

**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W OPOLU**

UNP: 1601-24-030638
Znak sprawy: 1601-IWA.0921.4.2023.13

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Izba Administracji Skarbowej w Opolu
ul. płk. Witolda Pileckiego 2, 45-331 Opole

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Zakres kontroli, tj. przedmiot kontroli i okres objęty kontrolą

Przedmiot kontroli:

Prawidłowość i terminowość podejmowanych przez Urząd czynności w zakresie rejestracji podmiotów.

Okres objęty kontrolą: Od 1.07.2022 r. do dnia kontroli

Jednostka kontrolowana:

Drugi Urząd Skarbowy w Opolu, ul. płk. Witolda Pileckiego 2, 45-331 Opole

Kierownik jednostki kontrolowanej: Pani Irena Nowotny

Naczelnik Urzędu Skarbowego od 1.03.2019 r.

Kontrolerzy:

Ewelina Walczak, starszy ekspert skarbowy - koordynator kontroli,
Grzegorz Wroński, starszy ekspert skarbowy
działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu Nr 5/2023 z 19.07.2023 r., Nr 7/2023 z 25.08.2023 r.

Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych:

26.07.2023 r. - 1.09.2023 r.

Podstawa prawna prowadzenia kontroli:

Art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r., poz. 224)

Wpisano do ewidencji kontroli: Poz. 1/2023

Zagadnienia objęte kontrolą:

1. Organizacja pracy.
2. Weryfikacja zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych (wnioski CEIDG, KRS).
3. Weryfikacja zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R i rejestracja podatnika w rejestrze podatników VAT.
4. Wykreślanie podatników z rejestru VAT.

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna:

Działania Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu kierowanego przez Naczelnika, w badanym zakresie oceniono **negatywnie**.

Uzasadnienie oceny ogólnej:

Działania Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu zrealizowane w okresie od 1.07.2022 do dnia kontroli zostały ocenione:

- pozytywnie z nieprawidłowościami w zakresie organizacji pracy.
Stwierdzono nieprawidłowość polegająca na nieodebraniu pracownikom komórki SKI nadmiarowych uprawnień do systemów informatycznych.
- negatywnie w zakresie weryfikacji zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych (wnioski CEIDG, KRS).
Stwierdzono nieprawidłowości:
 - otwieranie obowiązków podatkowych z opóźnieniem, co stwierdzono w przypadku 3 wniosków z CEIDG i 3 wniosków z KRS;
 - niewprowadzenie pełnych danych z dokumentów do systemów informatycznych dot. adresu przechowywania dokumentacji rachunkowej i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co stwierdzono w 4 przypadkach;
 - późne wezwanie podmiotów do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8, co stwierdzono w 3 przypadkach stanowiących 75 % spraw objętych badaniem;
 - wskazywanie w wezwaniach do złożenia NIP-8 błędnego pouczenia, a w konsekwencji podstawy prawnej tego pouczenia, co stwierdzono we wszystkich wezwaniach poddanych kontroli;
 - niezauważenie w systemie ZISAR czynności sprawdzających dot. niezłożenia NIP-8;
 - niesporządzenie zawiadomienia karnego z art. 81 KKS pomimo wielokrotnych wezwań przez Urząd do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP ...);
 - brak weryfikacji w KRS organów do reprezentowania Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (NIP ...), w konsekwencji czego:
 - ✓ wystawiono wezwania do złożenia NIP-8 w sytuacji braku przedstawiciela ustawowego;
 - ✓ uznano złożone po 18.02.2020 r. pliki JPK_V7M za prawidłowe – wygaśnięcie pełnomocnictwa (brak podatnika, który ustanowił pełnomocnika);
 - niewzywanie do złożenia brakujących CIT-8, pomimo nie składania deklaracji przez podmiot od początku jego zarejestrowania (NIP ...);
 - zarejestrowanie w rejestrze podatników VAT podmiotu, pomimo nie złożenia prawidłowego zgłoszenia identyfikacyjnego wynikającego z art. 5 ust. 2b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.
- pozytywnie z nieprawidłowościami w zakresie weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R i rejestracja podatnika w rejestrze podatników VAT.
Stwierdzono nieprawidłowości:

- niesporządzenie oceny ryzyka rejestracji podmiotu w dwóch przypadkach,
 - potwierdzenie przez przełożonych faktu stwierdzenia akceptowalnego poziomu ryzyka rejestracji dwóch podmiotów pomimo niesporządzenia dla nich kart oceny ryzyka;
 - późne przekazanie do komórki SKA-1 informacji o wystąpieniu podwyższonego lub wysokiego ryzyka;
 - wydanie z uchybieniem terminu postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy;
 - niewzywanie podatników do złożenia korekty błędnie złożonych przez nich zgłoszeń rejestracyjnych;
 - opóźnienie w rejestracji podmiotu jako podatnika VAT-UE;
 - nierejestrowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających w systemie ZISAR;
- negatywnie w zakresie wykreślania podatników z rejestru VAT. Stwierdzono nieprawidłowości:
 - błędne dokonanie zapisu w systemie POLTAX Plus dot. wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT, powodujące, że w Wykazie podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT - dane są niezgodne z dokumentacją;
 - późne wykreślanie podmiotów z rejestru podatników VAT, na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1, 2 i 3 ustawy o VAT;
 - brak bieżącego monitorowania obowiązku składania przez podatników deklaracji, skutkujące zwłoką w kierowaniu wezwań do złożenia brakujących deklaracji;
 - niepowołanie w podstawie prawnej wezwania do złożenia pliku JPK_V7M/V7K przepisu art. 274a Op.;
 - niezarejestrowanie w systemie ZISAR czynności sprawdzających dot. weryfikacji terminowości składania plików JPK oraz analizy złożonych deklaracji, w których nie wykazano sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia;
 - wydanie przez niewłaściwą komórkę zawiadomień o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy o VAT, tj. niezgodnie z Procedurą (...);
 - brak bieżącego monitorowania podmiotów składających tzw. „zerowe” deklaracje, co skutkowało późnym podjęciem działań w celu wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT;
 - wysyłanie wezwania z pouczeniem o treści art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, które wskazywało, że „wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji (...) nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące lub takiej deklaracji za kwartał” w sytuacji gdy przesłanka ta już wystąpiła i podatnik powinien być wykreślony;
 - wykreślenie podmiotów z opóźnieniem odpowiednio 105 i 178 dni roboczych od dnia wystąpienia przesłanki z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, pomijając ten powód i wskazując jako jedyny podstawowy powód wykreślenia z rejestru VAT w systemie POLTAX Plus art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem);

- bezpodstawne wysłanie zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników podatku VAT w związku z niezłożeniem deklaracji za „wrzesień oraz listopad 2022 r.” na podstawie przepisu (art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT), który nie miał zastosowania dla badanej sprawy.

Skala stwierdzonych nieprawidłowości, ma wpływ na prawidłową realizację przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu zadań w zakresie rejestracji podmiotów.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Organizacja pracy.

Stan prawny:

Opis stanu faktycznego:

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywał Regulamin organizacyjny Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu wprowadzony zarządzeniami Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu z dnia 28 stycznia 2022 r. Nr 15/2022, z dnia 30 września 2022 r. Nr 50/2022, z dnia 28 grudnia 2022 r. Nr 74/2022.

Zadania z zakresu rejestracji podatników należą do Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej – dalej komórka SKI.

Sporządzaniem wniosków o wykreślenie podatnika z rejestru VAT i VAT-UE na podstawie przeprowadzonych czynności sprawdzających zajmuje się Pierwszy Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających – dalej komórka SKA-1.

W trakcie kontroli ustalono, że w Urzędzie nie wprowadzono uregulowań wewnętrznych w zakresie rejestracji podmiotów. Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że podstawą działania w kontrolowanym okresie była Procedura (...) – dalej Procedura.

[Dowód: akta kontroli nr 62]

W okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r. za nadzór nad prawidłową realizacją zadań w zakresie rejestracji podmiotów odpowiedzialni byli - Naczelnik Urzędu, Pierwszy Zastępca Naczelnika – p. Iwona Chmielewska (od 1.07.2022 r. do 31.12.2022 r.), Drugi Zastępca Naczelnika – p. Jolanta Pigulak (od 1.01.2023 r. do 25.07.2023 r.) oraz Kierownik Referatu Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej – p. Dagmara Nycz-Jaśnikowska.

Kierownik komórki SKI zgodnie z zakresem obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracownika, ma uprawnienie do podpisywania potwierdzeń zarejestrowania podatników podatku od towarów i usług, w tym również na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych oraz wezwań do podatników, z wyłączeniem wezwań do osobistego stawienia się w Urzędzie. Pracownicy natomiast mają uprawnienia do podpisywania wezwań do podatników kierowanych w ramach czynności sprawdzających z art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa – dalej Op.

W kontrolowanym zakresie w komórce SKI przeprowadzono 2 kontrole funkcjonalne:

- „Terminowość przekazywania do komórki SKA-1 informacji o podmiotach, które otrzymały ocenę wysokiego lub podwyższonego ryzyka w okresie od 01.01.2022 – 30.06.2022”,
- „Wykreślenia Podmiotów z rejestrów czynnych podatników VAT na podstawie informacji otrzymanych z komórek merytorycznych”.

W zakresie uprawnień do systemów informatycznych weryfikacją objęto uprawnienia pracowników SKI, realizujących zadania będące przedmiotem niniejszej kontroli.

Kontrolę przeprowadzono na podstawie udostępnionego z programu Qasystent Wykazu uprawnień użytkownika w aplikacjach.

Stwierdzono, że wszyscy pracownicy posiadają uprawnienia do nieaktywnego systemu KORRP, natomiast 2 pracowników posiadało nadmiarowy dostęp do modułów Ewidencje US – co jest niezgodne z Procedurą zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych będących załącznikiem do Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi w Izbie Administracji Skarbowej w Opolu i podległych urzędach.

W trakcie kontroli złożono wnioski o odebranie zbędnych uprawnień.

[Dowód: akta kontroli nr 38-43, 50]

Ustalenia:

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieodebraniu pracownikom komórki SKI nadmiarowych uprawnień do systemów informatycznych.

Ocena:

Działalność Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu w zakresie organizacji pracy należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.

2. Weryfikacja zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych (wnioski CEIDG, KRS).

Stan prawny:

1. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.
2. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy.
3. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym rejestrze Sądowym.
4. Ustawa z dnia 26 czerwca 2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym rejestrze Sądowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

Opis stanu faktycznego:

Prawidłowość i terminowość wprowadzania danych zawartych w zgłoszeniach rejestracyjnych i aktualizacyjnych (wniosków CEIDG i KRS)

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, że zarówno wnioski CEIDG jak i raporty na obsłudze ręcznej o wnioskach KRS generowane są codziennie.

W celu zbadania czy w okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r. Urząd prawidłowo i terminowo wprowadzał dane zawarte w zgłoszeniach rejestracyjnych i aktualizacyjnych, sporządzono:

- raport CEIDG „Wnioski skierowane do wybranego naczelnika”. Raport wykazał 854 wnioski w module Weryfikacja oraz 5828 wniosków w module Informowanie;
- raport wnioski KRS. Raport wykazał 625 wniosków.

Kontroli poddano 15 wniosków CEIDG z modułu Weryfikacja, 5 wniosków CEIDG z modułu Informowanie oraz 5 wniosków KRS. Łącznie kontroli poddano 25 zgłoszeń.

Rejestracji podmiotów w CRP KEP oraz aktualizacji danych dokonali pracownicy posiadający stosowne uprawnienia.

W zakresie terminowości podejmowania działań ustalono, że:

- dane ze zgłoszeń poddanych kontroli terminowo wprowadzono do CRP KEP, tj. następnego dnia roboczego w przypadku zgłoszeń identyfikacyjnych oraz do 3 dni roboczych w przypadku zgłoszeń aktualizacyjnych;
- przekazanie informacji o nadaniu NIP nastąpiło terminowo, tj. do CEIDG najpóźniej w następnym dniu roboczym po wpływie do Urzędu zgłoszenia identyfikacyjnego, natomiast do KRS w terminie 3 dni,
- otwieranie obowiązków:

- w 3 przypadkach (CEIDG) nastąpiło z opóźnieniem, tj. w 2 dniu roboczym (NIP ...) i w 4 dniu roboczym (NIP ...);
- w 3 przypadkach (KRS) nastąpiło z opóźnieniem, tj. w 8 dniu roboczym (NIP ...), w 13 dniu roboczym (NIP ...) i w 24 dniu roboczym (NIP ...).

Na powyższe złożono wyjaśnienia, w których wskazano, że we wszystkich przypadkach obowiązek CIT został otwarty w związku z rejestracją do VAT.
[Dowód: akta kontroli nr 370]

Wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

Zgodnie z Procedurą podatnikom dokonującym wpisu do KRS należy niezwłocznie otworzyć odpowiednie obowiązki w POLTAX Plus.

W zakresie poprawności wprowadzania danych ustalono, że:

- dokonano uzupełnienia daty wydania i odebrania NIP;
- w 1 przypadku (NIP ... sprawa 4) nie wprowadzono kodu pocztowego przy adresie przechowywania dokumentacji rachunkowej.

W trakcie niniejszej kontroli dokonano uzupełnienia.

- w 3 przypadkach nie zastosowano się do zaleceń Ministerstwa Finansów zawartych w piśmie z 2.02.2022 r. dotyczących postępowania w przypadku niewskazania we wniosku CEIDG stałego miejsca wykonywania działalności gospodarczej:

✓ w 2 przypadkach Urząd nie wprowadził do CRP KEP adresu GAD:

- NIP ... - wniosek CEIDG z 23.09.2022 r.
W trakcie niniejszej kontroli dokonano uzupełnienia.
- NIP ... - wniosek CEIDG z 19.07.2022 r.

Uzupełnienia dokonano 15.06.2023 r. (w związku ze złożeniem przez podatnika zgłoszenia aktualizacyjnego – wniosek z 13.06.2023 r.).

✓ w 1 przypadku Urząd wprowadził do CRP KEP adres GAD, lecz nie dopisano w polu UWAGI odpowiedniej frazy - NIP (...) - wniosek CEIDG z 4.10.2022 r.

Komórka SKI dokonuje weryfikacji i uzupełniania danych zgodnie z zaleceniem Ministerstwa Finansów (pismo z 24.05.2023 r.) w terminie do 31.08.2023 r.

Zgłoszenia identyfikacyjne w zakresie danych uzupełniających

Sprawdzeniu poddano jakie działania podejmował Urząd w okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r. wobec podmiotów wpisanych do KRS, którzy w ustawowym terminie nie złożyli zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP-8).

Komórka SKI zgodnie z Procedurą zobowiązana jest do monitorowania takich przypadków posiłkując się np. wykazem z aplikacji SeRCe „Raport o podmiotach bez danych uzupełniających”, i w przypadku braku zgłoszenia po wyznaczonym terminie – sporządzenia stosownego wezwania.

Kontrolującym nie przedłożono żadnego raportu wykonanego w okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r.

Zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami wykonane raporty są bieżąco obsługiwane w systemach. Po zrealizowaniu zadania raport ulega likwidacji. Generowanie raportu odbywało się sporadycznie i nieregularnie, przy uwzględnieniu priorytetów kolejności realizacji zadań oraz ich wagi (weryfikacje w trybie pilnym na danych rejestracyjnych, akcja PIT – wprowadzanie informacji od płatników o rocznych dochodach z PIT-11, otwieranie obowiązków podatkowych, ręczna obsługa rachunków bankowych i adresów).

[Dowód: akta kontroli nr 62-63, 502]

Kontrolę przeprowadzono więc na podstawie sporządzonego wykazu podmiotów, które zostały wezwane w okresie objętym kontrolą do złożenia NIP-8. Wykaz zawierał 42 pozycje.

Ustaleń dokonano na próbie 5 spraw (11,9 %, tj. 5:42) wytypowanych metodą statystyczną tj. losowanie systematyczne - określono interwał losowania $8 = 42/5$, jako pierwszą jednostkę do próby wybrano pozycję 4.

