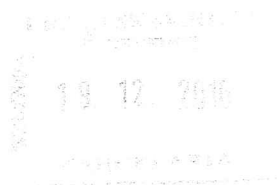




Szczecin, dnia 16 grudnia 2016 r.

**DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

3201-KW.070.20.16



WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie – działając na podstawie art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092) oraz art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 578) – zrealizował kontrolę działalności Urzędu Skarbowego w Gryfinie.

Kontrola przeprowadzona została w dniach 29.08-07.09.2016 r. przez komisarza skarbowego, nr legitymacji służbowej 5/2014 – koordynatora kontroli i w dniach 29-30.08.2016 r. przez starszego inspektora, nr legitymacji służbowej 164/2016, na podstawie wydanego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli Nr 24/2016 z dnia 25.08.2016 r.

Przedmiot kontroli: Prawidłowość prowadzenia analizy ryzyka rejestracji podatników przez urząd skarbowy.

Okres objęty kontrolą: II półrocze 2015 r. – I półrocze 2016 r.

Stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gryfinie w kontrolowanym okresie zajmował Pan Stefan Ragan.

Kontrolę odnotowano w książce kontroli Urzędu pod pozycją 2/2016.



Administracja
Podatkowa

W trakcie czynności kontrolnych badaniu poddane zostały następujące obszary:

I. Rozwiązania organizacyjne w zakresie wdrożenia i wykorzystania aplikacji KORRP.

Kontrola funkcjonalna kontrolowanego zagadnienia.

W Urzędzie Skarbowym w Gryfinie – zwanym dalej Urzędem, zadania objęte przedmiotem kontroli realizowały zgodnie z obowiązującymi w badanym okresie regulaminami organizacyjnymi (zarządzenia Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie nr 41/2015 z dnia 01.04.2015 r. z późn. zm., nr 102/2015 z dnia 01.09.2015 r. i nr 30/2016 z dnia 11.04.2016 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Gryfinie), następujące komórki organizacyjne:

- Pierwszy Dział Obsługi Bezpośredniej – zwany dalej OB-1,
- Drugi Samodzielny Referat Obsługi Bezpośredniej – zwany dalej OB-2.

Zgodnie z zapisami obowiązujących w okresie kontroli regulaminów organizacyjnych, bezpośredni nadzór nad w/w komórkami organizacyjnymi sprawował Zastępca Naczelnika Urzędu.

Z informacji przekazanej przez Zastępcę Naczelnika Urzędu (akta kontroli: str. 22) wynika, że w urzędzie nie funkcjonują uregulowania wewnętrzne dotyczące obszaru kontroli.

Ocena ryzyka rejestracji podmiotu odbywa się w komórce OB-1 przy wykorzystaniu aplikacji Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu – zwanej dalej KORRP. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił (akta kontroli: str. 22-23), że w ramach oceny ryzyka rejestracji podmiotów (niepodlegających wpisowi do KRS, które składają NIP-2; rejestrujących nową działalność gospodarczą, które składają wniosek CEIDG; podlegających wpisowi do KRS, które składają NIP-8; rejestrujących się dla celów podatku od towarów i usług) dokonywana jest między innymi:

- weryfikacja podmiotu w Bazie Podmiotów Szczególnych (BPS),
- weryfikacja podmiotu w Systemie Informacji Gospodarczej BECKS KRS,
- segmentacja ogólna w podsystemie KONTROLA,
- weryfikacja miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.¹

W przypadku gdy podmiot przed dokonywaną oceną znajdował się we właściwości miejscowej innego organu podatkowego, do dotychczasowego organu podatkowego przesyłana jest prośba o wykonanie i przesłanie wyników segmentacji ogólnej.

¹ Zgodnie z pismem Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie z dnia 11.08.2016 r., znak 3201-ZRKP.4032.11.2016.17, 3201-ZRKP.4032.44.6.2016.

Ustalono, że w okresie objętym kontrolą użytkownikami aplikacji KORRP było 3 pracowników komórki OB-1, tj. kierownik komórki oraz 2 pracowników zatrudnionych na stanowisku ds. identyfikacji i rejestracji.

Do zakresu obowiązków pracowników komórki OB-1, będących użytkownikami aplikacji KORRP należy m. in.:

- terminowa obsługa wniosków dotyczących rejestracji, aktualizacji i zakończenia działalności gospodarczej przy użyciu systemu teleinformatycznego CEIDG,
- terminowa obsługa w systemie informatycznym zgłoszeń rejestracyjnych i aktualizacyjnych podmiotów rejestrowanych w KRS,
- terminowa obsługa w systemie informatycznym zgłoszeń rejestracyjnych i aktualizacyjnych podmiotów objętych rejestrem PESEL,
- tworzenie arkusza informacji oceny ryzyka dla podmiotów rejestrujących się jako podatnicy VAT UE,
- tworzenie Karty Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu,
- dbałość o kontrolę kompletności i prawidłowości danych ze zgłoszeń identyfikacyjnych, aktualizacyjnych i prawidłowy przebieg dokonywanych na ich podstawie rejestracji formalnych,
- utrzymywanie w aktualności obowiązków podatkowych.

Na podstawie informacji uzyskanych od Zastępcy Naczelnika Urzędu (akta kontroli: str. 24) ustalono, że w przypadku zakwalifikowania ocenianego podmiotu do grupy podwyższonego ryzyka, wyniki oceny przekazywane są na bieżąco kierownikowi komórki OB-2, który następnie przekazuje je na stanowisko ds. analiz i planowania, gdzie podmioty podwyższonego ryzyka zostają objęte monitorowaniem i analizą. Pracownicy komórki OB-2 „(...) w szczególności dokonują sprawdzenia podmiotów w dostępnych bazach informatycznych, przeprowadzają weryfikację składanych deklaracji podatkowych, po dokonanej analizie wykazywanych obrotów, przygotowują wnioski do działu PP, celem przeprowadzenia czynności sprawdzających. W razie uzasadnionych przypadków, po przeprowadzonych czynnościach sprawdzających kierownik PP przygotowuje wniosek o przeprowadzenie kontroli podatkowej / skarbowej”.

W toku kontroli kierownik komórki OB-1 wyjaśnił (akta kontroli: str. 466), że „W przypadku zmiany właściwości Urzędu przez podmiot, tut. Urząd w odpowiedzi na INF od innego US o przejęciu podatnika, przekazuje informację o wyniku segmentacji ogólnej, KORRP,

posiadanych pełnomocnictwach. W okresie od 1 lipca 2015 r. do dnia 30 czerwca 2016 r. tut. Urząd przekazywał przedmiotowe informacje”.²

Zauważa się, że wskazany tryb postępowania jest zgodny z treścią dokumentu Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność – zwanego dalej dokumentem SO – stanowiącym załącznik nr 3 do Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej. Dokument SO wskazuje, że „(...)organ podatkowy właściwy przed zmianą jest zobligowany, w odpowiedzi na INFO od innego Naczelnika Urzędu Skarbowego o przejęciu podatnika, do przekazania organowi podatkowemu właściwemu po zmianie, informacji dotyczących wyników analizy ryzyka rejestracji podmiotu.”

