



Krajowa Administracja  
Skarbowa

Katowice, dnia 17 czerwca 2019 r.

**Izba Administracji  
Skarbowej  
w Katowicach**

2401-IWW2\_.0921.9.2019.13

2401-19-124160

2402-19-006319

Pani  
**Małgorzata Waluda**  
Naczelnik Urzędu Skarbowego  
  
w Będzinie

### **WYSTĄPIENIE POKONTROLNE**

Kontrolę przeprowadzono na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092 ze zm.), w trybie zwykłym.

#### **Nazwa i adres kontrolowanej jednostki**

Urząd Skarbowy w Będzinie  
ul. Józefa Retingera 1  
42-500 Będzin

#### **Kierownik kontrolowanej jednostki**

Pani Małgorzata Waluda - Naczelnik Urzędu Skarbowego w Będzinie

#### **Data i numer upoważnienia do przeprowadzenia czynności kontrolnych, data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych, wskazanie osób kontrolujących**

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w dniach: od 12.03.2019 r. do 12.04.2019 r., przez pracowników Izby Administracji Skarbowej w Katowicach:

- starszego eksperta skarbowego,
- eksperta skarbowego,

na podstawie upoważnienia Nr 2401-IWW2\_.0921.9.2019.2 z dnia 07.03.2019 r. wydanego przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach.

Kontrola została zarejestrowana w książce kontroli pod numerem 1/2019 r. (14 str. książki kontroli).

#### **Zakres kontroli**

Prawidłowość i terminowość dokonywanych zwrotów podatku od towarów i usług.  
Kontrolą objęto czynności organu podatkowego w 2018 roku.

## Podstawa prawna kontroli

- ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092 ze zm.),
- zarządzenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach nr 13/2018 z dnia 25 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu przeprowadzania kontroli instytucjonalnych w podległych urzędach.

## USTALENIA STANU FAKTYCZNEGO

### I. Informacje ogólne

Organizację pracy w okresie objętym kontrolą regulowało Zarządzenie nr 15/2017 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach z dnia 9 marca 2017 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Będzinie (obowiązujące do dnia 20.02.2019 r.).

Zgodnie ze strukturą organizacyjną Urzędu Skarbowego w Będzinie (Rozdział 4 ww. Regulaminu organizacyjnego) zadania objęte niniejszą kontrolą były realizowane w Pionie Kontroli przez Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Wymiany Informacji Międzynarodowej (SKA) oraz Referat Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (SKI). W Pionie Poboru i Egzekucji przez Dział Rachunkowości (SER), a w Pionie Obsługi Podatnika przez Dział Obsługi Bezpośredniej (SOB).

Nadzór nad wykonywaniem zadań przez ww. komórki organizacyjne sprawowali:

- Pani [imię] i nadzorujący bezpośrednio Pion Poboru i Egzekucji,
  - Pani [imię] Zastępca Naczelnika ds. kontroli,
  - Pani [imię] Zastępca Naczelnika ds. orzecznictwa i obsługi podatnika,
- oraz kierownicy komórek organizacyjnych:
- Pani [imię] – Kierownik Działu SKA
  - Pani [imię] – Kierownik Działu SER,
  - Pani [imię] – Kierownik Działu SOB,
  - Pani [imię] – Kierownik Działu SKP,
  - Pani [imię] – Kierownik Referatu SKI.

W okresie kontrolowanym aktem prawa wewnętrznego regulującym zagadnienia objęte tematem kontroli był Komunikat nr 6/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Będzinie z dnia 30.06.2017 r. w sprawie trybu i zasad dokonywania zwrotów bezpośrednich VAT oraz wymiany informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędu dla celów zwrotu podatku VAT, który do dnia rozpoczęcia kontroli nie został opublikowany na stronie Intranetowej IAS w Katowicach.

*(dowód: akta kontroli str. 10/30 –*

*10/46)*

W komunikacie określono m.in. procedurę postępowania w zakresie weryfikacji zasadności i rzetelności zadeklarowanych zwrotów VAT. W celu identyfikowania i dokumentowania czynności poprzedzających dokonanie zwrotu VAT, wprowadzono do stosowania dla wszystkich zwrotów jednolitą Kartę Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności, która stanowi załącznik nr 1 do ww. Komunikatu (§ 4 ust 1 i 2 Komunikatu).

W dokumencie tym, na potrzeby weryfikacji zwrotów w kwocie od 10 000 zł wprowadzono do stosowania szczególną procedurę czynności analitycznych, które należy udokumentować

wykorzystując do tego Kartę Analizy Zasadności Zwrotu VAT z podsystemu KONTROLA (§ 7 Komunikatu).

Pracownicy Działu SKA dokonujący weryfikacji zasadności zwrotów VAT są zobowiązani przed terminem jego realizacji do przygotowania kompletu dokumentów wymaganych do ostatecznej akceptacji.

Zgodnie z § 12 Komunikatu dokumenty te stanowią:

- 1) deklaracja VAT wykazującą zwrot bezpośredni uzupełniona czytelnym podpisem pracownika dokonującego weryfikacji i datę jej dokonania, zgodnie z § 6 ust. 4 Komunikatu.
- 2) Karta Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności (w przypadku likwidacji spółki cywilnej lub handlowej, kartę należy sporządzić odrębnie dla każdego byłego wspólnika),
- 3) Karta Analizy Zasadności Zwrotu VAT - przy zwrotach w kwocie od 10 000 zł, wydruk z podsystemu KONTROLA.

Ostateczną akceptację zwrotów, zgodnie z § 12 ust. 4 Komunikatu powierzono:

- w kwocie do 1 000 zł – Kierownikowi Działu SKA,
- w kwocie powyżej 1 000 zł do 100 000 zł – Zastępcy Naczelnika nadzorującego Dział SKA,
- w kwocie powyżej 100 000 zł – Naczelnikowi Urzędu Skarbowego.

Z przedłożonych przez Kierownika Działu SKA informacji o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych z zakresu objętym kontrolą w 2018 r. wynika, że nieprawidłowości nie stwierdzono.

## **II. Ustalenia szczegółowe**

### **1) Opis kontrolowanych zagadnień**

Przedmiotem kontroli była ocena działania organu podatkowego poprzez przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości i terminowości dokonywania zwrotów podatku od towarów i usług, w ramach prowadzonych czynności analitycznych, sprawdzających i kontroli podatkowej.

Ocena działania organu w zakresie realizacji prawidłowości i terminowości dokonywania zwrotów podatku od towarów i usług opierała się na sprawdzeniu:

- 1/terminowości zwrotu podatku VAT określonego w art. 87 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 z zm.),
- 2/ wystąpienia przypadków wypłaty odsetek od nieterminowych zwrotów podatku VAT,
- 3/ warunków o których mowa w art. 87 ust. 6 ww. ustawy - wnioski o zwrot podatku w terminie przyspieszonym tj. w ciągu 25 dni od dnia złożenia deklaracji,
- 4/ realizacji rekomendacji Ministerstwa Finansów w zakresie zwrotów podatku VAT tj. do 15 dni od wpływu deklaracji,
- 5/zasadności przedłużania terminu zwrotu VAT – prawidłowość i terminowość wydawania postanowień w trybie art. 274b ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 87 ust. 2 ww. ustawy,
- 6/wystąpienia przypadków przewlekłości w podejmowaniu czynności zmierzających do stwierdzenia zasadności zwrotu VAT.

Czynności kontrolne przeprowadzono w oparciu o następujące materiały:

- deklaracje VAT wraz z dokumentami dotyczącymi analizy zasadności zwrotu,
- akty prawa wewnętrznego obowiązujące w jednostce w kontrolowanym okresie,
- pisemne odpowiedzi i wyjaśnienia Kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych składane w związku z kontrolą,
- dane z systemów informatycznych (m.in. POLTAX, e-ORUS, Biblioteka Akt).

