



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Bydgoszczy

LBY – 4101-021-03/2013  
P/13/042

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Bydgoszczy  
ul. Wały Jagiellońskie 12, 85-950 Bydgoszcz  
T +48 52 567 58 00, F +48 52 567 58 60  
[lby@nik.gov.pl](mailto:lby@nik.gov.pl)



# I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/042 Zwalczenie oszustw w podatku od towarów i usług
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy
Kontrolerzy	Andrzej Grzymysławski, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86218 z dnia 17 września 2013 r. Andrzej Szulc, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 86232 z dnia 14 października 2013 r.  (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Kujawsko-Pomorski Urząd Skarbowy w Bydgoszczy
Kierownik jednostki kontrolowanej	Dariusz Galla, Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy  (dowód: akta kontroli str. 5-6)

# II. Ocena kontrolowanej działalności

## Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie<sup>1</sup> realizację przez Kujawsko-Pomorski Urząd Skarbowy w Bydgoszczy (dalej: „Urząd”) działań w zakresie zwalczania oszustw w podatku od towarów i usług.

Uzasadnienie  
oceny ogólnej

Powyższą ocenę uzasadnia zgodna z wytycznymi Ministra Finansów<sup>2</sup> oraz wewnętrznymi uregulowaniami realizacja zadań Urzędu, polegających na:

- prowadzeniu weryfikacji danych rejestracyjnych podatników w sposób skutkujący prawidłowym typowaniem podmiotów o zwiększonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości oraz zapewniający aktualność, kompletność i dokładność danych przekazywanych administracjom podatkowym za pośrednictwem informatycznego Systemu Wymiany Informacji o VAT (dalej: „VIES”);
- rzetelnym prowadzeniu wstępnej oceny ryzyka oraz czynności analitycznych i sprawdzających w zakresie prawidłowości i zasadności wykazanej przez podatnika kwoty zwrotu lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następujący okres rozliczeniowy;

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

<sup>2</sup> Określonymi w następujących dokumentach: 1) pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2011r. Nr PTII/070-4/11 przekazujące Wytyczne Ministerstwa Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług z marca 2011 r.; pismo Ministerstwa Finansów z dnia 06 marca 2012 r. Nr AP2/0120/5/TJS/11/12/13314 przekazujące „Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. oraz wytyczne do ich realizacji” wraz załącznikami; pismo Ministerstwa Finansów z dnia 26 kwietnia 2013 r. Nr AP8/068/235/ECJ/2013 przekazujące „Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa w 2013 r.” wraz z załącznikami (dalej: „wytyczne”); 2) pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 30 grudnia 2011r. nr ZW/077-119/11 przekazujące "Procedury oceny ryzyka" (AR-VATUE) do stosowania od 1 stycznia 2012 r.

- zgodnym z zaleceniami określonymi w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej<sup>3</sup> (dalej: „KPDP”) prowadzeniu analiz w toku typowania podmiotów do kontroli podatkowej, obejmujących wskazania ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych, w tym dane z VIES;
- rzetelnym opracowywaniu i realizowaniu planów kontroli obejmujących podmioty, u których w wyniku typowania stwierdzono wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości;
- rzetelnym i terminowym udzielaniu odpowiedzi na zapytania administracji podatkowych innych państw członkowskich UE oraz przekazywaniu do Izby Skarbowej w Bydgoszczy (dalej: „IS”) informacji w tym zakresie;
- zgodnym z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> (dalej: „Ordynacja podatkowa”) prowadzeniu postępowań podatkowych w objętych badaniem sprawach.

Stwierdzona nieprawidłowość polegała na niewykreśleniu z rejestru podatników VAT 8 z 15 objętych badaniem podmiotów nieskładających deklaracji podatkowych, z którymi mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się.

Uwagi NIK dotyczą wykreślenia z rejestru podatników VAT i VAT UE, odpowiednio:

- 12 z 20 objętych badaniem podatników VAT, z którymi nie było możliwości skontaktowania się, w terminie od 7 do 102 miesięcy po zaprzestaniu deklarowania przez te podmioty czynności podlegających opodatkowaniu;
- wszystkich (7) objętych badaniem podatników VAT UE w terminie od 2 do 5 miesięcy po upływie okresu, o którym mowa w art. 97 ust. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup> (dalej: „ustawa o VAT”).

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

Opis stanu  
faktycznego

1. Weryfikowanie danych wynikających z dokumentów rejestracyjnych podatników VAT

1.1. Na dzień 30 czerwca 2013 r. w Urzędzie było zarejestrowanych 1.545 podatników VAT czynnych, w tym 1.246 (80,6%) podatników VAT UE. W latach 2012 – 2013 (I półrocze) zarejestrowano 21 podmiotów podejmujących wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu oraz 235 podatników przeniesionych z innych urzędów skarbowych, co stanowiło, odpowiednio: 1,4% i 15,2% wszystkich podatników VAT czynnych na koniec ww. okresu. W tym samym czasie wykreślono z rejestrów 67 podatników, w tym 40 na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT i 27 na podstawie art. 97 ust. 15 niniejszej ustawy. Stanowiło to, odpowiednio: 2,6% i 1,7% wszystkich podatników VAT czynnych na dzień 30 czerwca 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 7)

<sup>3</sup> Stanowiącym załącznik do określonych przez Ministra Finansów zadań dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w latach 2011, 2012 i 2013 oraz wytycznych do ich realizacji.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

1.2. Procedury weryfikacji danych rejestracyjnych przyjęto w Urzędzie zarządzeniem nr 26 Naczelnika z dnia 1 lipca 2011 r. w sprawie wprowadzenia w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy „Instrukcji dotyczącej Procedur regulujących zasady organizacji pracy w zakresie podatku od towarów i usług”<sup>6</sup> (dalej: „zarządzenie w sprawie procedur”).

W ww. zarządzeniu określono, m.in. zasady i tryb rejestracji oraz monitoringu podatników nowozarejestrowanych, w tym gromadzenia, analizy i obiegu informacji dotyczących tych podatników, ich działalności i rozliczeń podatkowych. Przyjęte w Urzędzie rozwiązania zakładały monitoring podatników nowozarejestrowanych, polegający na gromadzeniu wszelkich informacji, dotyczących wątpliwości co do rzetelności i legalności działalności takich podatników (w tym mogących mieć wpływ na ich poprawną rejestrację), jak również na dokonywaniu na podstawie raportów dostępnych w systemach informatycznych analizy działalności i rozliczeń podatkowych tych podatników za okres co najmniej pierwszych 6 miesięcy po zarejestrowaniu w celu ewentualnego przeprowadzenia dalszych czynności wyjaśniających.

Zasady powyższe były zgodne z wytycznymi<sup>7</sup>, jakie Urząd w ww. zakresie otrzymał z Ministerstwa Finansów (dalej: „MF”) oraz IS.