Z informacji przekazanych przez Zastępcę Naczelnika Urzędu (akta kontroli: str. 24) wynika, że w obszarze objętym przedmiotem kontroli, nie były przeprowadzane kontrole funkcjonalne.

(Dowód: akta kontroli s. 22-34, 466).

Ocena cząstkowa w badanym obszarze – pozytywna.

II. Kompletność bazy danych KORRP.

W oparciu o wydruki z aplikacji KORRP ustalono, że w okresie od dnia 01.07.2015 r. do dnia 30.06.2016 r. sporządzono łącznie 922 karty oceny ryzyka rejestracji, kwalifikując 872 podmioty do grupy niskiego ryzyka, 26 podmiotów do grupy średniego ryzyka i 24 podmioty do grupy wysokiego ryzyka.

Dane uzyskane od pracownika komórki OB-2 (akta kontroli: str. 590-591), dotyczące liczby podmiotów zakwalifikowanych w kontrolowanym okresie do poszczególnych grup ryzyka oraz dotyczące liczby, rodzaju i efektów działań podjętych w stosunku do podmiotów z grup podwyższonego ryzyka do dnia poprzedzającego rozpoczęcie kontroli, tj. 26.08.2016 r. przedstawia tabela nr 1.

Tabela nr 1

Poziom ryzyka		Wysoki III	Średni II	Niski I
Liczba podmiotów wygenerowanych przez KORRP		24	26	872
Wezwanie do uzupełnienia	Liczba podmiotów, do których wysłano wezwanie do uzupełnienia braków formalnych zgłoszenia	2	4	

² Kontrolującym okazano dokumenty potwierdzające treść złożonych wyjaśnień.

braków formalnych zgłoszenia	Liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane w wyniku nieusunięcia braków formalnych przez podatnika	0	0
Czynności sprawdzające z udziałem podatnika	Liczba podmiotów, u których przeprowadzono czynności sprawdzające z udziałem podatnika	4	5
	Liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane /wykreślone z rejestru podatników w wyniku czynności sprawdzających z udziałem podatnika	0	0
Ogłędziny	Liczba podmiotów, u których dokonano ogłędzin miejsca prowadzenia działalności gospodarczej	0	0
	Liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane/ wykreślone z rejestru podatników w wyniku ogłędzin miejsca prowadzenia działalności gospodarczej	0	0
Kontrola podatkowa	Liczba podmiotów, u których przeprowadzono kontrolę podatkową	0	0
	Liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane / wykreślone z rejestru podatników w wyniku kontroli podatkowej	0	0
Wnioski o kontrolę przekazane do UKS	Liczba podmiotów objętych wnioskiem o kontrolę przekazanym do UKS	0	0
	Liczba podmiotów, wobec których UKS odmówił przeprowadzenia kontroli	0	0
	Liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane / wykreślone z rejestru podatników w wyniku kontroli UKS	0	0
Liczba podjętych działań (bez UKS)		6	9
Liczba podmiotów objętych działaniami (bez UKS)		6	9

Stwierdzono 8 przypadków – wystąpiły w grupie niskiego ryzyka – wielokrotnego wprowadzenia do bazy danych aplikacji KORRP, podmiotów o takich samych numerach NIP. Jako przyczyny powyższego kierownik komórki OB-1 wskazał (akta kontroli: str. 471):

- „najprawdopodobniej błąd działania aplikacji, problem zostanie zgłoszony do RPP” – dotyczy dwukrotnego wprowadzenia podmiotów NIP: ~ ,
~ , ~ oraz trzykrotnego wprowadzenia podmiotu NIP ~ ,
- „KORRP utworzony w związku z rozpoczęciem działalności gospodarczej w dniu 07.08.2015 r.; KORRP utworzony z powodu zmiany adresu i właściwości US w dniu 13.10.2015 r.; KORRP utworzony w związku ze złożeniem zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R w dniu 10.11.2015 r.” – dotyczy trzykrotnego wprowadzenia podmiotu NIP
- „KORRP utworzony w związku z rozpoczęciem działalności gospodarczej w dniu

02.09.2015 r.; KORRP utworzony w związku z utworzeniem kolejnej działalności gospodarczej w dniu 03.11.2015 r.” – dotyczy dwukrotnego wprowadzenia podmiotu NIP

Zauważa się, że zmiana przez podatnika adresu i właściwości miejscowej urzędu nie stanowi podstawy do przeprowadzania ponownej oceny ryzyka rejestracji. W takim przypadku, zgodnie z treścią dokumentu SO „(...) organ podatkowy właściwy przed zmianą jest zobligowany, w odpowiedzi na INFO od innego Naczelnika Urzędu Skarbowego o przejęciu podatnika, do przekazania organowi podatkowemu właściwemu po zmianie, informacji dotyczących wyników analizy ryzyka rejestracji podmiotu.”

Dokument SO wskazuje również, że „W przypadku gdy zgłoszenie rejestracyjne do VAT jest dokonywane w okresie do trzech miesięcy od przeprowadzenia analizy ryzyka rejestracji tożsamesgo podatnika, w związku z uprzednim nadaniem mu nr NIP lub rejestracją nowej działalności w CRP KEP, nie ma potrzeby przeprowadzania ponownie oceny ryzyka rejestracyjnego. Wygenerowany uprzednio dla tego podatnika formularz Karty Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu winien być natomiast w takim przypadku zweryfikowany i ewentualnie zmieniony w zakresie dwóch kryteriów związanych bezpośrednio z podatkiem VAT (kryteria: Rejestracja VAT-UE oraz Kwartalny sposób rozliczenia w VAT). Konieczność dokonania zupełnie nowej oceny rejestracyjnej (obejmującej wszystkie kryteria) dla potrzeb ewidencji w podatku od towarów i usług zachodzić będzie natomiast w sytuacji, gdy zgłoszenie VAT zostanie dokonane po upływie trzech miesięcy od pierwotnej analizy ryzyka rejestracyjnego.”

Biorąc pod uwagę powyższe oraz fakt, że w przypadku podmiotu NIP _____, zgłoszenie rejestracyjne VAT-R zostało dokonane w dniu 05.11.2015 r. (data wpływu VAT-R do Urzędu), tj. przed upływem 3 miesięcy od przeprowadzenia analizy ryzyka rejestracji tego podatnika w dniu 07.08.2015 r., przeprowadzenie w stosunku do wskazanego podmiotu kolejnych ocen ryzyka rejestracji w dniu 13.10.2015 r. z powodu zmiany adresu i właściwości urzędu skarbowego oraz w dniu 10.11.2015 r. w związku ze złożeniem VAT-R, uznać należy za uchybienie.

W oparciu o wykaz z aplikacji e-ORUS o podmiotach, które w okresie od dnia 01.07.2015 r. do dnia 30.06.2016 r. rozpoczęły działalność gospodarczą, do kontroli pod kątem realizacji obowiązku sporządzenia KORRP dla podmiotów rejestrujących się, wytypowano 48 spraw.

