



**DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

Do załatwienia

BA 11892/2016

Szczecin, dnia 20 maja 2016 r.

BA/NA

Egz. 1/2

URZĄD SKARBOWY

2016 -05- 23

w Pyrzycach (9)

3201-KW.070.3.16

3201-KW.070.12.2016.2

Pani
Krystyna Chwarszczyńska
Naczelnik
Urzędu Skarbowego
w Pyrzycach

Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie pismem z dnia 18 kwietnia 2016 r. przekazał Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Pyrzycach *Projekt wystąpienia pokontrolnego* w zakresie „Działania podejmowane przez urząd skarbowy wobec podatników korzystających z ulgi na złe długi (art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług) oraz mających obowiązek korekty podatku naliczonego w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury (art. 89b ustawy)” w 2014 r.

Jednocześnie Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie informuje, że zastrzeżenia do projektu wystąpienia pokontrolnego nie zostały zgłoszone.

W następstwie powyższego Dyrektor Izby Skarbowej przekazuje w załączeniu *Wystąpienie pokontrolne*.

Zgodnie z art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

p.o. DYREKTOR
Izby Skarbowej w Szczecinie
Jerzy Grzelak

Załączniki:

- wystąpienie pokontrolne na 8 kartach.

Otrzymują:

Egz. 1 – adresat,
Egz. 2 – aa.



Administracja
Podatkowa



Szczecin, dnia 20 maja 2016 r.

**DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W SZCZECINIE**

3201-KW.070.3.16
3201-KW.070.12.2016.2

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 Pyrzycach.

Kontrola przeprowadzona została w dniach 29.02-09.03.2016 r. przez , starszego inspektora, nr legitymacji służbowej , na podstawie wydanego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli Nr 3/2016 z dnia 23.02.2016 r.

Przedmiot kontroli:

Działania podejmowane przez urząd skarbowy wobec podatników korzystających z ulgi na zle długi (art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług) oraz mających obowiązek korekty podatku naliczonego w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury (art. 89b ustawy).

Okres objęty kontrolą: 2014 r. – 2016 r. (do dnia kontroli).

Stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pyrzycach w kontrolowanym okresie zajmowała Pani Krystyna Chwarszczyńska.

Kontrolę odnotowano w książce kontroli Urzędu pod pozycją 1/2016 r.



W trakcie czynności kontrolnych badaniu poddane zostały następujące obszary:

I. Organizacja pracy i uregulowania wewnętrzne w badanym obszarze.

W Urzędzie Skarbowym w Pyrzycach – zwanym dalej Urzędem, zadania objęte przedmiotem kontroli realizowały zgodnie z obowiązującymi w badanym okresie regulaminami organizacyjnymi (zarządzenia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pyrzycach: Nr 12/2010 z dnia 29 października 2010 r. i Nr 5/2014 z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Pyrzycach; zarządzenia Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie: Nr 47/2015 z dnia 1 kwietnia 2015 r. i Nr 108/2015 z dnia 1 września w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Pyrzycach), następujące komórki organizacyjne:

- Samodzielny Referat Obsługi Bezpośredniej – zwany dalej OB,
- Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych – zwany dalej PP,
- Samodzielny Referat Kontroli Podatkowej – zwany dalej KP,
- Wieloosobowe Stanowisko Pracy Analiz i Planowania – zwane dalej AP,
- Wieloosobowe Stanowisko Pracy Spraw Karnych oraz Sekretariat – zwane dalej KSN.

Nadzór nad w/w komórkami organizacyjnymi sprawował Naczelnik Urzędu.

(Dowód: akta kontroli str. 10-34).

W Urzędzie w kontrolowanym okresie nie obowiązywały procedury wewnętrzne, które odrębnie regulowały obszar kontroli.

Kierownik komórki OB w dniu 29.02.2016 r. wyjaśnił, że tryb postępowania komórek organizacyjnych Urzędu, w związku ze złożeniem zawiadomienia VAT-ZD bądź przesłaniem przez organ wierzyciela informacji o dłużniku, określa § 1 pkt 12 – 14 Pisma organizacyjnego w sprawie obsługi deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług, z dnia 16.09.2015 r., znak KSN.0111/8/2015 – zwanego dalej pismem VAT. Kierownik komórki OB wskazał również, że *„We wcześniejszym okresie brak było takiego uregulowania, jednakże sposób postępowania był identyczny do wskazanego w piśmie organizacyjnym jw.”*.

Zauważa się, że w Urzędzie, do dnia 31.03.2015 r. obowiązywało zarządzenie nr 20/2011 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pyrzycach z dnia 12.12.2011 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji w zakresie organizacji pracy dotyczącej podatku od towarów i usług w Urzędzie Skarbowym w Pyrzycach. Przedmiotowa instrukcja określała między innymi obowiązujący w Urzędzie obieg dokumentów w postaci złożonych deklaracji podatkowych oraz sposób dokumentowania czynności sprawdzających.

