



**DYREKTOR
IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH**

Katowice, dnia 22 września 2016 r.

2401-KW2.0710.22.2016.8
2401-16-103718

Pani
Anna Bandura
Naczelnik
Urzędu Skarbowego
w Bytomiu

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 46 ust. 1 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przekazuje wystąpienie pokontrolne z kontroli prowadzonej na podstawie Rozdziału 2 ww. ustawy, w trybie zwykłym w Urzędzie Skarbowym w Bytomiu w zakresie:

Prawidłowość przedłużania terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług (VAT) zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm).

Analizie podlegały czynności organu podatkowego w 2015 r. i w pierwszym kwartale 2016 r.

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 20 do 29 lipca 2016 r.

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli zostały przedstawione w projekcie wystąpienia pokontrolnego, doręczonym w dniu 13.09.2016 r. Do projektu Naczelnik Urzędu Skarbowego w Bytomiu pismem z dnia 19 września 2016 r. znak: 2405-PP.0710.1.2016 (wpływ do Izby Skarbowej w Katowicach 20 września 2016 r.) wniósł w terminie zastrzeżenia, które zostały uznane w całości przez Kierownika komórki do spraw kontroli Izby Skarbowej w Katowicach. Uwzględnienie zastrzeżeń pozostaje bez wpływu na końcową ocenę działalności kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą.

Na podstawie dokonanych ustaleń Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach **ocenil pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości** działalność Urzędu Skarbowego w Bytomiu w zakresie objętym kontrolą.

Powyższe uzasadniają ustalenia poczynione w zagadnieniach tematycznych objętych kontrolą oraz ujawnione uchybienia i nieprawidłowości:

1. Do dnia zakończenia kontroli (tj. 29 lipca 2016 r.), Naczelnik US w Bytomiu nie wystąpił do Dyrektora Izby Skarbowej o uchylenie Zarządzenia nr 27/2014 z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z „Wytocznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług”.

W toku kontroli NUS w Bytomiu przedłożył pismo z dnia 15 lipca 2016 r., znak 2405-OB4-2.7004.140.2016.1 za pośrednictwem, którego przesłał do DIS w Katowicach projekt Instrukcji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu w sprawie szczegółowych procedur dla realizacji zadań wynikających z „Wytocznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług” w celu zaopiniowania.

W związku z powyższym odstąpiono od formułowania zaleceń.

2. Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej przedstawione przez Kierownika Działu PP i KP nie zostały zarejestrowane w systemach BA i SZD (odpowiednio).

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Informacje o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych zamieszczać we właściwej ewidencji.

3. W związku z wydawanymi przez NUS postanowieniami o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług, DIS przypomina:

Z treści art. 87 ust. 2 ustawy o VAT wynikają uprawnienia organu podatkowego do zbadania zasadności zwrotu podatku. Przepis ten określa ramy postępowania urzędu skarbowego, w jakim to badanie ma się odbywać. Ustawodawca wskazuje na czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, postępowanie podatkowe oraz postępowanie kontrolne. W związku z tym działania podejmowane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu wobec podatnika deklarującego w deklaracji VAT kwotę do zwrotu, mogą przyjąć tylko i wyłącznie opisane powyżej formy. Zaznaczyć należy, że przepis art. 87 ust. 2 wprost wskazuje, że organ może przedłużyć termin zwrotu „do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego” w ramach wskazanych postępowań. Podkreślić należy, że weryfikacja w ramach wskazanych postępowań ma być „dokonywana”, co oznacza, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu może być wydane w ramach wymienionych powyżej procedur zaistniałych w rzeczywistości.

W wyroku NSA z dnia 11 lutego 2015 r., I FSK 621/14 czytamy:

*- postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT jest skuteczne do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonanej w ramach procedury wskazanej w tym postanowieniu, a wraz ze zmianą procedury weryfikacji **konieczne jest wydanie kolejnego postanowienia** o przedłużeniu terminu zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika w nowej procedurze.*

Z kolei w wyroku WSA z dnia 15 lutego 2016 r., I SA/Wr 1770/15 czytamy:

- w sytuacji, gdy postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT obowiązuje do czasu zakończenia weryfikacji w ramach kontroli podatkowej, to terminem takiego zakończenia jest moment doręczenia protokołu kontroli podatkowej,

- przedłużenie terminu zwrotu VAT dokonane kolejnym postanowieniem z uwagi na wszczęte postępowanie podatkowe po upływie miesiąca od zakończenia kontroli należy uznać za wydane po upływie terminu zwrotu.