Ustalono, że karty oceny ryzyka rejestracji sporządzono we wszystkich wymaganych przypadkach – 46 zbadanych podmiotów (tabela nr 2). W stosunku do 2 zbadanych podmiotów,

tj. NIP (fundacja) i NIP † (rolnik ryczałtowy), zgodnie z wyjaśnieniami kierownika komórki OB-1 (akta kontroli: str. 468) „(...) nie wykonano KORRP ponieważ nie są one objęte obowiązkiem sporządzenia karty”.

Tabela nr 2

Lp.	NIP	Sposób rejestracji podmiotu	Sposób przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji podmiotu	Przekroczenie terminu na analizę oceny ryzyka rejestracji – liczba dni
1		KRS, NIP-8	KORRP	n/d
2		KRS, NIP-8	KORRP	n/d
3		KRS, NIP-8	KORRP	35
4		KRS, NIP-8	KORRP	n/d
5		KRS, NIP-8	KORRP	67
6		KRS, NIP-8	KORRP	25
7	8	KRS, NIP-8	KORRP	49
8		KRS, NIP-8	KORRP	8
9		KRS, NIP-8	KORRP	n/d
10		KRS, NIP-8	KORRP	n/d
11		KRS, NIP-8	KORRP	10
12		KRS, NIP-8	KORRP	81
13		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
14		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
15		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
16		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
17		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
18		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
19		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
20	2	wniosek CEIDG	KORRP	n/d
21		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
22		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
23		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
24		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
25		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
26		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
27		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
28	8	wniosek CEIDG	KORRP	n/d
29		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
30		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
31		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
32	6001010001	wniosek CEIDG	KORRP	n/d
33		wniosek CEIDG	KORRP	n/d

34		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
35		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
36		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
37		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
38		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
39		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
40		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
41		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
42		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
43		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
44		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
45		wniosek CEIDG	KORRP	n/d
46		wniosek CEIDG	KORRP	n/d

(Dowód: akta kontroli str. 35-106, 113-326, 413-415, 417-456, 468-471, 590-591).

Ocena cząstkowa w badanym obszarze – pozytywna z uchybieniami.

III. Dokonywanie analizy w aplikacji KORRP. Zbieranie materiałów w celu przeprowadzenia analizy podmiotu.

Podmioty wskazane w tabeli nr 2 poddano analizie pod kątem terminowości oraz poprawności przeprowadzenia oceny ryzyka ich rejestracji.

W 12 przypadkach podmioty poddane ocenie ryzyka rejestracji, to podmioty podlegające wpisowi do KRS, które złożyły zgłoszenie identyfikacyjne w zakresie danych uzupełniających NIP-8 (poz. 1-12). W 36 przypadkach podmioty poddane ocenie ryzyka rejestracji, to podmioty rejestrujące nową działalność gospodarczą, które złożyły wnioski CEIDG (poz. 13-46).

Zgodnie z dokumentem SO, „Pracownik komórki właściwej d/s identyfikacji i rejestracji podatkowej powinien dokonać oceny zasadniczo przed podjęciem decyzji o nadaniu NIP, w przypadku podmiotów nie podlegających wpisowi do KRS, lub zarejestrowaniem w CRP KEP nowej działalności gospodarczej (w sytuacji posiadania już nr NIP). W uzasadnionych przypadkach okres sporządzenia oceny może ulec wydłużeniu, przy czym nie powinien przekroczyć pięciu dni roboczych od zarejestrowania podatnika w AP. W przypadku natomiast podmiotów podlegających procedurze automatycznego nadania nr NIP, analiza ryzyka rejestracji winna zostać przeprowadzona w okresie do jednego miesiąca od zarejestrowania podatnika w KRS.”

Ustalono, że przekroczenie 1 miesięcznego terminu na przeprowadzenie oceny ryzyka rejestracji nastąpiło w 7 przypadkach na 46 zbadanych (poz. 3, 5-8, 11-12) – grupa podmiotów

podlegających wpisowi do KRS, które złożyły zgłoszenie identyfikacyjne w zakresie danych uzupełniających NIP-8. Nie stwierdzono przypadków przekroczenia 5 dniowego terminu na przeprowadzenie oceny ryzyka rejestracji podmiotów, które rejestrując nową działalność złożyły wnioski CEIDG.

Zastępca Naczelnika Urzędu w wyjaśnieniach dotyczących powodów w/w przekroczenia (akta kontroli: str. 582-583) wskazał, że „*Tut. Urząd przyjął praktykę, iż cyklicznie wykonuje Raport o podmiotach bez danych uzupełniających z systemu CRP KEP po upływie 21 dni od dnia rejestracji podmiotu w KRS. Na jego podstawie przesyła pisma z prośbą o dostarczenie zgłoszenia rejestracyjnego NIP-8. W aktach rejestracyjnych znajdują się dokumenty potwierdzające działanie Urzędu tj. raporty, wezwania. Po wpływie zgłoszenia NIP-8 Urząd niezwłocznie dokonuje analizy ryzyka rejestracji – KORRP. Dotrzymanie terminu jednego miesiąca na sporządzenie KORRP w takich przypadkach jest bardzo trudne, wręcz niemożliwe. Urząd wystosowuje pismo do podmiotu po upływie 22-24 dni od dnia rejestracji, ponieważ przez ten właśnie okres oczekuje na złożenie zgłoszenia w zakresie danych uzupełniających. Następnie oczekuje na reakcję podmiotu, która niejednokrotnie nie jest natychmiastowa i mało jest tak zdyscyplinowanych podmiotów, które wręcz natychmiast zareagują na pismo Urzędu i złożą zgłoszenie. Często zdarza się również, że pisma wracają do Urzędu nieodebrane z różnych przyczyn i wtedy zachodzi konieczność ponownego wysłania pisma. Wówczas dotrzymanie terminu jednego miesiąca od dnia rejestracji w KRS jest niemożliwe.*”

Według Zastępcy Naczelnika „*Załącznik nr 3 nr do Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej (...) nie wskazuje, w jaki sposób utworzyć kartę KORRP w przypadkach opisanych powyżej. (...) W ocenie tut. Urzędu do rzetelnego sporządzenia karty KORRP, która to zawiera 14 kryteriów niezbędnym jest posiadanie przez Urząd wszystkich, pełnych danych o podmiocie, tj. danych podstawowych i uzupełniających. Dane do kryteriów nr 2,3,4,9,10,11 wynikają wprost z dokumentów rejestracyjnych – NIP-8, VAT-R, a ww. załącznik w opisie kryteriów KORRP w źródle pozyskania danych wskazuje między innymi na akta rejestracyjne. Jedynie w kryterium Nr 8 – „Kapitał zakładowy spółki jest niski (do 10 tys. zł) oprócz akt rejestracyjnych wskazany jest KRS.*”

Ustalono, że w 2 (poz. 6 i 11) spośród 7 ujawnionych przypadków przekroczenia terminu, Urząd zastosował nieprawidłowy sposób oceny ryzyka rejestracji podmiotu, tj. zamiast metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych, oceny dokonano z wykorzystaniem kryteriów KORRP. Zauważa się, że dla potrzeb przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji w oparciu o metodę uśrednioną, nie jest wymagane posiadanie przez Urząd wiedzy z zakresu danych objętych zgłoszeniem NIP-8, natomiast wymagane jest uzyskanie wyników

segmentacji ogólnej podmiotów powiązanych.

