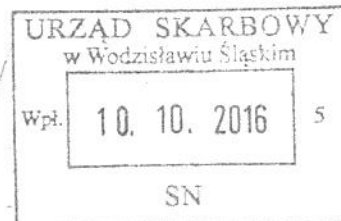




DYREKTOR
IZBY SKARBOWEJ
W KATOWICACH

Katowice, dnia 07 października 2016 r.

2401-KW2.0710.21.2016.5
2401-16-102015



Pan
Marek Bernais
Naczelnik
Urzędu Skarbowego
w Wodzisławiu Śląskim

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 46 ust. 1 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011r. 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 II ww. ustawy, w trybie zwykłym w Urzędzie Skarbowym w Wodzisławiu Śląskim 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 wystąpienie pokontrolnego z dnia 08 września 2016 r. znak 2401-KW2.0710.21.2016.3, doręczonym w dniu 13 września 2016 r., do którego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wodzisławiu Śląskim nie wniósł zastrzeżeń.

Na podstawie dokonanych ustaleń Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach **ocenia pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości** działania Urzędu Skarbowego w Wodzisławiu Śląskim w zakresie objętym kontrolą.

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

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

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Informacje o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych zamieszczać we właściwych ewidencjach.



Administracja
Podatkowa

- 2) Brak wszczęcia postępowania podatkowego będącego podstawą przedłużenia terminu zwrotu – 2 przypadki.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Każdorazowo dokładnie i wnikliwie analizować stan prawny prowadzonej sprawy, dla ustrzeżenia się od wydania (w przypadku badanej sprawy postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT) bez stosownej (wymaganej) podstawy prawnej.

- 3) Nieprawidłowa podstawa prawna postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu z 29 września 2015 r. (jako podstawę przywołano m.in. art. 292 ustawy Ordynacja podatkowa, choć na dzień wydania postanowienia kontrola podatkowa nie była prowadzona) – 1 przypadek.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Przy wydawaniu wezwań, postanowień, decyzji starannie analizować stan prawny sprawy i nie przywoływać błędnych przepisów niemających w danej sytuacji zastosowania.

- 4) Braki formalne:

- brak pieczęci imiennej aprobanta (kierownika OB-2) w analizie zasadności zwrotu VAT. – 2 przypadki.
- brak pieczęci imiennej osoby sporządzającej oraz brak aprobaty kierownika OB-2 na postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu – 2 przypadki.
- brak podpisu i pieczęci imiennej kierownika AP pod adnotacją dot. sposobu załatwienia Wniosku o przeprowadzenie kontroli podatkowej, propozycja ujęcia w planie kontroli na miesiąc sierpień 2015 r. z dnia 31 lipca 2015 r. znak OB-2/400-129/2015 za okres 12/2014 - 6/2015 – 1 przypadek.
- brak pieczęci służbowej Zastępcy Naczelnika jako osoby aprobowanej Analizę zasadności zwrotu VAT z dnia 24 września 2014 r. – 1 przypadek.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Na dokumentach (w formie papierowej), jak np. notatki służbowe, analizy, wezwania, postanowienia czy decyzje każdorazowo zamieszczać dane umożliwiające jednoznaczną identyfikację (czytelny podpis wraz z pieczęcią służbową) pracownika, tak sporządzającego dany dokument, jak i wstępnie go weryfikującego. Identyczne dane winna zamieszczać osoba dokonująca ostatecznego zatwierdzenia. Ponadto powyższe dane winny być opatrywane datą sporządzenia, weryfikacji czy zatwierdzenia. Sposób podpisywania (zatwierdzania) dokumentów w formie papierowej regulują przepisy Rozdziału VIII Zarządzenia nr 14 Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2001 r. („Podpisywanie pism”).

- 5) Doręczenie postanowienia dotyczącego przedłużenia terminu załatwienia sprawy po upływie terminu jej załatwienia – 2 przypadki.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Zachowywać należyta staranność w przestrzeganiu przewidzianych przepisami terminów, w tym przypadku wynikających z art. 139 (i dalsze) Ordynacji podatkowej.

- 6) Nie przywołanie treści art. 143 Ordynacji podatkowej w Zawiadomieniu dot. sposobu rozpatrzenia zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu podpisanym z upoważnienia Naczelnika przez kierownika działu KP oraz w Wezwaniu do usunięcia braków formalnych podpisanym z upoważnienia Naczelnika przez kierownika działu PP – 1 przypadek.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

W sytuacji, gdy wychodzącego z Urzędu pisma nie podpisuje Naczelnik, lecz inny pracownik urzędu, każdorazowo zamieszczać informację (przywołać art. 143 Ordynacji podatkowej), iż podpisanie dokumentu nastąpiło z upoważnienia Naczelnika (organu podatkowego).

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

W stanie prawnym obowiązującym do 14 sierpnia 2015 r. i zgodnie z dotychczasową linią orzecznictw (NSA z dnia 08.06.2014 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 2012r., poz. 270 ze zm.), po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

W stanie prawnym po 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 w odniesieniu do spraw wniesionych po 15 sierpnia 2015 r. dotyczących postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu zachowują się w dwojaki sposób, aczkolwiek zazwyczaj odrzucają skargi:

- WSA Kielce z dnia 14/01/2016 r., ISA/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.

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) Nieuzasadnione opóźnienie w odnotowaniu w systemie Poltax postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu – 2 przypadki.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Wprowadzania (odnotowywania) dokumentów w systemie POLTAX dokonywać bez zbédnej zwłóki.

- 9) W związku z doręceniem postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu po upływie terminu zwrotu, 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. Bezsporna 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/Łd 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.

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. Takie przekazanie pisma osobie trzeciej nadaje walor oficjalności i zapobiega antydatowaniu.

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.

Ponadto, w związku z wydawanymi przed 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 wobec podatnika wykazującego 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 272/15.

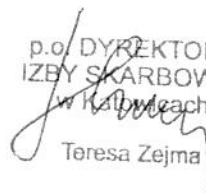
Niezależnie od powyższego w związku ze stwierdzonymi uchybieniami, szczególnie powtarzającymi się, polecam Naczelnikowi ich wyeliminowanie i podjęcie stosownych działań celem zapobieżenia ich występowaniu w przyszłości oraz zmierzających do zapewnienia prawidłowego wykonywania zadań w zakresie zagadnień 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, prosi się Naczelnika Urzędu Skarbowego w Wodzisławiu Śląskim o nadesłanie informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

Otrzymują:

- * Pan Marek Bernais
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wodzisławiu Śląskim
- * IS KW2 a/a

p.o. DYREKTORA
IZBY SKARBOWEJ
w Katowicach

Teresa Zejma