Analizie poddano tryb i zasady dokonywania zwrotów bezpośrednich VAT oraz wymiany informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędu dla celów zwrotu podatku VAT, określone w Komunikacie nr 6/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Będzinie z dnia 30.06.2017 r.

W celu wytypowania podmiotów do kontroli w zakresie prawidłowości i terminowości dokonywania zwrotów podatku VAT, odpowiednio w terminach 25 dni, 60 dni i 180 dni posłużono się analizą danych sporządzoną w oparciu o raport RPI\_zwrot\_VAT\_AK\_2402 wygenerowany z systemu POLTAX za 2018 r., przygotowany na potrzeby przedmiotowej kontroli. Szczegółowy wykaz spraw objętych kontrolą został przekazany do jednostki kontrolowanej, jako załącznik nr 1 do zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Na podstawie ww. raportu wytypowano do kontroli 30 spraw. Sposób wyliczenia próby w poszczególnych przedziałach przedstawia poniższa tabela.

Tabela nr 1

| l.p. | Terminy zwrotów | Ilość pozycji w raporcie | Procent spraw w raporcie | Ilość spraw przyjęta do kontroli | Uwagi     |
|------|-----------------|--------------------------|--------------------------|----------------------------------|-----------|
| 1    | 25 dni          | 4                        | 2 %                      | 4                                | wszystkie |
| 2    | 60 dni          | 183                      | 82 %                     | 22                               | 11/11     |
| 3    | 180 dni         | 36                       | 16 %                     | 4                                |           |
|      | razem           | 223                      | 100 %                    | 30                               |           |

W ramach poszczególnych spraw przeprowadzono weryfikację:

- deklaracji VAT-7 wraz z wnioskami/załącznikami do deklaracji,
- pełnomocnictw do składania deklaracji elektronicznych (UPL),
- zgłoszeń rejestracyjnych do VAT (VAT-R),
- przedmiotu działalności (PKD),
- podjętych czynności analitycznych i sprawdzających (akta sprawy/systemy informatyczne),
- dokumentacji sporządzonej w związku z weryfikacją zasadności zwrotu VAT,
- numerów rachunków bankowych ważnych do zwrotów i terminowości zwrotów.

Informacje o wszystkich kontrolowanych sprawach 1-30 ujęto w zestawieniach tabelarycznych stanowiących akta kontroli.  
(dowód: akta kontroli str. 10/48-10/107)

## 2) Poprawność i terminowość dokonywanych zwrotu VAT - termin 25 dni

W powyższym zakresie kontrolą objęto 4 sprawy tego samego podatnika NIP (deklaracje VAT-7 za okres 12/2017, 01/2018, 03/2018 i 06/2018), należącego do mikroprzedsiębiorców świadczących usługi budowlane (odwrotne obciążenie).

Jak stwierdzono zwroty podatku VAT w przyspieszonym terminie zrealizowano na podstawie art. 87 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

We wszystkich przypadkach zwroty podatku VAT w terminie 25 dni zostały zadeklarowane przez podatnika w deklaracjach VAT i potwierdzone w załączonych do deklaracji stosownych wniosków o przyspieszenie terminu zwrotu podatku (VAT-ZT).

W ramach weryfikacji spełnienia warunków, o których mowa w art. 87 ust. 6 ww. ustawy o VAT oraz obowiązków wynikających z Komunikatu nr 6/2017 Naczelnika Urzędu ustalono, że zostały przeprowadzone czynności analityczne i sprawdzające potwierdzone adnotacją pracownika na deklaracjach oraz na dokumentach podatnika potwierdzających dokonanie zapłaty faktur kontrahentom za pośrednictwem rachunku bankowego.

W ramach weryfikacji spełnienia warunków, o których mowa w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT,

sprawdzono:

- a) czy kwoty podatku naliczonego, wynikają z faktur które zostały zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym,
- b) czy kwota niezapłaconych faktur nie przekracza 15 000 zł,
- c) czy kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku, nie rozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3 000 zł,
- d) czy podatnik przez kolejne 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i składał za każdy okres rozliczeniowy deklarację.

Ponadto, jak ustalono z adnotacji pracownika SKA na deklaracjach:

- za 12/2017 nie złożono pliku JPK\_VAT,
- za 01/2018 nie złożono pliku JPK\_VAT,
- za 03/2018 brak zgodności pliku JPK\_VAT z deklaracją,
- za 06/2018 zgodność pliku JPK\_VAT z deklaracją.

Na powyższą okoliczność poproszono o wyjaśnienia kierownika Działu SKA.

Z udzielonych wyjaśnień z dnia 22.03.2019 r. wynika, że za 01/2018 stwierdzono w dniu 02.03.2018r. brak pliku JPK\_VAT w aplikacji WRO-SYSTEM. Z uwagi na zbliżający się termin zwrotu, weryfikacja została zakończona akceptacją zwrotu. Natomiast w celu dalszego monitorowania wpływu pliku JPK\_VAT sporządzono informację wewnętrzną i przekazano pracownikowi komórki SKA w celu dalszego monitorowania.

W zakresie braku zgodności deklaracji VAT-7 za 03/2018 z plikiem JPK\_VAT wyjaśniono, że weryfikacja zwrotu została zakończona akceptacją z uwagi na nieznaczną kwotę różnicy pomiędzy deklaracją (poz. 34 deklaracji – 28 zł, poz. 35 deklaracji – 6 zł) a danymi wykazanymi w pliku JPK, a także ogólną oceną ryzyka, która nie wskazywała na prawdopodobieństwo nieprawidłowości.

Jak ustalono, podatnik złożył plik JPK\_VAT za 01/2018 (w dniu 22.02.2018 r.), za 03/2018 (w dniu 19.03.2019 r.), a za 12/2017 (brak obowiązku). W zakresie niezgodności danych za 03/2018 z plikiem JPK\_VAT w dniu 02.05.2018 r. została przeprowadzona rozmowa telefoniczna z podatnikiem udokumentowana w postaci notatki służbowej (notatka nie zawierała numeru sprawy - brak zarejestrowania).  
(dowód: akta kontroli str. 10/108-10/109, 10/110-10/119)

Jak wynika z ustaleń kontrolujących, we wszystkich czterech analizowanych sprawach w części IV pkt. 4 Kart Potwierdzeń Zwrotu i Oceny Jego Zasadności stwierdzono brak informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli. Tylko w jednej sprawie dotyczącej zwrotu podatku VAT za 12/2017 sporządzono dodatkowo Analizę zasadności zwrotu VAT (wydruk z podsystemu KONTROLA), z wykazaną do zwrotu kwotą przekraczającą 10 000 zł (§ 7 Komunikatu nr 6/2017).

W powyższym zakresie poproszono o wyjaśnienia Kierowników Działów SKA i SKP.

Z wyjaśnień złożonych przez Kierownika Działu SKA z dnia 22.03.2019 r. wynika, że przyczyną braku wypełnienia ww. pozycji Karty jest przyjęta praktyka, zgodnie z którą w karcie ujawniane są wyłącznie informacje pozytywne. W dacie wypełnienia Karty dla podatnika o nr NIP stwierdzono brak kontroli podatkowych. Informacja o braku kontroli podatkowej u ww. podatnika została potwierdzona przez Kierownika Działu Kontroli Podatkowej (SKP) w piśmie z dnia 29.03.2019 r.  
(dowód: akta kontroli str. 10/110-10/119, 10/120-10/127, 10/171, 10/172)

Nie uznano ww. wyjaśnień Kierownika Działu SKA za wystarczające z uwagi na fakt, że pozostawienie niewypełnionych pozycji o wynikach przeprowadzonych kontroli budzi

wątpliwości co do faktu przeprowadzenia kontroli czy też braku weryfikacji tego obszaru przez pracownika. Szczególnie istotne jest podawanie informacji o wynikach kontroli podatkowych na Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności w przypadkach, w których zwrot podatku VAT dotyczy zwrotów do 10 000 zł dla których nie sporządza się Analizy zasadności zwrotu (wydruk z podsystemu KONTROLA wraz z załącznikami do Analizy).

