



**DYREKTOR
IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH**

2401-KW2.0710.7.2016.10
2401-16-090806

Katowice, dnia 27 sierpnia 2016 r.



Pani
Aldona Siedlis
Naczelnik
Urzędu Skarbowego
w Mikołowie

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 Mikołowie 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 5 do 18 maja 2016 r.

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli zostały przedstawione w projekcie wystąpienia pokontrolnego, doręczonym w dniu 26.07.2016 r. Do projektu Naczelnik Urzędu Skarbowego w Mikołowie pismem z dnia 1 sierpnia 2016 r. znak: 2420-SN.0710.1.2016 (wpływ do Izby Skarbowej w Katowicach 2 sierpnia 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 Mikołowie **w zakresie objętym kontrolą.**

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



Administracja
Podatkowa

1. Do dnia zakończenia kontroli (tj. 18 maja 2016 r.), Naczelnik US nie wystąpił do Dyrektora Izby Skarbowej o uchylenie Zarządzenia nr 4/2015 z dnia 30 stycznia 2015 r. w sprawie wprowadzenia szczegółowego trybu postępowania związanego ze zwrotami bezpośrednimi nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług w związku z wprowadzeniem Komunikatu nr 6/2016 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Mikołowie z dnia 29 kwietnia 2016 r. w sprawie wprowadzenia szczegółowego trybu postępowania związanego ze zwrotami bezpośrednimi nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług.

Zarządzeniem nr 108/2016 z dnia 06 czerwca 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uchylił Zarządzenie nr 4/2015 z dnia 30 stycznia 2015 r. w sprawie wprowadzenia szczegółowego trybu postępowania związanego ze zwrotami bezpośrednimi nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym odstąpiono od formułowania zaleceń.

2. Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej nie zostały zarejestrowane w systemach BA i SZD (odpowiednio).

W związku z powyższym poleca 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 Mikołowie 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 Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Mikołowie 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 doręczaniem postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu po upływie terminu zwrotu, DIS wskazuje, że:

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 zwrotu 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 Sądy 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., 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. W dokumentach „Karta potwierdzeń zwrotu” powołanie błędnej podstawy prawnej postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu tj. art. 274 Op. (winno być art. 216 § 1 i art. 292 Op. w związku z art. 87 ust. 2 ustawy VAT) - 2 przypadki.

W związku z powyższym poleca się NUS:

Zwiększyć dbałość i staranność przy sporządzaniu dokumentów wewnętrznych.

6. Nieprawidłowe naliczenie wypłaconych odsetek za zwłokę dotyczące miesięcy 6/2010, 2/2011, 4/2011, 6/2011, 8/2011, 10/2011, co zostało skorygowane w trakcie kontroli (zwrotu kwoty 1.201 zł dokonano w dniu 18.05.2016 r.) - 1 przypadek.

W związku z powyższym poleca się NUS:

W przypadku realizacji kwoty zwrotu podatku VAT, wynikającej z decyzji określającej organu podatkowego w kwocie wyższej niż zadeklarowana przez Podatnika w rozliczeniu deklaracji VAT, poleca się większą staranność i wnikliwość w ustaleniu prawidłowości wypłacanych odsetek (opłata prolongacyjna czy też odsetki w pełnej wysokości).

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

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 2001 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2012 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.

8. 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 - 10 przypadków.

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 przekonujący 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.

9. Błędna data upływu terminu zwrotu w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu - 1 przypadek.

10. Brak daty sporządzenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu - 2 przypadki.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Zwiększyć dbałość i staranność w przedmiotowym zakresie.

11. Brak w wezwaniu do okazania dokumentów w ramach procedury czynności sprawdzających przepisów dot. rozdziału Czynność sprawdzające Ordynacji podatkowej - 1 przypadek.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

W sporządzanych dokumentach każdorazowo zamieszczać właściwą podstawę prawną.

12. Nieuzasadnione opóźnienia we wprowadzaniu do POLTAX postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu - 6 przypadków.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Wprowadzać dokumenty do systemu POLTAX bez zbędnej zwłoki.

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 Mikołowie o nadesłanie informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

Z up. Dyrektora Izby Skarbowej

Janusz Kapica
Wicedyrektor

Otrzymują:

- Pani Aldona Siedlis
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Mikołowie;
- IS KW2 a/a.