Stwierdzono, że:

✓ w 4 przypadkach podmioty nie złożyły w ustawowym terminie (21 dni od dnia wpisu do KRS) zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających. Do podmiotów skierowano wezwania do złożenia zgłoszenia NIP-8 w terminie od 24 do 518 dni po upływie terminu na złożenie zgłoszenia, tj.:

- 24 dni – NIP (...) – 22.05.2023 r. Spółka zarejestrowała się w KRS, wezwanie skierowano 6.07.2023 r.;
- 153 dni – NIP (...) – 10.01.2023 r. Spółka zarejestrowała się w KRS, wezwanie skierowano 3.07.2023 r.;
- 413 dni – NIP (...) – 28.04.2022 r. Spółka zarejestrowała się w KRS, wezwanie skierowano 6.07.2023 r. Podmiot złożył NIP-8 - 18.07.2023 r.;
- 518 dni – NIP (...) – 10.01.2022 r. Spółka zarejestrowała się w KRS, wezwanie skierowano 3.07.2023 r. Podmiot złożył NIP-8 - 11.07.2023 r.

Stwierdzone w 3 przypadkach (75%, 3:4) opóźnienia wskazują, że Urząd nie wzywał na bieżąco podmiotów do aktualizacji danych wymaganych ustawowo – art. 5 ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Działanie to jest niezgodne z Procedurą. Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą – kierownik SKI oraz Zastępca Naczelnika Urzędu.

Ustalono dodatkowo, że w ramach sprawdzenia czy dokonywane są na bieżąco wezwania podmiotów do aktualizacji danych - Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu przy piśmie z 22.06.2023 r. przekazał informację z Ministerstwa Finansów w zakresie braku zgłoszeń identyfikacyjnych (NIP-8) podmiotów, które zostały zarejestrowane w KRS. Wskazano 35 takich podmiotów. Wykonując zalecenie Dyrektora, Naczelnik Urzędu w piśmie z 21.08.2023 r. (UNP: ...) przekazał informację o podjętych działaniach mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości w tym zakresie.

[Dowód: akta kontroli nr 466]

Nadto we wszystkich wezwaniach błędnie zawarto pouczenie, że niezastosowanie się do wezwania może skutkować nałożeniem kary porządkowej. Tym samym błędnie powołano w podstawie prawnej przepisy art. 262 Op. Niedokonanie zgłoszenia identyfikacyjnego podlega bowiem sankcjom wskazanym w Kodeksie Karnym Skarbowym (art. 81 § 1 ust. 1 pkt 1).

W związku z niedokonaniem zgłoszenia identyfikacyjnego sporządzono w 2 przypadkach wnioski o przeprowadzenie postępowania mandatowego (NIP ...).

Informacji o czynnościach sprawdzających nie wprowadzano do systemu ZISAR II. Działanie to jest niezgodne z „Wytycznymi (...)” oraz zaleceniami zawartymi w piśmie Ministerstwa Finansów z 26.07.2023 r.

✓ w 1 przypadku - NIP (...) - podmiot złożył NIP-8.

Spółka 3.07.2019 r. zarejestrowała się w KRS. 18.07.2019 r. do Urzędu wpłynęło zgłoszenie identyfikacyjne. W związku ze stwierdzonymi brakami pismem z 23.07.2019 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu wezwał Spółkę do uzupełnienia danych. Kolejne wezwania do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-8 w zakresie danych uzupełniających kierowano: 22.08.2019 r., 19.09.2019 r., 2.12.2019 r., 29.01.2020 r., 28.02.2020 r., 29.05.2020 r. i 13.07.2020 r. Ostatnie wezwanie skierowano 6.07.2023 r.

Ustalono, że:

- w sprawie nie sporządzono zawiadomienia karnego (art. 81 § 1 ust. 1 pkt 1 KKS). Na powyższe złożono wyjaśnienia, w których wskazano, że z uwagi na niskie ryzyko i niski stopień szkodliwości czynu nie skierowano zawiadomienia karnego do komórki KKS. Ponieważ niezłożenie NIP-8 jest wykroczeniem skarbowym, 5.07.2020 r. karalność czynu ustała ze względu na przedawnienie.

[Dowód: akta kontroli nr 441]

Wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

- w wezwaniu z 6.07.2023 r. błędnie zawarto pouczenie, że niezastosowanie się do wezwania może skutkować nałożeniem kary porządkowej oraz błędnie powołano w podstawie prawnej przepisy art. 262 Op.;
- skierowano 4 wezwania (28.02.2020 r., 29.05.2020 r., 13.07.2020 r. i 6.07.2023 r) do Spółki, która nie posiadała przedstawiciela ustawowego. Od 18.02.2020 r. brak jest powołanych organów do reprezentowania Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – zgodnie z KRS osobę pełniącą funkcję prezesa wykreślono. Naczelnik Urzędu złożyła wyjaśnienia:

Pracownik kierując wezwania do Spółki nie sprawdził pełnego odpisu z Rejestru Przedsiębiorców

[Dowód: akta kontroli nr 410]

Dodatkowo w sprawie ustalono, że:

- Spółka nie składała zeznań CIT-8. Urząd nie wzywał do ich złożenia.
W systemie POLTAX Plus został otwarty obowiązek CIT z datą początku 3.07.2019 r.;
- dokonano rejestracji Spółki w rejestrze podatników VAT i VAT-UE.
24.06.2019 r. Spółka złożyła zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, a 18.07.2019 r. aktualizację. Urząd dokonał weryfikacji m.in. przeprowadzono ocenę ryzyka rejestracji podmiotu, dokonano sprawdzenia adresu siedziby Spółki. W ocenie ryzyka z 8.07.2019 r. wskazano, że podmiot nie wskazał numeru telefonu i nie zgłosił rachunku gospodarczego na etapie rejestracji. W protokole z 30.07.2019 r. wskazano, że weryfikowany adres jest adresem budynku, w którym wynajmowane są powierzchnie biurowe, przy wejściu do budynku stwierdzono brak zewnętrznych znamion istnienia firmy oraz nie zastano kogokolwiek związanego z podatnikiem pod wskazanym adresem.
- do Urzędu wpłynęły łącznie pliki JPK za okres od 7/2019 do 5/2021, z czego w okresie, gdy Spółka nie posiadała przedstawiciela ustawowego wpłynęło 18 plików JPK_V7M (tj. za okres od 1/2020 do 5/2021).
W systemie POLTAX Plus został otwarty obowiązek VAT z datą początku 3.07.2019 r.
Z dniem 16.02.2021 r. Spółkę wykreślono z rejestru podatników VAT i VAT-UE na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – dalej ustawa o VAT. Na dzień wykreślenia brakowało plików JPK_V7M od 10/2020.
28.04.2021 r. do Urzędu wpłynęły pliki JPK za okres od 10/2020 do 3/2021, natomiast 26.05.2021 r. za 4/2021, a 22.06.2021 r. za 5/2021.
Komórka SKI otrzymała informacje z Działu Wsparcia i Obsługi Bezpośredniej o konieczności otwarcia obowiązku VAT w związku z wpływem ww. plików JPK, odpowiednio: 4.05.2021 r., 26.05.2021 r. i 22.06.2021 r. W systemie POLTAX Plus obowiązek VAT otwarto z datą początku 1.03.2021 r. i zamknięto z datą końca 31.05.2021 r.
- Spółka nie uregulowała podatku VAT za 1-3/2020 i 6-7/2020.
Urząd 25.08.2020 r. wystawił upomnienie za okres 1-3/2020 i 6/2020, a następnie 16.10.2020 r. tytuł wykonawczy.
Organ egzekucyjny ustalił, że w miejscu wskazanym jako siedziba Spółki – brak oznak prowadzenia działalności. Postanowieniem z 19.11.2021 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu umorzył postępowanie egzekucyjne na podstawie art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.
Brak możliwości przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe Spółki na członków zarządu.
- Urząd nie podejmował działań w celu uchylecia NIP.

Naczelnik Urzędu złożyła wyjaśnienia.

[Dowód: akta kontroli nr 409-455]

Przy dokonywaniu rejestracji Spółki nie dokonano analizy wszystkich otrzymanych dokumentów. Weryfikacji powinno podlegać – poprawność, zgodność i spójność wszystkich danych wynikających zarówno ze zgłoszenia identyfikacyjnego, jak i ze zgłoszenia rejestracyjnego. Spółka złożyła niepełne zgłoszenie identyfikacyjne w zakresie danych uzupełniających i była wielokrotnie wzywana do jego złożenia (uzupełnienia). Zatem oceniając działania Urzędu w zakresie rejestracji podmiotu

należy zauważyć, że sprawa zgłoszenia identyfikacyjnego i sprawa zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług - zostały potraktowane oddzielnie. Podmiot został zarejestrowany w rejestrze podatników VAT przed złożeniem prawidłowego zgłoszenia identyfikacyjnego wynikającego z art. 5 ust. 2b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Aktualizacja danych w CRP KEP o zgonie podatnika

Zgodnie ze złożonymi wyjaśnieniami raporty o zgonie podatnika generowane są codziennie. Wykonane raporty są bieżąco obsługiwane w systemach. Po zrealizowaniu zadania zamknięty podmiot nie występuje ponownie, a raport ulega likwidacji. Referat posiada raporty, które zostały wygenerowane raz w miesiącu na dany dzień, sporządzane w ramach monitoringu i przekazywane do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu.

[Dowód: akta kontroli nr 62-63, 69]

Sprawdzenia wprowadzania informacji o zgonie oraz zamykania obowiązków przeprowadzono więc na podstawie 4 raportów (1 raport sporządzony w ramach monitoringu oraz 3 raporty wygenerowane w trakcie kontroli):

- 27.04.2023 r. – raport zawierał 9 pozycji. Kontrolą objęto 3.
 - 16.08.2023 r. – raport zawierał 14 pozycji. Kontrolą objęto 7.
 - 17.08.2023 r. – raport zawierał 3 pozycje. Kontrolą objęto 2.
 - 18.08.2023 r. – raport zawierał 13 pozycji. Kontrolą objęto 6.
- Łącznie kontrolą objęto 18 pozycji.

Stwierdzono, że:

- w 17 przypadkach informację o dacie zgonu wprowadzono w CERP KEP oraz zamknięto obowiązki w POLTAX Plus w dniu pobrania raportu;
- w 1 przypadku dotyczącym podatnika z raportu z 18.08.2023 r. (NIP ...) z opóźnieniem wprowadzono informację o dacie zgonu w CERP KEP oraz zamknięto obowiązki w POLTAX Plus, tj. wyrejestrowania podatnika dokonano 23.08.2023 r. - w 4 dniu roboczym od pobrania raportu.

Ustalono, że informacja o zgonie podatnika występowała ponownie na raporcie z 21.08.2023 r., 22.08.2023 r. i 23.08.2023 r.

Ustalenia:

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowości:

- otwieranie obowiązków podatkowych z opóźnieniem, co stwierdzono w przypadku 3 wniosków z CEIDG i 3 wniosków z KRS;
- niewprowadzenie pełnych danych z dokumentów do systemów informatycznych dot. adresu przechowywania dokumentacji rachunkowej i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co stwierdzono w 4 przypadkach;
- późne wezwanie podmiotów do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8, co stwierdzono w 3 przypadkach stanowiących 75 % spraw objętych badaniem;
- wskazywanie w wezwaniach do złożenia NIP-8 błędnego pouczenia, a w konsekwencji podstawy prawnej tego pouczenia, co stwierdzono we wszystkich wezwaniach poddanych kontroli;

- niezarejestrowanie w systemie ZISAR czynności sprawdzających dot. niezłożenia NIP-8;
- niesporządzenie zawiadomienia karnego z art. 81 KKS pomimo wielokrotnych wezwań przez Urząd do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających (NIP ...);
- brak weryfikacji w KRS organów do reprezentowania Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (NIP ...), w konsekwencji czego:
 - ✓ wystawiono wezwania do złożenia NIP-8 w sytuacji braku przedstawiciela ustawowego;
 - ✓ uznano złożone po 18.02.2020 r. pliki JPK_V7M za prawidłowe – wygaśnięcie pełnomocnictwa (brak podatnika, który ustanowił pełnomocnika);
- niewzywanie do złożenia brakujących CIT-8, pomimo nie składania deklaracji przez podmiot od początku jego zarejestrowania (NIP ...);
- zarejestrowanie w rejestrze podatników VAT podmiotu, pomimo nie złożenia prawidłowego zgłoszenia identyfikacyjnego wynikającego z art. 5 ust. 2b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Stwierdzono również uchybienia polegające na:

- nieprzechowywaniu raportów wykonywanych w ramach monitorowania, co uniemożliwia zbadanie sprawowania nadzoru i kontroli;
- późnym wprowadzeniu informacji o dacie zgonu podatnika w CRP KEP i zamknięciu obowiązków w POLTAX Plus, co stwierdzono w 1 przypadku.

Ocena:

Działalność Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu w zakresie weryfikacji zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych (wnioski CEIDG, KRS) należy ocenić negatywnie.

3. Weryfikacja zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R i rejestracja podatnika w rejestrze podatników VAT.

Stan prawny:

1. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.
2. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy.
3. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym rejestrze Sądowym.
4. Ustawa z dnia 26 czerwca 2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym rejestrze Sądowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw.
5. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Opis stanu faktycznego:

W trakcie kontroli sprawdzono czy Urząd:

- terminowo prowadził postępowania rejestracyjne,
- prawidłowo dokonywał weryfikacji danych ze zgłoszeń rejestracyjnych,
- terminowo i kompletnie wprowadzał dane ze zgłoszeń do systemów informatycznych (otwieranie obowiązków podatkowych VAT i aktywności VIES, wprowadzanie okresów opodatkowania i okoliczności podatkowych),

- prawidłowo podejmował działania w zakresie przeprowadzania sprawdzenia siedziby i/lub miejsc prowadzenia działalności oraz w zakresie obowiązku dokonywania oceny ryzyka rejestracji podmiotu i wydawania zaświadczeń podatnikowi o rejestracji do VAT, VAT-UE.

Z przekazanej 8.08.2023 r. przez Naczelnika Urzędu Skarbowego informacji wynika, że w okresie objętym kontrolą 641 podmioty złożyły zgłoszenia rejestracyjne VAT-R, w tym:

- 640 zarejestrowano w podatku VAT,
- 1 podmiot nie został zarejestrowany.

Z przedłożonych 31.07.2023 r. raportów do badania wytypowano metodą statystyczną:

- 20 zgłoszeń VAT-R z raportu „Zestawienie – zgłoszenie rejestracyjne VAT-R w okresie 1.07.2022 – 25.07.2023” licząc od pozycji pierwszej, wybierano co 30 podmiot. W przypadku gdy z wybranej pozycji wynikało, że VAT-R dotyczył aktualizacji/lub rejestracji jako VAT zwolniony wybierano kolejną pozycję, która wskazywała na rejestrację „pełną” jako VAT czynny. Wytypowane podmioty zostały w Tabeli 1.

Tabela 1

Lp.	Nazwa	NIP
1	(...)	(...)
2	(...)	(...)
3	(...)	(...)
4	(...)	(...)
5	(...)	(...)
6	(...)	(...)
7	(...)	(...)
8	(...)	(...)
9	(...)	(...)
10	(...)	(...)
11	(...)	(...)
12	(...)	(...)
13	(...)	(...)
14	(...)	(...)
15	(...)	(...)
16	(...)	(...)
17	(...)	(...)
18	(...)	(...)
19	(...)	(...)
20	(...)	(...)

- 5 zgłoszeń VAT-UE z raportu „Wykaz rozpoczęcie aktywności VIES a początek DG z systemu e-ORUS za okres 1.07.2022 do 25.07.2023”, z zestawień dotyczących osób fizycznych i organizacji, licząc od pozycji pierwszej, wybierano co 80 podmiot. Wytypowane podmioty zostały przedstawione poniżej w Tabeli 2.

Tabela 2

Lp.	Nazwa	NIP
1	(...)	(...)
2	(...)	(...)
3	(...)	(...)
4	(...)	(...)
5	(...)	(...)