(Dowód: akta kontroli s. 35-62, 331).

Jak wyjaśnił w toku kontroli kierownik komórki OB, złożone do Urzędu zawiadomienia VAT-ZD oraz przesłane przez organ podatkowy wierzyciela informacje o dłużniku, „(...) rejestrowane są w rejestrach ręcznych przez komórki: Samodzielny Referat Obsługi Bezpośredniej oraz Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych (w przypadku, kiedy sprawa dotyczy zwrotów VAT)”.

W toku kontroli kierownicy komórek OB i PP wyjaśnili, że w ramach czynności sprawdzających prowadzonych przez pracowników komórek OB i PP, weryfikowane są przesłanki uprawniające wierzyciela do korekty podatku należnego oraz zobowiązujące dłużnika do korekty podatku naliczonego, określone w art. 89a i art. 89b ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (t.j. Dz. U. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) zwanej dalej uVAT.

Przedmiotowa weryfikacja przeprowadzana jest przy wykorzystaniu aplikacji (systemów) SERCE, POLTAX, KRS, a potwierdzenie braku negatywnej przesłanki określonej w art. 89a ust. 3 uVAT, odbywa się poprzez odebranie od wierzyciela stosownego oświadczenia.

Na podstawie informacji uzyskanych od kierownika komórki OB ustalono, że w kontrolowanym okresie realizacją zadań z zakresu przedmiotu kontroli, zajmowało się 2 pracowników komórki OB oraz 1 pracownik komórki PP.

Ustalono, że złożone przez wierzycieli zawiadomienia VAT-ZD oraz przesłane przez organy podatkowe wierzyciela informacje o dłużnikach, ewidencjonowane były w rejestrach ręcznych prowadzonych w komórkach OB i PP.

Liczbę zawiadomień VAT-ZD oraz informacji o dłużnikach, zaewidencjonowanych w kontrolowanym okresie przedstawia poniższa tabela.

Lp.	Rok	Zawiadomienia VAT-ZD		Informacje o dłużniku	
		OB	PP	OB	PP
1	2014	7	0	17	0
2	2015	8	1	23	3
3	2016	2	0	4	1
Razem		18		48	

(Dowód: akta kontroli s. 103-113, 330-332, 345, 369, 371).

II. Czynności sprawdzające podejmowane w związku z zawiadomieniem VAT-ZD i informacją o dłużniku.

W oparciu o rejestry za lata 2014 – 2016 przedłożone przez komórki OB i PP, dokonano doboru próby kontrolnej, w celu sprawdzenia trybu postępowania badanych komórek organizacyjnych, w związku ze złożeniem przez wierzyciela zawiadomienia VAT-ZD oraz w związku z informacją o dłużniku, przesłaną przez organ podatkowy wierzyciela.

Zawiadomienia VAT-ZD.

Próba kontrolna objęła 17 spraw, w tym 16 w komórce OB i 1 w komórce PP, w których przeprowadzono czynności sprawdzające w związku ze złożeniem przez wierzyciela zawiadomienia VAT-ZD¹.

(Dowód: akta kontroli s. 114-189).

W poddanej badaniu próbie, na podstawie zgromadzonych w toku kontroli dokumentów oraz wyjaśnień udzielonych przez kierowników i pracowników komórek OB i PP ustalono, że:

1. W 13 sprawach czynności sprawdzające zostały zakończone. Średni czas pomiędzy datą złożenia zawiadomienia VAT-ZD, a potwierdzoną dokumentem z czynności sprawdzających datą ich zakończenia to 102 dni, przy czasach granicznych od 28 dni do 375 dni. W wyjaśnieniach z dnia 07.03.2016 r. kierownik komórki OB wskazał, że trwającą:
 - 375 dni sprawę dotyczącą zawiadomienia VAT-ZD za 10/2014 złożonego w dniu 17.11.2014 r. przez wierzyciela NIP , „(...) odłożono. Przed przekazaniem akt do archiwum stwierdzono, iż czynności nie zostały zakończone (nie przesłana informacja do organu dłużnika). W związku z tym powrócono do nich i dnia 27.11.2015 r. wysłano informację do organu dłużnika. Brak informacji zwrotnej od organu dłużnika przyjęto, że zostały spełnione warunki z art. 89a ustawy VAT”. Zauważa się, że w sprawie brak jest dokumentu potwierdzającego zakończenie czynności sprawdzających²,
 - 236 dni sprawę dotyczącą zawiadomienia VAT-ZD za 3/2015 złożonego w dniu 24.04.2015 r. przez wierzyciela NIP , odłożono „(...) z uwagi na udział

¹ Analizie nie poddano 1 sprawy, w której zawiadomienie VAT-ZD złożono w dniu 25.02.2016 r., tj. na 4 dni przed rozpoczęciem kontroli.