Należy zatem stwierdzić, że wyjaśnienia Urzędu dotyczące powodów przekroczenia terminu oceny ryzyka rejestracji, nie znajdują zastosowania dla spraw wskazanych w poz. 6 i 11, a przekroczenie terminu stanowi w tych przypadkach uchybienie.

W pozostałych 5 przypadkach (poz. 3, 5, 7-8 i 12), w których ujawniono przekroczenie terminu oceny ryzyka rejestracji, mając na uwadze treść złożonych wyjaśnień oraz fakt, że:

- przekroczenie terminu spowodowane było przyczynami niezależnymi od Urzędu, tj. nieterminowym złożeniem przez oceniany podmiot NIP-8,
- Urząd wzywał oceniany podmiot do złożenia NIP-8,
- ocena ryzyka rejestracji podmiotu przeprowadzona została po złożeniu NIP-8,

należy przyjąć, że przedmiotowe przekroczenia nie stanowią uchybienia w zakresie terminowości przeprowadzania oceny ryzyka rejestracji.

Zauważa się jednocześnie, że powoływane w cytowanych wyjaśnieniach następujące zapisy dokumentu SO:

- *„W przypadku podmiotów objętych obowiązkiem rejestracji w KRS, w stosunku do których nr NIP nadawany jest automatycznie po zamieszczeniu w CRP KEP danych podstawowych przekazanych z sądu rejestrowego, analiza ryzyka rejestracyjnego powinna być przeprowadzona niezwłocznie po dokonaniu w urzędzie przez podatnika zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających i powiązana z analizą wystąpienia przesłanek uzasadniających uchylenie z urzędu NIP”*,
- *„W przypadku natomiast podmiotów podlegających procedurze automatycznego nadania nr NIP, analiza ryzyka rejestracji winna zostać przeprowadzona w okresie do jednego miesiąca od zarejestrowania podatnika w KRS”*,

nie są jak uważa Urząd nieczytelne i nie nasuwają wątpliwości. Pierwszy z nich odnosi się bowiem do ogólnych założeń analizy ryzyka rejestracji podmiotu opisanych w rozdziale 3 pkt 3.1 dokumentu SO, natomiast drugi do zasad jej przeprowadzania, w tym również obowiązujących w tym zakresie, konkretnie wskazanych terminów, opisanych w rozdziale 3 pkt 3.2 dokumentu SO.

Wydruki z bazy danych aplikacji KORRP o podmiotach zakwalifikowanych do I, II i III grupy ryzyka, obejmujące okres od dnia 01.07.2015 r. do dnia 30.06.2016 r., poddano analizie pod kątem wpływu sumy punktów przydzielonych za kryteria KORRP na poziomy ryzyka przyznane poszczególnym ocenianym podmiotom.

Wśród 872 podmiotów zaliczonych do I grupy ryzyka (≤ 21 punktów) we wszystkich

przypadkach suma punktów przydzielonych w oparciu o kryteria KORRP nie przekroczyła 21 punktów, przy czym nie wystąpiły podmioty punktujące w zakresie kryterium o wartości 10 lub więcej punktów.

Wśród 26 podmiotów zaliczonych do II grupy ryzyka (22-37 punktów) w przypadku 13 podmiotów suma punktów przydzielonych w oparciu o kryteria KORRP zawierała się w przedziale od 22 do 37 punktów. W przypadku 13 podmiotów suma przydzielonych punktów nie przekraczała 21, a o zakwalifikowaniu podmiotów do grupy średniego ryzyka zadecydowało punktowanie w zakresie kryterium nr 13.

Wśród 24 podmiotów zaliczonych do III grupy ryzyka (≥ 38 punktów) w żadnym z przypadków suma punktów przydzielonych w oparciu o kryteria KORRP nie była równa, ani nie przekroczyła 38 punktów. W przypadku 20 podmiotów suma przydzielonych punktów nie przekroczyła 21 punktów, a o zakwalifikowaniu podmiotów do grupy wysokiego ryzyka zadecydowało punktowanie w zakresie kryterium nr 3. W przypadku 4 podmiotów suma przydzielonych punktów zawierała się w przedziale od 22 do 37 punktów, a o zakwalifikowaniu podmiotów do grupy wysokiego ryzyka zadecydowało punktowanie w zakresie kryterium nr 3 (1 podmiot) i kryterium nr 14 (3 podmioty).

W toku kontroli kierownik komórki OB-1 poinformował (akta kontroli: str. 466) o sposobie weryfikacji kryteriów KORRP przez pracowników przeprowadzających ocenę ryzyka rejestracji podmiotu. Według złożonych w tej sprawie wyjaśnień, weryfikacja n/w kryteriów następuje poprzez:

- kryterium nr 2 – ręczne wyszukiwanie w aplikacji POLTAX, analizę dokumentów stanowiących tytuł prawny do lokalu, wykorzystywanie Google Maps, oględziny,
- kryterium nr 3 – analizę akt rejestracyjnych i dokumentów stanowiących tytuł prawny do lokalu, wykorzystywanie Google Maps, oględziny,
- kryterium nr 6 – aplikację BPS tablica T1,
- kryterium nr 7 – aplikację BPS, portal CEIDG,
- kryterium nr 12 – sprawdzenie istnienia podmiotu w Internecie,
- kryterium nr 13 i 14 – sprawdzenie powiązania podmiotu ocenianego z innymi podmiotami przy użyciu Systemu Informacji Gospodarczej BECKS KRS oraz aplikacji BPS. W przypadku gdy podmiot powiązany nie znajduje się we właściwości miejscowej Urzędu, do właściwego miejscowo organu podatkowego kierowane jest zapytanie w zakresie wyników segmentacji ogólnej.

W wyniku analizy wytypowanych do badania przypadków (tabela nr 2), stwierdzono niezgodne z danymi wynikającymi z akt rejestracyjnych ocenianych podmiotów, nadanie wartości następującym kryteriom KORRP:

- kryterium 2 – niezgodność wystąpiła w 1 przypadku (poz. 5),
- kryterium 5 – niezgodność wystąpiła w 2 przypadkach (poz. 16, 30),
- kryterium 8 – niezgodność wystąpiła w 1 przypadku (poz. 7),
- kryterium 9 – niezgodność wystąpiła w 9 przypadkach (poz. 15, 16, 18, 19, 26, 27, 31, 34, 35),
- kryterium 10 – niezgodność wystąpiła w 1 przypadku (poz. 10),
- kryterium 11 – niezgodność wystąpiła w 1 przypadku (poz. 12).³

Jako powody wystąpienia w/w niezgodności, kierownik komórki OB-1 wskazał (akta kontroli: str. 464-465, 468-469) „*błąd operatora tworzącego KORRP*”.

Porównanie poziomu ryzyka przyznanego poszczególnym podmiotom w oparciu o błędnie wprowadzone wartości wskazanych kryteriów, z poziomem ryzyka jaki powinien zostać przyznany przy prawidłowym ich zwartościowaniu, nie wykazało różnic w żadnym z analizowanych przypadków.