- Dodatkowo kontrolą objęto sprawę 1 niezarejestrowanego podmiotu (art. 96 ust. 4a ustawy o VAT).
[Dowód: akta kontroli karty nr 780-781, 851-853, 793-830]

1. Weryfikacja zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R i rejestracja podatnika w rejestrze podatników VAT

Kontrola 20 wytypowanych podmiotów z Tabeli 1 została przeprowadzona na podstawie przedłożonych akt rejestracyjnych, przedstawionych zapisów w systemie POLTAX Plus oraz złożonych wyjaśnień. Sprawdzone:

- czy przeprowadzono weryfikację zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R zgodnie z Procedurą,
- czy przeprowadzono ocenę ryzyka rejestracji podmiotu – SKORP (WRO-System), czy ocena dokonana została przed zarejestrowaniem podmiotu w podatku VAT, czy do akt rejestracyjnych dołączono wydruki potwierdzające dokonanie oceny ryzyka; w jakim terminie przekazano do komórki właściwej do spraw czynności analitycznych i sprawdzających informację o otrzymaniu przez podmiot ryzyka podwyższonego lub wysokiego,
- czy wezwania kierowane do podmiotów w ramach prowadzonych czynności weryfikacyjnych zawierały pouczenie, że brak złożenia wyjaśnień będzie skutkowało brakiem rejestracji podatnika jako podatnika VAT,
- czy została przeprowadzona weryfikacja siedziby i/lub miejsca prowadzenia działalności i czy z tych czynności sporządzona została notatka służbowa,
- czy z czynności weryfikacyjnych sporządzono adnotację, czy adnotację podpisał naczelnik urzędu skarbowego lub osoba upoważniona i czy zawiera informacje o przeprowadzonych czynnościach weryfikacyjnych,
- w jakim terminie dokonano otwarcia obowiązku VAT i z jaką datą dokonano rejestracji podatnika,
- czy w sytuacji gdy podatnik wnioskował o potwierdzenie zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT – wygenerowano potwierdzenie zarejestrowania i w jakim terminie,
- czy czynności weryfikacyjne/sprawdzające zostały zarejestrowane w systemie ZISAR.

W wyniku podjętych czynności ustalono, jak niżej.

W badanych przypadkach odstąpiono w związku z pismem z 16.05.2022 r. znak: DPP1.8061.7.2022 i za zgodą Naczelnika od przeprowadzania bezpośredniej weryfikacji siedziby i/lub miejsca prowadzenia działalności. Weryfikacja ta była prowadzona w oparciu o przedkładane przy rejestracji lub w toku czynności weryfikacyjnych oświadczenia, tytuły prawne do wykorzystywanych lokali/nieruchomości i badania adresu przez google maps lub geoportal. W aktach stwierdzono wydruki z aplikacji google maps i geoportal. Stwierdzono, że w przypadku, gdy do podmiotów wysyłano wezwania, w ich treści znajdowało się pouczenie, że brak złożenia wyjaśnień będzie skutkowało brakiem rejestracji podatnika jako podatnika VAT. W aktach badanych spraw znajdowały się

karty/adnotacje, z których treści wynikało, co zostało zweryfikowane u danego podatnika. Adnotacje/karty te były podpisane przez pracownika prowadzącego weryfikację, kierownika komórki SKI i z upoważnienia Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu – Zastępcę Naczelnika.

We wszystkich 20 badanych przypadkach podatnicy nie występowali z wnioskiem o potwierdzenie zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT.

W wyniku weryfikacji, czy dla każdego zarejestrowanego podmiotu:

- przeprowadzono ocenę ryzyka rejestracji podmiotu – SKORP (WRO-System),
- czy ocenę sporządzono przed zarejestrowaniem podmiotu w podatku VAT,
- czy do akt rejestracyjnych dołączono wydruki, które potwierdzają dokonanie oceny ryzyka

stwierdzono, że na 20 badanych spraw w aktach 2 podmiotów:

- (...)
- (...)

nie ma wydruków, które potwierdzały sporządzenie oceny ryzyka rejestracji podmiotu w systemie SKORP (WRO-System), mimo, że znajdują się w nich adnotacje (karty) sporządzone 25 i 26.01.2023 r. podpisane przez pracownika, kierownika komórki SKI i Zastępcę Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu, w treści których wskazano, że podmioty te posiadają akceptowalny poziom ryzyka. 21.08.2023 r. kierownik komórki SKI wyjaśnił, że dla dwóch opisanych przypadków nie sporządzono kart oceny ryzyka. Powyższa sytuacja jest naruszeniem Procedury (...). Odnośnie przyczyn zaistniałej sytuacji zostały złożone pisemne wyjaśnienia, w których wskazano, jak niżej.

„Odstąpienia od oględzin nastąpiły w dniu 25.01.2023 r. oraz w dniu 26.01.2023 r. Miesiąc styczeń cechuje się dużym wpływem dokumentów od podatników. Mnogość i wykonywanie zadań pod presją czasu spowodowało nieumyślne przeoczenie pracownika, który pracując pod presją czasu chciał dotrzymać terminu załatwienia sprawy. Omyłka została usunięta 22.08.2023 r. Pracownik dokonał obu ocen ryzyka rejestracyjnego. Wynik obu ocen został zakwalifikowany na akceptowalnym poziomie ryzyka.”

[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

Dodatkowo stwierdzono, że informacje o wyniku wysokim lub podwyższonym ryzyku dla podmiotów wymienionych poniżej w Tabeli 3 zostały przekazane przez komórkę SKI do komórki SKA-1 w czasie od 22 do 28 dni od dnia wykonania karty. Takie działanie jest niezgodne z Procedurą (...). Zgodnie z pkt 4 tej Procedury informacja o podmiotach z taką oceną ryzyka „zostaje przekazana niezwłocznie do komórki czynności analitycznych i sprawdzających”.

Tabela 3

Lp.	nazwa	NIP	data wykonania SKORP	jaki wynik	Kiedy przekazano do SKA-1	ile dni
1	(...)	(...)	04.11.2022	wysoki	02.12.2022	28
2	(...)	(...)	11.01.2023	wysoki	06.02.2023	26
3	(...)	(...)	10.05.2023	Podwyższony	01.06.2023	22

Na okoliczność czasu przekazania informacji do komórki SKA-1 złożono pisemne wyjaśnienia, w których wskazano, jako niżej.

„Dokonane oceny ryzyka o stwierdzonym podwyższonym lub wysokim ryzyku (....) zostały przekazane do Działu SKA-1 niezwłocznie na początku następnego miesiąca

po ich dokonaniu. W ciągu miesiąca ogółem do załatwienia jest 70 — 80 zgłoszeń rejestracyjnych. W uzgodnieniu z Z-cą Naczelnika P. Iwoną Chmielewską Referat SKI przekazuje zbiorczą informację o podwyższonym ryzyku po zakończeniu miesiąca, w którym dokonano oceny. Kierownik SKI 30.09.2022 r. przeprowadził kontrolę funkcjonalną w zakresie terminowości przekazywania do komórki SKA-1 informacji o podmiotach, które otrzymały ocenę wysokiego lub podwyższonego ryzyka w okresie od 01.01.2022 r. — 30.06.2022 r. we wszystkich przypadkach informacja została przekazana niezwłocznie do 4 dnia następnego miesiąca, w którym nastąpiła rejestracja do podatku VAT. Nieprawidłowości nie stwierdzono.”
[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

Wyjaśnienia nie uwzględniono. Obowiązująca procedura nie może być modyfikowana przez Naczelnika, w sposób, który w istocie zmieni jej założenia. Według tej procedury, informacje winny być przekazywane niezwłocznie po ich pozyskaniu. Zbiorcze przekazywanie informacji za miesiąc, po jego zakończeniu nie realizuje założeń niezwłocznego przekazywania informacji.

W zakresie terminowości i prawidłowości rejestrowania podmiotów do podatku VAT w POLTAX Plus stwierdzono, jak niżej.

- W 19 przypadkach na 20 zbadanych spraw (95%), termin nie przekroczył 30 dni od dnia złożenia wniosku VAT-R, zaś w jednym przypadku (podmiotu o NIP: ...) wyniósł 51 dni. Dla podmiotu, którego czas rejestracji przekroczył 30 dni sporządzono postanowienie o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy 1.12.2022 r. mimo, że termin miesięczny na załatwienie sprawy upływał 30.11.2022 r. W pisemnych wyjaśnieniach wskazano, że uchybienie polegające na sporządzeniu i wysłaniu zawiadomienia po upływie miesiąca od dnia złożenia zgłoszenia VAT-R wynikał z następujących okoliczności.
„Postanowienie o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy podatnika (...) zostało przygotowane i zaakceptowane przez kierownika SKI w dniu 30.11.2022 r. Pod koniec listopada ub. r. cały urząd był na etapie przeprowadzki do nowej siedziby (z dniem 12.12.2022 r. rozpoczęliśmy przyjmowanie przy ul. płk. Witolda Pileckiego 2). Tego dnia nieobecna była również bezpośrednio przełożona referatu SKI (...). Ponadto urząd pracował w tym okresie w dwóch lokalizacjach (Cementowa 6, Rejtana 3B). Stąd postanowienie to zostało wydane 01.12.2022 r.”
Wyjaśnień nie zmieniają ustaleń kontroli.
[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

- W 3 na 20 zbadanych przypadków rejestracji do podatku VAT, co stanowi 15%, stwierdzono uchybienia przy rejestrowaniu w systemie Poltax Plus:
 - (...) - uchybienie polegające na tym, że przed rejestracją w systemie POLTAX Plus podatnik złożył zgłoszenia VAT-R z różnymi datami rejestracji do VAT. W zgłoszeniu z 5.05.2023 r. wskazał datę 4.05.2023 r., zaś w zgłoszeniu z 12.05.2023 r. (korekta) wskazał 6.05.2023 r. 30.05.2023 r. do systemu najpierw została wprowadzona data z pierwotnego dokumentu 05.05.2023 r. a nie data ze zgłoszenia z 12.05.2023 r. Prawidłowa data została uzupełniona w toku kontroli 25.08.2023 r. Podsumowując, data w systemie początku obowiązku w VAT w POLTAX Plus nie była zgodna z datą wskazaną w zgłoszeniu VAT-R z 12.05.2023 r.
 - W przypadku 2 spraw podmiotów z poniższej Tabeli 4 ustalono, następujące daty

Tabela 4

lp.	NIP	data złożenia VAT-R/ wpływ do US	Zadeklarowana data rej do VAT	VAT zwolniony - od kiedy wg VAT-R	data z jaką zarejestrowano podatnika/ od kiedy obowiązek - dane w POLTAX Plus	uwagi/wyjaśnienia pracownika
1	(...)	16.11.2022	Zw.	15.11.2022	17.11.2022	zarejestrowano tylko źródło VAT-R data początku 17.11.2022 r.
2	(...)	12.12.2022	01.12.2022	Nd.	13.12.2022	zarejestrowano tylko źródło VAT-R data początku 13.12.2022 r.

W przypadku sprawy z pozycji 1 Tabeli 4 zadeklarowana data zwolnienia była wcześniejsza od daty złożenia VAT-R. Nie wprowadzono w Poltax Plus odrębnej pozycji (wiersza) dla okresu data zadeklarowana – data złożenia (jako: źródło informacji INNE, powód początku obowiązków „D”, powód końca obowiązków „Z”).

W kwestii przypadku z pozycji 2 Tabeli 4 data zadeklarowana rejestracji do VAT była wcześniejsza niż data złożenia VAT-R. Również w tym przypadku nie wprowadzono w Poltax Plus odrębnej pozycji (źródło informacji INNE, powód początku obowiązków „D”, powód końca obowiązków „Z”).

Zatem w opisanych przypadkach stwierdzono uchybienie, że nie zastosowano dyspozycji z § 2 pkt II ppkt 2 Procedury.

„Rejestracji podatnika dokonuje się na podstawie zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R (źródło informacji VAT-R) z datą nie wcześniejszą niż dzień następujący po dniu wpływu VAT-R, za wyjątkiem utraty prawa do zwolnienia z art. 113 ust. 1, 9 lub 11 ustawy o VAT. Jeżeli data podana w zgłoszeniu (VAT-R) w pozycji: data od której podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia lub od której traci prawo do zwolnienia lub rezygnuje z tego prawa, jest wcześniejsza niż data rejestracji lub podatnik nie złożył takiego zgłoszenia mimo takiego obowiązków, za ten okres powinien zostać wprowadzony obowiązek podatkowy (źródło informacji INNE, powód początku obowiązków „D”, powód końca obowiązków „Z”).”

Na okoliczność dokonanych ustaleń złożono pisemne wyjaśnienia, w których wskazano, jak niżej.

„Podmiot z pozycji 1 Tabeli 4.

W trakcie weryfikacji wniosku pracownik rozmawiał z podatnikiem o konieczności poprawy daty w polu nr C3 nr 67, wyjaśniając mu że najwcześniejszą datą rejestracji na VAT UE może być 16.11.2022 (1 dzień po złożonym wniosku) . Wnioskodawca zgodził się z taką datą. Wnioskodawca został zarejestrowany terminowo z właściwą datą zgodnie z dyspozycją z par. 2 pkt II ppkt 2 procedury (...).

Podmiot z pozycji 2 Tabeli 4

Podatnik został zarejestrowany zgodnie z dyspozycją par. 2 pkt II ppkt 2 procedury (...). W trakcie weryfikacji wniosku poinformowano podatnika telefonicznie o błędzie. Podatnik nie złożył nowego wniosku w którym poprawiłby daty w polu C1 oraz C3. Z uwagi na bardzo późne dostarczenie dokumentów — załączników w ostatni dzień rejestracji (Oświadczenie 10.01.2023 oraz umowa najmu z 12.01.2023) pracownik przeoczył brak aktualizacji prawidłowych dat na wniosku VAT R.”

[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

Wyjaśnień nie uwzględniono, gdyż wynika z nich, że wpisana data wynika z ustnych ustaleń z podatnikiem a nie z dokumentów źródłowych. Ustalone zapisy w systemie POLTAX Plus na dzień przeprowadzenia czynności kontrolnych tj. 17 i 18.08.2023 r. i wyjaśnienia potwierdzają również, że nie zastosowano się do dyspozycji z § 2 pkt II ppkt 2 Procedury.

W toku kontroli sprawdzono, czy czynności weryfikacyjne dokonane dla wymienionych w poniższej Tabeli 5 podmiotów zostały zaewidencjonowane w systemie ZISAR.

Tabela 5

lp.	nazwa	NIP	Rodzaj czynności ustalony na podstawie dokumentów
1	(...)	(...)	Wezwanie do złożenia dokumentów z 29.11.2022 Rozmowy telefoniczne (notatki) z 2.11.2022, 23.11.2022; 19,20.12.2022
2	(...)	(...)	Wezwanie do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R z 20.02.2023 r.

Ustalono, że wymienione w Tabeli 5 czynności nie zostały zarejestrowane w systemie ZISAR.

„Podmioty (...) nie zostały wpisane do systemu ZISAR. Trwały prace w Ministerstwie nad ujednoczeniem, które czynności komórki rejestracyjne powinny wprowadzać do ZISAR z uwagi na wielozadaniowość i obciążenie pracowników komórek identyfikacji i rejestracji podatkowej. Pracownicy SKI (4 pracowników oraz kierownik) od czerwca 2022 r. do grudnia 2022 r. otrzymali weryfikacje przed integracją CEIDG z CRP KEP w ilości 19.722 szt. podmiotów na danych rejestracyjnych, z krótkim terminem realizacji. Dlatego priorytetem była ich szybka realizacja uznając brak wprowadzania czynności do ZISAR jako niskie ryzyko nieprawidłowości do czasu podjęcia stanowiska w sprawie ewidencjonowania czynności przez komórki SKI . Ministerstwo Finansów pismem z dnia 26.07.2023 r. Nr (...) podjęło decyzję o odstąpieniu od ewidencjonowania czynności sprawdzających w systemie ZISAR w obszarze identyfikacji i rejestracji podatkowej od dnia 01.08.2023 r.”

Wyjaśnienia nie uwzględniono w ocenie.