W tej kwestii wypowiedział się również WSA w wyroku z dnia 8 czerwca 2016 r., I SA/Gd 420/16 (wyrok nieprawomocny):

-....z chwilą wszczęcia postępowania podatkowego zakończył się etap czynności sprawdzających, tym samym termin wynikający z postanowienia o przedłużeniu zwrotu VAT z dnia 12 listopada 2015r. (wydanego w ramach czynności sprawdzających), z dniem wszczęcia postępowania podatkowego uległ zakończeniu. W konsekwencji w momencie wydania zaskarżonego postanowienia, tj. w dniu 8 grudnia 2015 r. organ podatkowy działał już po upływie terminu zwrotu VAT i oznacza to, iż termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającego z deklaracji VAT-7 za sierpień 2015 r. nie został skutecznie przedłużony.

W związku z powyższym:

Zaleca się NUS zachowanie szczególnej czujności w sposobie postępowania przy weryfikacji rozliczenia VAT z wykazaną kwotą zwrotu. Należy mieć na uwadze wspomniane powyżej orzecznictwo, bowiem upływ terminu przesądza o obowiązku zwrotu podatku, niezależnie od tego, czy zasadność zwrotu wymagała dodatkowego zweryfikowania rozliczenia, czy też nie (WSA z dnia 18 września 2014 r., I SA/Sz 1474/13). Wydając postanowienie należy pamiętać, że istotą postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu jest poinformowanie podatnika o wydłużeniu terminu do dokonania zwrotu i postanowienie to ma charakter gwarancyjny, o czym orzekł NSA w wyroku z dnia 17 marca 2015 r., I FSK 272/14.

4. W związku z doręczeniem postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu po upływie terminu, DIS przypomina:

Przepisy art. 87 ust. 2 ustawy o VAT dają podstawę do przedłużenia terminu zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej, jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia. Bezsprzeczna i wielokrotnie potwierdzana przez orzecznictwo sądowe jest możliwość przedłużania terminów zwrotu jedynie w sytuacji, gdy terminy te nie upłynęły.

W zakresie liczenia końcowego terminu skutecznego przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT ukształtowały się w doktrynie dwie linie, które warunkują skuteczność przedłużenia:

- od wydania postanowienia

Stanowisko, iż chwilą przedłużenia terminu zwrotu jest data wydania postanowienia zostało zaprezentowane między innymi w wyrokach: sygn. I SA/Sz 1124/14, sygn. I SA/Sz 1125/14 z dnia 14 stycznia 2015 r., I SA/Sz 1474/13 z dnia 18 września 2014 r., I SA/Ke 578/14 z dnia 30 grudnia 2014 r. Orzecznictwo, w którym Sady uznają, iż chwilą przedłużenia terminu jest data wydania aktu administracyjnego przedłużającego termin odwołuje się do wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., sygn. III SA 457/01, uchwały 7 sędziów NSA z 17 grudnia 2007 r.,

I FPS 5/07, uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r. r., sygn. II FPS 7/09 i wyroku Sądu najwyższego z dnia 2 października 2002 r., sygn. III RN 149/01.

- od doręczenia postanowienia o przedłużeniu przed upływem terminu zwrotu

Stanowisko, iż chwilą przedłużenia terminu zwrotu jest data skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia przedłużającego termin czyli data doręczenia, zostało zaprezentowane między innymi w wyrokach: sygn. III SA/Wa 2642/13 z dnia 27 lutego 2014 r., III SA/Wa 2308/14 z dnia 6 listopada 2014 r., III SA/Wa 1642/13 z dnia 4 września 2013 r., I SA/Po 1058/13 z dnia 29 kwietnia 2014 r., I SA/Ld 845/14 z dnia 27 listopada 2014 r., I SA/Po 588/15 z dnia 10 listopada 2015 r. (nieprawomocne). W przedmiotowych orzeczeniach Sądy odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 października 2008 r., sygn. Akt K 16/07 uznają, że chwilą przedłużenia terminu jest data doręczenia postanowienia. We wskazanych powyżej wyrokach podkreślane jest, że:

- *nie jest wystarczające samo tylko sporządzenie (napisanie) i podpisanie postanowienia przedłużającego termin. Musi ono zostać skutecznie wprowadzone do obrotu prawnego, tak aby było wiążące zarówno dla organów jak i jego adresata,*

- *zasadą jest, że decyzja (postanowienie) wchodzi do obrotu prawnego i wywołuje określone obowiązki i uprawnienia z chwilą jej doręczenia stronie, a jedynym wyjątkiem są decyzje w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, wchodzące do obrotu prawnego w dacie ich wydania. Jeśli więc ustawodawca nie przewidział w omawianym przepisie innych wyjątków od zasady wejścia do obrotu aktu prawnego z datą doręczenia stronie, to znaczy, że postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT również wchodzi do obrotu prawnego z tak oznaczoną datą, tj. datą doręczenia stronie.*

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zauważa powyższy problem związany z brakiem jednoznaczności w tym względzie.

W związku z powyższym:

Mając na względzie przedstawione powyżej rozbieżności, **zaleca się NUS** stosowanie w pierwszej kolejności zasady doręczania podatnikom postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu przed jego upływem. W przypadku braku takiej możliwości stosować zasadę wskazaną w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt: I FSK 1943/15, I FSK 1468/15, I FSK 2081/15, I FSK 1539/15, I FSK 1893/15, I FSK 2208/15, I FSK 2039/15, w których podkreślono, że Organ pozostaje w terminie, jeśli operator otrzyma pismo przed jego upływem.

Jednocześnie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przypomina, że zgodnie z *Wytycznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług – październik 2014 r., marzec 2016 r.*, w przypadku uchybienia terminu przekazania zwrotu podatku VAT, naczelnik urzędu skarbowego wszczyna postępowania wyjaśniające w celu ustalenia przyczyn i osób winnych przekroczenia terminu.

5. Zastosowanie niewłaściwego (błédnego) pouczenia w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu - 5 przypadków, dotyczy:

-
-
-
-

W stanie prawnym obowiązującym do 14 sierpnia 2015 r. i zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą (NSA z dnia 24.06.2014 r., I FSK 1301/13), na postanowienie naczelnika urzędu skarbowego w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu w procedurze kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, służyła skarga do WSA na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2002 r., poz. 270 ze zm.), po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

W stanie prawnym od 15 sierpnia 2015 r., nadanym brzmieniem ustawy z dnia 09 kwietnia 2015 r., o zmianie ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a, sąd sprawując sądową kontrolę administracji publicznej – orzeka w sprawach aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, jednak z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego oraz postępowań określonych w działach IV – Op. – postępowanie podatkowe, V Op. – czynności sprawdzające, VI Op. – kontrola podatkowa, art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. Sądy administracyjne sprawy wniesione po 15 sierpnia 2015 r. dot. postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu zachowują się w dwojaki sposób, aczkolwiek zazwyczaj odrzucają skargi:

- WSA Kielce z dnia 14/01/2016 r., I SA/Ke 9/16,
- WSA Kielce z dnia 29/12/2015, I SA/Ke 791/15,
- WSA Łódź z dnia 14/01/2016 r., I SA/Łd 1432/15

W związku z powyższym:

Od 15 sierpnia 2015 r., podatnikowi nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego na postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu w procedurze kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, kontroli skarbowej. Prawo wniesienia do sądu skargi jest zagwarantowane poprzez zaskarżenie bezczynności organu podatkowego.

Jednocześnie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zaznacza, że niniejsze zagadnienie będzie rozpatrywane przez Skład Siedmiu Sędziów, w związku z pytaniem skierowanym przez NSA – I FSK 724/16 z dnia 13 lipca 2016 r.