(dowód: akta kontroli str. 8-21)

Analiza danych rejestracyjnych prowadzona była w Urzędzie na bieżąco, jako element działań wszystkich komórek organizacyjnych, które w przypadku stwierdzenia zmian ww. danych przekazywały je do Działu VIES i Ewidencji w celu weryfikacji. Ponadto w okresach miesięcznych dokonywano analiz w celu typowania podmiotów do kontroli, obejmującej każdorazowo weryfikację danych rejestracyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 30-33, 34, 35-36)

1.3. Analiza czynności przeprowadzonych wobec podatników podejmujących wykonywanie czynności opodatkowanych, zarejestrowanych w Urzędzie w IV kwartale 2012 r. lub w I kwartale 2013 r.<sup>8</sup> wykazała, że w odniesieniu do każdego z tych podatników dokonano w oparciu o dokumenty źródłowe weryfikacji danych zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym w zakresie sprawdzenia autentyczności nazw, adresów, numerów telefonów, osób właścicieli i osób upoważnionych do reprezentowania podatnika, przedmiotu działalności, rachunków bankowych oraz dokumentacji księgowej i podatkowej, tj. elementów określonych w wytycznych MF. Nie wystąpiły przypadki wskazania przez ww. podmioty „wirtualnych biur” jako adresów rejestracyjnych oraz przypadki odmowy rejestracji tych podmiotów w Urzędzie. W odniesieniu do 13 ww. podatników, weryfikację zakończono w dniu potwierdzenia zarejestrowania lub przed tym dniem, a w jednym przypadku, w

---

<sup>6</sup> Ze zmianami wprowadzonymi Zarządzeniem Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z dnia 13 września 2013 r. w sprawie: zmiany zarządzenia Nr 26 Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z dnia 01 lipca 2011r. w sprawie wprowadzenia w Kujawsko-Pomorskim Urzędzie Skarbowym w Bydgoszczy „Instrukcji dotyczącej Procedur regulujących zasady organizacji pracy w zakresie podatku od towarów i usług”, obowiązującymi od 1 stycznia 2013 r.

<sup>7</sup> Wymienionymi w przypisie 2.

<sup>8</sup> Próba wszystkich (14) podatników nowozarejestrowanych w IV kwartale 2012 r. lub I kwartale 2013 r. jako podatnicy VAT UE (w tym 7 podmiotów zarejestrowanych równocześnie jako podatnicy VAT czynni).

terminie jednego dnia po dokonaniu ww. potwierdzenia. Wyniki weryfikacji udokumentowano w formie arkusza oceny ryzyka, zgodnych ze wzorem określonym w piśmie Dyrektora IS z 30 grudnia 2011 r.<sup>9</sup>

(dowód: akta kontroli str. 22-25, 35-36)

Zakres przedmiotowy ww. weryfikacji obejmował wszystkie dane istotne dla prawidłowej identyfikacji do celów VAT, a terminy przeprowadzenia czynności umożliwiały wytypowanie podmiotów o zwiększonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości już na etapie tej identyfikacji. W odniesieniu do objętej badaniem próby, zapewniło to kompletność, dokładność i aktualność danych podlegających wprowadzeniu do VIES.

(dowód: akta kontroli str. 34, 35-36)

W przypadku podatników zarejestrowanych w Urzędzie w zw. ze zmianą właściwości miejscowej lub rzeczowej<sup>10</sup>, każdy z tych podatników został przekazany do Urzędu przez uprzednio właściwy organ, jako podmiot niezakwalifikowany do grupy podwyższonego ryzyka, o którym mowa w § 2 pkt 5 wytycznych MF z marca 2011 r., po okresie aktywności VAT dłuższym niż 6 m-cy. Dane rejestracyjne ww. podatników poddawano w Urzędzie weryfikacji w trakcie kontroli podatkowych, przeprowadzonych w objętych badaniem przypadkach w grudniu 2012 r. oraz lutym, marcu i lipcu 2013 r. Wyniki weryfikacji udokumentowano w protokołach kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 26-29, 35-36)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości:

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie<sup>11</sup> działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Opis stanu  
faktycznego

2. Wykreślanie podatników VAT z rejestru podatników oraz monitorowanie składania przez podatników deklaracji

2.1. Zasady i tryb monitorowania oraz weryfikacji podmiotów do wykreślenia z urzędu z rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników VAT UE, w tym z powodu nieskładania deklaracji przyjęto w Urzędzie zarządzeniem w sprawie procedur.

W ww. zarządzeniu określono, m.in. zasady kontroli ciągłości i terminowości składania przez podatników deklaracji VAT, zasady i tryb postępowania w przypadku zaprzestania składania tych deklaracji oraz sposób dokumentowania przeprowadzonych w tym zakresie czynności. Przyjęto w szczególności, że po wprowadzeniu deklaracji do systemu Poltax sporządzano po zakończeniu kwartału raport o niezłożonych deklaracjach<sup>12</sup> oraz wysyłano wezwania do podatników

<sup>9</sup> Wymienionym w przypisie 2 pkt 2.

<sup>10</sup> Badaniem objęto próbę 6 z 235 podatników zarejestrowanych w Urzędzie w ww. okresie w zw. ze zmianą właściwości miejscowej lub rzeczowej.

<sup>11</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen cząstkowych: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

<sup>12</sup> Bez określenia terminu sporządzenia przedmiotowego raportu.

(z wyjątkiem podatników, którzy zgłosili zawieszenie działalności) w celu wyjaśnienia przyczyn niezłożenia deklaracji. Przyjęte uregulowania przewidywały ponadto weryfikację (w terenie) stanu faktycznego w zakresie miejsc prowadzenia działalności w przypadku gdy we wcześniej zgłoszonych miejscach podatnik tej działalności nie prowadził.

Uregulowania powyższe były zgodne z wytycznymi<sup>13</sup>, jakie Urząd w ww. zakresie otrzymał z MF i IS.

(dowód: akta kontroli str. 8-21, 43-55)

2.2. Analiza czynności podjętych w Urzędzie wobec próby 15 podmiotów, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych w I półroczu 2012 r. lub wcześniej oraz 5 podmiotów wykreślonych z rejestru podatników VAT w I półroczu 2013 r. wykazała, że 12 z tych podmiotów zostało wykreślonych z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT<sup>14</sup> w związku z zaprzestaniem składania przez te podmioty deklaracji podatkowych oraz nieskutecznością podejmowanych przez Urząd prób wezwań do ich złożenia<sup>15</sup>. Zgodnie z § 3 ust. 4 zarządzenia w sprawie procedur, ww. wykreśleń dokonano po zweryfikowaniu stanu faktycznego w zakresie prowadzenia działalności w zgłoszonych przez podatników miejscach oraz po ustaleniu, że w miejscach tych podatnicy nie prowadzili działalności.

Pozostałych 8 podmiotów nie wykreślono z rejestru podatników VAT, mimo braku możliwości (nieskuteczności podjętych prób) skontaktowania się z tymi podatnikami<sup>16</sup> w związku z nieskładaniem przez nich deklaracji<sup>17</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 56-107)

W przypadku 7 podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT UE (z objętej badaniem próby 15, które zaprzestały składania deklaracji podatkowych), z rejestru wykreślono na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT wszystkich w terminie od 2 do 5 miesięcy po upływie okresu, o którym mowa w niniejszym przepisie.

(dowód: akta kontroli str. 56-58, 108-114)

2.3. Sporządzone w Urzędzie zbiorcze półroczne raporty dotyczące wykreśleń z rejestru podatników VAT UE (na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT) przesłano do IS w dniach 12 września 2012 r. oraz 11 marca i 11 września 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 37-42)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Zgodnie z art. 96 ust. 9 ustawy o VAT, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że

<sup>13</sup> O których w przypisie 2 pkt 1

<sup>14</sup> W terminie od 7 do 102 miesięcy po zaprzestaniu deklarowania czynności podlegających opodatkowaniu (tj. upływie terminu przedłożenia pierwszej z niezłożonych deklaracji); w tym 3 podmioty wykreślono w trakcie kontroli NIK.

<sup>15</sup> Wysłanych do tych podatników przez komórkę Obsługi Bezpośredniej w liczbie od 1 do 6, w okresie od 1 do 16 miesięcy.

<sup>16</sup> Tj., braku odpowiedzi na wezwania tych podatników do złożenia deklaracji wysłane przez komórkę Obsługi Bezpośredniej w liczbie od 2 do 6, w okresie od 3 do 16 miesięcy.

<sup>17</sup> Przez okres od 14 do 31 miesięcy, liczony od upływu terminu przedłożenia pierwszej z niezłożonych deklaracji do października 2013 r.

podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem.