Uwagi:

- w 4 przypadkach brak informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli podatkowych na Kartach Potwierdzenia Zwrotu i Oceny Jego Zasadności (części IV pkt. 4 Karty),
- brak wskazania sposobu wypełniania części IV pkt. 4 Karty w obowiązującym Komunikacie nr 6/2017 Naczelnika Urzędu dotyczących wyników przeprowadzonych kontroli, w zakresie stosowanej praktyki,
- brak numeru sprawy na notatce służbowej oraz jej zaewidencjonowania w systemie informatycznym.

W oparciu o Wykaz Ewidencji Czynności Sprawdzających z podsystemu e-ORUS stwierdzono, brak odnotowania czynności sprawdzających przeprowadzonych za 12/2017 i 03/2018. Ponadto, w przypadku zwrotu za 06/2018 czynność sprawdzającą odnotowano z datą 08.08.2018 r. tj. datą wprowadzenia do systemu e-ORUS (data faktycznej czynności w ramach weryfikacji art. 87 ust. 6 ustawy o VAT to 31.07.2018 r.).

Z wyjaśnień Kierownika SKA z dnia 03.04.2019 r. wynika, że brak odnotowania ww. czynności związany był z wątpliwościami, co do kwalifikowania czynności polegających na weryfikacji spełnienia warunków, o których mowa w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT w sytuacji, gdy weryfikacja następowała w toku prowadzonych równolegle czynności analitycznych. Aktualnie ujednolicono praktykę poprzez ustalenie, że każda weryfikacja w ww. zakresie jest kwalifikowana do czynności sprawdzających. *(dowód: akta kontroli str. 10/128-10/130, 10/131-10/132, 10/133-10/150)*

Uwagi:

- brak wprowadzenia do systemu e-ORUS przeprowadzonych czynności sprawdzających za 12/2017 i 03/2018 oraz wprowadzenie błędnej daty czynności sprawdzającej za 06/2018,
- brak jednolitej zasady sposobu ewidencjonowania czynności sprawdzających w systemie e-ORUS.

*Zasady ewidencjonowania czynności sprawdzających w aplikacji e-ORUS zostały zawarte w Wytycznych określających zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających (przekazanych pismem do urzędów skarbowych nr 2401-ICK.4020.68.2018.2 dnia 12.06.2018 r.) oraz w Instrukcji Użytkownika aplikacji e-ORUS.*

W analizowanych sprawach zrealizowano zwroty podatku VAT z zachowaniem terminu, o który wnioskował podatnik. Nie wystąpiły przypadki przedłużenia terminów zwrotu VAT oraz wypłaty odsetek od nieterminowych zwrotów. Spełnione zostały warunki, o którym mowa w art. 87 ust. 6 ustawy o podatku VAT do przyspieszonego terminu zwrotu. Faktyczne zwroty zrealizowano na rachunek bankowy ważny do zwrotu, w terminie od 2 do 12 dni przed ustawowym terminem zwrotu.

### **3) Poprawność i terminowość dokonywanych zwrotu VAT - termin 60 dni**

Dane dotyczące kontrolowanych spraw znajdują się w zestawieniach tabelarycznych od nr 5 do nr 26 stanowiących akta kontroli. *(dowód: akta kontroli str. 10/56 – 10/99)*

W tym zakresie kontrolą objęto 22 sprawy dla których zadeklarowano zwroty podatku VAT

w terminie 60 dni, zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. W ramach ww. próby dokonano podziału wg kryterium:

- zwroty zrealizowane w terminie do 25 dni (11 spraw)
- zwroty zrealizowane w terminie od 26 do 60 dni (11 spraw).

#### **a) Termin 60 dni - zwroty zrealizowane do 25 dni**

Dane dotyczące kontrolowanych spraw znajdują się w zestawieniach tabelarycznych od nr 5 do nr 15 stanowiących akta kontroli.

*(dowód: akta kontroli str. 10/56 – 10/77)*

Kontrolą objęto 11 spraw, które dotyczyły zwrotów zrealizowanych w terminie do 25 dni, a podmioty których zwrot dotyczył należały do grupy mikroprzedsiębiorców. Jak wynika z ustaleń na 11 skontrolowanych spraw, 9 z nich to podmioty świadczące usługi budowlane rozliczane na zasadzie odwrotnego obciążenia (z wyjątkiem 2 przypadków NIP , NIP i.

W pięciu przypadkach zwroty podatku VAT były dokonane w oparciu o złożone korekty deklaracji, a pozostałe w oparciu o pierwotne deklaracje. Deklarowane kwoty zwrotu ww. zakresie kształtowały się następująco:

- w przedziale od 100 000 zł – 2 sprawy,
- w przedziale od 50 000 zł do 100 000 zł – 2 sprawy,
- w przedziale od 10 000 zł do 50 000 zł – 7 spraw.

W wyniku kontroli stwierdzono, że we wszystkich 11 sprawach na potrzeby weryfikacji zwrotów przeprowadzono czynności analityczne, co znalazło swoje potwierdzenie w formie adnotacji pracownika SKA na deklaracji VAT-7.

W jednym przypadku (NIP VAT-7 za 12/2017) przeprowadzono czynności sprawdzające udokumentowane w formie m.in.:

- adnotacji z wezwania telefonicznego (z dnia 21.02.2018 r. nr 2402-SKA.4033.412.2018 22198/2018), w sprawie przedłożenia dokumentów w związku z wykazaniem zwrotu podatku VAT (zaewidencjonowana w systemie Biblioteka Akt),
- protokołu z czynności sprawdzających w zakresie zwrotu podatku VAT za okres 10-12/2017 (sporządzonego w dniach 26-28.02.2018 r. i 01.03.2018 r., nr 2402-SKA.4033.1.291-292.2018, który został zaewidencjonowany w systemie e-ORUS).

Ww. dokumenty nie zawierały właściwych podstaw prawnych działania organu podatkowego (tj. w pierwszym przypadku brak powołania art. 160 § 1 Op., a w drugim przypadku powołanie tylko ustaw Ordynacji podatkowej i ustawy o podatku od towarów i usług).

Na podstawie przedłożonego dokumentu stwierdzono na końcu ww. protokołu (po pouczeniu i wymienieniu załączników do protokołu) informację: „W celu usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych w toku czynności sprawdzających należy złożyć korektę deklaracji, w terminie 7 dni roboczych od dnia podpisania niniejszego protokołu”.

Poproszono Kierownika Działu SKA o wyjaśnienia w powyższym zakresie.

Zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 03.04.2019 r. zapis ten, dotyczył ustalenia szczegółowo opisanego na stronie 9 protokołu tj. niezgodności danych wykazanych w informacji VAT-27 za listopad 2017 z rejestrem sprzedaży w części dotyczącej odwrotnego obciążenia. Umieszczenie zapisu na końcu protokołu oraz ujęcie go w cudzysłów stanowi oczywistą omyłkę pisarską.

*(dowód: akta kontroli str. 10/151-10/170,10/131-10/132,10/133-10/150)*

Uwagi:

- w 1 przypadku adnotacja sporządzona na okoliczność wezwania telefonicznego nie zawierała podstawy prawnej z art. 160 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa oraz wszystkich

danych dotyczących wezwań zawartych w art. 159 § 1 Op., w tym terminu do którego żądanie powinno być spełnione.

- w 1 przypadku w protokole z czynności sprawdzających nie wskazano szczegółowej podstawy prawnej - powołano tylko ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z zm.) oraz ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.).

Na podstawie skontrolowanych 11 spraw stwierdzono 3 przypadki adnotacji pracownika Działu SKA na deklaracji VAT-7 o braku złożenia pliku JPK\_VAT za okres 12/2017 (dotyczy mikroprzedsiębiorców świadczących usługi budowlane opodatkowanych na zasadach odwrotnego obciążenia - NIP                      NIP                      NIP                      ). Realizacja zwrotów w podatku VAT w powyższych przypadkach miała miejsce odpowiednio w 7 dniu, w 11 dniu i w 15 dniu.