6. Podanie zbyt ogólnego uzasadnienia w postanowieniach o przedłużeniu terminu zwrotu – zadeklarowanie przez podatnika zwrotu podatku VAT nie może być przesłanką samą w sobie do podjęcia weryfikacji zwrotu - 2 przypadki, dotyczy:

Urząd skarbowy, podejmując decyzję o tym, czy zasadność zwrotu podatku rzeczywiście wymaga dodatkowego zweryfikowania w ramach jednej z procedur określonych w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT, winien opierać się na konkretnych przesłankach wynikających ze stanu faktycznego danej sprawy. Organ podatkowy decyduje wyłącznie o konieczności dalszego badania zasadności zwrotu, a nie o samej zasadności zwrotu. Nie chodzi, zatem o wykazanie, że zwrot jest niezasadny ani o wykazanie, że istnieją dowody przemawiające za niezasadnością zwrotu. W przedłużeniu terminu zwrotu istotne jest wskazanie, że istnieją okoliczności przemawiające za potrzebą dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu podatku (NSA z dnia 11 lutego 2015 r. sygn. akt I FSK 2127/13). Użyte w treści art. 87 ust. 2 sformułowania, że "zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania" powinno być dokonywane w oparciu, o co najmniej uprawdopodobnione przesłanki. Wspomniany warunek zakłada, że przed upływem ustawowego terminu zwrotu (zdanie pierwsze) podjęte zostały czynności zmierzające do zweryfikowania jego zasadności, lecz nie dały one jeszcze rezultatu lub jest on niejednoznaczny (WSA w Warszawie z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt III SAB/Wa 32/12).

Uzasadnienie przesłanek przedłużenia terminu zwrotu ma szczególne znaczenie dla ustalenia, czy organ podatkowy nie przekroczył granic wskazanych w ww. przepisie. Tym samym, w postanowieniu przedłużającym termin zwrotu VAT organ podatkowy powinien wskazać na powody odmowy dokonania zwrotu w ustawowym terminie i przedstawić istniejące w tym przedmiocie wątpliwości oraz wskazać, dlaczego uznał, że takie wątpliwości wystąpiły. Podatnik w tym zakresie powinien otrzymać jasną informację, z czego wynika powód przedłużenia terminu zwrotu VAT (I SA/Wr 1876/15 z dnia 03/02/2016 r.).

Art. 87 ust. 2 zdanie drugie, opiera się na uznaniu administracyjnym, przy czym jest ono limitowane okolicznością warunkującą możliwość skorzystania z przewidzianego w tym przepisie uprawnienia, w postaci stwierdzenia przez urząd, że zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania. Stwierdzenie to powinno być dokonywane w oparciu o co najmniej uprawdopodobnione przesłanki. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach podkreśla, że uznaniowość rozstrzygnięcia wskazana w uzasadnieniu postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu, nie oznacza dowolności (NSA w wyroku z dnia 13/01/2016 r., I FSK 1410/15).

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Formułowanie w uzasadnieniu do postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu przyczyn podjęcia takiej decyzji w sposób przekonywujący i wyczerpujący. Należy wskazać konkretne przyczyny, ze względu, na które weryfikacja rozliczenia jest konieczna. W przeciwnym razie urząd może narazić się na zarzut naruszenia zasady zaufania obywateli do organów podatkowych.

7. Nieuzasadnione opóźnienia we wprowadzaniu do POLTAX postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu - 9 przypadków, dotyczy:

-
-
-
-
-
-
-
-

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Wprowadzać dokumenty do systemu POLTAX bez zbędnej zwłoki.

8. Pominięcie ustanowionego w sprawie pełnomocnika. Doręczenie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu Podatnikowi zamiast wyznaczonemu Pełnomocnikowi – 1 przypadek (). Jeżeli podatnik ustanowił pełnomocnika, pisma należy doręczać temu pełnomocnikowi (art. 145 OP).

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Rzetelną analizę dokumentów będących w posiadaniu organu, a tym samym dbałość o prawidłowość stosowania przepisów prawa procesowego.

9. Nieprawidłowe przyjęcie daty doręczenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu z uwagi na wysłanie jednocześnie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu do Podatnika i ustanowionego Pełnomocnika. US w Bytomiu uznał za datę doręczenia-odebranie korespondencji przez podatnika zamiast przez ustanowionego Pełnomocnika - 1 przypadek ()

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Zwiększyć dbałość o prawidłowość stosowania przepisów prawa procesowego.