[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

2. Rejestracja podatników do VAT-UE

Na podstawie przedłożonych akt rejestracyjnych wytypowanej próby 5 podmiotów, ich zapisów w systemie SeRCe i wyjaśnień kierownika komórki SKI dokonano sprawdzenia czy:

- przeprowadzono weryfikację w przypadku zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie

VAT-UE,

- prawidłowo i w jakim terminie dokonano otwarcia aktywności VIES w przypadku zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie VAT-UE,
- wygenerowano z aplikacji SERCE potwierdzenie zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT-UE (VAT-5UE) dla pozytywnie zweryfikowanych aktywności VIES.

W wyniku czynności kontrolnych ustalono, że w przypadku rejestracji do VAT-UE przeprowadzono weryfikację w przypadku zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie VAT-UE i wygenerowano z aplikacji SeRCe potwierdzenie zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT-UE (VAT-5UE) dla pozytywnie zweryfikowanych aktywności VIES.

W zakresie wniosków (zgłoszeń) podatników rozpoczynających wykonywanie transakcji wewnątrzwspólnotowych VAT-UE na podstawie badanych spraw 5 podmiotów sprawdzono terminowość i prawidłowość otwarcia aktywności VAT-UE w systemie SeRCe poprzez porównanie danych z dokumentów źródłowych z zapisami w systemie SeRCe. Rozbieżności i nieprawidłowości w zakresie wprowadzonych danych nie stwierdzono.

W jednym przypadku tj. podmiotu o NIP (...) czas pomiędzy datą złożenia zgłoszenia aktualizacyjnego VAT-R i wniosku o rejestrację 29.12.2022 r. a datą otwarcia aktywności i wygenerowania potwierdzenia wyniósł odpowiednio 35 i 36 dni. Podatnik nie został poinformowany o późniejszym rozpatrzeniu jego wniosku. W pisemnych wyjaśnieniach wskazano, jak niżej.

„Zgłoszenie aktualizacyjne VAT-R zostało złożone 29.12.2022 r. Podatnik został zarejestrowany 30.01.2023 r. t. j. w terminie 1 miesiąca. Analiza wniosku z 29.12.2022 wykazała rozbieżności względem wybranych okoliczności rejestracji: podatnik wybrał w polu C1 nr 30, że będzie korzystał ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9, natomiast w polu C3 informacji dot. transakcji wewnątrzwspólnotowych” podatnik zaznaczył pozycję 65 — podatnik podlegający obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT. Te dwa punkty wykluczają się. Po ustaleniach telefonicznych z podatnikiem, a także biorąc pod uwagę treść złożonego przez podatnika pisma pracownik miał wątpliwości co do rejestracji VAT UE. Kolejne trudności w rejestracji VAT-UE to liczne rejestracje złożonych przez podatnika deklaracji, które odnotowane były w Poltax na okoliczności D-Z (z uwagi na składanie deklaracji bez rejestracji do VAT)— co było skuteczną przeszkodą w zarejestrowaniu podatnika. Ponieważ pracownik ma niski staż pracy, dopiero po konsultacji z pracownikiem doświadczonym udało się zarejestrować podatnika. Dokonano odnotowania obowiązku na potrzeby składanych deklaracji, co spowodowało modyfikację daty w systemie POLTAX na dzień 31.01.2023 r. Wobec powyższych trudności w CKPR KEEP aktywność VIES zarejestrowano podatnika w dniu 1.02.2023 r. z datą od 01.01.2023 potwierdzenie rejestracji zostało wydrukowane na kolejny dzień. W sprawie nie wydano postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu ponieważ podmiot został w terminie zarejestrowany do polskiego VAT. 3 dniowe opóźnienie nastąpiło wyłącznie w przypadku rejestracji do VAT-UE.”

Z powyższego wynika, że w analizowanej sprawie wystąpiła nieprawidłowość polegająca na nieterminowym, powyżej miesiąca od dnia wpływu zgłoszenia, zarejestrowaniu podmiotu jako podatnika VAT-UE.

[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

3. Niedokonanie zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT

W wyniku badania stwierdzono, że w jednym przypadku niedokonano rejestracji jako

podatnika VAT (...). Z akt sprawy wynika, że 22.08.2022 r. został złożony wniosek VAT-R. Następnie podjęto próby kontaktu telefonicznego 31.08.2022 r. 9.09.2022 r. wysłano wezwanie do złożenia dokumentów w ramach czynności sprawdzających z pouczeniem, że brak złożenia wyjaśnień będzie skutkowało brakiem rejestracji. Według zwrotnego potwierdzenia odbioru wezwanie doręczono 15.09.2022 r. Podjęto kolejne próby kontaktu telefonicznego 19.09.2022 r. i 12.10.2022 r. – wnioskujący nie odbierał telefonów. Na okoliczność próby kontaktów telefonicznych sporządzono notatkę. Postanowieniem z 22.09.2022 r. wyznaczono nowy termin załatwienia sprawy. Następnie sporządzono „wniosek” z 24.10.2022 r. o niezarejestrowanie podmiotu jako podatnika VAT na podstawie art. 96 ust. 4a pkt 4 ustawy o VAT z wartością VAT-BR. W dniu 17.08.2023 r. stwierdzono, że w systemie została wprowadzona informacja o braku rejestracji (symbol) VAT-BR dnia 24.10.2022 r. z wartością 4 – art. 96 ust. 4a pkt 4 (podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego). W trakcie kontroli stwierdzono nieprawidłowe odnotowanie w systemie POLTAX Plus przyczyny niezarejestrowania podatnika.

W analizowanej sprawie stwierdzono, niżej opisane uchybienia.

Z akt sprawy wynika, że podatek nie był wzywany do osobistego stawienia. Dlatego we „Wniosku” o niezarejestrowanie podatnika w podatku VAT – jako podstawę winien być wskazany art. 96 ust. 4a pkt 3 ustawy VAT

„mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem albo jego pełnomocnikiem, (...)”

a nie art. 96 ust. 4a pkt 4 ustawy o VAT

„podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego.”

W rezultacie, również z takim kodem (3) powinna być wprowadzona do POLTAX Plus informacja o braku rejestracji (symbol) VAT-BR.

W pisemnych wyjaśnieniach wskazano, że w ocenie kierowano się faktem, że korespondencja doręczona została skutecznie (nie administracyjnie).

[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

Wyjaśnienia nie uwzględniono. Ze stanu faktycznego wynika, że mimo doręczenia korespondencji podatek nie skontaktował się z Urzędem. Natomiast wysłane wezwanie nie było wezwaniem podatnika do osobistego stawienia się tylko do złożenia dokumentacji.

Stwierdzono również, że „wniosek o niezarejestrowanie podatnika w podatku VAT na podstawie art. 96 ust. 4A pkt 4 ustawy” – podpisany został 24.10.2022 r. przez pracownika i kierownika SKI oraz Zastępcę Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu. Zgodnie z § 2 pkt I ppkt 9 Procedury, czynność niedokonania rejestracji należy zakończyć adnotacją, podpisaną przez naczelnika urzędu skarbowego lub osobę upoważnioną. Notatka powinna zawierać informację o czynnościach weryfikacyjnych w stosunku do podmiotu, który złożył zgłoszenie rejestracyjne (...) dokument ten winien zawierać również informację o podstawie prawnej niedokonania rejestracji wynikającą z art. 96 ust. 4a ustawy o VAT. W pisemnych wyjaśnieniach wskazano, jak niżej.

„Wniosek o niezarejestrowanie podatnika jest drukiem nieformalnym sporządzonym na potrzeby referatu SKI. Wniosek zawiera wszystkie elementy opisane w procedurze (...) takie jak: informację o przeprowadzonych czynnościach weryfikacyjnych, podstawę prawną niedokonania rejestracji podmiotu jako podatnika VAT oraz dodatkowo symbol okoliczności w POLTAX. Druk został nazwany

wnioskiem zamiast notatki ale zawiera wszystkie elementy wymienione w procedurze.”

Z powyższych ustaleń wynika, że sporządzony druk spełnia jednak wymogi adnotacji, o której mowa w Procedurze. Natomiast wadliwie wskazuje, że inicjuje procedurę wewnętrzną – wnioskowania o wykreślenie.

[Dowód: akta kontroli nr 1002-1004]

Ustalenia:

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowości:

- nie sporządzono oceny ryzyka rejestracji podmiotu w dwóch przypadkach (sprawa ...), co stanowi 10 % badanych spraw;
- potwierdzenie przez przełożonych faktu stwierdzenia akceptowalnego poziomu ryzyka rejestracji wskazanych powyżej podmiotów pomimo niesporządzenia ich oceny ryzyka;
- późne przekazanie do komórki SKA-1 informacji o wystąpieniu podwyższonego lub wysokiego ryzyka (podmioty o NIP ...) czym naruszono pkt (...) Procedury (...);
- wydanie z uchybieniem terminu postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy (NIP ...);
- niewzywanie podatników do złożenia korekty błędnie złożonych przez nich zgłoszeń rejestracyjnych (NIP ...)
- 3-dniowe opóźnienie w rejestracji (1 na 5 zbadanych przypadków, sprawa: (...)) podmiotu jako podatnika VAT-UE (powyżej miesiąca od daty złożenia wniosku);
- nierejestrowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających w systemie ZISAR (dotyczy podmiotów o NIP ...)

Stwierdzono również uchybienie:

- niezgodne z Procedurą dokonanie zapisów związanych z rejestracją w podatku VAT w systemie POLTAX Plus dla podmiotów o NIP (...);
- niewłaściwe wskazanie podstawy niezarejestrowania podmiotu jako podatnika podatku VAT we „wniosku” i w POLTAX Plus zamiast art. 96 ust. 4a pkt 3 ustawy o VAT (brak kontaktu) wpisano art. 96 ust. 4a pkt 4 ustawy o VAT;
- używanie w formularzach treści, które są nieadekwatne do celu dokumentu. Użyta została treść „wniosek o niezarejestrowanie podatnika w podatku VAT na podstawie art. 96 ust. 4A pkt 4 ustawy” podczas gdy ustalono, że w istocie jest to adnotacja o niezarejestrowaniu podatnika w podatku VAT;

Ocena:

Działalność Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu w zakresie weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R i rejestracja podatnika w rejestrze podatników VAT należy ocenić pozytywnie z nieprawidłowościami.

4. Wykreślanie podatników z rejestru VAT.

Stan prawny:

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Opis stanu faktycznego:

1. Zakończenie działalności gospodarczej

Na podstawie pisemnych wyjaśnień z 21.08.2023 r. ustalono, że nadzór nad wykreślaniami podatników z rejestru VAT sprawowany jest, jak niżej.

- W kwestii zgłoszeń dokonanych na druku VAT-Z: wszystkie przychodzące zgłoszenia VAT-Z rejestrowane są w systemie SZD, następnie wykonywany jest raport w SZD — pisma obsłużone — zakres dat — pisma przychodzące - w opisie: VAT-Z. Na bazie wylistowanych pism kierownik sprawdza terminowość i poprawności zamykania obowiązku podatkowego w podatku VAT.
- W kwestii zgłoszeń o zakończeniu prowadzenia działalności gospodarczej w CEIDG: wykonywany jest raport w aplikacji CEIDG (parametry: wyszukiwanie zaawansowane, kryteria rozszerzone – wszystkie wpisy w tym wykreślone, kryteria czasowe - data zaprzestania działalności, adres wykonywanej działalności — województwo, powiat). Na podstawie wylistowanych przedsiębiorców kierownik dokonuje losowo sprawdzenia terminowości i poprawności zamykania obowiązków podatkowych w tym podatku VAT.

[Dowód: akta kontroli nr 947-948]

W celu zbadania terminowości wykreślenia z rejestru podatników VAT i poprawności wprowadzania danych do systemów wytypowano do kontroli, z przekazanego 31.07.2023 r. „Raportu przekazanych pism przychodzących” z opisem VAT-Z, 10 podmiotów metodą statystyczną z interwałem co 12 licząc od pierwszej pozycji. Wytypowane podmioty przedstawiono poniżej w Tabeli 1.

Tabela 1

Lp.	Nadawca	UNP
1	(...)	(...)
2	(...)	(...)
3	(...)	(...)
4	(...)	(...)
5	(...)	(...)
6	(...)	(...)
7	(...)	(...)
8	(...)	(...)
9	(...)	(...)
10	(...)	(...)

W toku kontroli przedłożono wydruki złożonych w formie papierowej lub za pośrednictwem systemu e-deklaracje zgłoszeń VAT-Z. Na podstawie przedstawionych przez pracownika SKI danych w aplikacji CEIDG, SeRCe i POLTAX Plus stwierdzono:

- rozbieżność między dokumentami a wprowadzonymi do systemu POLTAX Plus danymi podatnika (...) w zakresie zadeklarowanej daty w VAT-Z (29.12.2022 r.) i daty wprowadzonej do POLTAX Plus jako daty wykreślenia z rejestru VAT/zamknięcia obowiązku VAT (28.12.2022 r.).

[Dowód: akta kontroli nr 947-948]

W pisemnych wyjaśnieniach złożonych 21.08.2023 r. wskazano, że:

„wykreślenie z rejestru VAT i zamknięcie obowiązków VAT w POLTAX Plus podmiotu (przyp. Kontrolera: (...)) (...) zostało dokonane na podstawie informacji CEIDG. W przedmiotowej sprawie ustanowiony był zarządca sukcesyjny, który wnioskiem CEIDG zgłosił wygaśnięcie zarządu sukcesyjnego z dniem 28.12.2022 r. z powodu dokonania działu spadku obejmującego przedsiębiorstwo w spadku w formie aktu notarialnego. VAT-Z podpisany przez zarządcę sukcesyjnego i złożony 30.12.2022r utracił moc prawną już w dniu 28.12.2022r. Ponadto w złożonym przez zarządcę sukcesyjnego VAT-Z podano datę zaprzestania wykonywania czynności 29.12.2022r z przyczyn likwidacji. W przypadku osób fizycznych data zaprzestania wykonywania tych czynności jest dokładnie taka sama jak dzień wyrejestrowania firmy przez CEIDG, a w niniejszej sprawie będzie to dzień wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Stąd z dniem 28.12.2022r zamknięto obowiązek VAT.”

Wyjaśnienia uwzględniono.

- wykreślenie z rejestru podatników podatku VAT i zamknięcie obowiązku VAT 2 podmiotów (...). Podmioty te zostały wykreślone z rejestru podatników podatku VAT i zamknięto im obowiązek VAT po 13 dniach (e-deklaracja) i 30/32 dniach roboczych (CEIDG/wg formularza papierowego). Na powyższą okoliczność w pisemnych wyjaśnieniach złożonych 21.08.2023 r. wskazano, jak niżej.
 - 1) Dla podmiotu (...) został zamknięty w 13 dniu roboczym. Komórka SKI w Drugim Urzędzie Skarbowym w Opolu liczy 4 pracowników i kierownik. We wrześniu 2022 r. jeden z pracowników i kierownik przebywał na urlopie wypoczynkowym. Część zadań realizowanych przez kierownika przejął pracownik zastępujący. W związku z nałożeniem się ilości zadań czas realizacji zadań podstawowych uległ wydłużeniu. Wyjaśnienia uwzględniono przy ocenie.
 - 2) Dla podmiotu (...) wskazano, że data zamknięcia obowiązku VAT - 14.02.2023 r. jest datą ostatniej modyfikacji w systemie POLTAX Plus i nie jest tożsama z datą faktycznego zamknięcia obowiązku. Faktyczne wykreślenie podmiotu i zamknięcie obowiązku VAT dokonane zostało 2.01.2023 r. z dniem 28.12.2022 r. na podstawie CEIDG z 28.12.2023 r. Następnie zmodyfikowano datę zamknięcia jeszcze dwukrotnie z powodu wątpliwości co do daty likwidacji działalności, nie wykazanej we wnioskach CEIDG:
 - a. CEIDG z 28.12.2022 r. - cel złożenia — aktualizacja danych (EDA-G) wysłany przez Ministerstwo Rozwoju i Technologii — informacja o wygaśnięciu zarządcy sukcesyjnego (za datę wygaśnięcia przyjęto datę CEIDG) CEIDG zawierał sprostowanie o podziale spadku z dniem 28.12.2022 r.
 - b. CEIDG z dnia 03.01.2023r - cel złożenia — wykreślenie przedsiębiorcy z CEIDG (EDK) — brak wskazanej daty zaprzestania wykonywania działalności.