Zgodnie z dokumentem SO „(...) pracownicy urzędu skarbowego przystępując do analizy w pierwszej kolejności powinni ustalić, którą metodę analizy powinni zastosować, tj. z wykorzystaniem kryteriów, czy też z zastosowaniem metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych. Biorąc pod uwagę, iż metoda uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych wyklucza zastosowanie analizy z wykorzystaniem kryteriów, pierwszym zagadnieniem, które należy zweryfikować jest kwestia występowania podmiotów powiązanych w stosunku do podmiotu rejestrującego się”.

Sposób przeprowadzenia oceny ryzyka rejestracji podmiotu zależy od liczby powiązanych z nim podmiotów, tj. zgodnie z zapisem dokumentu SO „(...) W sytuacji, gdy istnieje tylko jedna osoba powiązana poziom ryzyka jej dotyczący, stanowi jedno z ww. kryteriów służących do oceny ryzyka podmiotu rejestrującego się. Jeżeli osób powiązanych jest więcej niż jedna, wówczas podmiot rejestrujący się zakwalifikowany jest do poziomu ryzyka odpowiadającemu uśrednionemu poziomowi ryzyka podmiotów powiązanych z okresu dwóch lat poprzedzających

³ Niezgodność pomiędzy danymi wynikającymi z akt rejestracyjnych, a nadanymi wartościami kryteriów KORRP stwierdzono również w przypadku poz. 1 (dotyczy kryteriów 8, 10, 11) oraz poz. 11 (dotyczy kryterium 11). Z uwagi na zastosowanie w przypadku poz. 1 i 11 nieprawidłowego sposobu oceny ryzyka rejestracji, tj. KORRP zamiast metody uśrednionej, powyższe nie zostaje uwzględnione w liczbie przypadków wystąpienia niezgodności.

datę złożenia zgłoszenia rejestracyjnego przez podmiot poddawany analizie (metoda uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych). Oznacza to, iż w takiej sytuacji podmiot rejestrujący się uzyskuje sui generis „zryczałtowaną” ocenę ryzyka. Nie przeprowadza się w stosunku do niego analizy w oparciu o wyżej przedstawione kryteria.”

Na podstawie dokumentów zgromadzonych w aktach rejestracyjnych ustalono, że podmioty powiązane w stosunku do podmiotu rejestrującego się wystąpiły w 10 przypadkach na 46 zbadanych (poz. 1-4, 6-7, 9-12 tabeli nr 2).

W 6 przypadkach (poz. 2-3, 7, 9-10, 12) w stosunku do podmiotu rejestrującego się wystąpił 1 podmiot powiązany, a ocena ryzyka rejestracji przeprowadzona została w oparciu o kryteria KORRP, co uznać należy za działanie prawidłowe z punktu widzenia zapisów dokumentu SO.

W 4 przypadkach (poz. 1, 4, 6, 11) w stosunku do podmiotu rejestrującego się wystąpił więcej niż 1 podmiot powiązany, a ocena ryzyka rejestracji również przeprowadzona została w oparciu o kryteria KORRP, co jest działaniem nieprawidłowym z punktu widzenia zapisów dokumentu SO.

Porównanie poziomu ryzyka przyznanego wymienionym podmiotom w oparciu o błędnie zastosowaną metodę oceny, tj. w oparciu o kryteria KORRP, z poziomem ryzyka jaki powinien zostać przyznany przy zastosowaniu prawidłowej metody oceny, tj. metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych nie wykazało różnic w żadnym z analizowanych przypadków.

Odnosząc się do powodów niezastosowania metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych, w sytuacji gdy jest ich więcej niż 1, Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił (akta kontroli: str. 580-582), że „W związku z tym, iż załącznik nr 3 (...) nie wskazuje sposobu wykonania uśrednionego poziomu ryzyka rejestracji, nie było również szkoleń z zakresu tworzenia karty KORRP i metod uśrednionego poziomu ryzyka, tj. schematu jej prawidłowego wykonania, tut. Urząd przyjął praktykę przeprowadzania analizy ryzyka rejestracji podmiotu przy użyciu KORRP, gromadząc jednocześnie wszystkie niezbędne informacje umożliwiające przeprowadzenie metody uśrednionego poziomu ryzyka w sytuacji, gdyby określony został schemat jej wykonania.”

(Dowód: akta kontroli str. 113-326, 464-466, 468-469, 580-583).

Ocena częściowa w badanym obszarze – pozytywna z nieprawidłowościami.

IV. Postępowanie z podmiotami wysokiego ryzyka (poziom 3 w KORRP). Efekty działań podjętych wobec podmiotu.

Na podstawie informacji uzyskanych od pracownika komórki OB-2 (akta kontroli: str. 590-591) ustalono, że do dnia poprzedzającego rozpoczęcie kontroli, tj. 26.08.2016 r. w stosunku do podmiotów zakwalifikowanych do grupy podwyższonego ryzyka podjęto ogółem 15 działań – tabela nr 3 – co oznacza 30% udział podjętych działań do liczby podmiotów z grupy podwyższonego ryzyka, przy czym:

- w stosunku do 24 podmiotów z grupy wysokiego ryzyka podjęto 6 działań (wezwania do usunięcia braków formalnych zgłoszenia, czynności sprawdzające z udziałem podatnika) – udział 25 %,
- w stosunku do 26 podmiotów z grupy średniego ryzyka podjęto 9 działań (wezwania do uzupełnienia braków formalnych zgłoszenia, czynności sprawdzające z udziałem podatnika) – udział 34,61%.

Tabela nr 3

Liczba podmiotów, które po dokonaniu analizy KORRP zaliczono do grupy podwyższonego ryzyka	Podjęte działania				
	Wezwanie do uzupełnienia braków formalnych zgłoszenia	Czynności sprawdzające z udziałem podatnika	Oględziny	Kontrola podatkowa	Wnioski o kontrolę przekazane do UKS
	W tym liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane w wyniku nieusunięcia braków formalnych	W tym liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane / wykreślone z rejestru podatników w wyniku czynności sprawdzających	W tym liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane / wykreślone z rejestru podatników w wyniku oględzin	W tym liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane / wykreślone z rejestru podatników w wyniku kontroli podatkowej	W tym liczba podmiotów, wobec których UKS odmówił przeprowadzenia kontroli W tym liczba podmiotów, które nie zostały zarejestrowane / wykreślone z rejestru podatników w wyniku kontroli UKS
Grupa wysokiego ryzyka – 24 podmioty	2 / 0	4 / 0	0 / 0	0 / 0	0 / 0 / 0
Grupa średniego ryzyka – 26 podmiotów	4 / 0	5 / 0	0 / 0	0 / 0	0 / 0 / 0

W oparciu o raport z aplikacji KORRP o podmiotach zaliczonych w okresie objętym kontrolą do grupy wysokiego ryzyka, do kontroli wytypowano 20 podmiotów.