10. Nieprawidłowe uzasadnienie przedłużenia terminu zakończenia postępowania podatkowego

W uzasadnieniu postanowienia wskazano jako przesłankę do przedłużenia terminu zakończenia postępowania podatkowego *wyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego.*

Aspekty proceduralne wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej nie mogą być powodem przedłużenia terminu postępowania podatkowego.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Zarządzać prowadzoną sprawą w sposób, który zapewniłby prawidłowość proceduralną postępowania (prawidłowe rozłożenie w czasie działania organu w toku prowadzonego postępowania).

11. W związku ze sposobem liczenia terminu zwrotu od daty wpływu deklaracji VAT do niewłaściwego urzędu skarbowego (w sytuacji jej przesłania zgodnie z właściwością), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przypomina:

Zgodnie z art. 87 ust. 2 ust. 5a oraz ust. 6 ustawy o VAT – Urząd Skarbowy jest obowiązany zwrócić podatek w terminie 60 dni, 180 dni lub 25 dni, „licząc od dnia złożenia rozliczenia”.

W art. 99 ustawy o VAT ustawodawca wskazał terminy składania deklaracji:

„Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje (...)”

Definicja urzędu skarbowego zawarta w słowniczku art. 2 pkt 13 do ww. ustawy stanowi, że „Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o urzędzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy przy pomocy, którego kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego.”

Praktyka organów podatkowych w danym obszarze jest różna, przeważa jednak zasada zachowania ostrożności procesowej w przedmiotowym zakresie i liczenia terminu zwrotu od daty wpływu do niewłaściwego urzędu. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach dostrzega rozbieżności w działaniu urzędów skarbowych, zwracając jednocześnie uwagę na jednoznaczne brzmienie przepisów regulujących zagadnienie, co znalazło również odzwierciedlenie w bieżącym orzecznictwie (WSA we Wrocławiu z dnia 15 lutego 2016 r., sygn. I SAB/Wr 18/15 - nieprawomocne).

Mając powyższe na uwadze zaleca się NUS:

Przyjmować jako moment rozpoczynający bieg terminu zwrotu dzień, w którym rozliczenie faktycznie zostało złożone, czyli trafiło do właściwego urzędu skarbowego

Niemniej Dyrektor Izby Skarbowej podkreśla, że każda sprawa powinna być rozpatrywana indywidualnie i przy uwzględnieniu możliwości potencjalnych nadużyć na niniejszym polu.

12. Błędne określenie terminu zwrotu w systemie POLTAX w sytuacji złożenia przez podatnika korekty deklaracji VAT. US w Bytomiu przyjął do korekty, termin zwrotu liczony od pierwotnej deklaracji – 4 przypadki, dotyczy:

-
-
-
-

Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, zwrot następuje w terminach liczonych od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Ustawodawca posłużył się określeniem „złożenia rozliczenia” przez podatnika. Zatem w sytuacji, gdy podatnik złoży korektę deklaracji – zastępuje ona deklarację pierwotną i pozbawia ją mocy prawnej. W związku z powyższym termin zwrotu podatku za dany miesiąc liczy się na nowo od złożonej korekty deklaracji, która z chwilą jej złożenia stała się rozliczeniem. Stanowisko takie potwierdza również orzeczenie WSA w Gdańsku z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. I SA/Gd 397/15 (nieprawomocne): *stosownie do art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, początek biegu 60-dniowego terminu, w jakim organ podatkowy powinien dokonać zwrotu różnicy podatku, wyznacza złożenie przez podatnika rozliczenia. W świetle art. 99 ust. 1 i 12 ustawy o podatku od towarów i usług trzeba przyjąć, że rozliczeniem, o którym tu mowa, jest deklaracja podatkowa. Według art. 99 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10 i art. 133. Natomiast, stosownie do ust. 12 art. 99 ustawy o podatku od towarów i usług, zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysokości. Jeżeli zatem rozliczeniem, o którym mowa w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, jest deklaracja podatkowa, to może być ona przedmiotem korekty, która dokonuje się poprzez złożenie nowej deklaracji (deklaracji korygującej) Skoro konsekwencją złożenia deklaracji VAT-7 z wykazaną kwotą zwrotu różnicy podatku jest rozpoczęcie biegu 60-dniowego terminu do dokonania zwrotu, to złożenie deklaracji korygującej powoduje rozpoczęcie biegu tego terminu na nowo. Regulacje art. 87 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie odnoszą się zatem wyłącznie do deklaracji pierwotnej, ale także do korekty tej deklaracji.*