² Dla potrzeb kontroli za datę zakończenia czynności sprawdzających przyjęto datę ostatniego wytworzonego w sprawie dokumentu (pismo do organu dłużnika), tj. 27.11.2015 r.

w akcji zeznaniowej i związane z nią wykonywanie wielu czynności m.in. weryfikacje, następnie sezon urlopowy”.

(Dowód: akta kontroli s. 367-368).

2. W 4 sprawach czynności sprawdzające nie zostały zakończone. W 2 przypadkach sprawy dotyczą zawiadomień VAT-ZD za 10/2014 złożonych w dniu 30.12.2014 r. przez wierzyciela NIP – czas trwania czynności sprawdzających w sprawach na dzień rozpoczęcia kontroli to 426 dni.

W wyjaśnieniach z dnia 04.03.2016 r., prowadzący czynności pracownik komórki OB wskazał, że *„Korekta VAT-ZD wpłynęła w grudniu 2014 roku. Czynności sprawdzające zostały rozpoczęte w lipcu 2015 roku ponieważ od stycznia do lipca jestem zaangażowana w akcję podatkową (...) ponadto w tamtym okresie byłam odpowiedzialna za przeprowadzenie czynności sprawdzających dotyczących podatników uzyskujących dochody poza granicami kraju. (...) Jestem odpowiedzialna również za przetwarzanie danych z systemu CEIDG oraz potwierdzanie profili zaufanych (E-PUAP). Po zakończonej akcji podatkowej rozpoczęłam czynności sprawdzające dotyczące (...). W związku z powyższym w lipcu wezwano podatnika do przedłożenia ewidencji zakupów przed i po korekcie, oświadczenia, faktur. Ponieważ podatnik do tej pory nie dostarczył wymaganych dokumentów sprawa nadal jest w trakcie wyjaśniania i ustalania stanu faktycznego”.*

(Dowód: akta kontroli s. 333-334).

3. We wszystkich zbadanych sprawach zawiadomienia VAT-ZD:
- spełniały warunek określony w art. 89a ust. 5 uVAT, tj. wskazywały kwotę korekty oraz dane dłużnika,
 - zostały złożone po upływie 150 dni, od dnia upływu terminu płatności wierzytelności określonego w umowie lub na fakturze,
 - zostały złożone przed upływem 2 lat od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność, licząc od końca roku, w którym faktura została wystawiona.
4. W 15 sprawach dokonano sprawdzenia w oparciu o przedłożone przez wierzyciela rejestry sprzedaży i faktury VAT, czy wskazana w zawiadomieniu VAT-ZD wierzytelność, została uprzednio wykazana w deklaracji podatkowej. W 2 sprawach Urząd oczekuje na dostarczenie przedmiotowych dokumentów.

5. We wszystkich zbadanych sprawach przebieg czynności sprawdzających udokumentowany został w formie protokołu, analizy, notatki bądź adnotacji na dokumencie. W zakresie wskazywania sposobu weryfikacji warunków, uprawniających wierzyciela do korekty podatku należnego, sporządzona dokumentacja:

- zawiera wyłącznie adnotację na dokumencie o spełnieniu przez wierzyciela i dłużnika warunków określonych w art. 89a uVAT, bez wskazania w jaki sposób dokonano ich weryfikacji – np. dokumentacja sprawy dotyczącej zawiadomienia VAT-ZD za 10/2014 złożonego w dniu 17.11.2014 r. przez wierzyciela NIP (dowód: akta kontroli s. 123-134),

bądź

- wskazuje systemy, bazy danych, informacje, oświadczenia (SERCE, KRS, CEIDG, pisma z innych organów podatkowych, oświadczenia podatnika), za pomocą których weryfikowano przesłanki określone w art. 89a uVAT – np. dokumentacja sprawy dotyczącej zawiadomień VAT-ZD za 3/2015 i 5/2015 złożonych w dniu 23.06.2015 r. przez wierzyciela NIP (dowód: akta kontroli s. 177-185).

Kierownik komórki OB w dniu 07.03.2016 r. wyjaśnił, że *„powodem niejednolitego dokumentowania ustaleń podjętych w toku czynności sprawdzających (...) jest duże obciążenie pracą, niedobory kadrowe, różnorodność zadań wykonywanych przez jednego pracownika w referacie OB. Pracownik, któremu powierza się zadanie sam organizuje pracę na swoim stanowisku, wybiera priorytety, kierując się także ekonomiką postępowania, załatwia sprawę skutecznie, zgodnie z przepisami prawa, wybierając jedną z powyższych metod. Wybór metody zależy od tego jakie (jakość i ilość spraw) sprawy w danym czasie ma do załatwienia”*.

(Dowód: akta kontroli s. 369).