W Urzędzie nie wykreślono z rejestru podatników VAT 8 z 20 objętych badaniem podmiotów, które zaprzestały deklarowania czynności podlegających opodatkowaniu<sup>18</sup>, mimo braku możliwości (nieskuteczności podjętych przez Urząd prób) skontaktowania się z tymi podmiotami<sup>19</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 56-107)

Zastępca Naczelnika w wyjaśnieniach podała, że ww. podmiotów nie wykreślono z rejestru podatników VAT, m.in. z uwagi na nieprzeprowadzenie, wymaganej zarządzeniem w sprawie procedur weryfikacji w miejscach prowadzenia działalności, mającej na celu uzyskanie potwierdzenia zaprzestania wykonywania przez podatników tej działalności.

(dowód: akta kontroli str. 115-119)

Naczelnik wyjaśnił, że nieprzeprowadzenie przedmiotowej weryfikacji wynikało z ograniczonych możliwości komórki kontroli, w sytuacji realizowania przez nią wielu innych zadań, w tym traktowanych priorytetowo kontroli zwrotów VAT. Dodał, że w świetle aktualnej linii orzeczniczej każdy podatnik, niezależnie od rejestracji nabywa prawo do odliczenia VAT, a wystawione przez niego poprawne faktury umożliwiają kontrahentowi odliczenie, o ile transakcja miała miejsce. Usunięcie przez ustawodawcę z art. 88 ust. 3 a pkt 1 lit. a ustawy o VAT zapisu dot. wystawiania faktur przez podmiot nieuprawniony do ich wystawiania dało podatnikom możliwość realizowania zasady neutralności podatku od towarów i usług bez rygorystycznego przestrzegania wymogów formalnych. W związku z powyższym, termin wpisania czy wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT stracił swoje kluczowe znaczenie dla zapobiegania nadużyciom w zakresie tego podatku, nabierając charakteru ewidencyjnego i porządkowego.

(dowód: akta kontroli str. 120-123, 627)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

Uwagi NIK dotyczą terminów dokonania wykreśleń podatników z rejestru podatników VAT i VAT UE na podstawie, odpowiednio: art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 15 ustawy o VAT.

Stosownie do art. 23 rozporządzenia Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej<sup>20</sup> (dalej: „rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010”) państwa członkowskie zapewniają, aby numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>21</sup> (dalej: „dyrektywa Rady 2006/112/WE”), był oznaczony jako nieważny w systemie elektronicznym, o którym mowa w art. 17 niniejszego rozporządzenia, przynajmniej

<sup>18</sup> Przez okres od 14 do 31 miesięcy, liczony od upływu terminu przedłożenia pierwszej z niezłożonych deklaracji do października 2013 r.

<sup>19</sup> Tj., braku odpowiedzi na wezwania tych podatników do złożenia deklaracji, wysłane przez komórkę Obsługi Bezpośredniej w liczbie od 2 do 6, w okresie od 3 do 16 miesięcy.

<sup>20</sup> Dz. U. UE L 268 z 12.10.2010 r., s. 1.

<sup>21</sup> Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.



w przypadku gdy właściwa administracja podatkowa uzna, że działalność gospodarcza osób zidentyfikowanych do celów VAT ustała. Administracja podatkowa może w szczególności domniemywać, że działalność gospodarcza osoby ustała, jeśli – pomimo stosownych wymogów – osoba ta nie przedłożyła deklaracji oraz informacji podsumowujących przez rok po upływie terminu przedłożenia pierwszej brakującej deklaracji lub informacji podsumowujących.

Zgodnie z art. 97 ust.15 ustawy o VAT w przypadku gdy podmiot, o którym mowa w ust. 1-3 nie złoży za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamia go o powyższym.

W Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. i w 2013 r. oraz wytycznych do ich realizacji<sup>22</sup> Minister Finansów polecił aby podległe jednostki podejmowały wszelkie działania, m.in. w zakresie aktualizacji danych rejestracyjnych oraz wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT w sytuacjach określonych w art. 96 ust. 6, 7, 8 i 9 oraz art. 97 ust. 14, 15 i 16 ustawy o VAT w możliwie najkrótszym terminie.

W Urzędzie wykreślono z rejestru podatników VAT 12 z 20 objętych badaniem podmiotów w terminie od 7 do 102 miesięcy po zaprzestaniu deklarowania przez te podmioty czynności podlegających opodatkowaniu oraz po podjęciu przez Urząd (w okresie od 1 do 16 miesięcy) od 1 do 6 nieskutecznych prób wezwań tych podatników do złożenia deklaracji podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 56-107, 628-636)

W przypadku objętych badaniem 7 podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT UE, z rejestru wykreślono na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o VAT wszystkich w terminie od 2 do 5 miesięcy po upływie okresu, o którym mowa w niniejszym przepisie.

(dowód: akta kontroli str. 56-58, 108-114)

W sprawie terminów dokonania wykreśleń z rejestru podatników VAT Naczelnik oraz Zastępca Naczelnika wyjaśnili, jak uprzednio.

(dowód: akta kontroli str. 115-119)

W § 3 pkt 4.1 oraz § 7 zarządzenia w sprawie procedur określono, że raporty o aktywnościach VIES wytypowanych do zamknięcia oraz raporty o niezłożonych deklaracjach sporządzano, odpowiednio: „co najmniej raz na kwartał” oraz „po zakończeniu kwartału”.

(dowód: akta kontroli str. 8-21, 43-55, 115-119)

W wyniku powyższego, 12 z 20 objętych badaniem podmiotów, z którymi nie było możliwości skontaktowania się wykreślono z rejestru podatników VAT w terminie od 7 do 102 miesięcy po zaprzestaniu deklarowania przez te podmioty czynności podlegających opodatkowaniu, a w przypadku 7 podmiotów zarejestrowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych, wykreśleń z rejestru podatników VAT UE oraz aktualizacji baz danych wpływających na system VIES dokonano w terminie od 2 do 5 miesięcy po upływie okresu, o którym mowa w art. 97 ust. 15 ustawy o VAT.

---

<sup>22</sup> Wymienionych w przypisie 2 pkt 1.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonej nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Opis stanu faktycznego

3. Czynności analityczne i sprawdzające prowadzone wobec podmiotów wykazujących zwroty podatku od towarów i usług lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

3.1. Zrealizowane w Urzędzie w latach 2012 - 2013 (I półrocze) wpłaty, zwroty i dochody z tytułu podatku od towarów i usług wyniosły, odpowiednio: 2.933.723,6 tys. zł, 2.163.451,1 tys. zł i 770.272,5 tys. zł. Zaległości netto z tytułu ww. podatku kształtowały się na poziomie 180.316,1 tys. zł na koniec 2012 r. oraz 202.579,8 tys. zł na koniec I półrocza 2013 r., co stanowiło, odpowiednio: 30,6% i 111,89% dochodów zrealizowanych w ww. okresach. W stosunku do stanów na koniec 2011 r. oraz I półrocza 2012 r., wskaźnik ten był wyższy, odpowiednio o: 7,9 i 56,8 punktów procentowych.

(dowód: akta kontroli str. 124)

3.2. Zasady postępowania w przypadku żądania przez podatników zwrotów VAT lub wykazywania częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy przyjęto w Urzędzie zarządzeniem w sprawie procedur.