W tabeli nr 4 przedstawiono uzyskane od pracownika komórki OB-2 (akta kontroli: str. 492-493) dane dotyczące rodzaju i efektów działań podjętych w stosunku do wytypowanych

podmiotów oraz informacje w zakresie statusu podatkowego poszczególnych podmiotów (obowiązki podatkowe, zadeklarowane w deklaracjach kwoty podatku, wysokość obrotów, kwoty sprzedaży/nabycia, zaległości podatkowe, wielkość potencjalnego wyniku finansowego, jaki można będzie uzyskać w wyniku kontroli podatkowej itd.).⁴

Tabela nr 4

Lp.	NIP	Podjęte działania	Efekty podjętych działań	Uwagi
1		Czynności sprawdzające, monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Wytypowano podmiot do omówienia przy planowaniu kontroli na I kw. 2017 r.	Czynności sprawdzające w VAT za okres VIII-X 2015 r., przeprowadzone 18.12.2015 r. dały wynik negatywny	-
2		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Podmiot w zainteresowaniu UKS (ustalenia telefoniczne kierownika KP z pracownikiem UKS)	-	Czynności sprawdzające w VAT za okres V-VI 2016 r. przeprowadzone 16.08 2016 r. dały wynik negatywny. W okresie od V 2015 r. do V 2016 r. brak sprzedaży, a kwota nabycia do IV 2016 r. wyniosła 285 zł.
3		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Z uwagi na brak zeznania rocznego za 2015 r. wezwanie do jego złożenia.	03.06.2016 r. złożono „zerowe” zeznanie PIT-36 za 2015 r.	Zeznanie ” zerowe”. Brak rejestracji do VAT. Nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
4		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak sprzedaży, łączne nabycia od X 2015 r. do VII 2016 r. w kwocie 4.551 zł, podatek naliczony do przeniesienia 1.047 zł. Z uwagi na niskie obroty nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
5		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Wezwanie z dnia 23.06.2016 r. dot. błędnych wpłat zaliczek. Wezwanie z dnia 08.07.2016r. dot. weryfikacji prawidłowości złożonej korekty zeznania PIT-36/2015	Dnia 15.07.2016 r. złożono korektę zeznania PIT-36/2015. Kwota uszczuplenia 230 zł	Podmiot z VAT deklaruje wpłaty podatku w kwocie 72.299 zł – brak zaległości. Od X 2015 r. do VII 2016 r. sprzedaż na kwotę 324.165 zł, nabycia 16.550 zł. Z uwagi na relatywnie dużą sprzedaż w stosunku do dokonywanych nabyć nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
6		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Przychód z PIT-28/2015 r. w kwocie 11.032 zł. Likwidacja działalności gospodarczej 28.04.2016 r. Z uwagi na niski przychód nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
7		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Przychód z PIT-28/2015 r. w kwocie 8.634 zł. Z uwagi na niski przychód nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
8		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Przychód z PIT-28/2015 r. w kwocie 3.770 zł. Z uwagi na niski przychód nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł

⁴ Kontrolującym okazano dokumenty potwierdzające treść złożonych wyjaśnień – kserokopie przedmiotowych dokumentów znajdujących się w aktach sprawy od nr 327 do nr 412.

9		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Podmiot z VAT deklaruje wpłaty podatku w łącznej kwocie 11.376 zł – brak zaległości. Od XII 2015 r. do VII 2016 r. sprzedaż na kwotę 55.759 zł, nabycia 6.864 zł. Z uwagi na relatywnie dużą sprzedaż w stosunku do dokonywanych nabyć nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
10		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Przychód z PIT-28/2015 r. wyniósł 5.691 zł. Z uwagi na niski przychód nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
11		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Monitorowanie podmiotu w aplikacji VIES.	-	Podmiot zarejestrowany w zakresie VAT-UE. Z aplikacji VIES wynika, iż do dnia 30.06.2016 r. nie dokonał żadnych transakcji. Przychód z PIT-28/2015 r. wyniósł 47.331,89 zł. Z uwagi na niski przychód i brak niezgodności w VIES nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
12		Weryfikacja podmiotu. Analiza wykazywanych obrotów	-	Brak sprzedaży, łączne nabycia od I kw. 2016 r. w kwocie 244 zł, podatek naliczony 56 zł. Zawieszenie działalności gospodarczej od 23.02.2016 r. Z uwagi na brak sprzedaży i zawieszenie działalności nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
13		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Dnia 20.06.2016 r. wezwanie dot. błędnych wpłat zaliczek na PIT-36 za 2015 r. Z uwagi na zaległości podatkowe dnia 27.07.2016 r. wystawiono upomnienie oraz 12.08.2016 r. tytuł wykonawczy. Wytypowano podmiot do omówienia przy planowaniu kontroli na I KW 2017	Dnia 28.06.2016 r. złożono korektę zeznania PIT-36/2015. Kwota uszczuplenia 1.000 zł	Podmiot z VAT deklaruje wpłaty podatku w łącznej kwocie 2.325 zł. – zaległość 11,60 zł. Z PIT-36/2015 wystąpiła zaległość podatkowa w łącznej wysokości 17.337 zł. Decyzje odsetkowe wystawione 08.07.2016 r. Od X I 2015 r. do VI 2016 r. sprzedaż na kwotę 345.010 zł, nabycia na kwotę 300.658 zł.
14		Wezwanie do uzupełnienia braków formalnych zgłoszenia. Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Dnia 09.06.2016 r. wezwanie dot. braku wykazanej nadwyżki podatku naliczonego nad należną. Dnia 29.08.2016 r. wniosek do czynności sprawdzających z uwagi na brak deklaracji VAT-7K za II kw. 2016 r.	-	Podmiot za III i IV kw. 2015 r. wykazał sprzedaż na kwotę 43.695 zł i nabycia na kwotę 44.309 zł - do przeniesienia 571 zł. Za I kw. 2016 r. Złożył deklarację „zerową”. Do dalszego monitoringu, po złożeniu deklaracji VAT-7K za II kw. 2016 r. Z uwagi na niski przychód nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
15		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Niskie obroty. Podmiot wykazuje sprzedaż od II – VII 2016 r. na kwotę 1.463 zł i nabycia na kwotę 570 zł - do przeniesienia 78 zł. Z uwagi na niski przychód nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł

16		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Obowiązek w PPE od 2016 r. Względy ekonomiczne – nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
17		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów. Przekazano informację na stanowisko ds. kas rejestrujących celem ustalenia obowiązku ich instalacji	-	Brak rejestracji do VAT. Obowiązek w PPE od 2016 r. Nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
18		Wezwanie do uzupełnienia braków formalnych zgłoszenia. Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów oraz monitorowanie podmiotu w VIES	-	Niskie obroty. Podmiot za okres od V do VII 2016 r. wykazał sprzedaż na kwotę 200 zł oraz nabycie WNT w kwocie 857 zł. Łączna kwota nabycia wyniosła 2.780 zł. Kwota do przeniesienia 393 zł. Nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
19		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Obowiązek w PPE od 2016 r. Nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł
20		Monitoring podmiotu, w tym weryfikacja i analiza wykazywanych obrotów	-	Brak rejestracji do VAT. Obowiązek w PPE od 2016 r. Nie rokuje uszczuplenia ≥ 1.000 zł