Zauważa się, że w żadnym ze skontrolowanych dokumentów z przebiegu czynności sprawdzających przeprowadzonych przed dniem 01.07.2015 r., nie potwierdzona została weryfikacja przesłanki określonej w art. 89a ust. 7 uVAT.

Kierownik komórki OB poinformował, że *„Zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego VAT-ZD składane przez wierzycieli w stanie prawnym do lipca 2015 r. były każdorazowo weryfikowane pod względem spełnienia warunków określonych w art. 89a to jest także art. 89a ust.7 (...). Badanie to przeprowadzane było za pomocą systemu SERCE – przeglądanie-wyszukiwanie*

podmiotu/organizacji-dane rejestracyjne-powiązania a także w razie potrzeby w dostępnych innych systemach np. LEX. Czynności te nie były wprost nazwane w protokołach czy notatkach, ale zawarte są w zdaniu „wierzyciel spełnia warunki art. 89a ustawy VAT (...)”.

(Dowód: akta kontroli s. 379).

W toku kontroli ustalono, że w 1 przypadku (zawiadomienie VAT-ZD za 3/2015 złożone w dniu 25.05.2015 r. przez wierzyciela NIP , notatkę z czynności sprawdzających potwierdzającą spełnienie przez wierzyciela warunków określonych w art. 89a uVAT, sporządzono w dniu 20.07.2015 r. podczas gdy oświadczenie wierzyciela mające wpływ na weryfikację przesłanki określonej w art. 89a ust. 3 uVAT, wpłynęło do Urzędu w dniu 19.01.2016 r.

Kierownik komórki OB wyjaśnił, że „w przedmiotowej sprawie informacja ujęta w oświadczeniu z dnia 16.01.2016 r. była potwierdzona telefonicznie w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających w lipcu 2015 r. Dane nie zostały uzupełnione w tamtym okresie. Brak oświadczenia został uzupełniony niezwłocznie po dokonaniu kontroli wewnętrznej przeprowadzonej przez kierownika referatu”.

Należy stwierdzić, że w dokumentacji z czynności sprawdzających, brak jest adnotacji o przeprowadzeniu wskazanej rozmowy telefonicznej bądź uzyskaniu w jej trakcie informacji, o której mowa w oświadczeniu z dnia 19.01.2016 r.

(Dowód: akta kontroli s. 166-176, 366).

Zauważa się, że dokument kończący czynności sprawdzające, winien zostać sporządzony w sposób pozwalający na kompleksowe odtworzenie wszystkich czynności podjętych w toku weryfikacji, które są istotne z punktu widzenia wyprowadzonych wniosków oraz dokonanych ustaleń. Brak przywołania w treści przedmiotowego dokumentu, źródeł informacji będących podstawą wyprowadzonych wniosków i dokonanych ustaleń oraz poszczególnych podjętych czynności, uniemożliwia skontrolowanie prawidłowości przeprowadzonych czynności i kompletności zgromadzonych w sprawie dokumentów, w szczególności przez osobę sprawującą bezpośredni nadzór nad pracownikiem przeprowadzającym czynności sprawdzające.

6. W 13 przypadkach wierzyciel dokonał korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1 uVAT, w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną.

W 4 sprawach korekta, o której mowa w art. 89a ust. 1 uVAT, została dokonana przez wierzyciela za okres późniejszy niż wskazany w art. 89a ust. 3 uVAT, co przedstawia poniższa tabela.

Lp.	NIP (wierzyciela)	Data złożenia VAT-ZD	Dane z zawiadomienia VAT-ZD			150 dzień od dnia upływu terminu płatności wierzycielności
			Korekta za miesiąc	Nr faktury	Data upływu terminu płatności	
1		2014-12-30	10/2014	724/SZ/2014	2012-10-12	2013-03-11
				643/SZ/2012	2012-09-12	2013-02-09
				644/SZ/2012	2012-09-13	2013-02-10
				645/SZ/2012	2012-09-13	2013-02-10
				668/SZ/2012	2012-09-27	2013-02-24
				704/SZ/2012	2012-10-09	2013-03-08
				706/SZ/2012	2012-10-09	2013-03-08
				717/SZ/2012	2012-10-11	2013-03-10
2		2014-12-30	10/2014	657/SZ/2012	2012-09-21	2013-02-18
				660/SZ/2012	2012-09-23	2013-02-20
				661/SZ/2012	2012-09-24	2013-02-21
				572/SZ/2012	2012-08-08	2013-01-05
				574/SZ/2012	2012-08-08	2013-01-05
				631/SZ/2012	2012-09-08	2013-02-05
				637/SZ/2012	2012-09-11	2013-02-08
				648/SZ/2012	2012-10-18	2013-03-17
3		2014-02-25	1/2014	FAS/035/2013	2013-06-19	2013-11-16
4		2015-11-25	10/2015	7474/7347/14	2014-09-16	2015-02-13
				7738/7347/14	2014-09-23	2015-02-20
				8248/7347/14	2014-10-07	2015-03-06
				8454/7347/14	2014-10-14	2015-03-13
				8683/7347/14	2014-10-21	2015-03-20

