



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.008.03.2016
P/16/010

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 52 31, F +48 22 444 52 24
kbf@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	P/16/010 – Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
<i>Kontrolerzy</i>	1. Ewa Trześniewska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/46/2016 z dnia 22 września 2016 r. 2. Agnieszka Szymaniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/32/2016 z dnia 7 września 2016 r. 3. Joanna Haus, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/34/2016 z dnia 7 września 2016 r.
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Izba Celna, ul. Erazma Ciołka 14 A, 01-443 Warszawa
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Maria Rutka Dyrektor Izby Celnej w Warszawie od 12 maja 2016 r. W okresie od 19 marca 2012 r. do 11 maja 2016 r. Dyrektorem Izby Celnej był Andrzej Chodubski.

(dowód: akta kontroli str. 1-8)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Izba Celna w Warszawie, w kontrolowanym okresie (od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.) rzetelnie¹ realizowała zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów i miejsc do kontroli, wykonywania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, bieżącego monitorowania działalności podległych urzędów celnych w zakresie realizacji zadań objętych niniejszą kontrolą.

Osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej, dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w gospodarce w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.

Poprawiła się skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli, prowadzonych przez Wydział Zwalczania Przystępczości Izby Celnej. Sprawnie reagowano na napływające informacje o nieprawidłowościach.

Izba Celna podjęła skuteczne działania w celu poprawy jakości rozstrzygnięć wydawanych w I instancji przez naczelników podległych urzędów celnych.

<i>Uzasadnienie oceny ogólnej</i>	Typowanie podmiotów i miejsc do kontroli prowadzono zgodnie z zasadami określonymi w zarządzeniach Ministra Finansów oraz wytycznych Ministerstwa
-----------------------------------	---

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

Finansów i krajowych grup zadaniowych. Podstawą typowania były istotne wskazania ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych.

Funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego osiągnęli planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej w zakresie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Od 1 lipca 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. zajęto 31,2 mln szt. papierosów wobec planowanej liczby 18,9 mln szt., a od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. zajęto 476 mln szt. papierosów (wobec planu 109,0 mln szt.). Odpowiednio zajęto 3.988 automatów, na których urządzano nielegalne gry (wobec planu 3.814 szt.) oraz 1.177 szt. automatów (wobec planu 1080 szt.).

Zwiększyła się skuteczność kontroli, przeprowadzonych przez funkcjonariuszy celnych województwa mazowieckiego, w obszarze gier hazardowych urządzanych na automatach do gier z 89,2% w 2014 r. do 96,7% w 2015 r. i do 98,8% w I półroczu 2016 r. Natomiast zmniejszyła się skuteczność kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów z 15,6% w 2014 r. do 8,8% w 2015 r. i 8,3% w I półroczu 2016 r. oraz kontroli podatkowych z 67,1% w 2014 r. do 57,0% w 2015 r. i do 53,7% w I półroczu 2016 r. Kwota ustaleń z kontroli podatkowych wzrosła z 167,6 mln zł w 2014 r. do 270,1 mln zł w 2015 r. oraz z 12,1 mln zł w I półroczu 2015 r. do 139,1 mln zł w I półroczu 2016 r.

Skuteczność działań kontrolnych przeprowadzonych przez Wydział Zwalczania Przemocności Izby Celnej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych zwiększyła się z 57,9% w 2014 r. do 77,9% w 2015 r. i do 81,8% w I półroczu 2016 r.

Izba Celna na bieżąco monitorowała realizację przez podległe urzędy celne kontroli oraz podejmowała działania w celu poprawy jakości decyzji wydawanych w I instancji przez naczelników urzędów celnych.

W okresie objętym kontrolą poprawiła się jakość decyzji wydanych przez naczelników urzędów celnych, udział decyzji utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji w stosunku do wszystkich decyzji wydanych w II instancji wzrósł z 66,7% (za okres od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r.) do 81,5% (za okres od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r.).

Wskaźnik uchyleń decyzji pokontrolnych naczelników urzędów celnych określających zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym dotyczące opodatkowania wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw uległ poprawie z 70,1% w 2014 r. do 54,6% w 2015 r. i 37,0% w I półroczu 2016 r.

W pięciu z 15 badanych postępowań odwoławczych stwierdzono błędy proceduralne, polegające na niezawiadomieniu stron o niezakończeniu postępowania w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy w trybie art. 140 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa².

² Dz.U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie do kontroli

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą zasady typowania podmiotów do kontroli określone były w zarządzeniach Ministra Finansów (nr 2 z dnia 13 stycznia 2010 r.³ i nr 6 z dnia 3 lutego 2015 r.⁴) w sprawie systemu kontroli wykonywanych przez Służbę Celną oraz wytycznych jakie Izba otrzymała z Ministerstwa Finansów, w tym w:

- Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia analiz dla potrzeb kontroli wykonywanych przez Służbę Celną,
- Systematyce obszarów i metod reakcji na ryzyko

oraz innych instrukcjach i procedurach.

W celu ujednoczenia postępowania urzędów celnych w zakresie przyjmowania powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako pośredniczący podmiot tytoniowy oraz określenia sposobu monitorowania prawidłowości funkcjonowania tych podmiotów, w Izbie Celnej w Warszawie opracowano (24 listopada 2014 r.) i przekazano do stosowania przez urzędy celne *Wewnętrzną procedurę postępowania w przypadku złożenia powiadomienia o zamiarze prowadzenia działalności gospodarczej, jako pośredniczący podmiot tytoniowy oraz monitorowania wiarygodności pośredniczącego podmiotu tytoniowego.*

Najistotniejsze zagrożenia zidentyfikowane na terenie działania Dyrektora Izby Celnej w Warszawie ujęte zostały w *Regionalnych Rejestrach Ryzyka* opracowanych na: 2015 r. i 2016 r. Rejestry obejmowały głównie ryzyka o zasięgu krajowym i dotyczyły m.in.: przemytu i wprowadzenia do obrotu na terytorium kraju papierosów, suszu tytoniowego bez polskich znaków akcyzy celem uniknięcia uiszczenia należnego podatku akcyzowego, nielegalnej produkcji i obrotu alkoholem etylowym, paliwami oraz nielegalnych działań w obszarze gier hazardowych urządzanych na automatach do gier.