Podkreślić należy, że istotą złożonej korekty jest to, że niejako "kasuje" ona pierwotnie złożone rozliczenie w jego całokształcie, bez względu na przyczynę złożenia korekty. Skutki takie wywołuje - w stosunku do poprzedniej korekty - także kolejna korekta deklaracji a organ jest związany treścią kolejnej deklaracji korygującej (WSA we Wrocławiu z 13 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1307/12). Każda - bez względu na przyczynę jej złożenia - korekta deklaracji podatkowej VAT-7 stanowi w istocie, rozliczenie o nowym kształcie, od daty dokonania którego biegnie termin określony w art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Złożenie deklaracji czy też jej korekty jest aktem stosowania prawa podatkowego, zaś skutkiem tego jest skonkretyzowanie zobowiązania podatkowego. W przypadku jednak korekty deklaracji nie jest to "nowe" w dosłownym tego słowa znaczeniu zdarzenie prawne, a jedynie zmiana brzmienia uprzednio złożonego rozliczenia za dany okres. Zatem to nowe skonkretyzowanie nie może działać wstecz, tak jak nie może działać wstecz żadne oświadczenie wiedzy czy woli. Następstwa takich zdarzeń implikują od chwili ich zaistnienia, a nie od powstania zdarzeń, do których się odnoszą" (NSA z 13 września 2007 r., sygn. Akt I FSK 1161/06).

W przypadku realizacji zwrotu przed złożeniem korekty, powyższa zasada powinna być stosowana odpowiednio (nowy rejestr). Właściwego rozliczenia na kartach kontowych dokonuje księgowość. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach nie znajduje uzasadnienia dla zmiany daty terminu zwrotu dokonanej ręcznie w systemie POLTAX (system narzuca termin).

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Zwiększyć dbałość o prawidłowość wprowadzania danych do systemu POLTAX, kierując się zasadą liczenia terminu zwrotu różnicy podatku VAT od daty złożenia korekty deklaracji.

13. Powołanie nieaktualnego tekstu jednolitego podstawy prawnej ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. – powołano Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm. zamiast Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 - 3 przypadki

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Powoływać aktualne podstawy prawne.

Ponadto w toku prowadzonej kontroli zauważono, że w przedstawionych aktach sprawy na dokumentach zdarzają się braki w zakresie:

- danych osoby sporządzającej lub akceptującej pismo (pieczętki),
- daty sporządzenia dokumentu.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przypomina o obowiązku nanoszenia na dokumenty pieczęci imiennej, daty i podpisu osoby odpowiedzialnej za sprawę oraz akceptującej.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Zwiększyć dbałość i staranność w przedmiotowym zakresie.

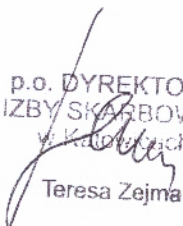
Niezależnie od powyższego w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami i uchybieniami, szczególnie powtarzającymi się, polecam Naczelnikowi ich wyeliminowanie i podjęcie stosownych działań celem zapobieżenia ich występowaniu w przyszłości oraz zmierzających do zapewnienia prawidłowego wykonywania zadań w zakresie zagadnień objętych kontrolą.

Zgodnie z art. 48 ww. Ustawy o kontroli w administracji rządowej, od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

W terminie jednego miesiąca od dnia otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, proszę Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bytomiu o nadesłanie informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

Otrzymują:

- Pani Anna Bandura
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Bytomiu;
- IS KW2 a/a.

p.o. DYREKTORA
IZBY SKARBOWEJ
w Katowicach

Teresa Zejma