



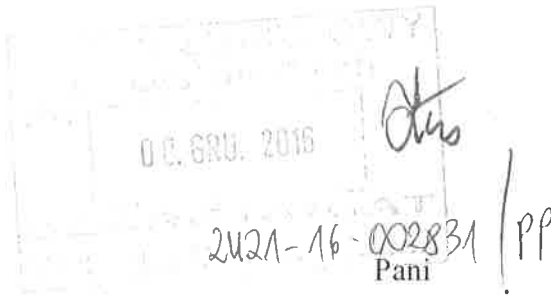
24211612088036

Katowice, dnia 05 grudnia 2016 r.

**DYREKTOR  
IZBY SKARBOWEJ  
W KATOWICACH**

2401-KW2.0710.28.2016.5

2401-16-134022



Pani

**Elżbieta Żesławska**

Naczelnik

Urzędu Skarbowego

w Mysłowicach

### WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 46 ust. 1 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przekazuje wystąpienie pokontrolne z kontroli prowadzonej na podstawie Rozdziału 2 ww. ustawy, w trybie zwykłym w Urzędzie Skarbowym w Mysłowicach w zakresie:

*Prawidłowość przedłużania terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług (VAT) zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm).*

Analizie podlegały czynności organu podatkowego w 2015 r. i w pierwszym kwartale 2016 r.

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 30 sierpnia do 09 września 2016 r.

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli zostały przedstawione w projekcie wystąpienia pokontrolnego Znak 2401-KW2.0710.28.2016.4 z dnia 21.10.2016 r, doręczonym w dniu 25.10.2016 roku, do którego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Mysłowicach nie wniósł zastrzeżeń.

Na podstawie dokonanych ustaleń działalność Urzędu Skarbowego w Mysłowicach w zakresie objętym kontrolą Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach ocenił **pozytywnie pomimo stwierdzonych uchybień**

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

1. Brak aktualizacji przepisów prawa wewnętrznego w przedmiocie objętym kontrolą. Do dnia zakończenia kontroli (tj. 09.09.2016 r.), NUS w Mysłowicach nie wystąpił do Dyrektora Izby Skarbowej o uchylenie Zarządzenia nr 9/2011 z dnia 20 kwietnia 2011 r. w sprawie wprowadzenia procedury w zakresie realizacji zadań w podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Bieżącą aktualizację przepisów prawa wewnętrznego.



Administracja  
Podatkowa

2. Informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w komórkach organizacyjnych PP i KP nie zostały zarejestrowane w systemach BA i SZD (odpowiednio).

W związku z powyższym zaleca się NUS:

Informacje o przeprowadzonych kontrolach funkcjonalnych zamieszczać we właściwej ewidencji.

3. Zastosowanie niewłaściwego (błednego) pouczenia w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu

W stanie prawnym obowiązującym do 14 sierpnia 2015 r. i zgodnie z dotychczasową linią orzeczniczą (NSA z dnia 24.06.2014 r., I FSK 1301/13), na postanowienie naczelnika urzędu skarbowego w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu w procedurze kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, służyła skarga do WSA na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2002 r., poz. 270 ze zm.), po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

W stanie prawnym od 15 sierpnia 2015 r., nadanym brzmieniem ustawy z dnia 09 kwietnia 2015 r., o zmianie ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a, sąd sprawując sądową kontrolę administracji publicznej – orzeka w sprawach aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, jednak z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego oraz postępowań określonych w działach IV – Op. – postępowanie podatkowe, V Op. – czynności sprawdzające, VI Op. – kontrola podatkowa, art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej.

Sądy administracyjne wobec spraw wniesionych po 15 sierpnia 2015 r. dot. postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu zachowywały się w dwojaki sposób, aczkolwiek zazwyczaj odrzucały skargi:

- WSA Kielce z dnia 14/01/2016 r., I SA/Ke 9/16,
- WSA Kielce z dnia 29/12/2015, I SA/Ke 791/15,
- WSA Łódź z dnia 14/01/2016 r., I SA/Łd 1432/15.

W przywołanym powyżej projekcie wystąpienia pokontrolnego Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zaznaczył, że niniejsze zagadnienie będzie rozpatrywane przez Skład Siedmiu Sędziów, w związku z pytaniem skierowanym przez NSA – I FSK 724/16 z dnia 13 lipca 2016 r. Skład Siedmiu Sędziów rozpatrzył zagadnienie i swoje stanowisko zawarł w Uchwale NSA I FPS 2/16 z dnia 24.10.2016 r. Orzeczenie jest prawomocne.