W ww. zarządzeniu określono, m.in. zasady i tryb przeprowadzania wstępnych czynności analitycznych oraz czynności sprawdzających i kontroli podatkowej w zakresie zwrotu podatku lub różnicy podatku vat. Przyjęto w szczególności, że:

- każdorazowo przed dokonaniem zwrotu przeprowadzono czynności analityczne mające na celu wstępną ocenę ryzyka w zakresie wykazanego zwrotu;
- weryfikowano w szczególności: dane ewidencyjne i sposób reprezentacji podatnika (udzielone pełnomocnictwa oraz ich zakres), numer rachunku bankowego, na który ma zostać dokonany zwrot podatku, treść deklaracji, dotychczasowe zachowanie się podatnika;
- czynności analityczne przeprowadzono za pomocą dostępnych narzędzi informatycznych oraz wiedzy posiadanej przez Urząd o podatniku, poprzez sporządzenie raportu z podsystemu „Kontrola”, uwzględniającego obszary, dane wrażliwe i kryteria określone w wytycznych MF z marca 2011 r.<sup>23</sup>;
- na bieżąco monitorowano dokonywanie dostaw wewnątrzspółnotowych do podmiotów niezarejestrowanych dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych, występowanie nieuzasadnionych rozbieżności między danymi wynikającymi z deklaracji, VAT a VAT-UE oraz przesłanie lub otrzymanie na formularzu SCAC informacji w zakresie oszustw podatkowych;
- w zależności od stwierdzonych poziomów ryzyka, podejmowano decyzję o akceptacji zwrotu, przeprowadzeniu czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej;

<sup>23</sup> Przekazanych do Urzędu pismem, o którym w przypisie 2 pkt 1.

- kontrolą obejmowano w szczególności podatników wykazujących zwrot po raz pierwszy, prowadzących działalność krócej niż rok, deklarujących częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia następnym okresie rozliczeniowym, wykazujących nabycia środków trwałych w kwocie netto przekraczającej wartość obrotów z trzech ostatnich okresów rozliczeniowych.

Uregulowania powyższe były zgodne z wytycznymi<sup>24</sup>, jakie Urząd w ww. zakresie otrzymał z MF i IS.

(dowód: akta kontroli str. 8-21)

3.3. W latach 2012 - 2013 (I półrocze) w Urzędzie przeprowadzono 2.383 czynności sprawdzające dotyczące rozliczeń podatku od towarów i usług, w wyniku których ujawniono uszczuplenia w kwocie łącznie 1.882,4 tys. zł. Z tego: w 2012 r. - 1.240 czynności na kwotę 1.669,5 tys. zł oraz w I półroczu 2013 r. - 1.143 czynności na kwotę 212,9 tys. zł, co w stosunku do ilości czynności i wartości uszczupleń zrealizowanych w analogicznych okresach 2011 r. oraz I półrocza 2012 r. stanowiło, odpowiednio: 242,19% i 435,45 % oraz 203,74% i 19,93 %.

(dowód: akta kontroli str. 125)

3.4. Analiza czynności przeprowadzonych w Urzędzie wobec próby 15 podatników, którym w latach 2012 - 2013 (I półrocze) zwrócono podatek w kwocie nie mniejszej niż 1.000 tys. zł<sup>25</sup> (w tym 5 podatników, którzy w deklaracji wykazali dostawy wewnątrzwspólnotowe) oraz wobec 5 podatników, którzy wykazywali częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy<sup>26</sup> wykazała, że czynności te przeprowadzono zgodnie z wytycznymi MF oraz zasadami określonymi w zarządzeniu w sprawie procedur, w zakresie wystarczającym wg ww. wytycznych dla potwierdzenia prawidłowości i zasadności wykazanej przez podatnika kwoty zwrotu lub przeniesienia. W szczególności:

- przed dokonaniem zwrotu przeanalizowano i zweryfikowano rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w deklaracjach VAT, a danymi wynikającymi z informacji podsumowujących oraz z systemu VIES;
- ustalono, że kontrahenci podatników, którzy wykazali dostawy wewnątrzwspólnotowe mieli w okresie realizacji tych dostaw aktywny numer identyfikacyjny w systemie VIES;
- zgodnie z określonym w trakcie czynności analitycznych poziomem ryzyka, wszystkie objęte badaniem przypadki zakwalifikowano do zatwierdzenia zwrotu;
- w tym, w odniesieniu do ośmiu podatników (w zw. z nabyciem przez nich środków trwałych, stosowaniem obniżonych stawek VAT oraz dokonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych) podjęto decyzję o przeprowadzeniu czynności sprawdzających, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości;
- przed dokonaniem zwrotów sprawdzono, czy podlegają one zaliczeniu na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych;

---

<sup>24</sup> O których w przypisie 2 pkt 1.

<sup>25</sup> To jest, próby zwrotów dokonanych na rzecz tych podatników w kwocie łącznie 23.588,1 tys. zł.

<sup>26</sup> Badaniem objęto próbę o wartości nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe w kwocie łącznie 3.885,3 tys. zł.

- zwrotów dokonano zgodnie z art. 87 ustawy o VAT, po akceptacji Naczelnika i Głównego Księgowego Urzędu, w terminach niepowodujących uszczuplenia środków publicznych (zapłaty odsetek);

- monitorowano wszystkie objęte badaniem podmioty wykazujące częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, poprzez przeprowadzanie czynności sprawdzających w zakresie zgodności deklarowanych kwot z rejestrami podatku VAT oraz dowodami źródłowymi. Podatników, którzy wykazali zwrot bezpośredni po 12-miesięcznym (lub dłuższym) okresie deklarowania kwot do przeniesienia obejmowano kontrolą podatkową uwzględniającą także ww. okresy.

(dowód: akta kontroli str. 126-197, 198-199, 200-201, 202-210, 211-215, 216-225)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Opis stanu  
faktycznego

4. Organizacja typowania podmiotów do postępowania kontrolnego

4.1. W Urzędzie proces typowania podmiotów do kontroli odbywał się zgodnie z § 1 zarządzenia nr 100/2011 Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z dnia 30 grudnia 2011r. w sprawie planowania kontroli podatkowej i skarbowej, zwanym dalej „zarządzeniem w sprawie planowania kontroli”, w oparciu o zasadę wielostopniowego typowania podmiotów oraz wykonywania selekcji wstępnej. Proces typowania odbywał się na podstawie wniosków o przeprowadzenie kontroli składanych przez komórki organizacyjne Urzędu oraz wykonane analizy grupowe opisane w pkt. 4.3. niniejszego wystąpienia. Wnioski o przeprowadzenie kontroli składano, m.in.: odnośnie podatników spełniających przesłanki wymienione w § 11 pkt 5 zarządzenia w sprawie procedur; po analizie opisanych w pkt. 5.4. wniosków o udzielenie informacji<sup>27</sup>; w oparciu o analizy poszczególnych komórek organizacyjnych; w związku z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi. Ponadto do kontroli typowano podatników wskazanych w pismach Dyrektora IS oraz na podstawie informacji przekazanych przez inne organy podatkowe i podmioty zewnętrzne. W planie kontroli na miesiące od września do grudnia 2012 r. ujęto łącznie 16 wskazań na podstawie informacji zewnętrznych, co stanowiło łącznie 7,6% zaplanowanych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 8-15, 226-335)

4.2. W § 11 pkt. 2 i 3 zarządzenia w sprawie procedur, wskazano przesłanki dokonania zwrotu podatku VAT wyłącznie po przeprowadzeniu kontroli podatkowej, które były zgodne z zaleceniami Ministra Finansów ujętymi w wytycznych z marca 2011 r.

Monitorowanie wystąpienia powyższych przesłanek przeprowadzenia kontroli odbywało się na podstawie analizy zasadności zwrotu VAT wykonanej w

<sup>27</sup> Zgodnie z § 2 pkt 1 zarządzenia nr 69/2011 z dnia 22 grudnia 2011 r. Naczelnika Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy w sprawie obiegu i obsługi wniosków dotyczących wymiany informacji o VAT (formularz SCAC).

podsystemie „Kontrola”. Czynności analityczne obejmowały obszary i dane wrażliwe wymienione w § 5 Część II. Pkt. 2 wytycznych MF (w tym dane z VIES), co było zgodne z § 10 pkt. 1 zarządzenia w sprawie procedur.