Z wyjaśnień uzyskanych w toku kontroli od kierownika komórki OB-2 (akta kontroli: str. 554-556) wynika, że „W okresie objętym kontrolą, w ramach prowadzonego monitoringu podmiotów zaliczonych do grupy podmiotów podwyższonego ryzyka, pracownicy komórki OB-2 prowadzili działania weryfikacyjne, polegające m.in. na sprawdzeniu podmiotu w dostępnych bazach informatycznych, w szczególności: POLTAX, podsystem KONTROLA, aplikacja CZM, E-ORUS, VIES i CEKR. Wykorzystywano dostęp do KRS, CIDG, SERCE, a także wyszukiwarki internetowej Google, w tym Google Maps, mając na względzie treści wpływających informacji zewnętrznych. Weryfikacja podmiotu dokonywana była w momencie otrzymania kopii karty KORRP, na bieżąco (np. ustalenia telefoniczne), w normalnym toku pracy oraz kwartalnie. Analiza wykazywanych obrotów polegała na wykonywaniu raportów z podsystemu KONTROLA i w zależności od deklarowanych kwot następowało wytypowanie podmiotów do czynności sprawdzających (...). Po zakończeniu kwartału następowało podsumowanie prowadzonych działań, z których sporządzano pisemną informację (...). Powyższe działanie wynikało m.in. z Lokalnego Planu Działań (...). Przy podejmowaniu decyzji o wytypowaniu podmiotu do kontroli kierowano się kwotą potencjalnego uszczuplenia, co wyrażone zostało m. in. w Wojewódzkim Planie Działań w województwie zachodniopomorskim 2016 r., w którym wskazano, iż przy podejmowaniu decyzji o przeprowadzeniu kontroli podatkowej należy kierować się w pierwszym rzędzie wielkością potencjalnego wyniku finansowego, jaki można będzie uzyskać w wyniku realizacji danej kontroli; w którym także

wskazano, iż przy obliczaniu wartości ryzyka uwzględniono tylko kontrole podatkowe, w których wartość wyniku finansowego przekroczyła 1.000 zł na jedną kontrolę podatkową, co poparte było także w Miernikach realizacji celów na 2015 r. (...) W większości przypadków podmioty zakwalifikowane do podwyższonego poziomu ryzyka wykazywały niewielkie obroty lub brak sprzedaży, nie rokujące uszczuplenia ≥ 1.000 zł i ze względów ekonomicznych nie zostały wytypowane do kontroli podatkowych. Przyznane kryterium nr 3 w KORRP było głównym powodem zakwalifikowania podmiotu do poziomu wysokiego ryzyka. (...) Ponadto, w ramach prowadzonego monitoringu, podejmowano szereg działań weryfikacyjnych w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym, których celem było osiągnięcie efektów wdrożenia procedur segmentacji oraz oceny ryzyka rejestracji podmiotu, opisanych w załączniku nr 3 do Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym. W ramach wykonywanej pracy podmioty, o których mowa powyżej podlegały także monitoringowi pod kątem składanych wniosków o przyznanie ulg podatkowych, na podstawie wyników segmentacji ogólnej (...). Dokonywano również weryfikacji pod kątem obowiązku ewidencjonowania obrotu oraz kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących (...). Kolejnymi podejmowanymi przez Urząd działaniami były zadania wierzyciela, w tym monitorowanie wpłat podatków, a w przypadku ich braku wystawianie upomnień i tytułów wykonawczych, kierowanie zawiadomień do komórki KS oraz inne czynności związane z poszukiwaniem majątku dłużników (...). Ponadto dział PP w ramach podejmowanych działań monitorował także obowiązki podmiotów dotyczących składania deklaracji VAT oraz VAT-UE (...).”⁵

Zgodnie z dokumentem SO zaklasyfikowanie podmiotu do określonej grupy ryzyka determinuje sposób traktowania go przez administrację podatkową. Powołany dokument w rozdziale 3 pkt 3.2 wskazuje katalog działań, jakie należy podjąć w stosunku do podmiotów niskiego i podwyższonego (średniego i wysokiego) ryzyka.

Zauważa się, że Urząd podejmował działania w stosunku do wytypowanych do badania podmiotów, przy czym polegały one przede wszystkim na „monitoringu podmiotu, w tym weryfikacji i analizie wykazywanych obrotów”.

W toku kontroli stwierdzono, że o zakwalifikowaniu poddanych badaniu podmiotów (tabela nr 4) do grupy wysokiego ryzyka, zdecydowało w 17 przypadkach (poz. 3-12, 14-20) punktowanie o wartości 10 w kryterium nr 3, a w 3 przypadkach (poz. 1-2, 13) punktowanie o wartości 20 w kryterium nr 14.

⁵ Kontrolującym okazano dokumenty potwierdzające treść przedmiotowych wyjaśnień.

W odniesieniu do podmiotów, które zakwalifikowano do grupy wysokiego ryzyka w związku z punktowaniem o wartości 10 w kryterium nr 3, Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił (akta kontroli: str. 563-564), że „(...) wszystkie podmioty zgłaszały swoją działalność w urzędzie gminy w okresie wrzesień-listopad 2015 roku oraz styczeń i maj 2016r. Ma to znaczenie o tyle, że każdorazowe sprawdzenie miejsca prowadzenia działalności nie było nakazem (co nie jest jednoznaczne z tym, że takich sprawdzeń nie przeprowadzano). Natomiast istotnym wydaje się, że organ przyjmujący wniosek – CEIDG-1 akceptował i przyjmował jeden adres, tj. adres zamieszkania, w kolejnych rubrykach zgłoszenia: „adres zamieszkania”; „adres prowadzenia działalności”; „główne miejsce prowadzenia działalności”. Nie wzbudza to jednak aż tak dużych wątpliwości, ponieważ z doświadczenia, kiedy to urzędy skarbowe przyjmowały zgłoszenia działalności gospodarczej, wynika, że rozpoczynający działalność gospodarczą swoje miejsce zamieszkania wskazywali jako główne miejsce prowadzenia działalności (kontakty z kontrahentami, wystawianie faktur, składanie zamówień, itp.). (...) wszystkie (...) podmioty wskazały miejsce zamieszkania jako miejsce prowadzenia działalności. (...) Reasumując, sposobem weryfikacji kryterium nr 3 KORRP w przypadku podmiotów wskazanych w piśmie było sprawdzenie wpisów we wniosku CEIDG-1 i przyjęcie wskazanego przez podatnika głównego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które w każdym przypadku było jednocześnie miejscem zamieszkania. Natomiast powód przyznania w kryterium nr 3 KORRP maksymalnej liczby punktów wynika z uznania (wpisanie TAK), że miejsce prowadzenia działalności nie jest adekwatne do rodzaju tej działalności.”