Kierownik komórki OB w dniu 09.03.2016 r. wyjaśnił, że „(...) W czterech przypadkach wierzyciel dokonał korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego w okresie późniejszym niż okres w którym upłynął 150 dzień od terminu płatności wierzycielności określonego w umowie lub na fakturze. Tut. organ uznał, iż skoro podatnik sam korzysta z przywileju w okresie późniejszym niż stanowi przepis art. 89 a ust. 3 ustawy VAT, złożone korekty są prawidłowe, przyjmując ekonomikę postępowania oraz ponowne angażowanie podatnika a także przyjmując brzmienie tego artykułu gdzie ustawodawca wskazuje, iż korekta MOŻE nastąpić w rozliczeniu za okres (...) nie znaleziono potrzeby wzywania

podatnika do złożenia następnych korekt. Uszanowano wole podatnika i przyjęto korekty jako prawidłowe. Późniejsze skorzystanie z tej ulgi nie generuje strat dla budżetu”.

(Dowód: akta kontroli s. 378-379).

Zauważa się, że zgodnie z tezą wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 29.10.2013 r. I SA/Po 327/13, użycie przez ustawodawcę w treści art. 89a ust. 3 uVAT, sformułowania "może nastąpić" należy rozumieć wyłącznie jako możliwość dokonania korekty stworzoną przez ustawodawcę podatnikowi, a nie możliwość dokonania korekty także w okresach późniejszych niż wskazane w ust. 3.

W przypadku podatnika, który – spełniając wszystkie przesłanki określone w art. 89a ust. 2 uVAT – dokonał korekty podatku należnego w niewłaściwym okresie rozliczeniowym, korekta deklaracji w trybie art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w celu naprawienia tej wadliwości i rozliczenia korekty podatku należnego na podstawie art. 89a ust. 1 uVAT w prawidłowym okresie rozliczeniowym wskazanym w art. 89a ust. 3 ustawy, nie jest ograniczona terminem z art. 89a ust. 2 pkt 5, gdy nie stwierdzono oszustwa ani uszczerbku dla budżetu państwa – teza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21.10.2014 r., I FSK 1536/13.

7. W 16 przypadkach Urząd przesłał informację w zakresie wskazanego w zawiadomieniu dłużnika do właściwego miejscowo organu podatkowego. W 1 przypadku organem podatkowym właściwym miejscowo dla dłużnika był Naczelnik Urzędu Skarbowego w Pyrzycach.

Zgodnie z zapisem § 1 pkt 12 pisma VAT, w przypadku deklaracji VAT z załącznikiem VAT-ZD pracownicy komórki OB (PP jeżeli dotyczy deklaracji z wykazaniem zwrotem) niezwłocznie informują właściwy miejscowo dla dłużnika organ podatkowy o dokonanej przez wierzyciela korekcie podatku należnego, a w szczególności:

- danych (data, numer) faktur, z których wynikają niezapłacone należności,
- dacie upływu terminu płatności określonego w fakturze lub umowie,
- kwocie korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego, wynikających z poszczególnych faktur.

Średni czas pomiędzy datą złożenia zawiadomienia VAT-ZD, a datą przesłania informacji do organu podatkowego dłużnika to 77 dni, przy czasach granicznych od 1 dnia do 375 dni.

W odniesieniu do 2 spraw, w których informację do organu dłużnika przesłano po:

- 375 dniach – zawiadomienie VAT-ZD za 10/2014 złożone w dniu 17.11.2014 r. przez wierzyciela NIP
- 336 dniach – zawiadomienia VAT-ZD za 10/2014 złożone w dniu 30.12.2014 r. przez wierzyciela NIP

kierownik komórki OB i prowadzący sprawę pracownik jako powód powyższego wskazali „odłożenie” sprawy.

(Dowód: akta kontroli s. 334, 367).

W toku kontroli stwierdzono, że w 1 przypadku (zawiadomienie VAT-ZD za 11/2014 złożone w dniu 07.03.2015 r. przez wierzyciela NIP), informacja przesłana w dniu 01.04.2015 r. do organu podatkowego dłużnika, nie zawierała danych, o których mowa w § 1 pkt 12 pisma VAT. Wymagane dane przesłano drogą elektroniczną w dniu 13.04.2015 r., w odpowiedzi na prośbę organu podatkowego dłużnika.

(Dowód: akta kontroli s. 162-163).

Informacje o dłużniku.

Próba kontrolna objęła 20 spraw, w tym 16 w komórce OB i 4 w komórce PP, w których przeprowadzono czynności sprawdzające w związku z przesłaną przez organ podatkowy wierzyciela informacją o dłużniku.