Szczegółowym badaniem objęto zwroty podatku od towarów i usług dokonane na rzecz 15 podatników<sup>28</sup>, u których suma kwot podatku wykazanych do zwrotu w deklaracjach złożonych w 2012 r. przekroczyła 5.000 tys. zł.

We wszystkich zbadanych sprawach zwrot VAT poprzedzony był kontrolą podatkową obejmującą okresy rozliczeniowe, których dotyczyła kwota podatku do zwrotu powodująca przekroczenie 5.000 tys. zł. Kontrole poprzedzono analizą zasadności zwrotu VAT. Analiza obejmowała również dane o przeprowadzonych lub trwających u podatnika kontrolach; zestawienie danych z deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D za okres od początku 2012 r. do końca okresu, za który miał być dokonany zwrot; zestawienie danych z VIES za okres ostatnich 13 miesięcy (do końca okresu, za który miał być dokonany zwrot).

Kontrole podatkowe przeprowadzono w obszarach ryzyka określonych w KPDP, tj.: obszarze nr 1 „Dokonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych” oraz obszarze nr 3 „Wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia”. W wyniku przeprowadzonych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rozliczeń VAT.

(dowód: akta kontroli str. 336-339)

4.3. Selekcje automatyczne służące typowaniu podmiotów do kontroli w obszarach ryzyka określonych w KPDP przeprowadzono w Urzędzie z wykorzystaniem podsystemu „Kontrola”, dokonując analiz grupowych według kryteriów ujętych w KPDP na 2012 r. i 2013 r.

W okresie objętym kontrolą, zgodnie z zaleceniami IS<sup>29</sup> przeprowadzono trzy analizy grupowe, w terminach: 15 czerwca 2012 r., 10 grudnia 2012 r. oraz 3 czerwca 2013 r., w wyniku których wytypowano do ujęcia w planach kontroli 7 podatników. Wyniki analiz grupowych były przedmiotem obrad Zespołu ds. analizy ryzyka i planowania kontroli, co opisano w pkt. 5.1. wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 228-287, 340-343)

4.4. W Urzędzie analizy z wykorzystaniem danych z VIES prowadzono na bieżąco przy wykorzystaniu informacji z raportów z VIES, podczas wprowadzania danych do tego systemu oraz przy weryfikacji kart analizy zasadności zwrotu VAT. Stwierdzone rozbieżności wyjaśniano z podatnikiem telefonicznie lub pisemnie wzywano go do złożenia wyjaśnień w Urzędzie. Ponadto dane z VIES były migrowane do podsystemu „Kontrola” i wykorzystywane do analizy grupowej oraz analizy zasadności zwrotu VAT, które opisano w pkt. 4.2. i 4.3. wystąpienia pokontrolnego. Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że w Urzędzie nie drukowano raportów z systemu VIES, ponieważ dane w tym systemie podlegają ciągłym zmianom, które dotyczą zarówno danych krajowych (korekty deklaracji VAT i informacji podsumowujących), jak i komunikatów UE.

<sup>28</sup> Łączna kwota zwrotów VAT objętych próbą wyniosła 26.632,3 tys. zł.

<sup>29</sup> Izba Skarbowa w Bydgoszczy zobowiązała urzędy skarbowe od przeprowadzania analizy grupowej przynajmniej 2 razy do roku – pismo nr NU/070-0013/12 z 12 marca 2012 r. oraz pismo nr NU/070-0021/13 z 30 kwietnia 2013 r.

Kierownik Działu VIES i Ewidencji wyjaśnił m.in, że raporty z systemu VIES w zakresie badania rozbieżności generowano kwartalnie, co wynikało z możliwości składania przez podatników w Polsce oraz w innych krajach członkowskich UE deklaracji VAT oraz informacji podsumowujących miesięcznie bądź kwartalnie, a na podstawie danych z VIES nie można ustalić czy kontrahent polskiego podatnika dokonuje rozliczeń kwartalnych czy miesięcznych. W związku z czym dane generowane częściej byłyby niekompletne. Kierownik Działu VIES i Ewidencji wskazał również, że system VIES jako okres rozliczeniowy przy generowaniu raportów przyjmuje kwartał.

(dowód: akta kontroli str. 216-225, 344)

#### Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

Opis stanu  
faktycznego

5. Opracowywanie planów kontroli, monitorowanie ich realizacji oraz prowadzenie postępowań kontrolnych

5.1. Stosownie do § 2 pkt 7 zarządzenia w sprawie planowania kontroli, w Urzędzie sporządzano miesięczne plany kontroli w oparciu o dane przedstawione w pkt. 4. niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Zgodnie z § 2 pkt 8 zarządzenia w sprawie planowania kontroli, projekty planów kontroli akceptował Zespół ds. analizy ryzyka i planowania kontroli (dalej: „Zespół ds. planowania”) na zwoływanym przez Naczelnika posiedzeniu. Zaakceptowane plany Naczelnik zatwierdzał do realizacji w podsystemie „Kontrola”.

(dowód: akta kontroli str. 254-282, 345-390)

Do planów kontroli na miesiące wrzesień, październik i listopad 2012 r. włączono po jednym podatniku z trzech wytypowanych w wyniku selekcji automatycznej (opisanej w pkt. 4.3) przeprowadzonej w dniu 15 czerwca 2012 r. Podatnicy ci zostali wskazani, m.in w Obszarze nr 1 „Dokonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych”. U dwóch podatników przeprowadzono kontrole podatkowe, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości.

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, u jednego z podatników nie przeprowadzono kontroli, ponieważ w sytuacjach, gdy Urząd nie dysponował dostatecznym potencjałem do zrealizowania kontroli wszystkich wytypowanych podmiotów, wyższy priorytet nadawano kontroli podatników ubiegających się o zwrot podatku, niż podatników wytypowanych na podstawie analizy o charakterze statystycznym. Ponadto podmiot ten został skontrolowany w zakresie objętym analizą grupową tj. skontrolowano zwrot podatku VAT za marzec 2012 r. Decyzję o odstąpieniu od kontroli podjęto w trakcie prac Zespołu ds. planowania.

(dowód: akta kontroli str. 232-236, 254-282, 391-441)

Przyjęte plany kontroli na miesiąc wrzesień, październik, listopad i grudzień 2012 r. zrealizowano odpowiednio w: 46%, 51%, 25% i 19%.

Naczelnik wyjaśnił m.in., że niski poziom realizacji planów kontroli wynikał ze zbyt małej liczby pracowników komórki kontroli w stosunku do potrzeb określonych przy przyjętych poziomach akceptowalnego ryzyka. W zakresie analizy ryzyka i wykonywania kontroli występuje szereg równoległych procedur typowania

podmiotów do czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, które w sposób często automatyczny generują pulę podmiotów do kontroli. Sytuację komplikuje nieprzewidywalność liczby wniosków o kontrolę zwrotów, które co do zasady pojawiają się po zatwierdzeniu planu na kolejny miesiąc, a ich realizacja odbywa się w trybie pilnym. Dodatkowo jednostka otrzymuje zlecenia przeprowadzenia kontroli od jednostek zewnętrznych. Ponadto przenoszenie nie zrealizowanych wskazań z planu do planu powoduje, że wskazanie jest liczone co najmniej raz jako niezrealizowane. Jednak mimo wad o charakterze statystycznym, pozwala to lepiej kontrolować stan wniosków do realizacji. Zdaniem Naczelnika, przyjęcie sztywnych kryteriów ilościowych wiązałoby się z przyjęciem założenia, że poziom ryzyka akceptowanego w poszczególnych miesiącach będzie różny, bo napływ zdarzeń o wysokim ryzyku nie jest równomierny. Ponadto poziom akceptowanego ryzyka byłby kształtowany przez podmioty zewnętrzne, które zlecając przeprowadzenie kontroli wpływałyby na liczbę realizowanych kontroli. Naczelnik podał, że przyjęte w Urzędzie rozwiązania pozwalają ustalać poziom dopuszczalnego ryzyka w odniesieniu do dłuższych okresów i stanowią, optymalny w jego ocenie tryb działania w aktualnym stanie zasobów Urzędu (kadry i środki przyznane na prowadzenie działalności). W okresie jesiennym dla rozwiązania najpilniejszych potrzeb komórka kontroli była wspomagana przez inne komórki w czynnościach kontrolnych, czym próbowano poprawić stan spraw.