Podatniczka zmarła 15.02.2021 r. Czas trwania zarządu sukcesyjnego trwał 2 lata (czyli do 15.02.2023 r.) lecz został on skrócony z powodu dokonania działu spadku. Nałożyły się wątpliwości, którą datę należy uznać za datę zamknięcia działalności, czy datę wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego 28.12.2022 r. czy datę działu spadku 3.01.2023 r. CEIDG w panelu WPIS podaje za datę wykreślenia wpisu z rejestru 3.01.2023. Według przepisów dotyczących zarządcy sukcesyjnego za datę zamknięcia uznaje się datę wygaśnięcia zarządcy sukcesyjnego. W związku z tymi rozbieżnościami po

uzgodnieniu z komórką nadzorującą w IAS w Opolu (drogą email, telefonicznie) ostatecznie 14.02.2023 r. zmodyfikowano datę zamknięcia obowiązku VAT na 28.12.2022 r. Uwzględniono wyjaśnienia. Zgodnie z wyjaśnieniami podatnik został wykreślony z rejestru podatników VAT w ciągu jednego dnia: 2.01.2023 r. – na podstawie wniosku z CEIDG z 28.12.2022 r. w sprawie zgłoszenia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego z powodu dokonania działu spadku obejmującego przedsiębiorstwo w spadku. [Dowód: akta kontroli nr 947-948]

2. Wykreślanie podatników, którzy nie złożyli VAT-Z

W celu sprawdzenia czy Urząd dokonywał niezwłocznie wykreślenia podatnika z rejestru VAT na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT, sporządzono 2 raporty z e-ORUS „Wykaz podmiotów wg daty końca okresu opodatkowania” z powodem końca – Zakończenie w Urzędzie: za okres od 1.10.2022 r. do 30.11.2022 r. oraz od 1.02.2023 r. do 31.03.2023 r.

Kontrolą objęto losowo wybranych 5 podatników, którzy nie złożyli VAT-Z.

Ustalono, że zamknięcia obowiązku dokonano prawidłowo w terminie od 2 do 3 dni roboczych.

3. Wykreślenie z urzędu

W okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r. z urzędu wyrejestrowano z rejestru podatników VAT – 81 podmiotów, z czego:

- na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT – 5 podmiotów;
- na podstawie art. 96 ust 9a pkt 1 ustawy o VAT – 22 podmioty;
- na podstawie art. 96 ust 9a pkt 2 ustawy o VAT – 25 podmiotów;
- na podstawie art. 96 ust 9a pkt 3 ustawy o VAT – 29 podmiotów.

Nie stwierdzono wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 1, 3, 4, 5, 6 oraz art. 96 ust. 9a pkt 4, 5 ustawy o VAT.

Z uwagi na okoliczności wskazane wyżej, w celu zbadania prawidłowości i terminowości wyrejestrowywania podmiotów z rejestru podatników VAT, kontrolą objęto:

- art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT - wszystkie podmioty;
- art. 96 ust 9a pkt 1, 2 i 3 ustawy o VAT – po 10 podmiotów z każdego powodu.

Szczegółowym badaniem objęto łącznie 35 podmiotów, tj. 42,7 % populacji.

3.1. Podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT z powodem „Q” – art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT – brak kontaktu

Na podstawie przeprowadzonych czynności kontrolnych ustalono, że wystąpiło 5 przypadków, o których mowa w art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (podatnik został wykreślony z rejestru podatników podatku VAT z powodu, że mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem) wykaz podatników wykreślonych przedstawiono poniżej w Tabeli 2.

Tabela 2

Lp.	NIP	Nazwa podmiotu
1	(...)	(...)
2	(...)	(...)
3	(...)	(...)

4	(...)	(...)
5	(...)	(...)

W ramach sprawdzenia terminowości i prawidłowości działań zmierzających do wykreślenia z rejestru podatników VAT podmiotów ujętych w Tabeli 2 sprawdzono również:

- wykreślenia z rejestru podatników podatku od towarów i usług (VAT);
- w jakiej formie po zakończeniu czynności sprawdzających przekazywana jest informacja w sprawie wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT;
- czy czynności sprawdzające zostały podjęte bezzwłocznie, czy zostały zaewidencjonowane w aplikacji ZISAR;
- czy przed wykreśleniem z rejestru dokonywano prób kontaktu z podatnikiem (co najmniej dwie udokumentowane) i czy kierowana do podatnika korespondencja zawierała informację, że brak kontaktu z jego strony skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT;
- czy podatnicy wykreśleni z rejestru podatników VAT zostali również wykreśleni z rejestru podatników VAT-UE;
- czy w systemie POLTAX Plus dokonano niezwłocznego zamknięcia obowiązku i z prawidłowym kodem powodu.

W rezultacie ustalono, jak niżej.

Z pisemnych wyjaśnień Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu z 4.08.2023 r. wynika, że w okresie kontrolowanym komórka SKA-1 sporządzała wnioski o wykreślenie podmiotów z rejestru VAT w związku z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, tj. wtedy, gdy mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem. Wnioski o wykreślenie przed sierpniem 2022 r. przekazywano do komórki SKI w formie papierowej. Od sierpnia 2022 r. wszystkie wnioski komórki SKA-1 były ewidencjonowane (pod sygnaturą 1610-SKA-1.4033...) i przekazywane do komórki SKI poprzez SZD jako dokument wewnętrzny (wersja elektroniczna pisma). W odniesieniu do wniosków sporządzonych w formie papierowej - data ich sporządzenia i akceptacji w komórce SKA-1 oraz data odbioru przez komórkę SKI widnieje na wnioskach, natomiast daty przekazania przy wersji elektronicznej są uwidocznione w systemie SZD. Wykreślenie jest dokonywane w dacie akceptacji wniosku przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu, zgodnie z treścią z wniosku:

„wykreślenia należy dokonać z datą akceptacji wniosku przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu”

[Dowód: akta kontroli nr 849-850]

W celu sprawdzenia terminowości i prawidłowości działań zmierzających do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników podatku VAT sporządzono zestawienie z danymi z wniosków. 8.08.2023 r. kierownik komórki SKI dla każdego wniosku przedstawił kontrolerowi w systemie SZD zapisy historii przetwarzania pism, z których wynikała data akceptacji i przekazania z komórki SKA-1 do komórki SKI wniosku. Następnie kierownik komórki SKI przedstawił w systemie POLTAX Plus zapisy dotyczące każdego podatnika, jakie zostały dokonane w POLTAX Plus w celu wykreślenia ich z rejestru podatników podatku VAT i zamknięcia im obowiązku w podatku VAT. Na tej podstawie:

- porównano daty zamknięcia obowiązku/wykreślenia w POLTAX Plus z datami akceptacji wniosku o wykreślenie;
- sprawdzono z jaką datą dokonano zamknięcia obowiązku w podatku VAT i z jakim kodem;
- ustalono, kiedy dokonano czynności technicznych zamknięcia obowiązku – na podstawie daty modyfikacji, a w 1 przypadku na podstawie daty modyfikacji, wyjaśnień kierownika i zapisów w systemie SeRCe. Kierownik komórki SKI złożył w tym 1 przypadku ustne wyjaśnienia (sprawa podmiotu: (...)). Wskazał, że data modyfikacji 4.05.2023 r. w systemie POLTAX Plus, w tym przypadku nie jest datą dokonania wykreślenia z rejestru podatników VAT i zamknięcia obowiązku VAT. Dotyczy ona czynności dokonanych później. Natomiast faktyczną datą "technicznego" dokonania tych czynności jest 20.01.2023 r. W tej dacie dokonano bowiem modyfikacji zapisów w systemie SeRCe - na potwierdzenie przedłożyła wydruk z systemu SeRCe. Wyjaśnienia uwzględniono.
[Dowód: akta kontroli nr 854-857]
- dla pomiotów, które zarejestrowały się jako podatnicy VAT-UE sprawdzono, czy dokonano ich wykreślenia w systemie SeRCe, z jaką datą i kodem została ich aktywność zamknięta; w jakiej dacie technicznie czynność ta została dokonana. Czynności te dokonano przy udziale pracownika komórki SKI, który korzystając ze swojego dostępu do systemu SeRCe przedstawił dla każdego podmiotu sprawdzane dane.

Szczegółowe dane i ustalenia zostały zawarte w sporządzonym protokole z 10.08.2023 r.

[Dowód: akta kontroli nr 854-857]

W rezultacie stwierdzono, jak niżej.

- W wyniku porównania daty akceptacji wniosku z dokumentów i systemu SZD z datą wykreślenia z rejestru podatników podatku od towarów i usług (VAT) i datą zamknięcia obowiązku VAT – rozbieżności nie stwierdzono.
- W POLTAX Plus jako powód zamknięcia obowiązku zaznaczono, zgodnie z wnioskiem komórki SKA-1 – symbol Q („Art. 96 ust. 9 pkt 2-brak kontaktu podatnik/pełnomocnik”).
- W 3 przypadkach podmioty zgłosiły wykonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych i były zarejestrowane jako VAT-UE. Stwierdzono, że w momencie wykreślenia ich z rejestru podatników podatku VAT została im zamknięta aktywność VAT-UE w systemie SeRCe z prawidłowo zaznaczonym powodem: T – traci prawo z urzędu.
- Na 5 zbadanych przypadków – w 4 przypadkach czas technicznego zamknięcia obowiązku VAT i wykreślenia z rejestru podatników podatku VAT nie przekroczył 5 dni roboczych od daty wpływu wniosku do komórki SKI, a w jednym przypadku wyniósł – 8 dni roboczych.
- We wszystkich 5 przypadkach stwierdzono, że zostały podjęte co najmniej 2 udokumentowane próby kontaktu z podatnikiem.
- Przeanalizowano treść wezwań i sprawdzono czy zawierają pouczenie o ewentualnym wykreśleniu podmiotu z rejestru podatników podatku VAT i stwierdzono nieprawidłowości, które zostały opisane poniżej.

[Dowód: akta kontroli nr 866-942, 947-971, 987-989]

Sprawa:

- (...)

- W przypadku wezwania z 11.01 i 8.02.2023 r.
 - brak informacji o skutkach wystąpienia sytuacji z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT „Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub (...)”, tj. że brak kontaktu i stosownych wyjaśnień skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT – Procedura - § 2 pkt V.5. oraz art. 159 § 1 pkt 6 Op.

W przypadku wezwań z 11.01, 8.02.2023 r. i 12.06.2023 r. przytoczono przepis art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, który wskazuje, że „wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji (...) nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące lub takiej deklaracji za kwartał”. W momencie ich sporządzenia przesłanka ta już wystąpiła i podatnik powinien być wykreślony. Nie wykreślono podatnika z uwagi na wystąpienie okoliczności wskazanych w art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT tj. po niezłożeniu trzeciej z kolei deklaracji – za 01/2023 r. a dokonano tego po 105 dniach roboczych, licząc od terminu do złożenia 3 kolejnej deklaracji. Jako podstawową przyczynę wskazano brak kontaktu. Z pisemnych wyjaśnień z 23.08.2023 r. wynika, że przyczyną późnego podjęcia działań w opisanym czasie jest to, że w związku ze zgłoszonym zawieszeniem działalności (28.02.2023 – 4.04.2023 r.) kolejne wezwanie wysłano po wznowieniu przez podatnika działalności. Z treści wyjaśnień wynika również, że podstawową przesłanką rozpatrywaną w kwestii wykreślenia był brak reakcji na wezwania (brak kontaktu), a nie fakt niezłożenia 3 kolejnych deklaracji – pomimo umieszczania takiej informacji w wezwaniach. Wyjaśnień nie przyjęto, gdyż brak obowiązku składania deklaracji nie dotyczył okresów, za które podatnik nie złożył deklaracji. Powyższe wskazuje na przewlekłość w podejmowaniu działań dotyczących wykreślenia podatników z rejestru podatników podatku VAT i dokonywania wykreśleń dopiero na podstawie przesłanki art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem) choć wcześniej wystąpiła dyspozycja z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT (niezłożenie 3 z kolei deklaracji).

○ (...)

- W przypadku wezwań z:
 - 20.12.2022 do złożenia ewidencji wraz z deklaracją za 07,08,09 i 10/2022 r. lub wyjaśnienia przyczyn ich nie złożenia (odebrane – zwrot do II US: 30.12.2022);
 - 8.02.2023 dot. 07,08,09,10 i 11/2022 r. z 8.02.2023 r. (odebrane – zwrot do IIUS w Opolu: 15.02.2023);
 - 12.06.2023 r. za 07,08,09,10,11/2022 r. i 04/2023 (odebrane – zwrot do IIUS w Opolu: 16.06.2023).

przytoczono przepis art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, który wskazuje, że „wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji (...) nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące lub takiej deklaracji za kwartał i nie wykreślono podmiotu z

uwagi na wystąpienie już okoliczności wskazanych w tym przepisie.

Wykreślenie, zgodnie z dyspozycją powołanego przepisu, powinno nastąpić po niezłożeniu deklaracji za 09/2022 r. Wykreślenia dokonano po 178 dniach roboczych, licząc od terminu niezłożenia 3 kolejnej deklaracji. Powyższe wskazuje na przewlekłość w podejmowaniu działań dotyczących wykreślenia podatników z rejestru podatników podatku VAT. Z pisemnych wyjaśnień złożonych 23.08.2023 r. wynika, że przyczyną podjęcia działań w opisanym czasie jest to, że w związku ze zgłoszonym zawieszeniem działalności (1.12.2022 – 16.04.2023 r.) kolejne wezwanie wysłano po wznowieniu przez podatnika działalności. Z treści wyjaśnień wynika również, że podstawową przesłanką rozpatrywaną w kwestii wykreślenia był brak reakcji na wezwania (brak kontaktu), a nie fakt niezłożenia 3 kolejnych deklaracji – pomimo umieszczania takiej informacji w wezwaniach. Wyjaśnień nie przyjęto, gdyż brak obowiązku składania deklaracji nie dotyczył okresów, za które podatnik nie złożył deklaracji. Powyższe wskazuje na przewlekłość w podejmowaniu działań dotyczących wykreślenia podatników z rejestru podatników podatku VAT i dokonywania wykreśleń dopiero na podstawie przesłanki art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem) choć wcześniej wystąpiła dyspozycja z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT (niezłożenie 3 z kolei deklaracji).

o (...)

- W przypadku wezwań z 2.12.2021 r., 3.02.2022 r., 27.06.2022 r., 3.01.2023 r. brak informacji o skutkach, że w przypadku wystąpienia sytuacji z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o podatku VAT, że brak odpowiedzi (kontaktu) i stosownych wyjaśnień skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT – § 2 pkt V.5. Procedury, pkt 7 ppkt 7 Procedury (...) oraz art. 159 § 1 pkt 6 Op.

o (...)

- W przypadku wezwań z 9.02 i 12.06.2023 r. brak informacji, że w przypadku wystąpienia sytuacji z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o podatku VAT, tj. brak odpowiedzi (kontaktu) i stosownych wyjaśnień skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT – par. 2 pkt V.5. Procedury oraz art. 159 § 1 pkt 6 Op.

o (...)

- W przypadku wezwań z 10.11 i 20.12.2022 r. brak informacji, że w przypadku wystąpienia sytuacji z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o podatku VAT, brak odpowiedzi (kontaktu) i stosownych wyjaśnień skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT – § 2 pkt V.5. Procedury oraz art. 159 § 1 pkt 6 Op.
- Dodatkowo stwierdzono, że komórka SKA-1 przekazała do komórki SKI pismo z 19.01.2023 r. o wykreślenie z VAT (...) na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem). Do podmiotu zostało wysłane zawiadomienie z 20.01.2023 r. o wykreśleniu z rejestru podatników podatku VAT w związku z niezłożeniem deklaracji za „wrzesień oraz listopad 2022 r.” i wskazaniem w podstawie prawnej art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT. Zawiadomienie sporządziła komórka SKI i podpisał je z upoważnienia Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu – kierownik komórki SKI. Zgodnie z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, w przypadku sytuacji opisanej w

tym przepisie wykreślenia dokonuje się bez zawiadomienia podatnika. Wezwania były wysyłane do 2 niezłożonych deklaracji, zatem nie miał zastosowania przepis art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT. Dodatkowo sporządzenie zawiadomienia przez komórkę SKI jest niezgodne z § 2 pkt V.11 Procedury: „wykreślenia z rejestru podatników VAT (...) dokonuje się na podstawie informacji o konieczności wykreślenia otrzymanej z komórki właściwej do przeprowadzania czynności sprawdzających lub zajmującej się orzecznictwem albo analizami. Komórka ta również zawiadamia podatnika, zgodnie z (...) o dokonaniu wykreślenia”.