Na powyższą okoliczność poproszono o wyjaśnienia Kierownika Działu SKA.

W odpowiedzi pismem z dnia 03.04.2019 r. Kierownik wskazał, że powyższe podmioty nie złożyły plików JPK\_VAT (wydruk z WRO-SYSTEM z dnia 02.04.2019 r.), z uwagi na brak takiego obowiązku za ww. okresy, w związku z czym nie podjęto czynności mających na celu ich wyegzekwowanie. Na powyższą okoliczność przedłożono również notatkę służbową sporządzoną przez pracownika Działu SKA z dnia 03.01.2018 r. dotyczącą ustaleń telefonicznych z pracownikiem Izby Administracji Skarbowej w Katowicach w zakresie dokonywania zwrotów podatku VAT.

W powyższym zakresie nie został spełniony jeden z obligatoryjnych warunków do przyspieszonego terminu (15 dniowego zwrotu VAT) tj. przekazanie przez podatnika ewidencji podatkowej w formie pliku JPK\_VAT za okres, z którego wynika zwrot nadwyżki podatku. Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 23.08.2017 r. nr DPP4.8622.59.2017 (przesłanym do Naczelników Urzędów Skarbowych pismem z dnia 29.08.2017r. nr 2401-ICK.4022.37.2017.161) „skrócenie terminu realizacji zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest możliwe wyłącznie w przypadku gdy firma budowlana wraz z deklaracją VAT, prześle do Ministerstwa Finansów ewidencję zakupu i sprzedaży VAT w formie pliku JPK\_VAT, za okres wnioskowanego zwrotu podatku”. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w „Wytycznych określających zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych (JPK) w procedurze czynności sprawdzających” przekazanych do stosowania pismem z dnia 12.06.2018 r. znak 2401-ICK.4020.68.2018.2.

*(dowód: akta kontroli str. 10/131-10/132,10/133-10/150,10/173-10/175)*

Uwagi:

- skrócenie terminu realizacji zwrotu do 15 dni mimo braku spełnienia warunku złożenia wraz z deklaracją VAT pliku JPK\_VAT za 12/2017 przez mikroprzedsiębiorców (3 przypadki - NIP                      , NIP                      NIP                      ).

Ponadto jak ustalono na 11 skontrolowanych spraw tylko w jednym przypadku (NIP                      ) sporządzono dodatkowo, opisową Analizę zasadności zwrotu wykazanego w deklaracji VAT-7 za 01/2018 (brak numeru sprawy na dokumencie).

W powyższym zakresie poproszono o wyjaśnienia Kierownika Działu SKA.

W piśmie z dnia 10.04.2019 r. Kierownik wyjaśnił, że dodatkowa analiza opisowa jest sporządzana w odniesieniu do zwrotów powyżej 100 000 zł z wyjątkiem przypadków, w których częścią dokumentacji związanej z analizą zwrotu jest protokół z czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przeprowadzonej w związku z analizowanym zwrotem.

*(dowód: akta kontroli str. 10/176-10/177,10/178-10/198)*

Uwagi:

- brak wskazania zasad sporządzania dodatkowych Analiz opisowych w obowiązującym Komunikacie nr 6/2017 prawa wewnętrznego.

W odniesieniu do 11 kontrolowanych spraw stwierdzono również 2 przypadki (NIP VAT-7 za 12/2017, NIP VAT-7 za 12/2017) zaliczenia z urzędu zwrotu podatku VAT na poczet zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych. W powyższym zakresie wydano postanowienia o zaliczeniu w części zwrotu podatku VAT na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych (płatnik).

Ponadto jak ustalono, w jednym przypadku wraz z drugą korektą deklaracji VAT-7 za 1/2018 (NIP złożoną w dniu 14.03.2018 r. podatnik w załączniku ORD-ZU (uzasadnienie przyczyn korekty deklaracji) zwrócił się m.in. z prośbą o prześięgowanie kwoty podatku VAT w wysokości 15 000,00 zł na konto podatku dochodowego za 2017 r. Tożsama prośba została zawarta w załączniku VAT-ZT (wniosek o przyśpieszenie terminu zwrotu) do pierwotnej deklaracji złożonej w dniu 25.02.2018 r., a także w załączniku ORD-ZU złożonym do korekty deklaracji z dnia 04.03.2018 r.

W tym przypadku nie została zrealizowana prośba podatnika w zakresie prześięgowania kwoty zwrotu z podatku VAT na konto podatku dochodowego, a przedmiotowy zwrot został przekazany na rachunek bankowy podatnika.

W powyższym zakresie zostały złożone wyjaśnienia przez kierowników komórek SKA, SER, SOB i SEE, z których m.in. wynika, że w momencie dokonywania zwrotu Dział Rachunkowości nie posiadał wiedzy o złożonym wniosku. Taki wniosek nie został zarejestrowany/powiązany z deklaracją VAT. W systemie POLTAX nie został utworzony/ zarejestrowany dokument NAD-ZP, a zaistniała sytuacja nastąpiła z przeoczenia pracownika komórki SOB obsługującego wniosek.

Wyjaśnienia nie uznano za wystarczające z uwagi na fakt, iż brak zarejestrowania, a w konsekwencji nie uwzględnienie wniosku zrodziło określone skutki dla podatnika. Jak ustalono, na moment przekazania zwrotu podatku VAT za 01/2018 r. tj. 27.03.2018 r. podatnik nie posiadał zaległości ani przypisanych należności. Zeznanie roczne PIT-36 za 2017 r. zostało złożone w dniu 30.04.2018 r. z kwotą do zapłaty w wysokości 18 868,00 zł. Powyższe zobowiązanie zostało wyegzekwowane w dniu 09.07.2018 r. na podstawie wystawionego w dniu 20.06.2018 r. tytułu wykonawczego wraz z kosztami egzekucyjnymi w kwocie 1 104,50 zł, odsetkami w wysokości 289,47 zł oraz kosztami upomnienia. Mimo, że podatnik nie uregulował różnicy pomiędzy wnioskowaną kwotą a faktycznym zobowiązaniem wynikającym ze złożonego zeznania podatkowego, brak realizacji ww. wniosku przez kontrolowany organ podatkowy naraził podatnika na znacznie wyższe odsetki i koszty egzekucyjne.

Fakt, że podatnik wystąpił z prośbą o prześięgowanie kwoty zwrotu w treści załącznika ORD-ZU, nie zwalnia organu podatkowego z odpowiedzialności za brak jego realizacji czy też w przypadku wątpliwości co do jego treści czy formy oraz podjęcia działań mających na celu ich wyjaśnienie.

*(dowód: akta kontroli str.*

*10/199-10/204,10/205,10/206-10/215,10/216-10/217,10/218-10/220,10/221-10/226)*

Uwagi:

- niezrealizowanie dyspozycji podatnika w zakresie zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z podatku VAT za 01/2018 na poczet podatku dochodowego za 2017 r.

W powyższych 11 sprawach zwrotów podatku VAT dokonano w ustawowych terminach.

Nie wystąpiły przypadki złożenia wniosków o przyśpieszenie terminu zwrotu podatku VAT, przedłużenia terminów zwrotu oraz wypłaty odsetek.

Kontrolowane zwroty podatku VAT zrealizowano w terminie od 35 do 56 dni przed ustawowym terminem zwrotu, na rachunki bankowe ważne do zwrotu.

#### **b) Termin 60 dni - zwroty zrealizowane od 26 do 60 dni**

Dane dotyczące kontrolowanych spraw znajdują się w zestawieniach tabelarycznych od nr 16 do nr 26 stanowiących akta kontroli. *(dowód: akta kontroli str. 10/78-10/99)*

Z próby 22 kontrolowanych spraw dla terminu 60 dni. 11 dotyczyło zwrotów zrealizowanych w terminie od 26 dni do 60 dni. Pięć z nich zaliczono do mikroprzedsiębiorców. Z przeprowadzonej kontroli 11 spraw wynika, że tylko 2 podmioty świadczyły usługi budowlane.