(Dowód: akta kontroli s. 190-329).

W poddanej badaniu próbie, na podstawie zgromadzonych w toku kontroli dokumentów oraz wyjaśnień udzielonych przez kierowników i pracowników komórek OB i PP stwierdzono, że:

1. W 14 sprawach czynności sprawdzające zostały zakończone. Średni czas pomiędzy datą wpływu informacji o dłużniku, a potwierdzoną dokumentem z czynności sprawdzających datą ich zakończenia to 49 dni, przy czasach granicznych od 8 dni do 203 dni.

W wyniku przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających:

- w 8 sprawach ustalono powstanie obowiązku korekty, o której mowa w art. 89b ust. 1 uVAT,
- w 5 sprawach ustalono brak obowiązku korekty, o której mowa w art. 89b ust. 1 uVAT,

- 1 sprawę przekazano do właściwego miejscowo urzędu skarbowego.
2. W 6 sprawach czynności sprawdzające nie zostały zakończone, przy czym:
- w 2 sprawach Urząd oczekuje się na przedłożenie przez dłużnika dokumentacji niezbędnej do weryfikacji przesłanek określonych w art. 89a uVAT,
 - w 1 sprawie przeprowadzona zostanie analiza dokumentacji przedłożonej przez dłużnika w dniu 04.03.2016 r.,
 - w 2 sprawach przesłane przez organ podatkowy wierzyciela informacje o dłużniku przekazano do komórki KP, w związku z prowadzonymi kontrolami podatkowymi,
 - w 1 przypadku brak jest kontaktu z dłużnikiem, który od września 2013 r. znajduje się w stanie śpiączki.

(Dowód: akta kontroli s. 336).

3. We wszystkich przypadkach, w których po stronie dłużnika wystąpiły okoliczności wyłączające uprawnienie do dokonania przez wierzyciela korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1 uVAT, Urząd przekazał informację zwrotną do organu podatkowego wierzyciela.
4. We wszystkich zbadanych sprawach przebieg czynności sprawdzających udokumentowany został w formie notatki bądź adnotacji na dokumencie.

Zauważa się niejednolity tryb postępowania w zakresie wskazania sposobu weryfikacji dłużnika pod kątem warunków określonych w art. 89a uVAT, tj. sporządzona dokumentacja:

- wskazuje systemy i bazy danych (SERCE, CEIDG), za pomocą których weryfikowano przesłanki określone w art. 89a uVAT – np. adnotacja w sprawie zaewidencjonowanej pod pozycją 10 w *Rejestrze złych długów* za 2015 r.,
- potwierdza spełnienie przez dłużnika przedmiotowych warunków, bez wskazania sposobu ich weryfikacji – adnotacja w sprawie zaewidencjonowanej pod pozycją 22 w *Rejestrze złych długów* za 2014 r.

Kierownik komórki OB w dniu 04.03.2016 r. wyjaśnił że „Dłużnicy występujący w pismach wpływających do US od organu wierzyciela poddawani są weryfikacji mającej na celu ustalenie czy wierzyciel mógł skorzystać z instytucji złych długów. W związku z tym wykorzystując dostępne aplikacje w urzędzie, tj. SERCE, POLTAX, KRS bada się, czy dłużnicy spełniając warunki określone w art. 89a (...) Powodem niejednolitego dokumentowania czynności sprawdzających jest duże obciążenie pracą, niedobory kadrowe,

różnorodność zadań wykonywanych przez jednego pracownika w referacie OB. Pracownik, któremu powierza się zadanie sam organizuje pracę na swoim stanowisku, wybiera priorytety, kierując się także ekonomiką postępowania, załatwia sprawę skutecznie, zgodnie z przepisami prawa, wybierając jedną z powyższych metod. Wybór metody zależy od tego jakie (jakość i ilość spraw) sprawy w danym czasie ma do załatwienia”.

(Dowód: akta kontroli s. 345).

W 3 przypadkach stwierdzono, że dokument kończący czynności sprawdzające w sprawie, nie wskazywał daty zakończenia czynności (sprawy zaewidencjonowane w *Rejestrze złych długów* pod pozycjami 12 i 22 za 2014 r. i pozycją 22a za 2015 r.).

Zauważa się, że dokument kończący czynności sprawdzające, winien zostać sporządzony w sposób pozwalający na kompleksowe odtworzenie wszystkich czynności podjętych w toku weryfikacji, które są istotne z punktu widzenia wyprowadzonych wniosków oraz dokonanych ustaleń. Brak przywołania w treści przedmiotowego dokumentu, źródeł informacji będących podstawą wyprowadzonych wniosków i dokonanych ustaleń oraz poszczególnych podjętych czynności, uniemożliwia skontrolowanie prawidłowości i kompletności tak przeprowadzonych czynności, w szczególności przez osobę sprawującą bezpośredni nadzór nad pracownikiem przeprowadzającym czynności sprawdzające.