(dowód: akta kontroli str. 415, 425, 426, 442, 443)

W Urzędzie monitorowano stan realizacji poszczególnych planów kontroli, co omawiano na zwoływanych przez Naczelnika posiedzeniach Zespołu ds. planowania, poświęconych temu zagadnieniu. Podatnicy, u których nie przeprowadzono kontroli byli ujmowani w planach kontroli na kolejny okres. Wg stanu na dzień 30 września 2013 r. ze wskazań ujętych w planach kontroli na wrzesień, październik, listopad i grudzień 2012 r. nie zrealizowano łącznie 4 kontroli, z których 3 były w toku, a jedna w przygotowaniu (brak siedziby podatnika, kontrolę wszczął Urząd Kontroli Skarbowej).

(dowód: akta kontroli str. 254-282, 345-382, 439-441, 444-481)

Unieważniono 5 z 211 wskazań ujętych w planach kontroli na wrzesień, październik, listopad i grudzień 2012 r., w tym: trzy ze względu na ograniczone zasoby kadrowe Urzędu, jedno w związku z objęciem podatnika kontrolą Urzędu Kontroli Skarbowej i jedno w wyniku zrealizowania kontroli przez Urząd w ramach innego wskazania. W podsystemie „Kontrola” zamieszczono informacje o unieważnieniu wraz z podaniem przyczyn odstąpienia od kontroli. Informacja o unieważnieniu wykazywana była również w raportach o stanie zaawansowania realizacji poszczególnych planów kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 254-282, 482-487)

Używany w Urzędzie podsystem „Kontrola” pozwalał na ustalenie i monitorowanie podmiotów, u których kontrola została zaplanowana lub przeprowadzona, monitorowanie stanu realizacji wniosków o przeprowadzenie kontroli i

zaawansowania procesu kontrolnego<sup>30</sup>, a także na unieważnienie wniosku o przeprowadzenie kontroli wraz z uzasadnieniem.

Wnioski o przeprowadzenie kontroli ujmowano w systemie „Biblioteka akt”, pozwalającym na sprawdzenie czy wniosek komórki organizacyjnej został zaakceptowany do realizacji. W tym systemie prowadzono również „Ewidencję doniesień”, która zawierała dane dotyczące informacji zewnętrznych oraz sposobu ich wykorzystania.

(dowód: akta kontroli str. 254-282, 290-308, 319-333, 391-413, 482-488)

5.2. Łączna liczba kontroli przeprowadzonych w zakresie VAT:

- wzrosła w 2012 r. w porównaniu do 2011 r. o 74 (27,7%) i wyniosła 341 kontroli,
- zmalała w I półroczu 2013 r. w porównaniu do I półrocza 2012 r. o 36 (21,8%) i wyniosła 134 kontrole.

Udział kontroli przeprowadzonych w zakresie VAT we wszystkich przeprowadzonych w Urzędzie kontrolach podatkowych:

- wzrósł z 75% w 2011 r. do 76,5% w 2012 r.
- zmalał z 78,3% w I półroczu 2012 r. do 77,9% w I półroczu 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 490)

Liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług w ogólnej liczbie kontroli przeprowadzonych w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2013 r. w porównaniu do okresu od 1 stycznia 2011 r. do 30 czerwca 2012 r. wzrosła o 0,8%, z tym, że:

- zmalała w 2012 r. w porównaniu do 2011 r. o 3,1% i wyniosła 174 kontrole;
- wzrosła w I półroczu 2013 r. w porównaniu do I półrocza 2012 r. o 8,9% i wyniosła 77 kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 490)

W 2012 r. przeprowadzono w obszarach 1 i 3 określonych w KDPP, odpowiednio: 64 i 228 kontroli w zakresie VAT, co stanowiło odpowiednio 18,8% i 66,9% wszystkich kontroli przeprowadzonych w zakresie tego podatku.

W I połowie 2013 r. w obszarze 1 określonym w KDPP na 2013 r. przeprowadzono 23 kontrole w zakresie VAT, co stanowiło 17,2% wszystkich kontroli dotyczących tego podatku.

(dowód: akta kontroli str. 491)

Kwoty uszczupień ustalonych w wyniku kontroli podatku od towarów i usług:

- zmalały w 2012 r. w porównaniu do 2011 r. o 6.543,5 tys. zł (84,5%) i wyniosły łącznie 1.113,5 tys. zł.;
- wzrosły w I półroczu 2013 r. w porównaniu do I półrocza 2012 r. o 2.778,5 tys. (1.048,7%) i wyniosły łącznie 3.054,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 489, 490)

Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w kontrolach przeprowadzonych w określonych w KDPP na 2012 r. obszarach 1 i 3 wyniósł, odpowiednio: 21,9%, i 24,6% i był niższy od udziału kontroli w których stwierdzono nieprawidłowości w VAT we wszystkich kontrolach w tym zakresie, który wyniósł 51%. Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie VAT w

<sup>30</sup> Kontrola oczekująca, przygotowana, trwająca, zrealizowana.



kontrolach przeprowadzonych w określonym w KPDP na 2013 r. obszarze 1 wyniósł 13% i był niższy od udziału kontroli w których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie VAT we wszystkich kontrolach w tym zakresie, który wyniósł 57,5%.

Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in., że zjawisko niższej efektywności kontroli w powyższych obszarach wynika z natury czynnika ryzyka, jakim jest złożenie przez podatnika deklaracji z żądaniem dokonania zwrotu pieniędzy – dochodzi do wypłaty pieniędzy już wcześniej zgromadzonych w budżecie. W ocenie Naczelnika utrzymanie wysokiej dyscypliny podatników wymaga pewnego stopnia prewencyjnej aktywności organów podatkowych polegającej na wyrobieniu u podatników przeświadczenia o stosunkowo dużym prawdopodobieństwie kontroli przy deklarowaniu zwrotu. Ponadto znaczną część kontroli zwrotów stanowiły kontrole u podmiotów nowych dla Urzędu, deklarujących zwroty po dłuższej przerwie lub po długim okresie wykazywania przeniesień nadwyżki podatku na okresy następne.

(dowód: akta kontroli str. 415, 422-425, 491)

5.3. W wyniku kontroli podatkowych przeprowadzonych przez Urząd w 2012 r. i I połowie 2013 r. ujawniono odpowiednio: 1 i 250 faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze o wartości, odpowiednio: 242 tys. zł i 6.806 tys. zł.

W okresie objętym kontrolą w wyniku czynności sprawdzających z udziałem podatnika nie ujawniono ww. faktur.

(dowód: akta kontroli str. 492)

5.4. W 2012 r. i I połowie 2013 r. Urząd otrzymał 24 i wysłał 12 wniosków o udzielenie informacji oraz przeprowadzenie postępowania administracyjnego (dalej: „wnioski”) w trybie art. 7 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010.