W wyniku kontroli stwierdzono, że w czterech sprawach zwroty były zrealizowane w oparciu o złożone korekty deklaracji, a pozostałe w oparciu o pierwotne deklaracje. Deklarowane kwoty zwrotu ww. zakresie kształtowały się następująco:

- w przedziale od 100 000 zł – 3 sprawy,
- w przedziale od 50 000 zł do 100 000 zł – 5 spraw,
- w przedziale od 10 000 zł do 50 000 zł - 3 sprawy.

W trzech sprawach (NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_) sporządzono dodatkowo opisową Analizę zasadności zwrotów wykazanych w deklaracjach VAT-7 (zwroty w wysokości powyżej 100 000 zł).

W odniesieniu do kontrolowanych zwrotów podatku VAT stwierdzono w jednym przypadku (NIP \_\_\_\_\_ VAT-7 za 12/2017) zaliczenie zwrotu podatku VAT na poczet zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych. W związku z powyższym wydano w tym zakresie postanowienie o zaliczeniu w części zwrotu podatku VAT na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych (płatnik).

W wyniku kontroli w 5 sprawach (NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_, NIP \_\_\_\_\_) stwierdzono rozbieżności w wypełnianiu Karty Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności w części IV pkt. 2 dotyczącej zasadności przeprowadzenia czynności sprawdzających (TAK/NIE) w stosunku do przedłożonej dokumentacji.

W powyższym zakresie poproszono o wyjaśnienia.

Z wyjaśnień Kierownika Działu SKA z dnia 03.04.2019 r. wynika, że przyczyną rozbieżności w tym zakresie były wątpliwości co do kwalifikowania czynności polegających na weryfikowaniu prawidłowości rozliczenia podatku naliczonego od zakupów środków trwałych w sytuacji, gdy weryfikacja następowała w toku prowadzonych równolegle czynności analitycznych. Jak wskazano aktualnie, ujednolicono praktykę poprzez ustalenie, że każda weryfikacja w ww. zakresie jest kwalifikowana do czynności sprawdzających.

*(dowód: akta kontroli str. 10/131-10/132, 10/133-10/150, 10/227-10/236)*

Uwagi:

- brak jednolitej zasady wypełniania Karty potwierdzenia zwrotu VAT w części IV pkt. 2 dotyczącej zasadności przeprowadzania czynności sprawdzających.
- brak uregulowań w powyższym zakresie w obowiązującym akcie prawa wewnętrznego (Komunikat nr 6/2017 Naczelnika Urzędu).

W dwóch sprawach, podatników nie należących do mikroprzedsiębiorców, zostały złożone pisemne wnioski z prośbą o przyspieszenie terminu zwrotu podatku VAT:

- 1) wniosek podatnika (NIP \_\_\_\_\_) z dnia 28.02.2018 r. (data wpływu 01.03.2018 r.) o przyspieszenie zwrotu podatku VAT za 12/2017 r. w wysokości 81 822,00 zł. W uzasadnieniu wskazano na zwiększone zakupy materiałów w zakresie prowadzonych robót budowlanych oraz ich przesunięcie ze względu na niesprzyjającą pogodę.
- 2) wniosek podatnika (NIP \_\_\_\_\_) z dnia 07.02.2018 r. (data wpływu 07.02.2018) o przyspieszenie zwrotu podatku naliczonego nad należnym w kwocie 101 868,00

zł wykazanego w deklaracji VAT-7 za 12/2017 r. W uzasadnieniu wskazano na opóźnienia w regulowaniu należności przez odbiorców, które wpłynęły na płynność finansową firmy. W pierwszym przypadku nie przeprowadzono czynności sprawdzających, a w drugim czynności organu były przeprowadzone w zakresie weryfikacji środków trwałych wykazanych w deklaracji. Faktyczny zwrot w ww. przypadkach nastąpił w terminach odpowiednio: w 53 i 33 dniu od daty złożenia deklaracji.

W związku z brakiem adnotacji o podjętym stanowisku w zakresie składanych wniosków o przyspieszenie terminu zwrotu podatku VAT, poproszono o informację Kierownika Działu SKA w powyższym zakresie.

Z uzyskanej odpowiedzi wynika, że w pierwszym przypadku wniosek o przyspieszenie zwrotu podatku VAT został uwzględniony w toku czynności analitycznych. Wskazano również, że z uwagi na wpływ wniosku w dniu 01.03.2018 r. tj. 33 dni po złożeniu deklaracji VAT, skrócenie ustawowego terminu zwrotu, było nieznaczne. Karta potwierdzenia zwrotu została sporządzona w dniu 09.03.2018 r., akceptacja Z-cy Naczelnika nastąpiła 19.03.2018 r. i zwrot zrealizowano 19.03.2018r.

Natomiast w drugim przypadku wyjaśniono, że znajdujące się w aktach sprawy pismo z dnia 07.02.2018 r. stanowiło wniosek o przyspieszenie zwrotu podatku, na skutek którego zwrot został przekazany w przyspieszonym terminie. Wyjaśniono również, że w § 9 ust. 2 pkt 6 Komunikatu nr 6/2017 Naczelnika Urzędu użyte pojęcie „umotywowany wniosek w celu skrócenia ustawowego terminu zwrotu VAT” należy rozumieć w znaczeniu art. 87 ust. 6 ustawy o VAT, który w powyższym przypadku nie ma zastosowania.

W sprawie ww. podatnika (NIP VAT-7 za 12/2017) ustalono również, że pismem z dnia 13.02.2018 r. (wpływ e-mail) podatnik zwrócił się z prośbą o przekazanie przedmiotowego zwrotu podatku VAT na rachunek wskazany w piśmie, który nie został zgłoszony. W związku z powyższym w dniu 15.02.2018 r. organ podatkowy wezwał podatnika o dokonanie zgłoszenia rachunku bankowego ważnego do zwrotu na wniosku CEIDG-1 oraz przedłożenie stosownych dokumentów. Przedmiotowego zgłoszenia dokonano 21.02.2018 r., w którym wskazano do zwrotów osobisty rachunek bankowy.

W Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności (w części III) wykazano, że podatnik został zakwalifikowany jako podmiot podwyższonego ryzyka (średnie ryzyko), co zostało zweryfikowane w oparciu o akta rejestracyjne.

Jak ustalono w części IV pkt. 4 Karty Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności nie wskazano informacji o wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej (nr kontroli 53/2017) w zakresie podatku dochodowego (płatnik) za okres od 01-04/2017 zakończonej w dniu 13.06.2017r. z sumą uszczuplenia i sankcji 22 046,00 zł. Na Karcie Potwierdzenia Zwrotu wykazano tylko

2 kontrole z podatku VAT tj. za 03 i 04/2014 r.

Przeprowadzenie powyższej kontroli zostało potwierdzone przez Kierownika Działu SKP w piśmie z dnia 03.04.2019 r. nr 2402-SKP.033.19.2019.

Wyjaśnień w powyższym zakresie udzielił również Kierownik Działu SKA, wskazując, że na Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności w części III pkt. 4 umieszczane są informacje, o których mowa w § 7 ust. 1 pkt 2 Komunikatu nr 6/2017 r. za okres co najmniej 12 miesięcy z uwzględnieniem w szczególności kontroli, podczas których stwierdzono istotne uchybienia w rozliczeniach. W przypadku dużej ilości kontroli pomijane są kontrole, które dotyczą naliczania i poboru zaliczek na podatek dochodowy lub zostały przeprowadzone w okresie innym niż 12 miesięcy poprzedzających zwrot podatku.

Wyjaśnienia w powyższym zakresie nie uznano z uwagi na fakt, że nie mają one zastosowania w przedmiotowym przypadku.

W sprawie podatnika (NIP

VAT-7 za 12/2017) kontrolujący zwrócili się również do

Kierownika Działu SKA o informację czy w zakresie rozbieżności danych z rozliczenia VIES za okres 01.02.2016 – 12.02.2018 (zgodnie z załącznikiem do Analizy zasadności zwrotu VAT z dnia 12.02.2018 r.) została przeprowadzona analiza danych.