Ocena cząstkowa w badanym obszarze – pozytywna z nieprawidłowościami.

III. Działania podejmowane przez jednostkę kontrolowaną w związku z niedopełnieniem przez dłużnika obowiązku określonego w art. 89b ust. 1 uVAT.

W przypadku ustalenia w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających, powstania obowiązku określonego w art. 89b ust. 1 uVAT:

- „pracownik OB (...) monitoruje ten obowiązek od początku do końca – do momentu wpływu korekty deklaracji, zapłaty należnego podatku. Korekta deklaracji po sprawdzeniu jej poprawności zostaje wprowadzona do systemu POLTAX i po wygenerowaniu rejestru przekazywana za pokwitowaniem do RPSW. W przypadku braku reakcji ze strony podatnika (brak korekty) sprawę kieruje do AP, PP lub KP za pośrednictwem bezpośredniego przełożonego. W uzasadnionych przypadkach pracownik prowadzący sprawę kieruje wniosek o ukaranie z kks” – wyjaśnienia kierownika komórki OB z dnia 04.03.2016 r.,

- „pilnuje się podatnika aby ten złożył korektę deklaracji VAT-7 zmniejszająca podatek naliczony. Sprawę kończy się gdy podatnik złoży korektę deklaracji VAT-7 i po ustaleniu dokonania zapłaty podatku w przypadku zmniejszenia zwrotu w korekcie deklaracji VAT-7 bądź w przypadku zapłaty (celem skierowania wniosku do komórki karnej skarbowej bądź odstąpienia od ukarania)” – wyjaśnienia kierownika komórki PP z dnia 08.03.2016 r.

(Dowód: akta kontroli s. 344, 371).

W 8 skontrolowanych sprawach, wynikiem zakończonych czynności sprawdzających, było ustalenie obowiązku dokonania korekty, o której mowa w art. 89b ust. 1 uVAT, przy czym:

- w 5 sprawach, w związku ze złożeniem przez dłużników korekt deklaracji VAT-7 i uiszczeniem wynikających z nich zobowiązań podatkowych, komórki OB i PP odstąpiły od zawiadomienia do komórki KSN na podstawie art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.) – zwanej dalej kks,
- w 1 sprawie dłużnik dokonał korekty podatku naliczonego, bezpośrednio w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego na fakturze, z której wynikała nieuregulowana należność,
- w 1 sprawie złożone przez podatnika korekty przesłano do właściwego miejscowo urzędu skarbowego,
- w 1 sprawie stwierdzono brak działania komórki OB, w związku z dokonaniem korekty podatku naliczonego oraz wynikającym z niej brakiem wpłaty zobowiązania podatkowego – sprawa zaewidencjonowana w *Rejestrze złych długów* za 2015 r. pod pozycją 3.

Zgodnie z art. 16a kks, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2015 r. poz. 553, z późn. zm.), korektę deklaracji podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

W wyniku złożenia przez dłużnika w dniu 01.04.2015 r. korekty deklaracji VAT-7, kwota podatku podlegającego wpłacie do Urzędu, zwiększyła się o 1.425,00 zł, przy czym prowadzący sprawę pracownik komórki OB wyjaśnił, że „Do

podatnika nie wystosowano wezwania do zapłaty zobowiązania (...). Biorąc pod uwagę termin przedawnienia (koniec 2016 r.) przedmiotowe wezwanie zostanie wysłane”.

(Dowód: akta kontroli s. 339, 372-377).

Należy zauważyć, że zgodnie z punktem 5-5.3.2-4 obowiązującej w Urzędzie od dnia 20.01.2015 r. Instrukcji KS.01.I-23/01 *Postępowanie w sprawie składania zawiadomień o ujawnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego*, w przypadku złożenia korekty deklaracji, z której wynika wyższe zobowiązanie podatkowe (wyższy podatek do zapłaty) bądź niższa nadpłata podatku, komórka organizacyjna załatwiająca sprawę ustala, czy wraz z korektą uiszczono uszczuplony podatek. W przypadku braku wpłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej wzywa się niezwłocznie sprawcę czynu do jej uiszczenia w całości, wyznaczając termin na dokonanie wpłaty.

Na podstawie udzielonych w toku kontroli wyjaśnień kierowników komórek OB, KP i PP ustalono, że w okresie objętym kontrolą:

1. Komórka OB:

- nie kierowała zawiadomień do komórki KSN³, ani wniosków do komórki PP o wszczęcie postępowania podatkowego, w związku z niedopełnieniem przez dłużnika obowiązku określonego w art. 89b ust. 1 uVAT,
- „(...) kierowała wnioski do KP o ujęcie w kontroli zaplanowanej/trwającej wniosków organu wierzyciela celem sprawdzenia prawidłowości rozliczania się dłużnika w podatku VAT. W komórce OB nie prowadzi się rejestru tych wniosków, w związku z tym nie jest możliwe ustalenie liczby tych wniosków w poszczególnych latach (...)”.