Z informacji uzyskanej od Zastępcy Naczelnika Urzędu (akta kontroli: str. 566) wynika, że w żadnym z 17 zbadanych przypadków, w których o kryterium nr 3 zadecydowało punktowanie o wartości 10, nie podjęto czynności takich jak np. oględziny lub kontakt z podatnikiem, mających na celu sprawdzenie rzeczywistego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Zauważa się, że źródła danych niezbędnych do weryfikacji kryterium nr 3 określa dokument SO wymieniając wśród nich tablicę T20 w Bazie Podmiotów Szczególnych, akta rejestracyjne, lokalne zestawienia „adresów ryzykownych” w US/IS, analizy zapisów dokumentów stanowiących tytuł prawny do lokalu, wykorzystanie Google Maps. Dokument SO wskazuje również, że weryfikacja kryterium nr 3 w razie konieczności odbyć się powinna poprzez „wizytę w terenie”.

Analiza 3 przypadków, w których o zaliczeniu podmiotów do grupy wysokiego ryzyka, zadecydowało punktowanie o wartości 20 w kryterium nr 14 wykazała, że w przypadku:

- poz. 1 – ocenę ryzyka rejestracji przeprowadzono w oparciu o kryteria KORRP, pomimo że oceniany podmiot pozostawał w powiązaniu z 3 podmiotami. Z informacji

uzyskanej od Zastępcy Naczelnika Urzędu (akta kontroli: str. 564) wynika, że „*Przyjęto punktację najwyższej ocenianego podmiotu*”. Według metody uśrednionego poziomu ryzyka podmiotów powiązanych, która w opisywanym przypadku powinna znaleźć zastosowanie, podmiot powinien zostać zakwalifikowany do grupy podwyższonego ryzyka, ale na poziomie średnim,

- poz. 2 – w kryterium nr 14 zastosowano punktowanie o wartości 20, pomimo że poziom ryzyka podmiotu powiązanego (wystąpił tylko 1) określono jako niski. Według informacji uzyskanej od kierownika komórki OB-1 (akta kontroli: str. 587) „*Wysoki poziom ryzyka przyjęto na podstawie segmentacji ogólnej wykonanej dla podatnika, w której otrzymał 14 pkt – wysokie ryzyko*”. Prawidłowe zwartościowanie kryterium 14, tj. 0 punktów skutkuje zakwalifikowaniem ocenianego podmiotu do grupy niskiego ryzyka,
- poz. 13 – w kryterium nr 14 zastosowano punktowanie o wartości 20, pomimo że oceniany podmiot nie pozostawał w powiązaniu z innym podmiotem. Według informacji uzyskanej od kierownika komórki OB-1 (akta kontroli: str. 587) „*Brak podmiotów powiązanych. Wysoki poziom ryzyka przyjęto na podstawie segmentacji ogólnej wykonanej przez II Szczecin, w której podatnik otrzymał 14 pkt – wysokie ryzyko*”. Prawidłowe zwartościowanie kryterium 14, tj. 0 punktów skutkuje zakwalifikowaniem ocenianego podmiotu do grupy niskiego ryzyka.

Zauważa się, że zakwalifikowanie ocenianych podmiotów do grupy wysokiego ryzyka bez odpowiedniej weryfikacji prawdziwości danych zawartych w zgłoszeniach rejestracyjnych, mających wpływ na punktowanie kryterium nr 3 oraz na podstawie nieprawidłowego zwartościowania kryterium nr 14, jest działaniem nieprawidłowym z punktu widzenia osiągnięcia opisanych w dokumencie SO, spodziewanych efektów wdrożenia procedur oceny ryzyka rejestracji podmiotu, tj. między innymi:

- zindywidualizowania podejścia do podmiotów obsługiwanych przez administrację podatkową dzięki określeniu poziomu ryzyka dla danego podatnika, co z kolei pozwoli na racjonalizację wykorzystania sił i środków ze strony administracji podatkowej oraz zwiększenie skuteczności działania urzędów skarbowych w obszarze kontroli podatkowej,
- ograniczenia, dzięki określeniu poziomu ryzyka podmiotów i dalszemu procesowi monitorowania, ingerencji administracji podatkowej w działalność podatników prawidłowo dokonujących swoich rozliczeń podatkowych.

(Dowód: akta kontroli str. 169-171, 327-412, 472-556, 563-564, 566, 587, 592-593).

Ocena cząstkowa w badanym obszarze – pozytywna z nieprawidłowościami.

Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie **pozytywnie z nieprawidłowościami** ocenia działalność Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gryfinie w zakresie przedmiotu kontroli „*Prawidłowość prowadzenia analizy ryzyka rejestracji podatników przez urząd skarbowy.*”

W zakresie realizacji zadań będących przedmiotem badania, stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia polegające na:

1. Niezasadnym przeprowadzeniu kolejnej oceny ryzyka rejestracji podmiotu – 1 przypadek (str. 6 wystąpienia pokontrolnego).
2. Przekroczeniu terminu na dokonanie oceny ryzyka rejestracji podmiotu – 2 przypadki (str. 10 wystąpienia pokontrolnego).
3. Nadaniu wartości kryteriom KORRP niezgodnie z danymi wynikającymi z akt rejestracyjnych ocenianych podmiotów – 17 przypadków, przy czym w 2 przypadkach spowodowało to zakwalifikowanie ocenianego podmiotu do niewłaściwego poziomu ryzyka, a w 15 przypadkach pozostało bez wpływu na przyznany podmiotowi poziom ryzyka (str. 12, 20 wystąpienia pokontrolnego).
4. Braku odpowiedniej weryfikacji prawdziwości danych zawartych w zgłoszeniach rejestracyjnych, mających wpływ na zwartościowanie kryterium nr 3 – 17 przypadków (str. 19-20 wystąpienia pokontrolnego).
5. Zastosowaniu nieprawidłowej metody oceny ryzyka rejestracji podmiotu – 5 przypadków, przy czym w 1 przypadku spowodowało to zakwalifikowanie ocenianego podmiotu do niewłaściwego poziomu ryzyka, a w 4 przypadkach pozostało bez wpływu na przyznany podmiotowi poziom ryzyka (str. 13, 19-20 wystąpienia pokontrolnego)

Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie, mając na uwadze stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości i uchybienia zaleca:

1. Przeprowadzanie oceny ryzyka rejestracji podmiotów z zachowaniem terminów i metod oceny, określonych w dokumencie *Segmentacja ogólna przedsiębiorców ze względu na ich wiarygodność* (stanowiącym załącznik nr 3 do *Polityki zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej*).

2. Dokonywanie poprawnego i zgodnego z danymi wynikającymi z akt rejestracyjnych ocenianych podmiotów, wartościowania kryteriów KORRP.
3. Dokonywanie weryfikacji danych rejestracyjnych mających wpływ na zwartościowanie kryterium nr 3 KORRP, pod kątem ich prawdziwości.
4. Wzmożenie nadzoru nad pracą komórek realizujących zadania objęte przedmiotem kontroli, poprzez przeprowadzanie systematycznych kontroli funkcjonalnych, ze szczególnym uwzględnieniem obszarów, w których kontrola ujawniła nieprawidłowości i uchybienia.

Informacje o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień, należy przekazać do Izby Skarbowej w Szczecinie w terminie 30 dni roboczych od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego.

p.o. DYREKTOR
Izby Skarbowej w Szczecinie
Jan Grzelak