W odpowiedzi Kierownik potwierdził przeprowadzenie przedmiotowej analizy, w wyniku której w dniu 26.02.2018 r. (tj. na 2 dni przed dokonaniem zwrotu) przekazano informację notatką służbową (brak sygnatury) pracownikowi SKA realizującemu zadania w zakresie wymiany informacji międzynarodowej, celem wykorzystania służbowego. Na podstawie ustaleń w toku analizy zostały wszczęte czynności sprawdzające z udziałem podatnika (wezwanie z dnia 07.03.2018 r. – w sprawie weryfikacji wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów za III i IV kwartał 2017 r.).

Jak ustalono wynikiem przeprowadzonych czynności sprawdzających było wykazanie uszczuplenia w kwotach 293 586,00 zł oraz 11 315,00 zł w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, co potwierdza wykaz Ewidencji czynności sprawdzających z systemu e-ORUS (wydruk z dnia 02.04.2019 r.). W efekcie podatnik dokonał korekt deklaracji za okres objęty ww. czynnościami sprawdzającymi.

W powyższym zakresie stwierdzono również w Ewidencji czynności sprawdzających z systemu e-ORUS dla ww. podatnika kilkukrotne zaewidencjonowanie tej samej czynności sprawdzającej.

W wyjaśnieniach z dnia 08.04.2019 r. Kierownik komórki SKA, wskazał że ww. czynności nastąpiły na skutek pomyłki operatora. Zdublowane czynności zostały anulowane z dniem 04.04.2019 r.

tj. w trakcie kontroli.

(dowód: akta kontroli str.

10/200-10/207)

W zakresie tego samego zwrotu podatnika (NIP , VAT-7 za 12/2017) została sporządzona również dodatkowo opisowa Analiza zasadności zwrotu, zaakceptowana w dniu 27.02.2018 r. przez II Zastępcę Naczelnika Urzędu. W sporządzonej analizie opisowej podmiotu, badane obszary wskazują na pozytywną opinię jego działalności zarówno od strony podatkowej jak i rozwoju firmy. W analizie, brak wykazania kontroli pozytywnej zakończonej 13.06.2017 r. oraz informacji

o kondycji podmiotu z dostępnych baz danych urzędu tj. m.in. POLTAX i EGAPOLTAX (np. w zakresie zajęć wierzytelności z różnych tytułów).

Jak wynika z przedłożonego zestawienia sporządzonego przez komórkę SER, stanu zajęć wierzytelności, które wpłynęły do organu podatkowego w okresie od 2017 r. do dnia kontroli wynika, że podatnik posiadał zaległości z różnych tytułów zarówno podatkowych jak i niepodatkowych, których wierzycielami byli m.in. US, ZUS, Wójt Gminy, kontrahenci.

Ponadto z wyjaśnień Kierownika Działu EA z dnia 27.03.2019 r. wynika również, że podatnik (NIP ) na dzień realizacji zwrotu podatku VAT za 12/2017 posiadał zaległość z tytułu podatku od nieruchomości w kwocie 227,00 zł. Zaległość ta została uregulowana przez zobowiązaną 01.03.2018 r. (tj. po dacie faktycznego zwrotu).

Jak wynika z wyjaśnień Kierownika Działu SER, że na dzień zwrotu podatnik nie posiadał zaległości podatkowych. Realizacja ww. zwrotu podatku od towarów i usług nastąpiła w dniu 28.02.2018 r.

(tj. 27 dni przed ustawowym terminem zwrotu) w kwocie 6 092,50zł na poczet zajęcia wierzytelności z dnia 02.01.2018 r. nr Km Komornika Sądowego przy sądzie Rejonowym w D. , a pozostała kwota w wysokości 95 775,50 zł na wskazany rachunek bankowy podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 10/131-10/132, 10/133-10/150, 10/176-10/177, 10/178-10/198, 10/237-10/240, 10/241-10/259, 10/260, 10/261-10/269, 10/270-10/273, 10/274-10/281, 10/282, 10/283-10/318, 10/319-10/320, 10/321-10/324, 10/325-10/332 )

Uwagi:

- brak informacji o podjętym stanowisku (akceptacji lub jej braku) w zakresie pisemnych wniosków złożonych przez podatników,

- uznanie wniosku podatnika o przyspieszenie terminu zwrotu podatku VAT bez weryfikacji treści jego uzasadnienia,
- brak wykazania na Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności, kontroli za okres 01-04 /2017 ze stwierdzonym uszczupleniem w kwocie 22 046,00 zł przeprowadzonej w okresie 12 m -cy poprzedzających zwrot,
- brak wyjaśnienia rozbieżności danych zawartych w deklaracji VAT-7 za 12/2017 z danymi z rozliczenia VIES (za okres 01.02.2016 – 12.02.2018) na dzień realizacji przedmiotowego zwrotu,
- błędy operatora w ewidencjonowaniu danych w zakresie czynności sprawdzających w systemie e-ORUS,
- brak uwzględnienia w Analizie opisowej wszystkich istotnych informacji o podmiocie z dostępnych baz danych urzędu (w tym informacji o występujących zajęciach wierzytelności od 2017 r. i tytułów wykonawczych).

Z zebranego materiału wynika, że na dzień dokonania faktycznego zwrotu podatnik nie posiadał zaległości podatkowych i niepodatkowych. Nie mniej jednak z uwagi na ich regularne występowanie zasadne było w tym przypadku zachowanie zwiększonej ostrożności w realizacji przyspieszonego zwrotu tym bardziej, że czynności sprawdzające przeprowadzone już po realizacji przedmiotowego zwrotu potwierdziły zasadność takiego stanowiska. Realizacja przyspieszonego zwrotu na wniosek podatnika jest czynnością uznaniową Naczelnika Urzędu Skarbowego i każdorazowo należy go traktować indywidualnie, w oparciu o pogłębioną analizę podmiotu obejmującą przede wszystkim dane będące w posiadaniu Urzędu. Analiza ryzyka podatnika, biorąc pod uwagę zmianę rachunku bankowego i weryfikacja zasadności zwrotu winna uwzględniać wszystkie okoliczności (dane) będące w posiadaniu Urzędu.

W kontrolowanej próbie 11 spraw, w 6 przypadkach (NIP , NIP , NIP , NIP , NIP , NIP ) zostały sporządzone notatki służbowe z przeprowadzonych rozmów telefonicznych z podatnikiem na okoliczność wezwania do dostarczenia dokumentów, w których stwierdzono brak powołania podstawy prawnej wezwania lub powołano niepełną podstawę prawną (brak wskazania art. 160 § 1 Op.), a także brak wszystkich wymaganych danych dotyczących wezwania zawartych w art. 159 § 1 Op. W pięciu notatkach służbowych stwierdzono brak numerów spraw oraz brak zaewidencjonowania w obowiązujących systemach.

Stwierdzono również, że w protokole sporządzonym w dniach 13-14.03.2019 r. nr 2402-SKA.4033.1.6.2018. wskazano jako podstawę prawną tylko ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 z zm.) oraz ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ( t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.).

*(dowód: akta kontroli str. 10/333-10/338, 10/339-10/343)*

Uwagi:

- w adnotacjach sporządzonych na okoliczność wezwań telefonicznych brak podstawy prawnej z art. 160 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa oraz wszystkich danych dotyczących wezwań zawartych w art. 159 § 1 Op., w tym terminu do którego żądanie powinno być spełnione,
- w protokole z czynności sprawdzających brak wskazania szczegółowej podstawy prawnej,
- w 5 przypadkach brak numerów spraw na notatkach służbowych oraz ich zaewidencjonowania w systemie informatycznym.

W kontrolowanych sprawach zrealizowano zwroty podatku VAT z zachowaniem ustawowego terminu zwrotu. Nie wystąpiły przypadki przedłużenia terminu zwrotu oraz wypłaty odsetek. Zwroty przekazano na rachunki bankowe ważne do zwrotu, w terminach od 1 do 29 dni przed terminem zwrotu.