2. Komórka KP:

- przeprowadziła 3 kontrole podatkowe, w wyniku których ustalono niedopełnienie przez dłużników obowiązku określonego w art. 89b ust. 1 uVAT, przy czym w 2 przypadkach odstąpiono od skierowania zawiadomienia do komórki KSN na podstawie art. 16a kks, a w 1 przypadku skierowano zawiadomienia do komórki KSN,
- komórka KP, nie kierowała do komórki PP wniosków o wszczęcie postępowania podatkowego, w związku z niedopełnieniem przez dłużnika obowiązku określonego w art. 89b ust. 1 uVAT.

³ Odstępowano od zawiadomienia na podstawie art. 16a kks

3. Komórka PP:

- nie kierowała zawiadomień do komórki KSN⁴, ani wniosków do komórki KP o przeprowadzenie kontroli podatkowej, w związku z niedopełnieniem przez dłużnika obowiązku określonego w art. 89b ust. 1 uVAT,
- „(...) nie prowadziła postępowań podatkowych w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur, który nie został skorygowany zgodnie z art. 89b ust. 1 ustawy VAT i nie wydawała decyzji ustalających zgodnie z art. 89b ust. 6 ustawy VAT”.

(Dowód: akta kontroli s. 343-344, 363-364, 370).

Ocena cząstkowa w badanym obszarze – pozytywna z uchybieniami.

Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie **pozytywnie z nieprawidłowościami** ocenia działalność Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pyrzycach w zakresie przedmiotu kontroli „Działania podejmowane przez urząd skarbowy wobec podatników korzystających z ulgi na zle długi (art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług) oraz mających obowiązek korekty podatku naliczonego w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury (art. 89b ustawy)”.

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

1. Długim czasie trwania czynności sprawdzających prowadzonych w związku ze złożonymi przez wierzycieli zawiadomieniami VAT-ZD (str. 4-5 wystąpienia pokontrolnego).
2. Niejednolitym dokumentowaniu przebiegu czynności sprawdzających prowadzonych w związku ze złożonymi przez wierzycieli zawiadomieniami VAT-ZD oraz przesłanymi przez organ podatkowy wierzyciela, informacjami o dłużnikach (str. 6-7, 11-12 wystąpienia pokontrolnego).
3. Niezobligowaniu wierzycieli do dokonania korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w rozliczeniu za właściwy okres – 4 przypadki (str. 8-9 wystąpienia pokontrolnego).

⁴ Odstępowano od zawiadomienia na podstawie art. 16a kks.

4. Nieprzestrzeganiu zapisów obowiązujących uregulowań wewnętrznych dotyczących:
- terminów przesłania informacji do organu podatkowego dłużnika oraz zakresu danych zawartych w przedmiotowej informacji – 3 przypadki (str. 10 wystąpienia pokontrolnego),
 - postępowania w związku ze złożeniem korekty deklaracji podatkowej w trybie art. 16a kodeksu karnego skarbowego – 1 przypadek (str. 13-14 wystąpienia pokontrolnego).

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

1. Przeprowadzanie bez zbędnej zwłoki czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji przesłanek uprawniających wierzyciela do korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1 uVAT.
2. Ujednolicenie dokumentowania przebiegu czynności sprawdzających prowadzonych w związku ze złożonymi przez wierzycieli zawiadomieniami VAT-ZD oraz przesłanymi przez organ podatkowy wierzyciela, informacjami o dłużnikach.
3. Obligowanie wierzycieli do dokonywania korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1 uVAT, w rozliczeniu za właściwy okres rozliczeniowy.
4. Przestrzeganie zapisów obowiązujących uregulowań wewnętrznych w zakresie:
 - terminu przesłania informacji do organu podatkowego dłużnika oraz obowiązującego zakresu danych, jakie winna zawierać przedmiotowa informacja,
 - stosowania instytucji określonej w art. 16a kodeksu karnego skarbowego.

Informacje o wykorzystaniu ustaleń kontroli oraz podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych 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
Grzegorz Grzelak

(1)

Zakres wyłączenia:

Imię i nazwisko osoby fizycznej.

Podstawa wyłączenia:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 2135).

Organ, który dokonał wyłączenia:

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Pyrzycach.

Podmiot, w interesie którego dokonano wyłączenia jawności:

Osoba fizyczna.

(2)

Zakres wyłączenia:

Tajemnica skarbowa.

Podstawa wyłączenia:

Art.293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).

Organ, który dokonał wyłączenia:

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Pyrzycach.

NACZELNIK
URZĘDU SKARBOWEGO
w Pyrzycach

Krystyna Chwarszczyńska