Właściwą do realizacji zadania była komórka SKA-1. Na opisaną okoliczność zostały złożone 18.08.2023 r. wyjaśnienia, z których wynika, że przyczyną nieprawidłowości – wysłania zawiadomienia, był pośpiech pracownika spowodowany natłokiem zadań. Zaś w kwestii przyczyn realizacji zadania wysłania zawiadomienia przez komórkę SKI wskazano, że komórka SKI sporządza zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT na podstawie wewnętrznych ustaleń urzędu. Kierownik komórki SKI (...) podpisuje zawiadomienia na mocy zakresu uprawnień do podpisywania pism do podatników dotyczących spraw prowadzonych przez nadzorowaną komórkę organizacyjną. Wyjaśnienia nie zostały przyjęte.

[Dowód: akta kontroli nr 947-948]

W celu sprawdzenia czy czynności sprawdzające zostały podjęte bezzwłocznie, czy zostały zaewidencjonowane w aplikacji ZISAR oraz terminowości wykreślenia z rejestru podatników podatku od towarów i usług (VAT) sporządzono na podstawie akt badanych spraw szczegółowe zestawienia. Zestawienie te zostało przedstawione Naczelnikowi Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu przy piśmie z 14.08.2023 r. z prośbą o odniesienie się do stwierdzonych czasów podejmowania poszczególnych działań w zakresie czynności sprawdzających. Na podstawie złożonych wyjaśnień dane z tabeli zostały skorygowane w części wartości z pozycji dotyczącej daty sporządzenia raportu z aplikacji e-ORUS, która dotyczyła niezłożonych deklaracji VAT (plików) za 07/2022 r. W przekazanej tabeli wpisano datę 4.11.2022 r. zamiast 7.09.2022 r. Dodatkowo zestawienie uzupełniono o daty sporządzenia raportów o niezłożonych deklaracjach VAT (plikach) za 05/2023 r – zestawienie z 24.08.2023 r. [Dowód: akta kontroli nr 859-865, 1000-1001]

W rezultacie w kwestii czasu trwania poszczególnych etapów procesu i podejmowania czynności ustalono, że:

- o w przypadku 1 podmiotu (NIP ...) – czynności sprawdzające dotyczyły rozbieżności między danymi z deklaracji VAT-7 a danymi ze złożonych plików JPK. Stwierdzono, że czynności sprawdzające podjęto za

- 04/2020 r. – 10.08.2021 r., 4 i 11.10.2021 r. – rozmowy telefoniczne,
- 04, 07, 08/2020 r. – 2.12.2021 r. – pierwsze wezwanie pisemne.

Raporty we Wro-System sporządzono natomiast 11.05.2021 r. i 23.09.2021 r. – jeszcze przed wyznaczonymi przez komórkę właściwą do spraw nadzoru nad czynnościami sprawdzającymi pismami, w których zobowiązano podległe jednostki do pobrania danych (pisma z 25.06 i 19.10.2021 r.), co jest pozytywne – wyjaśnienia z 22.08.2023 r.

[Dowód: akta kontroli nr 972-974]

- o w pozostałych 4 przypadkach, które dotyczyły podjęcia czynności w związku z niezłożeniem deklaracji miesięcznych dla podatku od towarów i usług pierwsze czynności dotyczące tych przypadków – raporty z systemu e-ORUS zostały sporządzone w czasie od 8 do 75 dni roboczych, z czego dla deklaracji za 5 miesięcy czas sporządzenia raportu wyniósł 30, 34, 40, 74, 75 dni robocze od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji za dany okres. Szczegółowe zestawienie przedstawia poniższe zestawienie w Tabeli 3

Tabela 3

okres, za który nie została złożona deklaracja VAT-7/plik JPK_V7M	termin do złożenia deklaracji	data sporządzenia raportu z e-ORUS o niezłożonych deklaracjach za dany okres	ile dni roboczych
lip.22	25.08.2022	07.09.2022	10
sie.22	26.09.2022	04.11.2022	30
wrz.22	25.10.2022	04.11.2022	9
paź.22	25.11.2022	08.12.2022	10
lis.22	27.12.2022	05.01.2023	8
gru.22	25.01.2023	08.02.2023	11
sty.23	25.02.2023	09.06.2023	75
lut.23	27.03.2023	06.07.2023	74
kwi.23	25.05.2023	19.07.2023	40
maj.23	26.06.2023	10.08.2023	34

Dla wskazanych 4 przypadków stwierdzono znaczne odstępstwa czasowe pomiędzy kolejnymi czynnościami w sprawie braku deklaracji dla podatku VAT – liczone pomiędzy sporządzeniem wydruku i wysłaniem pierwszego wezwania lub pomiędzy wysłaniem kolejnych wezwań a datą wpływu do IIUS ZPO/nieodebranej przesyłki w sprawie niezłożenia deklaracji. Odstępstwa te wynosiły od 4 do 84 dni. [Dowód: akta kontroli nr 771, 859-865, 987-989]

W dwóch przypadkach (pomioty o NIP (...)) mimo, że podatnicy nie złożyli deklaracji dla podatku VAT za 3 kolejne miesiące, nie zastosowano się do dyspozycji z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, który wskazuje, że „wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji (...) nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące”. W rezultacie 2 podmioty zostały wykreślone po 105 i 178 dniach roboczych, licząc od upływu terminu 3 niezłożonej deklaracji, z powodów wykreślenia – brak kontaktu z podatnikiem.

Poproszono o wyjaśnienia – dlaczego w Urzędzie nie stosuje się dyspozycji z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, a wykreślenia następują na podstawie przepisu art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem). W kwestii czasu podejmowania czynności dotyczących niezłożonych deklaracji dla podatku VAT – sporządzenia raportu i wysyłania kolejnych wezwań, w pisemnych wyjaśnieniach przekazanych 23.08.2023 r. wskazano, jak niżej.

„Raporty do brakujących deklaracji wykonywane są w aplikacji e-ORUS zazwyczaj w przedziale 2-3 tygodni od upływu terminu złożenia deklaracji dla potrzeb VAT. Zarówno w treści Wytocznych do organizacji prac urzędów

skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług (MF, luty 2022), jak i w Instrukcji nr 2/2022 Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu z 11.05.2022 r. w sprawie zasad i trybu postępowania przy realizacji zadań w podatku od towarów i usług, brak wskazania terminu do sporządzania takich raportów (§ 6 ust. 9 ww. Instrukcji stanowi, że: Pracownicy komórki czynności analitycznych i sprawdzających prowadzą stały monitoring, art. w zakresie: 1) ciągłości i terminowości składanych deklaracji i wyjaśniają przyczyny braku deklaracji, 2) wystąpienia przesłanek do wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT czynnych i VAT-UE).

W związku z nieobecnością pracownika (3-tygodniowy urlop wypoczynkowy) zajmującego się monitoringiem składania deklaracji VAT i wykonywaniem przedmiotowych raportów — raport za 08/2022 został wykonany 04.11.2022 r. (termin złożenia deklaracji za 08/2022 przypadał na dzień 26.09.2022 r.), tj. w 39 dniu po upływie terminu do złożenia deklaracji.

Raporty za miesiące 1, 2 i 4/2023 — z uwagi na priorytety zadań w komórce w tamtym okresie oraz realizowanie dużej ilości innych pilnych i ważnych zadań przy uwzględnieniu absencji pracowników działu — zostały wykonane odpowiednio w 75, 74 i 40 dniu od terminu złożenia deklaracji.

Raport za 05/2023 został sporządzony 10.08.2023 r.

(...)

W odniesieniu do odstępów czasowych wskazanych w Tabeli (...) pomiędzy wysyłką wezwań/wysłanie pierwszego wezwania:

- (...) — odstęp czasowy pomiędzy wysyłką wezwań wynikał z faktu zawieszenia działalności w trakcie roku (28.02.2023-04.04.2023), ze względu na stosunkowo krótki okres zawieszenia podjęto decyzję o wysłaniu ostatniego wezwania po wznowieniu działalności;
- (...) — odstęp czasowy pomiędzy wysyłką wezwań wynikał z faktu zawieszenia działalności w trakcie roku (1.12.2022-16.04.2023), ze względu na stosunkowo krótki okres zawieszenia podjęto decyzję o wysłaniu ostatniego wezwania po wznowieniu działalności. Raport uwzględniający niezłożoną deklarację za 07/2022 został wykonany 7.09.2022 r. Pierwsze wezwanie do podmiotu zostało wysłane 13.09.2022 r. Wezwanie zostało wysłane na adres zamieszkania podatnika a nie na adres wskazany do doręczeń – z uwagi na błąd pracownika nie wskazaliśmy ww. wezwania we wniosku o wykreślenie. 20.12.2022 r. wysłaliśmy kolejne wezwanie na adres korespondencyjny.
- (...) — odstęp czasowy pomiędzy pierwszym a drugim wezwaniem wynikał, jak wskazaliśmy powyżej — z uwagi na priorytety zadań w komórce w tamtym okresie oraz realizowanie dużej ilości innych pilnych i ważnych zadań przy uwzględnieniu absencji pracowników działu. Ponadto podatnik złożył deklaracje za okresy 13/2023, brakowało 12/2022 r. oraz 4/2023 r. Po przeanalizowaniu kolejnych miesięcy, tj. niezłożeniu deklaracji za 4/2023 r. zdecydowano o wysłaniu kolejnego wezwania, w którym uwzględniliśmy oba brakujące okresy, tj. 12/2022 r. i 4/2023 r.
- (...) – odstęp czasowy 12 dni.
Odstępy czasowe pomiędzy sporządzeniem raportu a wezwaniem podatników uzależnione są art. od ilości wskazanych podmiotów w raporcie oraz innych, terminowych/priorytetowych zadań realizowanych w dziale. Ponadto, jeżeli

podmiot wystąpi w więcej niż jednym raporcie i nie reaguje na wezwania telefoniczne bądź nie ma z nim kontaktu telefonicznego — wysyłane są wezwania powtórne z uwzględnieniem skumulowanych okresów, za które nie złożono deklaracji. Ze względu na ekonomikę prowadzenia czynności nie wysyłamy osobnych wezwań do każdego z brakujących okresów.”

Wyjaśnienia nie zostały uwzględnione. To, że przepisy nie wskazują terminu podjęcia czynności wobec podmiotów nieskładających deklaracje nie może być podstawą późnego podejmowania działań w tym zakresie. Przepis art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT wskazuje, że „wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji (...) nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące. Czas sporządzania raportów i podejmowania działań wobec podmiotów nieskładających deklaracji wpłynął na brak realizacji założeń wskazanych w powołanym przepisie. Również wyjaśnienie, że podmioty zgłosiły zawieszenie nie może być podstawą wstrzymania działań zmierzających do wyjaśnienia sytuacji niezłożonych deklaracji bądź do ich wykreślenia. Zawieszenie wyłącza podatnikowi obowiązek składania deklaracji za pełne okresy, którego dotyczy. Nie wyłącza natomiast już istniejącego obowiązku złożenia deklaracji. Brak podstaw do uwzględnienia również tych argumentów.

[Dowód: akta kontroli nr 987-989]

W zakresie prawidłowości ewidencjonowania w aplikacji ZISAR czynności sprawdzających i konkretnych działań w ramach tych czynności (zakładania kart spraw i ewidencjonowania czynności) na podstawie 5 wytypowanych podmiotów stwierdzono, że:

- dla 3 podmiotów nie zaewidencjonowano czynności sprawdzających (karta), ani podjętych w ich toku działań; zostały zaewidencjonowane dopiero w toku kontroli;
- dla 2 podmiotów zewidencjonowano czynności sprawdzające (karty) ale nie odnotowano podjętych działań; działania zostały zaewidencjonowane dopiero w toku kontroli.

[Dowód: akta kontroli nr 773-774, 994-995]

Ustalenia powyższe wskazują, że w zakresie badanych spraw nie były stosowane Wytyczne (...) i polecenia z pisma Departamentu Nadzoru nad Kontrolami Ministerstwa Finansów (pismo znak: DNK12.8642.9.2021 z 29.12.2021 r.). We wskazanym piśmie zwrócono się w związku z wdrożeniem Modułu Czynności Sprawdzających w systemie ZISAR II w dniu 3.01.2022 r. o objęcie nadzorem procesu poprawnego wprowadzania czynności sprawdzających do systemu ZISAR II, który będzie jedynym źródłem pełnych informacji o przeprowadzonych czynnościach, stanowiącym podstawę do sporządzania sprawozdawczości. Dodatkowo Departament Nadzoru nad Kontrolami wskazał, że do systemu ZISAR II należy wprowadzać wszystkie czynności sprawdzające prowadzone w każdym podatku oraz te, które do dnia 31 grudnia 2021 r. nie zostały zakończone.

3.2. Podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT z powodem „J” – art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT – zawieszenia działalności gospodarczej

Dla potrzeb niniejszej kontroli przyjęto, że wykreślenia powinno się dokonać do 1 miesiąca od upływu 6 miesięcy od zawieszenia działalności.

Ze złożonych do kontroli wyjaśnień wynika, że Urząd monitoruje podmioty z zawieszoną działalnością gospodarczą generując raport z aplikacji e-Orus – „Wykaz osób fizycznych – okresy zawieszenia działalności”.

Kontrolującym nie przedłożono żadnego raportu wykonanego w okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r.

Zgodnie z wyjaśnieniami wykonane raporty są bieżąco obsługiwane w systemach. Po zrealizowaniu zadania raport ulega likwidacji.

[Dowód: akta kontroli nr 62-63]

Kontrolę przeprowadzono więc na podstawie sporządzonego dla potrzeb kontrolujących w dniu 26.07.2023 r. raportu z aplikacji e-Orus „Wykaz podatników VAT-Czynny wykreślenie z rejestru – Likwidacja działalności, VAT-S1, koniec DGOS”. Raport sporządzono wg następujących parametrów: data początku – 1.07.2022, data końca – 25.07.2023, powód końca – J Art. 96 ust. 9a pkt 1- zawieszenie działalności gospodarczej. Raport wykazał 22 podatników.

Ustaień dokonano na próbie 10 spraw (45,4 %, tj. 10:22) wytypowanych metodą losową.

W 1 sprawie dotyczącej podatnika NIP (...) – stwierdzono, że do Urzędu wpłynął wniosek CEIDG z 20.07.2023 r., aktualizujący dane powodując zmianę właściwości naczelnika urzędu skarbowego. Komórka SKI dokonała przejęcia – otworzyła nowy obowiązek VAT z powodem początku „P” z datą początku 20.07.2023 r., a następnie zamknęła obowiązek VAT z powodem końca „J” z datą końca 20.07.2023 r. Ustalono, że podatek został wykreślony z rejestru podatników VAT przez Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Opolu z dniem 25.08.2020 r. na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT.

Zatem błędnie dokonano zapisów w systemie POLTAX Plus.

W złożonych wyjaśnieniach wskazano, że:

„(...) pracownik SKI dokonał w systemie POLTAX przeniesienia obowiązków podatkowych odnotowanych w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Opolu, w tym podatek VAT- zawieszenie- z uwagi na konieczność odnotowania zgłoszenia przez podatnika wznowienia działalności gospodarczej.”