#### 4) Poprawność i terminowość dokonywanych zwrotu VAT w terminie 180 dni

Szczegółowe dane dotyczące kontrolowanych spraw znajdują się w zestawieniach tabelarycznych od nr 27 do nr 30 stanowiących akta kontroli. (dowód: akta kontroli str. 10/100 – 10/107)

W tym zakresie kontrolą objęto 4 sprawy dla których zadeklarowano zwrot podatku VAT w terminie 180 dni (NIP ..... VAT-7 za 02/2018, NIP ..... - VAT-7 za 03/2018, NIP ..... - VAT-7 za 01/2018, NIP ..... - VAT-7 za 03/2018). W trzech przypadkach podmioty zakwalifikowane zostały do mikroprzedsiębiorców (oprócz NIP .....), w tym jeden podatnik (NIP ..... prowadzący działalność gospodarczą w zakresie usług budowlanych.

Jak wynika z ustaleń, w dwóch sprawach zwroty były dokonane w oparciu o złożone korekty deklaracji, a pozostałe w oparciu o pierwotne deklaracje. Deklarowane kwoty zwrotu ww. zakresie kształtowały się następująco:

- w przedziale od 100 000 zł – 2 sprawy,
- w przedziale od 10 000 zł do 50 000 zł – 2 sprawy.

We wszystkich 4 kontrolowanych sprawach, w wyniku weryfikacji wskazano na zasadność przeprowadzenia czynności sprawdzających, które zostały udokumentowane w postaci adnotacji/notatek służbowych z wezwań telefonicznych oraz protokołów z czynności sprawdzających (NIP ..... , NIP ..... , NIP ..... ).

We wszystkich ww. dokumentach stwierdzono powołanie niepełnej podstawy prawnej czynności organu. (dowód: akta kontroli str. 10/344-10/350, 10/351-10/371)

Uwagi:

- w 4 sprawach w zakresie adnotacji dotyczących wezwań telefonicznych powołano niepełną podstawę prawną (nie wskazano art. 160 § 1 O.p.), a w 3 sprawach (NIP ..... , NIP ..... , NIP ..... ) również nie uwzględniono wszystkich danych dotyczących wezwań zawartych w art. 159 § 1 Op., w tym terminu do którego żądanie powinno być spełnione,
- w 3 protokołach z czynności sprawdzających zostały sporządzone ze wskazaniem tylko ogólnych podstaw prawnych tj. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221/ Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 z późn. zm.).

W przypadku zwrotu podatku VAT za 01/2018 (NIP ..... ) ustalono, że pomimo realizacji zwrotu w dniu 09.11.2018 r., na dzień kontroli nie zostały zakończone czynności sprawdzające. Protokół z czynności sprawdzających (nr 2402-SKA.4033.1.498.2018) został sporządzony w trakcie kontroli tj. w dniach 14,15,21.03.2019 r. i odnotowany z dniem 21.03.2019 r. w systemie e-ORUS.

Jak ustalono, w powyższym przypadku pierwsze wezwanie telefoniczne do przedłożenia dokumentów do weryfikacji zostało sporządzone w dniu 21.08.2018 r. (nr 2402-SKA.4033.2286.2018 115524/2018). W przedmiotowym wezwaniu nie wskazano terminu do którego żądanie powinno być spełnione. W dniu 06.11.2018 r. została sporządzona notatka służbowa nr 2402-SKA.4033.1.498.2018 dotycząca zasadności wykazanego zwrotu. Z notatki wynika na podstawie wstępnej analizy dokumentów brak nieprawidłowości. We wniosku końcowym wskazano, że po zakończeniu czynności sprawdzających zostanie sporządzony protokół. Ponowne wezwanie telefoniczne (nr 2402-SKA.4033.4080.2019 34392/2019) w celu podpisania protokołu z czynności sprawdzających zostało sporządzone w dniu 19.03.2019 r.

(dowód: akta kontroli str. 10/372-10/377)

Uwagi:

- Stwierdzono zwłokę ponad 4 miesiące w podejmowaniu działań organu podatkowego w celu podpisania protokołu z czynności sprawdzających (1 przypadek - NIP

W odniesieniu do kontrolowanych zwrotów stwierdzono dwa przypadki zaliczenia w części zwrotu podatku VAT w stosunku do których wydano postanowienia:

- z dnia 13.11.2018 r. nr 2402-SER.7010.1649.2018.BA.MC/150135 na poczet zaległości w liniowym podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT-36L) za 2017 r. Pozostałą kwotę w wysokości 112,00 zł zwrócono przelewem na rachunek bankowy (NIP ),
- z dnia 08.10.2018 r. nr 2402-SER.7010.1524.2018.BA.MC/136300 na poczet zaległości w podatku od towarów i usług (VAT-7) za 08-12/2018 r. oraz 01/2018 r. Pozostałą kwotę w wysokości 149 236,00 zł zwrócono przelewem na rachunek bankowy (NIP

We wszystkich 4 sprawach z deklarowanym terminem zwrotu 180 dni realizacja nastąpiła z zachowaniem ustawowego terminu zwrotu. Zwrotu podatku VAT dokonano zgodnie z art. 87 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług, w terminie od 1 do 3 dni, a w jednym przypadku w terminie 87 dni przed upływem ustawowego terminu.

W zakresie przeprowadzonej kontroli zwrotów w terminach 25 dni, 60 dni i 180 dni stwierdzono, że we wszystkich przypadkach zrealizowano zwroty podatku VAT z zachowaniem ustawowych terminów określonych w art. 87 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.). Nie wystąpiły przypadki przedłużania terminu zwrotów oraz wypłaty odsetek, a weryfikacja warunków, o których mowa w art. 87 ust. 6 ww. ustawy, została spełniona. Przedłożona dokumentacja była kompletna, a wątpliwości związane z ustaleniem stanu faktycznego były w trakcie kontroli wyjaśniane.

W oparciu o wszystkie skontrolowane sprawy ustalono, że we wszystkich przypadkach sporządzono komplety dokumentów wymagane przy ostatecznej akceptacji zwrotu, zgodnie z Komunikatem

nr 6/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Będzinie. Do wszystkich spraw sporządzono Karty Potwierdzenia Zwrotu i Oceny Jego Zasadności, na których zostały naniesione numery spraw.

Na potrzeby weryfikacji zwrotów w kwocie od 10 000 zł przeprowadzono czynności analityczne, co znalazło swoje potwierdzenie w formie adnotacji pracownika SKA na deklaracjach VAT-7 oraz dołączono wydruki Analizy zasadności zwrotu VAT z podsystemu KONTROLA (wraz z załącznikami do Analizy).

Ponadto zauważa się, że obowiązujący akt prawa wewnętrznego tj. Komunikat nr 6/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 30.06.2017 r. w sprawie trybu i zasad dokonywania zwrotów bezpośrednich VAT oraz wymiany informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędu dla celów zwrotów podatku VAT, nie określa istotnych zasad w sprawie dokonywania zwrotów podatku VAT stosowanych w praktyce oraz nie reguluje obszarów, które były przedmiotem wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą. Powyższe dotyczy sporządzania dodatkowych analiz opisowych zasadności zwrotu wykazanego w deklaracji VAT, zamieszczania na Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli, w tym dotyczących zwrotów podatku VAT w kwotach do 10 000 zł, a także sposobu wypełniania części IV pkt 2 Karty Potwierdzenia Zwrotu. W dokumencie brak również uwzględnienia obowiązujących wytycznych, w tym Wytycznych określających zasady wykorzystania Jednolitych Plików Kontrolnych w procedurze czynności sprawdzających.

