17 raportów przekazanych do Urzędu w I kwartale 2020 r. i w I kwartale 2021 r.) na łączną kwotę 29,3 tys. zł, które zostały przesłane do Urzędu zgodnie z właściwością miejscową po upływie terminu wyznaczonego przez Ministerstwo Finansów na realizację raportu. W okresie od 16 marca 2021 r. do 28 lipca 2021 r. zostały pobrane przez pracownika, ale do 3 września 2021 r. nie podjęto w stosunku do nich żadnych czynności weryfikacyjnych.

(akta kontroli str. 1184 – plik 1)

Naczelnik Urzędu wyjaśnił, iż wskazane przypadki dotyczą niezgodności przesłanych do realizacji przez inne urzędy po wyznaczonej dacie realizacji raportu. Analiza niezgodności z raportów, których termin realizacji upłynął, odbywa się sukcesywnie w zależności od obciążenia. We wskazanym okresie obciążenie to narosło ze względu na przeniesienie kierownika działu oraz pracownika do nowo powstałego działu Czynności Sprawdzających SAS-6 oraz sukcesywne przejmowanie zadań przez nowych pracowników.

(akta kontroli str. 1160-1166)

OCENA CZĄSTKOWA

W Urzędzie skutecznie weryfikowano prawidłowość dokonywanych przez podatników rozliczeń VAT. Przed dokonaniem zwrotu rzetelnie sprawdzano

zasadność wykazanego zwrotu w ramach prowadzonych czynności analitycznych i sprawdzających z wykorzystaniem dedykowanych temu narzędzi informatycznych. Urząd osiągnął planowany poziom większości wartości mierników stopnia realizacji celów dotyczących rozliczeń VAT, wyznaczonych przez Dyrektora IAS w Warszawie na koniec 2020 r. oraz na koniec I półrocza 2021 r.

W Urzędzie w okresie objętym kontrolą większość wszczętych kontroli rozliczeń VAT obejmowała badanie okresów rozliczeniowych VAT nie starszych niż dotyczących do dwóch lat poprzedzających rok wszczęcia kontroli. Skuteczność typowania podmiotów do kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli rozliczeń VAT utrzymana została na wysokim poziomie, zbliżonym do osiągniętej w poprzednich okresach.

W toku kontroli stwierdzono opóźnienia w podejmowaniu działań wyjaśniających niezgodności w rozliczeniach VAT wykazane w centralnie generowanych przez Ministerstwo Finansów raportach. W trzech z badanych spraw niezasadnie wzywano podatników do wyjaśnienia rozbieżności.

IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

Wnioski

1. Zwiększenie nadzoru nad:
 - dokonywaniem analizy ryzyka rejestracji podmiotów dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego w podatku VAT i do transakcji wewnątrzwspólnotowych,
 - wszczynaniem postępowań na podstawie art. 8c ust. 4 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników,
 - kierowaniem do podatników pisemnych wezwań.
2. Bieżące podejmowanie przez Urząd działań wyjaśniających niezgodności w rozliczeniach VAT wykazane w centralnie generowanych przez Ministerstwo Finansów raportach.

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 Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 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.

Warszawa, października 2021 r

Kontrolerzy

Agnieszka Szymaniak
Główny specjalista kp.

Najwyższa Izba Kontroli
z upoważnienia
Dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów
p.o. Wicedyrektor
Lidia Olszak

.....
podpis

.....
podpis

Sławomir Sońta
Główny specjalista kp.

.....
podpis

Robert Grzybko
Główny specjalista kp.

.....
podpis