[Dowód: akta kontroli nr 528]

Wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

Dokonany zapis w systemie POLTAX Plus nie ma odzwierciedlenia w dokumentacji. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu nie dokonał w dniu 20.07.2023 r. wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT. Wykreślenia tego dokonał bowiem już 25.08.2020 r. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu. A sama konieczność odnotowania w przyszłości zgłoszenia wznowienia przez podatnika działalności gospodarczej nie może być podstawą do otwierania w taki sposób obowiązków. Zgodnie z Procedurą z chwilą wznowienia działalności gospodarczej przywrócenie podatnika polega na ponownym otwarciu nowego obowiązku z dniem wznowienia działalności. Ponadto tak wprowadzony w systemie POLTAX Plus obowiązek VAT ma wpływ na jakość danych prezentowanych w publicznym rejestrze, o którym mowa w art. 96b ustawy o

VAT – Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT. Na dzień kontroli w wykazie jest bowiem informacja, że podatnik został wykreślony z rejestru podatników VAT z datą 20.07.2023 r.

W zakresie terminowości dokonywania wykreślenia badaniu poddano 9 spraw. Stwierdzono, że:

- w 3 przypadkach (33 %, tj. 3:9) – wykreślenia dokonano do 1 miesiąca od upływu 6 miesięcy od zawieszenia działalności gospodarczej;
- w 6 przypadkach (67 %, tj. 6:9) – wykreślenia dokonano z opóźnieniem, tj. od 1 do 9 miesięcy od upływu 6 miesięcy od zawieszenia działalności gospodarczej:
 - od 1 do 2 miesięcy od upływu 6 miesięcy od zawieszenia – 4 podmioty (NIP ...),
 - po 5 miesiącach od upływu 6 miesięcy od zawieszenia – 1 podmiot (NIP ...). Spółka zawiesiła działalność gospodarczą 1.11.2021 r., wykreślenia dokonano 28.09.2022 r.,
 - po 9 miesiącach od upływu 6 miesięcy od zawieszenia – 1 podmiot (NIP ...). Spółka zawiesiła działalność gospodarczą 29.06.2021 r., wykreślenia dokonano 28.09.2022 r.

Opóźnienia w wykreślaniu podmiotów, które zawiesiły działalność gospodarczą (powyżej 6 miesięcy), z rejestru podatników VAT stanowią nieprawidłowość. W rejestrze podatników VAT pozostawały przez okres od 1 do 9 miesięcy podmioty, które powinny być z niego wykreślone na podstawie art. 96 ust 9a pkt 1 ustawy o VAT. W ocenie kontrolujących brak właściwego nadzoru w tym zakresie był przyczyną opóźnień, a mając na uwadze wyjaśnienia stwierdzono, że raporty nie były generowane w terminach umożliwiającym prawidłowe realizowanie tego zadania. Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą – kierownik SKI oraz Zastępca Naczelnika Urzędu.

We wszystkich badanych sprawach wydano zawiadomienia o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT. Powołano prawidłową podstawę prawną wykreślenia oraz pouczono o możliwości wniesienia skargi w trybie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zawiadomienia nie zawierały natomiast informacji o możliwości przywrócenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT (art. 96 ust. 9g ustawy o VAT).

W 7 przypadkach podmioty jednocześnie z wykreśleniem z rejestru VAT zostały wykreślone z rejestru, jako podatnicy VAT-UE – art. 97 ust 16 ustawy o VAT. W tych sprawach powołano prawidłową podstawę prawną. Zawiadomienia sporządzone zostały przez pracowników komórki SKI i podpisane przez upoważnionego do tego przez Naczelnika Urzędu – kierownika SKI.

W systemie POLTAX Plus wykreślenia odnotowano z prawidłowym powodem „J”. Obowiązki podatkowe zostały zamknięte:

- w dniu wydania zawiadomienia – w 2 przypadkach,
- dzień przed wydaniem zawiadomienia – w 6 przypadkach (NIP ...),
- 8 dni przed wydaniem zawiadomienia – w 1 przypadku (NIP ...).

Obowiązek VAT UE zamknięto z dniem wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT z prawidłowym powodem „T”.

Zamknięcia obowiązków dokonano więc w 7 przypadkach, co stanowi 78 % badanych spraw, przed zatwierdzeniem i podpisaniem zawiadomienia o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT przez kierownika SKI.

Na powyższą okoliczność Naczelnik Urzędu złożył wyjaśnienia:

„Zgodnie z Procedurą (...), wykreślenia z rejestru podatników VAT należy dokonać niezwłocznie po zakończeniu czynności sprawdzających. Intencją ustawodawcy jest szybkość reagowania na wykreślanie podmiotów i uszczelnianie systemu podatku VAT. Ta sama procedura wskazuje również, że wykreślając podatnika z rejestru podatników VAT należy zawiadomić go o dokonaniu wykreślenia czyli już po wykreśleniu. Procedura nie wskazuje terminu wydania zawiadomienia, gdyż ta natychmiastowość wykreślenia jest priorytetem i stanowi pierwszeństwo. Dlatego pracownicy SKI bezzwłocznie dokonują w pierwszej kolejności zamknięcia obowiązku VAT. Zawiadomienie jest tylko informacją dla podmiotu z jakim dniem urząd dokonał wykreślenia i z jakiej przyczyny.”

[Dowód: akta kontroli nr 579]

Wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

Wskazane w wyjaśnieniach działania wynikające z Procedury odnoszą się do wykreślenia podatnika na podstawie art. 96 ust 9 ustawy o VAT. Wówczas faktycznie wykreślenia należy dokonać niezwłocznie po zakończeniu czynności sprawdzających – bez konieczności zawiadamiania podmiotu. Natomiast w tym przypadku, po ustaleniu podmiotów, które podlegają wykreśleniu na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT (zawieszenie działalności gospodarczej), wymagane jest zawiadomienie o dokonaniu wykreślenia. Stąd w ocenie kontrolujących realizowanie tego zadania przez jedną komórkę pozwala na zamknięcie obowiązku w POLTAX Plus w dniu wydania zawiadomienia, bowiem podstawą działań pracowników komórki SKI – wykreślenia podatnika z rejestru VAT – winien być dokument zaakceptowany przez Naczelnika Urzędu lub osobę do tego upoważnioną.

3.3. Podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT z powodem „L” – art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT – brak deklaracji

Analizę oraz czynności sprawdzające w związku z niezłożeniem przez podatnika deklaracji VAT (tj. części deklaracyjnej plików JPK_V7M i JPK_V7K) prowadzi komórka SKA-1.

Wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT dokonuje komórka SKI, na podstawie informacji przekazanej z komórki SKA-1.

Naczelnik Urzędu złożyła wyjaśnienia, w których wskazała, że raporty dotyczące podmiotów nieskładających plików JPK_V7M/V7K (części deklaracyjnych) generowane są w terminie do 4 miesięcy od upływu terminu złożenia pliku JPK. Raporty sporządzane są w systemie e-ORUS „Wykaz niezłożonych deklaracji VAT-7 wg częstotliwości składania”. Raport dotyczy zarówno podmiotów rozliczających się miesięcznie, jak i kwartalnie.

[Dowód: akta kontroli nr 70-71]

Do kontroli przedłożono 16 raportów sporządzonych przez komórkę SKA-1 w okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r. Raporty wykonano:

- plik JPK_V7M:
 - za V 2022 – 6.07.2022 r., tj. 9 dni po upływie terminu złożenia pliku JPK,
 - za VI 2022 – 10.08.2022 r., tj. 16 dni,

- za VII 2022 – 7.09.2022 r., tj. 13 dni,
- za VIII 2022 – 4.11.2022 r., tj. 39 dni,
- za IX 2022 – 4.11.2022 r., tj. 10 dni,
- za X 2022 – 8.12.2022 r., tj. 13 dni,
- za XI 2022 – 5.01.2023 r., tj. 9 dni,
- za XII 2022 – 8.02.2023 r., tj. 14 dni,
- za I 2023 – 9.06.2023 r., tj. 102 dni,
- za II 2023 – 6.07.2023 r., tj. 101 dni,
- za III 2023 – 7.07.2023 r., tj. 73 dni,
- za IV 2023 – 10.07.2023 r., tj. 46 dni,
- plik JPK_V7K:
 - za II kwartał 2022 – 10.08.2022 r., tj. 16 dni po upływie terminu złożenia pliku JPK,
 - za III kwartał 2022 – 8.11.2022 r., tj. 14 dni,
 - za IV kwartał 2022 – 8.02.2023 r., tj. 14 dni,
 - za I kwartał 2023 – 9.06.2023 r., tj. 45 dni.

W 6 przypadkach stwierdzono, że raporty zostały wygenerowane po 1 miesiącu od upływu terminu złożenia pliku JPK_V7M/V7K, tj. od 39 do 102 dni.

Zatem organ podatkowy nie prowadził na bieżąco monitorowania ciągłości i terminowości składania deklaracji – za VIII 2022 i za okres od I do IV 2023 oraz za I kwartał 2023, co jest niezgodne z „Wytycznymi do organizacji prac urzędów karbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (Warszawa, luty 2022 rok). Kilkumiesięczna przerwa w zakresie raportowania skutkowałą opóźnieniem w wyjaśnianiu z podatnikiem przyczyny niezłożenia pliku oraz ustalaniu podmiotów, które powinny zostać wykreślone z rejestru podatników VAT, na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT.

Wskazany w wyjaśnieniach Naczelnika termin generowania raportów, tj. do 120 dni od upływu terminu złożenia pliku JPK, może powodować, że w rejestrze podatników VAT pozostaną przez okres co najmniej 4 miesięcy podmioty, które powinny być z niego wykreślone.

Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą – kierownik SKA-1 oraz Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu.

Kontrolę prawidłowości i terminowości wykreślania podatników przeprowadzono na podstawie raportu z aplikacji e-Orus „Wykaz podatników VAT-Czynny wykreślenie z rejestru – Likwidacja działalności, VAT-S1, koniec DGOS”. Raport sporządzono wg następujących parametrów: data początku – 1.07.2022, data końca – 25.07.2023, powód końca – L Art. 96 ust. 9a pkt 2-brak deklaracji.

Ustaień dokonano na próbie 10 spraw (40 %, tj. 10:25) wytypowanych metodą losową.

W zakresie czynności podejmowanych przez komórkę SKA-1, stwierdzono, że:

- podatnicy byli wzywani do złożenia brakujących deklaracji.

W 3 sprawach przed sporządzeniem pisemnego wezwania pracownik SKA-1 skontaktował się z podatnikiem telefonicznie, z czego w 1 sprawie po 43 dniach od upływu terminu złożenia pliku JPK_V7M za VIII 2022 (NIP ...).

Pisemne wezwania sporządzono od 10 do 73 dni od upływu terminu złożenia pliku, z czego:

- po 40 dniach od upływu terminu złożenia pliku JPK_V7M za VIII 2022 (NIP ...),
 - po 43 dniach od upływu terminu złożenia pliku JPK_V7M za VIII 2022 (NIP ...) i pliku JPK_V7M za IV 2023 (NIP ...),
 - po 73 dniach od upływu terminu złożenia pliku JPK_V7M za III 2023 (NIP ...).
- w 1 sprawie wystosowano do podatnika 1 wezwanie (łącznie obejmujące 3 kolejne miesiące), w pozostałych 9 sprawach wystosowano dwa wezwania. Kontrolą objęto 19 wezwań do złożenia pliku JPK_V7M/JPK_V7K.
W wezwaniach wskazano, że podstawą prawną do złożenia brakujących deklaracji jest art. 155 Op., a właściwym winien być art. 274a Op.
W wezwaniach zawarto informację dotyczącą przepisu art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT oraz pouczono o skutkach niezastosowania się do niego.
Wezwania podpisał upoważniony pracownik SKA-1;
- we wszystkich badanych sprawach sporządzono dokument wewnętrzny – wniosek o wykreślenie z VAT z art. 96 ust. 9a pkt. 2 ustawy o VAT – skierowany do komórki SKI, zawierający informacje: oznaczenie podmiotu, którego dotyczy wniosek, dane identyfikacyjne, okres nieskładania JPK_V7N oraz zestawienie czynności sprawdzających. Dokument zawiera adnotację: Wykreślenia należy dokonać zgodnie z datą podpisu/akceptacji wniosku przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu;
- w 5 przypadkach do systemu ZISAR nie wprowadzono informacji o czynnościach sprawdzających:
- wezwanie powtórne do złożenia pliku JPK_V7K z 15.06.2022 r. (NIP ...);
 - wezwanie do złożenia pliku JPK_V7M z 13.09.2022 r. (NIP ...);
 - wezwanie do złożenia pliku JPK_V7M z 7.11.2022 r. i wezwanie powtórne do złożenia pliku JPK_V7M z 20.12.2022 r. (NIP ...);
 - wezwanie powtórne do złożenia pliku JPK_V7M z 13.07.2022 r. (NIP...);
- W 3 przypadkach informacja o wykonanych rozmów telefonicznych z podatnikiem została odnotowana w innym systemie – SZD, BA (NIP ...).
Działanie to jest niezgodne z „Wytocznymi (...)

W zakresie czynności podejmowanych przez komórkę SKI, stwierdzono, że:

– na podstawie dokumentu wewnętrznego przekazanego przez SKA-1, odnotowano w systemie POLTAX Plus prawidłowo datę wykreślenia podmiotu, z prawidłowym powodem „L”. Obowiązek podatkowy został zamknięty w terminie od 0 do 6 dni licząc od daty zatwierdzenia wniosku o wykreślenie z VAT przez Naczelnika.

– we wszystkich sprawach wydano zawiadomienia o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT. W 8 sprawach zawiadomienia wydano w dniu zamknięcia obowiązków, natomiast w 2 sprawach – dzień po zamknięciu obowiązków.
Zawiadomienia sporządzone zostały w komórce SKI, co jest niezgodne z Procedurą.
W złożonych wyjaśnieniach wskazano, że komórka SKI zamiast SKA-1 sporządza zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT na podstawie wewnętrznych ustaleń Urzędu. Realizowanie tego zadania przez jedną komórkę pozwala na zabezpieczenie prawidłowości odnotowywania w POLTAX Plus z równoczesnym zawiadomieniem podatnika.
[Dowód: akta kontroli nr 502]

Wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

W Urzędzie nie wprowadzono uregulowań wewnętrznych, zatem zgodnie z Procedurą komórka która przeprowadzała czynności sprawdzające winna również zawiadomić podatnika o dokonaniu wykreślenia.

- w zawiadomieniach powołano prawidłową podstawę prawną wykreślenia oraz pouczono o możliwości wniesienia skargi w trybie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.
Zawiadomienia nie zawierały natomiast informacji o możliwości przywrócenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT (art. 96 ust. 9h ustawy o VAT);
- w 5 sprawach podmioty jednocześnie z wykreśleniem z rejestru VAT zostały wykreślone z rejestru, jako podatnicy VAT-UE – art. 97 ust 16 ustawy o VAT. W tych sprawach powołano prawidłową podstawę prawną;
- w 1 sprawie (NIP ...) w zawiadomieniu poinformowano o wykreśleniu podatnika z VAT-UE, choć podatnik nie był zarejestrowany do VAT-UE. W podstawie prawnej nie powołano przepisu art. 97 ust. 16 ustawy o VAT;
- w 1 sprawie (NIP ...) w uzasadnieniu zawiadomienia z 9.12.2022 r. wskazano błędnie, że podatnik nie złożył pliku JPK_V7M za listopad 2022 r. Ustawowy termin na złożenie tego pliku przypadał na dzień 27.12.2022 r., czyli po dacie wystawienia zawiadomienia o wykreśleniu podatnika z rejestru VAT.

W zakresie terminowości wykreślenia stwierdzono, że: od momentu wystąpienia przesłanek do wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT do zamknięcia obowiązku upłynęło od 14 do 111 dni, tj.:

- 14 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 27.06.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 11.07.2022 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za III, IV i V 2022.
- 18 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.07.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 12.08.2022 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za IV, V i VI 2022.
- 29 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.06.2023 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 24.07.2023 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za III, IV i V 2023.
- 44 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.10.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 8.12.2022 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za VII, VIII, IX i X 2022.
- 49 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.05.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 13.07.2022 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za II, III, IV i V 2022.
- 65 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za II kwartał 2022 – 25.07.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 28.09.2022 r.,
- 77 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za I kwartał 2022 – 25.04.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 11.07.2022 r.
- 87 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.10.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 20.01.2023 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za VII, VIII, IX, X i XI 2022.
- 90 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.11.2022 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 23.02.2023 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za VIII, IX, X, XI i XII 2022.