**III. Ocena skontrolowanej działalności, ze wskazaniem ustaleń, na których została oparta oraz przyczyny i skutki stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości**

Biorąc pod uwagę zgromadzone w toku kontroli dowody, uwzględniając wszystkie okoliczności oraz dokonując oceny ustalonego stanu faktycznego na podstawie art. 36 ust. 2 pkt. 5 ustawy o kontroli w administracji rządowej, działalność kontrolowanej jednostki w zakresie kontroli ocenia się **pozytywnie z nieprawidłowościami**.

Za prawidłowe wykonywanie zadań w przedmiocie kontroli odpowiedzialne są osoby, które realizują zdania zgodnie z zakresami czynności i regulaminem organizacyjnym Urzędu.

Zasadniczy wpływ na powyższą ocenę miały stwierdzone nieprawidłowości:

1. niezrealizowanie dyspozycji podatnika w zakresie zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, w konsekwencji narażenie podatnika na dodatkowe skutki finansowe związane z egzekucją należności (1 przypadek – NIP [redacted]);
2. nieuzasadnione zrealizowanie przyspieszonego zwrotu na wniosek podatnika. Brak uwzględnienia informacji z baz danych urzędu o sytuacji finansowej podmiotu (tj. informacji o zajęciach wierzytelności i tytułach wykonawczych od 2017 r.), zmiany numeru rachunku bankowego ważnego do zwrotu oraz brak ustalenia przyczyn rozbieżności w rozliczeniu VIES (1 przypadek – NIP [redacted]);
3. zwłoka ponad 4 miesiące w podejmowaniu działań organu podatkowego w celu zakończenia czynności sprawdzających (1 przypadek - NIP [redacted]);
4. skrócenie terminu realizacji zwrotu mimo braku spełnienia warunku złożenia przez mikroprzedsiębiorców wraz z deklaracją VAT pliku JPK\_VAT za 12/2017 (3 przypadki - NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted]), bez uwzględnienia rekomendacji Ministerstwa Finansów w tym zakresie,

oraz poniższe uchybień:

1. brak informacji w Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności o wynikach kontroli w zakresie zwrotów podatku VAT w kwotach do 10 000 zł, dla których nie sporządzane są Analizy Zasadności Zwrotu (wydruk z podsystemu KONTROLA) - 3 przypadki NIP [redacted] zwroty za 01/2018, 03/2018, 06/2018,
2. brak wykazania pozytywnej kontroli podatkowej z uszczupleniem w kwocie 22 046,00 zł przeprowadzonej w okresie 12 m-cy w Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności (1 przypadek – NIP [redacted]);
3. brak jednolitego sposobu odnotowywania zasadności przeprowadzania czynności sprawdzających, w Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności (5 przypadków – NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted]),
4. brak informacji o podjętym stanowisku w sprawie akceptacji bądź jej odmowy w sprawie pisemnej prośby podatnika o przyspieszenie terminu zwrotu podatku VAT (2 przypadki – NIP [redacted], NIP [redacted]),
5. brak precyzyjnego wskazania podstaw prawnych w sporządzanych protokołach z czynności sprawdzających. Powoływanie wyłącznie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Ordynacja podatkowa (5 przypadków - NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted]),
6. brak lub powołanie niepełnej podstawy prawnej w adnotacjach/notatkach służbowych z wezwań telefonicznych oraz wszystkich niezbędnych danych wymienionych w art. 159 § 1 Op., w tym terminu do którego żądanie powinno być spełnione, (11 przypadków – NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted], NIP [redacted]),

NIP                      NIP                      , NIP                      , NIP                      , NIP  
NIP

7. brak odnotowywania w obowiązujących systemach informatycznych (Biblioteka Akt. e-ORUS, SZD) oraz niejednolity sposób ewidencjonowania protokołów z czynności sprawdzających, adnotacji/notatek służbowych z wezwań telefonicznych.
8. brak uregulowania w Komunikacie nr 6/2017 Naczelnika Urzędu Skarbowego obowiązujących Wytycznych oraz stosowanych praktyk w zakresie weryfikacji dokonywania zwrotów VAT, które były przedmiotem wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą.

W wyniku przedmiotowej kontroli nie stwierdzono przypadków umyślnego działania, a ujawnione nieprawidłowości i uchybienia będące odstępstwem od stanu pożądanego nie miały skutków finansowych dla budżetu państwa.

#### IV. Wnioski i zalecenia pokontrolne

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli zostały przedstawione w projekcie wystąpienia pokontrolnego, doręczonym dnia 30.05.2019 r., do którego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Będzinie nie wniósł zastrzeżeń.

Przedstawiając powyższe wyniki kontroli, działając na podstawie art. 46 ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o kontroli w administracji rządowej **polecam:**

1. wypracować tryb postępowania zmierzający do wyeliminowania sytuacji nie zrealizowania dodatkowych dyspozycji podatników składanych na załącznikach do deklaracji VAT,
2. przeprowadzać dogłębną analizę działalności podatnika VAT w przypadku wniosków o przyspieszony zwrot podatku VAT, w oparciu m.in. o analizę danych z dostępnych baz danych i informacji z innych komórek organizacyjnych, która winna determinować zasadność realizacji przyspieszonego zwrotu,
3. sporządzać adnotację/informację o podjętym stanowisku w sprawie wniosków podatników o wcześniejszy (krótszy niż deklarowany) zwrot podatku VAT z uwzględnieniem weryfikacji treści uzasadnienia wniosków, które winny być poparte dowodami,
4. wyeliminować zbędną zwłokę w podejmowaniu działań w ramach prowadzonych czynności sprawdzających, zgodnie z zasadą szybkości i prostoty działania organu podatkowego określonej w art. 125 ustawy Ordynacja podatkowa,
5. realizować zwrot podatku VAT dla mikroprzedsiębiorców świadczących usługi budowlane w skróconym terminie zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz z uwzględnieniem wytycznych i rekomendacji Ministerstwa Finansów w tym zakresie,
6. zamieszczać na Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności (w tym również w przypadku zwrotów do 10 000 zł) informacji o przeprowadzonych lub braku przeprowadzenia kontroli podatkowych w okresie co najmniej 12 miesięcy, z uwzględnieniem w szczególności kontroli podczas których stwierdzono istotne uchybienia w rozliczeniach,
7. ujednolicić sposób odnotowywania zasadności przeprowadzania czynności sprawdzających na Karcie Potwierdzenia Zwrotu VAT i Oceny Jego Zasadności, w celu uniknięcia wątpliwości w zakresie jej wypełniania,

8. wskazywać w treści protokołów z czynności sprawdzających precyzyjnych podstaw prawnych powoływanych ustaw,
9. powoływać podstawę prawną (w tym art. 160 § 1 Op.) w sporządzanych adnotacjach/notatkach służbowych z wezwań telefonicznych, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 i 1a ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie ze Standardami dotyczącymi wyjaśnień i wezwań,
10. ewidencjonować dokumentację sporządzaną w ramach czynności sprawdzających w obowiązujących systemach informatycznych, zgodnie z instrukcją kancelaryjną Ministra Rozwoju i Finansów oraz zasadami ewidencji czynności sprawdzających określonych w wytycznych i standardach w tym zakresie,
11. uregulować w dokumencie prawa wewnętrznego (Komunikat nr 6/2017) w sprawie trybu i zasad dokonywania zwrotów podatku VAT istotnych zasad w sprawie dokonywania zwrotów podatku VAT stosowanych w praktyce urzędu, w tym uwzględnienia obowiązujących wytycznych i rekomendacji Ministerstwa Finansów w tym zakresie,
12. monitorować rezultaty wdrożonych zaleceń pokontrolnych w ramach kontroli funkcjonalnej.

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

Na podstawie art. 49 ww. ustawy, proszę o przedstawienie, w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykonaniu zaleceń, wykorzystaniu wniosków pokontrolnych lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.

Dyrektor  
Izby Administracji Skarbowej w Katowicach  
Mariusz Gojny  
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Otrzymują:

1. Pani Małgorzata Waluda – Naczelnik US w Będzinie – elektronicznie,
2. IAS IWW\_2 a/a.

Sporządziły:

- starszy ekspert skarbowy,
- ekspert skarbowy.