W odpowiedzi na przedstawione zagadnienie prawne stwierdził, że jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, rozstrzygnięcie o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u., w przypadku, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika dokonywana jest w ramach kontroli podatkowej (lub postępowania podatkowego, lub postępowania kontrolnego) następuje w formie zaskarżalnego zażaleniem postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, przewidzianego w art. 274b w związku z art. 277 Op., na które przysługuje skarga do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 P.p.s.a., a nie aktu podlegającego zaskarżeniu na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 tej ostatniej ustawy.

W przedmiotowej Uchwale wskazano, że formą prawną właściwą dla przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku, przewidzianego w art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u., bez względu na procedurę, w jakiej odbywa się weryfikacja rozliczenia wykazującego zwrot różnicy podatku, a więc także między innymi dla kontroli podatkowej, jest zaskarżalne w drodze zażalenia postanowienie.

W związku z powyższym zaleca się stosowanie pouczeń w postanowieniach o przedłużeniu terminu zwrotu zgodnie aktualną linią orzecznictwa.

4. W związku z wydawanymi przez NUS postanowieniami o przedłużeniu terminu zwrotu podatku od towarów i usług, DIS przypomina:

Z treści art. 87 ust. 2 ustawy o VAT wynikają uprawnienia organu podatkowego do zbadania zasadności zwrotu podatku. Przepis ten określa ramy postępowania urzędu skarbowego, w jakim to badanie ma się odbywać. Ustawodawca wskazuje na czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, postępowanie podatkowe oraz postępowanie kontrolne. W związku z tym działania podejmowane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego wobec podatnika deklarującego w deklaracji VAT kwotę do zwrotu, mogą przyjąć tylko i wyłącznie opisane powyżej formy. Zaznaczyć należy, że przepis art. 87 ust. 2 wprost wskazuje, że organ może przedłużyć termin zwrotu „do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego” w ramach wskazanych postępowań. Podkreślić należy, że weryfikacja w ramach wskazanych postępowań ma być „dokonywana”, co oznacza, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu może być wydane w ramach wymienionych powyżej procedur zaistniałych w rzeczywistości.

W wyroku NSA z dnia 11 lutego 2015 r., I FSK 621/14 czytamy:

*- postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu podatku VAT jest skuteczne do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonanej w ramach procedury wskazanej w tym postanowieniu, a wraz ze zmianą procedury weryfikacji **konieczne jest wydanie kolejnego postanowienia** o przedłużeniu terminu zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika w nowej procedurze.*

Z kolei w wyroku WSA z dnia 15 lutego 2016 r., I SA/Wr 1770/15 czytamy:

*- w sytuacji, gdy postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT obowiązuje do czasu zakończenia weryfikacji w ramach kontroli podatkowej, to terminem takiego zakończenia jest moment doręczenia protokołu kontroli podatkowej,*

*- przedłużenie terminu zwrotu VAT dokonane kolejnym postanowieniem z uwagi na wszczęte postępowanie podatkowe po upływie miesiąca od zakończenia kontroli należy **uznać za wydane po upływie terminu zwrotu.***

W tej kwestii wypowiedział się również WSA w wyroku z dnia 8 czerwca 2016 r., I SA/Gd 420/16 (wyrok nieprawomocny):

*-....z chwilą wszczęcia postępowania podatkowego zakończył się etap czynności sprawdzających, tym samym termin wynikający z postanowienia o przedłużeniu zwrotu VAT z dnia 12 listopada 2015r. (wydanego w ramach czynności sprawdzających), z dniem wszczęcia postępowania podatkowego uległ zakończeniu. W konsekwencji w momencie wydania zaskarżonego postanowienia, tj. w dniu 8 grudnia 2015 r. organ podatkowy działał już po upływie terminu zwrotu VAT i oznacza to, iż termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającego z deklaracji VAT-7 za sierpień 2015 r. nie został skutecznie przedłużony.*

W związku z powyższym zaleca się NUS zachowanie szczególnej czujności w sposobie postępowania przy weryfikacji rozliczenia VAT z wykazaną kwotą zwrotu. Należy mieć na uwadze wspomniane powyżej orzecznictwo, bowiem upływ terminu przesądza o obowiązku zwrotu podatku, niezależnie od tego, czy zasadność zwrotu wymagała dodatkowego zweryfikowania rozliczenia, czy też nie (WSA z dnia 18 września 2014 r., I SA/Sz 1474/13).

Wydając postanowienie należy pamiętać, że istotą postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu jest poinformowanie podatnika o wydłużeniu terminu do dokonania zwrotu i postanowienie to ma charakter gwarancyjny, o czym orzekł NSA w wyroku z dnia 17 marca 2015 r., I FSK 272/14.