- 111 dni – NIP (...) – termin złożenia pliku za trzeci kolejny miesiąc – 25.02.2023 r., zamknięcia obowiązków dokonano – 16.06.2023 r.
Podatnik do czasu wykreślenia nie złożył plików JPK_V7M za XI, XII 2022 oraz I, II, III i IV 2023.

W 7 sprawach (70 %) na 10 poddanych kontroli stwierdzono opóźnienia w wykreślaniu podmiotów z rejestru podatników VAT, spowodowane brakiem systematycznego monitoringu prowadzonego przez komórkę SKA-1 w zakresie ciągłości i terminowości składania przez podatników plików JPK_V7M/JPK_V7K.

3.4. Podmioty wykreślone z rejestru podatników VAT z powodem „U” – art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT – składanie pustych deklaracji

Monitorowaniem podmiotów składających przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracje, w których nie wykazano sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia (tzw. „puste” lub „zerowe” deklaracje) zajmuje się komórka SKA-1.

Wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT dokonuje komórka SKI, na podstawie informacji przekazanej z komórki SKA-1.

Do kontroli przedłożono 2 raporty z aplikacji e-ORUS „Wykaz VAT-7 zerowe przez X msc”, sporządzone przez komórkę SKA-1 w okresie objętym kontrolą. Raporty sporządzono:

- 31.05.2023 r. za okres od 1.11.2022 r. do 30.04.2023 r. (raport zawierał 47 pozycji),
- 15.06.2023 r. za okres od 1.05.2022 r. do 30.04.2023 r. (raport zawierał 25 pozycji).

Weryfikacja przesłanek wykreślenia podatnika z rejestru VAT, na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT, nie była więc prowadzona na bieżąco, co jest niezgodne z „Wytycznymi do organizacji prac urzędów karbowych w zakresie podatku od towarów i usług” (Warszawa, luty 2022 rok) oraz z „Wytycznymi (...)”.

Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponoszą – kierownik SKA-1 oraz Pierwszy Zastępca Naczelnika Urzędu.

Naczelnik Urzędu złożyła wyjaśnienia, w których wskazała, że w okresie od 1.07.2022 r. do 25.07.2023 r. wykonano 2 raporty z wykazem podatników składających przynajmniej przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały tzw. „puste” lub „zerowe” deklaracje. Raporty zostały wygenerowane w ramach zaleceń pokontrolnych, po przeprowadzonej w dniach 27-31 marca 2023 r. w komórce SKA-1 kontroli funkcjonalnej. W wyniku kontroli stwierdzono art., że w okresie od 1.01.2022 r. do 31.12.2022 r. nie sporządzono żadnego raportu (POLTAX, e-ORUS) identyfikującego podatników składających deklaracje za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały w których nie wykazano sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia oraz nie podjęto wobec nich czynności sprawdzających. Komórka SKA-1 wystąpiła z 2 wnioskami o wykreślenie z rejestru czynnych podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT (lipiec i listopad 2022 r.).

[Dowód: akta kontroli nr 70-71]

Wyjaśnienia nie zmieniają ustaleń kontroli.

Kontrolę prawidłowości i terminowości wykreślenia podatników przeprowadzono na podstawie raportu z aplikacji e-Orus „Wykaz podatników VAT-Czynny wykreślenie z rejestru – Likwidacja działalności, VAT-S1, koniec DGOS”. Raport sporządzono wg następujących parametrów: data początku – 1.07.2022, data końca – 25.07.2023, powód końca – U Art. 96 ust. 9a pkt 3-składanie „pustych” deklaracji.

Ustaień dokonano na próbie 10 spraw (34,5 %, tj. 10:29) wytypowanych metodą losową.

W zakresie czynności podejmowanych przez komórkę SKA-1, stwierdzono, że:

- nie zwrócono się do podatników z prośbą o udzielenie, zgodnie z Procedurą, wyjaśnień w zakresie składania „zerowych” deklaracji.

W złożonych wyjaśnieniach wskazano, że przeprowadzono analizę, w wyniku której komórka SKA-1 ustaliła, że podmioty składają tzw. „zerowe” deklaracje przez okres o wiele dłuższy niż 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały, oraz nie stwierdzono przypadku złożenia wyjaśnień, o których mowa w art. 96 ust. 9e ustawy o VAT.

[Dowód: akta kontroli nr 757]

- 21-22.06.2023 r. sporządzono dokument wewnętrzny – wniosek o wykreślenie z VAT z art. 96 ust. 9a pkt. 3 ustawy o VAT – skierowany do komórki SKI, zawierający informacje: oznaczenie podmiotu, którego dotyczy wniosek, dane identyfikacyjne, okres składania deklaracji zerowych. Dokument zawiera adnotację: Wykreślenia należy dokonać zgodnie z datą akceptacji wniosku przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Opolu;
- informacji o czynnościach sprawdzających nie wprowadzano do systemu ZISAR.

W zakresie czynności podejmowanych przez komórkę SKI, stwierdzono, że:

- na podstawie dokumentu wewnętrznego przekazanego przez SKA-1, prawidłowo w systemie POLTAX Plus odnotowano datę wykreślenia podmiotu, z prawidłowym powodem „U”. Obowiązek podatkowy został zamknięty w terminie od 5 do 8 dni licząc od daty zatwierdzenia wniosku o wykreślenie z VAT przez Naczelnika;
- we wszystkich badanych sprawach zawiadomienia o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT zostały wydane w dniu zamknięcia obowiązków. Zawiadomienia sporządzone zostały w komórce SKI, co jest niezgodne z Procedurą.

Na powyższa okoliczność złożono wyjaśnienia, które nie zmieniają ustaleń kontroli.

[Dowód: akta kontroli nr 502]

- w zawiadomieniach powołano prawidłową podstawę prawną wykreślenia oraz pouczono o możliwości wniesienia skargi w trybie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi;
- w 5 sprawach podmioty jednocześnie z wykreśleniem z rejestru VAT zostały wykreślone z rejestru, jako podatnicy VAT-UE – art. 97 ust 16 ustawy o VAT. W tych sprawach powołano prawidłową podstawę prawną.

We wszystkich sprawach objętych badaniem w zakresie terminowości wykreślenia stwierdzono opóźnienia. Od momentu wystąpienia przesłanek do wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT do zamknięcia obowiązku upłynęło od 6 miesięcy do ponad 9 lat, tj.:

- od 6 miesięcy do 1,5 roku – 6 spraw;

- od 3 lat do 4 lat – 2 sprawy;
- 6 lat i 2 miesiące – 1 sprawa;
- 9 lat i 11 miesięcy – 1 sprawa.

Ustalenia:

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowości:

- błędne dokonanie zapisu w systemie POLTAX Plus dot. wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT, powodujące, że w Wykazie podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT - dane są niezgodne z dokumentacją (NIP ...);
- późne wykreślanie podmiotów z rejestru podatników VAT, co stwierdzono w:
 - 6 na 10 spraw dot. podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT;
 - 7 na 10 spraw dot. podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT;
 - 10 na 10 spraw dot. podmiotów wykreślonych na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 3 ustawy o VAT;
- brak bieżącego monitorowania obowiązków składania przez podatników deklaracji, skutkujące zwłoką w kierowaniu wezwań do złożenia brakujących deklaracji;
- niepowołanie w podstawie prawnej wezwania do złożenia pliku JPK_V7M/V7K przepisu art. 274a Op.;
- niezauważenie w systemie ZISAR czynności sprawdzających dot.:
 - weryfikacji terminowości składania plików JPK, co stwierdzono w 11 przypadkach
 - analizy złożonych deklaracji, w których nie wykazano sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia, co stwierdzono we wszystkich sprawach poddanych kontroli;
- niezauważenie w systemie ZISAR działań podejmowanych w toku czynności sprawdzających, co stwierdzono w 2 przypadkach;
- wydanie przez niewłaściwą komórkę zawiadomień o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9a pkt 2 i 3 ustawy o VAT, tj. niezgodnie z Procedurą (...);
- brak bieżącego monitorowania podmiotów składających tzw. „zerowe” deklaracje, co skutkowało późnym podjęciem działań w celu wykreślenia podmiotów z rejestru podatników VAT;
- wysyłanie wezwania z pouczeniem o treści art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, które wskazywało, że „wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który będąc obowiązany do złożenia deklaracji (...) nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące lub takiej deklaracji za kwartał” w sytuacji gdy przesłanka ta już wystąpiła i podatnik powinien być wykreślony. Powyższe stwierdzono w 2 przypadkach (NIP ...);
- wykreślenie podmiotów z opóźnieniem odpowiednio 105 i 178 dni roboczych od dnia wystąpienia przesłanki z art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT, pomijając ten powód i wskazując jako jedyny podstawowy powód wykreślenia z rejestru VAT w systemie POLTAX Plus art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT (mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem). Powyższe stwierdzono w 2 przypadkach (NIP ...);

- bezpodstawne wysłanie zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników podatku VAT w związku z niezłożeniem deklaracji za „wrzesień oraz listopad 2022 r.” na podstawie przepisu (art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy o VAT), który nie miał zastosowania dla badanej sprawy. Powyższe stwierdzono w 1 przypadku (NIP ...).

Stwierdzono również uchybienia:

- nieprzechowywanie raportów wykonanych w ramach monitorowania, co uniemożliwia zbadanie sprawowanego nadzoru i kontroli (dot. komórki SKI);
- brak w zawiadomieniach informacji o możliwości przywrócenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT, co stwierdzono we wszystkich poddanych kontroli zawiadomieniach;
- zamknięcie obowiązku VAT z powodem „J” w systemie POLTAX Plus przed wydaniem zawiadomienia.
- brak informacji o skutkach wystąpienia z sytuacji z art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, tj. że brak kontaktu i stosownych wyjaśnień skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT – pkt 7 ppkt 7 Procedury (...), § 2 pkt V.5. Procedury oraz art. 159 § 1 pkt 6 Op. Powyższe stwierdzono w przypadku 4 wezwań z 5 wytypowanych;
- późne wykreślenie z rejestru podatników podatku VAT i zamknięcie obowiązku w podatku VAT – po 13 dniach roboczych od dnia złożenia wniosku. Powyższe stwierdzono w 1 na 10 zbadanych spraw (dot. ...).

IV. Zalecenia

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu poleca:

1. Dokonywać weryfikacji przyznanych pracownikom uprawnień w systemach informatycznych pod kątem ich adekwatności w odniesieniu do wykonywanych zadań.
2. Otwierać i zamykać obowiązki podatkowe w terminach wyznaczonych w Procedurze (...).
3. Wprowadzać wszystkie wymagane dane ze zgłoszeń identyfikacyjnych do systemów informatycznych.
4. Systematycznie monitorować i wzywać podmioty do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających NIP-8.
5. Prawidłowo pouczać w wezwaniu do złożenia zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających, że niedokonanie tego zgłoszenia w wyznaczonym terminie podlega sankcjom wskazanym w Kodeksie Karnym Skarbowym.
6. W przypadku niedokonania przez podatnika w wyznaczonym terminie zgłoszenia identyfikacyjnego w zakresie danych uzupełniających, sporządzać zawiadomienia karne z art. 81 Kodeksu Karnego Skarbowego.
7. W przypadku kierowania korespondencji do Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością dokonywać weryfikacji w KRS organów do jej reprezentowania.
8. Monitorować na bieżąco podatników, którzy nie złożyli zeznań CIT-8 i podejmować działania zmierzające do wyjaśnienia przyczyn ich nie składania.
9. Dokonywać rejestracji podmiotów, na podstawie prawidłowo złożonych do

Urzędu dokumentów.

10. Na bieżąco sporządzać i przechowywać raporty wykonane w ramach monitorowania podatników, w tym w szczególności raporty z aplikacji SeRCe „Raport o podmiotach bez danych uzupełniających” oraz z aplikacji e-Orus – „Wykaz osób fizycznych – okresy zawieszenia działalności”.
11. Sporządzać ocenę ryzyka rejestracji podmiotu przed zarejestrowaniem podmiotu w podatku VAT, a wydruki potwierdzające jej sporządzenie dołączać do akt rejestracyjnych.
12. Potwierdzać przez przełożonych fakt stwierdzenia akceptowalnego poziomu ryzyka rejestracji wyłącznie w sytuacji faktycznego sporządzenia oceny ryzyka rejestracji podmiotu przed zarejestrowaniem podmiotu w podatku VAT.
13. Przekazywać niezwłocznie do komórki właściwej do spraw czynności analitycznych i sprawdzających informacji o wystąpieniu podwyższonego lub wysokiego ryzyka.
14. Terminowo wydawać postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy.
15. Wzywać podatników do złożenia korekty błędnie złożonych zgłoszeń rejestracyjnych – zapisów w systemie POLTAX Plus dokonywać wyłącznie na podstawie dokumentów źródłowych, a nie ustnych ustaleń z podatnikiem.
16. Bez zbędnej zwłoki, nie później niż w ciągu miesiąca od dnia złożenia wniosku rejestrować podmioty jako podatnika podatku VAT-UE.
17. Ewidencjonować na bieżąco w ZISAR PLUS wszystkie czynności sprawdzające oraz działania podejmowane w toku tych czynności.
18. Dokonywać zapisów w systemie POLTAX Plus zgodnie z Procedurą, w szczególności zgodnie z treścią dokumentów źródłowych i właściwie wskazaną podstawą niezarejestrowania podmiotu jako podatnika podatku VAT.
19. Używać w formularzach treści, które są adekwatne do celu dokumentu i faktów, które ma on potwierdzić;
20. W sytuacji zamiany właściwości miejscowej podatnika wykreślonego z rejestru podatników VAT prawidłowo dokonywać jego rejestracji w systemach.
21. Postępować zgodnie z regulacjami Procedury (...). Prowadzić na bieżąco monitoring oraz weryfikację pod kątem zaistnienia przesłanek do wyrejestrowania podmiotów z rejestru podatników VAT. Bezzwłocznie podejmować czynności sprawdzające oraz dokonywać wykreślenia z rejestru podatników VAT.
22. Powoływać w podstawie prawnej wezwania do złożenia pliku JPK_V7M/V7K przepis art. 274a Op.
23. Przestrzegać Procedury (...), zgodnie z którą, komórka właściwa do przeprowadzania czynności sprawdzających zawiadamia podatnika, zgodnie z art. 96 ust. 9a pkt 2-5 ustawy o VAT, o dokonaniu wykreślenia.
24. W sytuacji gdy podstawą wykreślenia jest przepis art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT nie wystawiać zawiadomień o wykreśleniu z rejestru podatników podatku VAT.
25. Informować w zawiadomieniach o wykreśleniu podatnika z rejestru podatników VAT o możliwości przywrócenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT.
26. Zamykać obowiązki VAT z powodem „J” w systemie POLTAX Plus z równoczesnym wydaniem zawiadomienia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT.
27. Umieszczać, stosownie do okoliczności, w których wysyłane są wezwania, informację o wszystkich możliwych skutkach niezastosowania się do wezwania,

w tym np. możliwości wystąpienia sytuacji art. 96 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT – że brak kontaktu i stosownych wyjaśnień skutkować będzie wykreśleniem podmiotu z rejestru podatników VAT.

28. Niezwłocznie na wniosek podatnika wykreślać go z rejestru podatników podatku VAT i zamykać obowiązek w podatku VAT.

W nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli proszę o przedłożenie w terminie miesięcznym od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

V. Pozostałe informacje

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w jednym egzemplarzu.

Zgodnie z § 26 Zasad przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych woj. opolskiego oraz w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym w Opolu, kierownik jednostki kontrolowanej ma obowiązek, w terminie nie wcześniej niż po upływie 8 miesięcy i nie później niż przed upływem 9 miesięcy od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego lub sprawozdania z kontroli poinformowania kierownika jednostki kontrolującej o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.

Opole, dnia 11 kwietnia 2024 roku

Dyrektor

Izby Administracji Skarbowej

w Opolu

Agnieszka Maśnik

(kwalifikowany podpis elektroniczny)