Zgodnie z § 10 ust. 1 zarządzenia Nr 10 Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT<sup>31</sup> (dalej: „zarządzenie nr 10”), wnioski dotyczące podejrzenia dokonania oszustwa podatkowego w transakcjach wewnątrzspółnotowych lub wnioski dotyczące informacji, w których posiadaniu znajduje się osoba kontaktowa w Urzędzie należało zrealizować w terminie 30 dniowym tj. skróconym<sup>32</sup>, a pozostałe wnioski w terminie 90 dniowym tj. podstawowym<sup>33</sup>. Jednocześnie w zał. 4 do Instrukcji w sprawie wymiany informacji o VAT<sup>34</sup> Minister Finansów określił terminy dla poszczególnych jednostek biorących udział w realizacji wniosków i dla urzędów skarbowych termin podstawowy wyznaczył na 65 dni, a skrócony na 17 dni.

Spośród 24 otrzymanych wniosków 12 dotyczyło podejrzenia popełnienia oszustwa i 9 z nich załatwiono w terminie od 3 do 17 dni. W sprawie trzech wniosków Urząd poinformował IS w terminie do 17 dni o niemożności dotrzymania terminu udzielenia odpowiedzi. W dwóch sprawach odpowiedzi na wnioski udzielono w terminie 42 i 45 dni, co nie miało wpływu na zachowanie przez administrację

<sup>31</sup> Dz. Urz. MF. z 2012 r. poz. 7

<sup>32</sup> Zgodnie z § 2 pkt 6 zarządzenia Nr 10, Ilekroć w zarządzeniu jest mowa o terminie skróconym - należy przez to rozumieć termin, o którym mowa w art. 10 Rozporządzenia 904/2010 zdanie drugie. Zgodnie z art. 10 Rozporządzenia 904/2010 termin skrócony nie dotyczy podejrzenia popełnienia oszustwa. Minister Finansów rozszerzył zakres stosowania terminu skróconego.

<sup>33</sup> Zgodnie z § 2 pkt 5 zarządzenia Nr 10 Ilekroć w zarządzeniu jest mowa o terminie podstawowym - należy przez to rozumieć termin, o którym mowa w art. 10 Rozporządzenia 904/2010 zdanie drugie

<sup>34</sup> Otrzymana za pośrednictwem Izby Skarbowej pismem nr ZW/077-33/12 z 2 maja 2012 r.

polską terminu określonego w art. 10 rozporządzenia 904/2010, ponieważ Minister Finansów w § 10 ust. 1 zarządzenia nr 10 rozszerzył zakres stosowania terminu skróconego o podejrzenie popełnienia oszustwa. Natomiast jednej odpowiedzi udzielono po 174 dniach, jednakże przed terminem wskazanym w przesłanej IS informacji o niemożności dotrzymania terminu odpowiedzi. Przesłana do IS ww. informacja pozwoliła polskiej administracji na poinformowanie wnioskodawcy o przyczynach niemożności dotrzymania terminu oraz o możliwym terminie udzielenia odpowiedzi zgodnie z art. 12 rozporządzenia 904/2010. Powyższe spowodowane było brakiem możliwości doręczenia upoważnienia do kontroli oraz odnalezienia siedziby spółki pod znanymi adresami, z prezesem spółki nawiązano jedynie kontakt telefoniczny, a dokumenty spółki zostały zabezpieczone przez prokuraturę. W odpowiedzi udzielonej w przedłużonym terminie oprócz powyższych informacji, dodano że wśród dokumentów zabezpieczonych przez prokuraturę nie odnaleziono spraw związanych z zapytaniem.

Odpowiedzi na pozostałe 12 wniosków udzielono w terminie podstawowym, tj. od 29 do 62 dni po przeprowadzeniu kontroli podatkowych.

Na podstawie analizy realizacji dwóch z 24 nadesłanych wniosków stwierdzono, że Urząd udzielał rzetelnych odpowiedzi, obejmujących zakres określony we wnioskach. Do odpowiedzi załączono wymienione we wnioskach dokumenty, tj.: umowy, faktury, zamówienia, dokumentację transportową. Udzielenie odpowiedzi poprzedzono kontrolami podatkowymi, zrealizowanymi zgodnie z wnioskami o ich przeprowadzenie.

(dowód: akta kontroli str. 493-545)

Urząd przekazywał do IS kwartalne informacje dotyczące wyników wymiany wniosków w trybie rozporządzenia Nr 904/2010. Dane zawarte w informacjach były rzetelne, zarówno co do wyniku, jak i kwot domiaru podatku lub sankcji.

(dowód: akta kontroli str. 546-561)

W wyniku współpracy administracyjnej w trybie rozporządzenia Nr 904/2010 nie doszło do zwiększenia kwot zobowiązania podatkowego bądź zmniejszenia kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z tytułu wydania decyzji lub złożenia przez podatnika deklaracji korygującej. W jednym przypadku stwierdzono zaniżenie przez podatnika wartość wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykazanej w informacji podsumowującej, w wyniku czego dokonano jej korekty.

(dowód: akta kontroli str. 558-561)

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, nie wystąpiły problemy związane z uzyskaniem informacji, o które Urząd wystąpił do innego kraju członkowskiego UE w trybie art. 7 rozporządzenia Nr 904/2010.

(dowód: akta kontroli str. 622)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości:

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

## 6. Jakość wydawanych rozstrzygnięć i efekty finansowe

6.1. W latach 2012 – 2013 (I półrocze), po przeprowadzeniu kontroli rozliczeń VAT Naczelnik wydał 3 decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług podlegającego wpłacie do Urzędu w kwocie łącznie 29,6 tys. zł (w tym: w 2012 r. – 2 decyzje w kwocie 27,7 tys. zł i w I półroczu 2013 r. – 1 decyzję w kwocie 1,9 tys. zł). Z tego, od jednej decyzji (33,3%) na kwotę podlegającą wpłacie w wysokości 26 tys. zł (87,8%) wniesione zostało odwołanie do Dyrektora IS, który decyzję tą uchylił w całości<sup>35</sup>. W stosunku do stanu z 2011 r.<sup>36</sup>, stanowiło to spadek o 50% liczby decyzji uchylonych oraz o 100% decyzji uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia.

(dowód: akta kontroli str. 562)

6.2. W sprawie zakończonej uchyleciem w 2012 r. ww. decyzji, postępowanie podatkowe wszczęto w terminie 3 miesięcy od zakończenia kontroli i prowadzono bez nieuzasadnionych przerw między poszczególnymi czynnościami. Datę wszczęcia postępowania podatkowego (14 czerwca 2011 r.) zamieszczono w podsystemie Kontrola, zgodnie z datą doręczenia stronie postanowienia w tym przedmiocie. W toku postępowania informowano stronę o przyczynach niezalatwienia sprawy w terminie<sup>37</sup> i wyznaczeniu nowego terminu, zgodnie z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej. Decyzję wymiarową Naczelnika z dnia 6 września 2011 r. (doręczoną stronie w dniu 9 września 2011 r.) przekazano do referatu rachunkowości podatkowej i zaksięgowano na karcie kontowej podatnika w terminie, odpowiednio: 4 i 6 dni roboczych od jej doręczenia.

W dniu 23 września 2011 r. wniesione zostało przez stronę do Dyrektora IS odwołanie od ww. decyzji, której zarzucono naruszenie, m.in. art. 27 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT<sup>38</sup>, przez błędne zastosowanie przepisów określających miejsce świadczenia usług, skutkujące odmówieniem stronie prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem tych usług.

Dyrektor IS decyzją z dnia 29 grudnia 2011 r. uchylił zaskarżoną decyzję w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia z uwagi na niewystarczające dla rozstrzygnięcia sprawy wyjaśnienie stanu faktycznego.