Zaleca się bieżącą analizę orzecznictwa w przedmiotowym zakresie.

5. W związku z doręczeniem postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu po upływie terminu, DIS przypomina:

Przepisy art. 87 ust. 2 ustawy o VAT dają podstawę do przedłużenia terminu zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej, jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia. Bezsporna i wielokrotnie potwierdzana przez orzecznictwo sądowe jest możliwość przedłużania terminów zwrotu jedynie w sytuacji, gdy terminy te nie upłynęły.

W zakresie liczenia końcowego terminu skutecznego przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT ukształtowały się w doktrynie dwie linie, które warunkują skuteczność przedłużenia:

- od wydania postanowienia

Stanowisko, iż chwilą przedłużenia terminu zwrotu jest data wydania postanowienia zostało zaprezentowane między innymi w wyrokach: sygn. I SA/Sz 1124/14, sygn. I SA/Sz 1125/14 z dnia 14 stycznia 2015 r., I SA/Sz 1474/13 z dnia 18 września 2014 r., I SA/Ke 578/14 z dnia 30 grudnia 2014 r. Orzecznictwo, w którym Sądy uznają, iż chwilą przedłużenia terminu jest data wydania aktu administracyjnego przedłużającego termin odwołuje się do wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., sygn. III SA 457/01, uchwały 7 sędziów NSA z 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07, uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. II FPS 7/09 i wyroku Sądu najwyższego z dnia 2 października 2002 r., sygn. III RN 149/01.

- od doręczenia postanowienia o przedłużeniu przed upływem terminu zwrotu

Stanowisko, iż chwilą przedłużenia terminu zwrotu jest data skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia przedłużającego termin czyli data doręczenia zostało zaprezentowane między innymi w wyrokach: sygn. III SA/Wa 2642/13 z dnia 27 lutego 2014 r., III SA/Wa 2308/14 z dnia 6 listopada 2014 r., III SA/Wa 1642/13 z dnia 4 września 2013 r., I SA/Po 1058/13 z dnia 29 kwietnia 2014 r., I SA/Łd 845/14 z dnia 27 listopada 2014 r., I SA/Po 588/15 z dnia 10 listopada 2015 r. (nieprawomocne). W przedmiotowych orzeczeniach Sądy odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 października 2008 r., sygn. Akt K 16/07 uznają, że chwilą przedłużenia terminu jest data doręczenia postanowienia. We wskazanych powyżej wyrokach podkreślane jest, że:

*- nie jest wystarczające samo tylko sporządzenie (napisanie) i podpisanie postanowienia przedłużającego termin. Musi ono zostać skutecznie wprowadzone do obrotu prawnego, tak aby było wiążące zarówno dla organów jak i jego adresata,*

*- zasadą jest, że decyzja (postanowienie) wchodzi do obrotu prawnego i wywołuje określone obowiązki i uprawnienia z chwilą jej doręczenia stronie, a jedynym wyjątkiem są decyzje w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, wchodzące do obrotu prawnego w dacie ich wydania. Jeśli więc ustawodawca nie przewidział w omawianym przepisie innych wyjątków od zasady wejścia do obrotu aktu prawnego z datą doręczenia stronie, to znaczy, że postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT również wchodzi do obrotu prawnego z tak oznaczoną datą, tj. datą doręczenia stronie.*

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zauważa powyższy problem związany z brakiem jednoznaczności w tym względzie.

**W związku z powyższym zaleca się NUS:**

Mając na względzie przedstawione powyżej rozbieżności, stosowanie w pierwszej kolejności zasady doręczania podatnikom postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu przed jego upływem. W przypadku braku takiej możliwości stosować zasadę wskazaną w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt: I FSK 1943/15, I FSK 1468/15, I FSK 2081/15, I FSK 1539/15, I FSK 1893/15, I FSK 2208/15, I FSK 2039/15, w których podkreślono, że Organ pozostaje w terminie, jeśli operator otrzyma pismo przed jego upływem. Takie przekazanie pisma osobie trzeciej nadaje walor oficjalności i zapobiega antydatowaniu.

Jednocześnie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przypomina, że zgodnie z *Wytocznymi do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług – październik 2014 r., marzec 2016 r.*, w przypadku uchybienia terminowi przekazania zwrotu podatku VAT, naczelnik urzędu skarbowego wszczyna postępowania wyjaśniające w celu ustalenia przyczyn i osób winnych przekroczenia terminu.

6. Brak powołania w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu dokonywanego w procedurze kontroli art. 292 OP. – 2 przypadki:
7. Nieaktualne powołanie tekstu jednolitego podstawy prawnej ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. – powołano Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm. zamiast Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm. - 7 przypadków:
8. Nieaktualne powołanie tekstu jednolitego podstawy prawnej ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (powołano Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm. zamiast Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) w kontrolowanych postanowieniach dotyczących przedłużenia terminu zwrotu - 1 przypadek: NIP 5270200941.  
Powyższe występuje również w innych postanowieniach wydawanych w sprawach z zakresu objętego kontrolą np. dotyczących przedłużenia zakończenia kontroli czy postanowień dotyczących wyłączeń dokumentów z akt sprawy.

**W związku z powyższym zaleca się NUS:**

Zwiększyć dbałość i staranność przy sporządzaniu dokumentów, w tym w zakresie powoływania właściwej podstawy prawnej oraz aktualnych publikacji aktów prawnych.

9. Zgodnie z obowiązującym od 01.04.2015 r. Regulaminem Organizacyjnym Urzędu Skarbowego w Mysłowicach wprowadzonym Zarządzeniem Nr 51/15 Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach zadania w zakresie wydawania postanowień w sprawie przedłużenia terminu zwrotu przypisane są do zadań Samodzielnego Referatu Postępowań Podatkowych jak i Samodzielnego Referatu Kontroli Podatkowej.  
W toku kontroli stwierdzono, że nie są w pełni realizowane zasady wynikające z regulaminu, bowiem wszystkie postanowienia w przedmiotowym zakresie realizuje komórka PP, nawet w sytuacji toczącej się kontroli podatkowej.

**W związku z powyższym zaleca się NUS:**

Realizację przedmiotowych zadań zgodnie z obowiązującym regulaminem.

10. Brak podpisu NUS/Z-cy NUS (odpowiednio) na sporządzanych wydrukach analizy zasadności zwrotu – 5 przypadków:

Stwierdzono ponadto nieczytelne podpisy i brak pieczętki imiennej w pozycji wyszczególnionej dla aprobaty Kierownika.

**W związku z powyższym zaleca się NUS:**

Zwiększyć dbałość i staranność przy sporządzaniu dokumentów.

11. W związku ze wszczęciem postępowania podatkowego przed zakończeniem kontroli podatkowej, DIS zauważa:

Zgodnie z art. 291 § 4 kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

Protokół kontroli powinien zawierać **w szczególności** elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej, w tym wymienione w pkt 7 ww. artykułu **pouczenie kontrolowanego o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji.**

Wszczęcie postępowania podatkowego przed zakończeniem kontroli, bądź w dniu zakończenia kontroli, uniemożliwia Podatnikowi dokonanie korekty rozliczenia w deklaracji podatkowej za kontrolowany okres rozliczeniowy. Przedmiotowe uprawnienie jest przewidziane w art. 81b § 1 pkt 2 lit. a) Ordynacji podatkowej.

Mając powyższe na względzie, zaleca się NUS stosowanie procedur wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej w poszanowaniu uprawnień z niej wynikających dla Podatnika objętego kontrolą podatkową.

Niemniej Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, mając na względzie różnorodność występujących stanów faktycznych i ich ewentualnych skutków dla budżetu państwa, zauważa, że każda sprawa powinna być rozpatrywana indywidualnie i uwzględniać niebezpieczeństwo wystąpienia potencjalnych nadużyć podatkowych.

Ponadto w toku prowadzonej kontroli zauważono, że w przedstawionych aktach sprawy na sporządzanych dokumentach występują braki w zakresie:

- danych osoby sporządzającej lub akceptującej pismo (pieczętki),
- daty sporządzenia dokumentu,
- daty podpisania protokołu z czynności sprawdzających.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przypomina o obowiązku nanoszenia na dokumenty pieczęci imiennej, daty i podpisu osoby odpowiedzialnej za sprawę i akceptującej.

**W związku z powyższym zaleca się NUS:**

Zwiększyć dbałość i staranność w przedmiotowym zakresie.

Niezależnie od powyższego w związku ze stwierdzonymi uchybieniami, szczególnie powtarzającymi się, polecam Naczelnikowi ich wyeliminowanie i podjęcie stosownych działań celem zapobieżenia ich występowaniu w przyszłości oraz zmierzających do zapewnienia prawidłowego wykonywania zadań w zakresie zagadnień objętych kontrolą.

\*\*\*\*\*

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

W terminie jednego miesiąca od dnia otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, proszę Naczelnika Urzędu o nadesłanie informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.

p.o. DYREKTORA  
IZBY SKARBOWEJ  
w Warszawie

  
Teresa Zejma

Otrzymują:

- Pani Elżbieta Żesławska NUS,
- IS KW2 a/a.