Po przeprowadzeniu ponownego postępowania dowodowego, Naczelnik w wydanej w dniu 9 października 2012 r. decyzji podtrzymał swoje poprzednie stanowisko, uznając za udowodnione, że strona nieprawidłowo odliczyła podatek naliczony z tytułu świadczenia na jej rzecz usług na nieruchomościach położonych poza terytorium kraju.

Strona, w odwołaniu z dnia 26 października 2012 r. wniosła o uchylenie ww. decyzji z uwagi na nieprawidłową wykładnię przepisów prawa materialnego oraz naruszenie przepisów postępowania.

<sup>35</sup> W objętym kontrolą okresie nie nastąpiło uchylenie przez Dyrektora IS decyzji Naczelnika (wydanych w następstwie kontroli rozliczeń VAT) po wyrokach sądów administracyjnych.

<sup>36</sup> W którym Dyrektor IS uchylił 2 decyzje Naczelnika na kwotę podlegającą wpłacie w wysokości łącznie 51,2 tys. zł, w tym 1 decyzję na kwotę 26 tys. zł na podstawie art. 233 § 2 Op.

<sup>37</sup> M.in. z powodu nieotrzymania do dnia wydania postanowienia dowodów z czynności sprawdzających zleconych do przeprowadzenia urzędem skarbowym właściwym miejscowo dla kontrahentów strony.

<sup>38</sup> W brzmieniu obowiązującym do grudnia 2009 r.

Dyrektor IS, przyjmując odmienną od organu I instancji kwalifikację będących przedmiotem sporu usług<sup>39</sup>, uchylił w dniu 10 stycznia 2013 r. zaskarżoną decyzję.

(dowód: akta kontroli str. 589-607, 608-614, 615-616)

6.3. Podlegające wpłacie do Urzędu kwoty uszczuplonego podatku od towarów i usług określone w 2 decyzjach wymiarowych wydanych przez Naczelnika w latach 2012 – 2013 (I półrocze) oraz wykazane w złożonych w tym okresie 21 korektach deklaracji, w zw. z ustaleniami kontroli wyniosły, odpowiednio: 3,6 oraz 250,9 tys. zł i zostały w całości wpłacone.

(dowód: akta kontroli str. 563)

W sprawach dotyczących 20 najwyższych kwot zaległości w podatku VAT<sup>40</sup>, przyczyną ich niewyegzekwowania w 11 (55%) przypadkach<sup>41</sup> był brak możliwości wszczęcia postępowania egzekucyjnego lub umorzenie tego postępowania z powodu ogłoszenia upadłości dłużników, a w pozostałych 9 (45%) przypadkach, nieposiadanie przez dłużników majątku, zbieg egzekucji lub brak możliwości skontaktowania się z osobami reprezentującymi spółkę. Zaległości największych dłużników<sup>42</sup> dotyczyły zobowiązań wynikających głównie z decyzji Dyrektora UKS wydanych w sprawach, w których stwierdzono przestępstwa skarbowe polegające na dokonywaniu rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie faktur poświadczających czynności, które nie zostały dokonane.

(dowód: akta kontroli str. 564-584)

W 2 z 3 objętych badaniem przypadkach pozostających we właściwości Urzędu o najwyższych kwotach zaległości, dochodzenia w sprawach o przestępstwa skarbowe przekazano Prokuraturze. W jednym przypadku, w którym dochodzenie wszczęto w Urzędzie we wrześniu 2013 r., sprawa była w toku.

(dowód: akta kontroli str. 570-574, 575)

Z przeprowadzonych w Urzędzie w latach 2012 – 2013 (I półrocze) 475 kontroli w zakresie VAT<sup>43</sup>, w 251 przypadkach ujawniono nieprawidłowości<sup>44</sup>, w wyniku których w 8 sprawach złożono zawiadomienia do komórki karnej skarbowej o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego<sup>45</sup>. Z tego, do dnia 24 października 2013 r. postępowanie karne skarbowe wszczęto w 4 sprawach, w których w 1 przypadku nałożono mandat karny, a w 3 pozostałych odstąpiono od prowadzenia postępowania z uwagi na złożenie przez podatników prawnie skutecznych korekt deklaracji i uiszczenie w całości należności wynikających z ustaleń kontroli.

<sup>39</sup> Mając na uwadze wydane przez siebie wcześniej interpretacje indywidualne dla kontrahentów (podwykonawców) strony, w których za prawidłowe uznał zastosowanie zasady ogólnej wyrażonej w art. 28 b ustawy o VAT w odniesieniu do miejsca świadczenia przedmiotowych usług.

<sup>40</sup> Wg stanu na dzień 30 czerwca 2013 r. w kwocie łącznie 113.664 tys. zł., wynikających ze zobowiązań przypisanych na podstawie decyzji wymiarowych i korekt deklaracji w wyniku nieprawidłowości ujawnionych w toku kontroli skarbowej i podatkowej, dotyczących w 13 przypadkach (na kwotę łącznie 112.705 tys. zł, tj. 99%) fikcyjnych transakcji.

<sup>41</sup> W kwocie łącznie 54.799 tys. zł (48,2%).

<sup>42</sup> 10 przypadków na kwotę łącznie 152.040,5 tys. zł, wg stanu na dzień 30 czerwca 2013 r.

<sup>43</sup> W tym: 341 w 2012 r. i 134 w I półroczu 2013 r., co w stosunku do analogicznych okresów 2011 r. i I półrocza 2012 r. stanowiło, odpowiednio: wzrost o 27,7% i spadek o 21,2%.

<sup>44</sup> W tym: 174 w 2012 r. i 77 w I półroczu 2013 r., co w stosunku do analogicznych okresów 2011 r. i I półrocza 2012 r. stanowiło, odpowiednio: wzrost o 16% i spadek o 1,3%.

<sup>45</sup> W tym: 5 w 2012 r. i 3 w I półroczu 2013 r., co w stosunku do analogicznych okresów 2011 r. i I półrocza 2012 r. stanowiło, odpowiednio: spadek o 87,2% i brak zmian. Ponadto w ww. okresie do Urzędu wpłynęło 600 korekt deklaracji, będących wynikiem kontroli.

W sprawach objętych ww. zawiadomieniami nie skierowano do sądów aktów oskarżenia oraz wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

(dowód: akta kontroli str. 586-587, 588)

Oskarżyciel skarbowy w wyjaśnieniach podał, że nieszczęście postępowań karnych skarbowych w przypadku 4 z 8 ww. zawiadomień wynikało z dużej ilości (5.730) spraw<sup>46</sup>, jakie w objętym kontrolą okresie wpłynęły do komórki karnej skarbowej oraz z przyjętej zasady ich rozpatrywania, tj. w kolejności wpływu i terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 586-587)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

## IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>47</sup>, wnosi o podjęcie działań zapewniających wykreślenie podmiotów z rejestru podatników VAT i VAT UE w sytuacjach określonych w art. 96 ust. 9 oraz art. 97 ust. 15 ustawy o VAT.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

<sup>46</sup> Dotyczących naruszeń przepisów prawa w zakresie znacznie szerszym, niż wynikający jedynie z ustaleń kontroli VAT, stwierdzonych przez wszystkie komórki Urzędu oraz jednostki zewnętrzne (sądy, prokuratury, banki).

<sup>47</sup> Dz. U. z 2012 r., poz.82 ze zm.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Bydgoszcz  
....., dnia .....  
*miejsowość* *data*

Kontrolerzy:  
Andrzej Grzymysławski  
st. inspektor k.p.

.....  
*Podpis*

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Bydgoszczy

Dyrektor  
Jarosław Wenderlich

.....  
*podpis*

Andrzej Szulc  
st. inspektor k.p.

.....  
*Podpis*