W obszarach krajowych przeglądu ryzyka⁵ dokonywały krajowe grupy zadaniowe (KGZ), które koordynowały działania w tych obszarach, w tym KGZ do Spraw Wyrobów Tytoniowych i Suszu Tytoniowego, KGZ ds. Kontroli Gier Hazardowych, KGZ ds. Kontroli Obrotu Wyrobami Alkoholowymi oraz KGZ ds. Wyrobów Energetycznych.

Analizą i oceną potencjalnych zagrożeń oraz formułowaniem prognoz na potrzeby Izby Celnej, w tym ukierunkowaniem kontroli w profilach ryzyka – zajmował się Wydział Zarządzania Ryzykiem (IZRW).

W 2015 r. i w I półroczu 2016 r. na poziomie regionalnym nie zidentyfikowano nowego ryzyka w obszarach przemytu, nielegalnej produkcji i obrotu wyrobami tytoniowymi, alkoholem etylowym, paliwami oraz nielegalnych działań w obszarze gier hazardowych urządzanych na automatach do gier.

Ryzyka regionalne zostały rozpoznane przed 2015 r., między innymi ryzyko przemytu papierosów przez osoby podróżujące samolotem oraz pociągami osobowymi przyjeżdżającymi do Warszawy z kierunków wschodnich.

³ Zarządzenie obowiązywało do dnia 2 lutego 2015 r.

⁴ Zarządzenie obowiązuje od dnia 3 lutego 2015 r.

⁵ Przegląd w celu weryfikacji oceny, aktualizacji *Arkuszy Opisu Ryzyka*, tj. dokumentów zawierający m.in. opis nieprawidłowości (zakres przedmiotowy i podmiotowy), ocenę następstw i prawdopodobieństwa ich wystąpienia.

W I półroczu 2015 r. w Izbie Celnej planowanie kontroli odbywało się poprzez tworzenie *Taktycznego Planu Kontroli* oraz półrocznych planów operacyjnych, przeznaczonych do realizacji przez urzędy celne. Proces tworzenia planów określony był w przekazanym przez Ministerstwo Finansów *Strategicznym Planie Kontroli*. W operacyjnych planach kontroli wskazywano m.in.: miejsce kontroli, metodę kontroli, planowany czas trwania kontroli. Izba Celną monitorowała realizację operacyjnych planów kontroli za I półrocze 2015 r., na podstawie przekazywanych przez urzędy celne informacji o liczbie przeprowadzonych kontroli, liczbie kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości oraz o efektach finansowych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 121-122, 130-132, 141, 150 -158, 171-229, 312-359, 540-546, 556-572)

Od lipca 2015 r. proces typowania podmiotów do kontroli odbywał się z wykorzystaniem Zintegrowanego Systemu Zarządzania Ryzykiem (ZISAR). Podmioty lub miejsca do kontroli typowano m.in. na podstawie raportów z analizy ryzyka i profili ryzyka. Profile ryzyka zawierały dane niezbędne do sporządzenia przez komórkę realizującą kontrolę zlecenia kontroli, w szczególności dane o przedsiębiorcach, osobach, miejscach, towarach, środkach transportu oraz środkach i metodach reakcji na ryzyko. Przeglądu ryzyka na poziomie krajowym dokonywały krajowe grupy zadaniowe. Ustalanie podmiotów do kontroli odbywało się w oparciu o informacje pozyskiwane z dostępnych baz danych, systemów informatycznych oraz informacje przekazane przez inne służby i organy administracji państwowej.

W systemie ZISAR rejestrowano informacje wewnętrzne i zewnętrzne, które mogły przyczynić się do wykrycia nieprawidłowości w obszarach ryzyka podlegających kontroli przez Służbę Celną. Decyzje o sposobie wykorzystania zarejestrowanych informacji podejmował Dyrektor Izby Celnej lub osoba przez niego upoważniona, po ich ocenie i analizie, dokonywanej na poziomie regionalnym przez Wydział Zarządzania Ryzykiem.

Typowanie spraw do kontroli na poziomie regionalnym przez Wydział Zarządzania Ryzykiem prowadzono na podstawie przyjętych procedur, w tym Zarządzenia nr 6 Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2015 r. oraz instrukcji w sprawie zasad prowadzenia analiz dla potrzeb kontroli wykonywanych przez Służbę Celną. Typując podmioty do kontroli wykorzystywano wskazania ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych, a podstawowym kryterium stopnia oceny ryzyka w analizach własnych Izby było prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia o negatywnych skutkach finansowych oraz wysokość następstw finansowych.

W celu wytypowania podmiotów do kontroli w krajowych obszarach ryzyka dotyczących wyrobów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego, wyrobów energetycznych oraz gier hazardowych urządzanych na automatach do gier w okresie objętym kontrolą wykonano 84 analizy, w wyniku których utworzonych zostało 251 profili ryzyka⁶.

Typując podmioty do kontroli nie brano pod uwagę kwestii związanych z możliwością wyegzekwowania po kontroli zobowiązań podatkowych oraz czy

⁶ Tj. analiz typu „dodanie profilu do arkusza opisu ryzyka”. W grupie obszarów ryzyka dotyczących: wyrobów alkoholowych – przeprowadzono 6 analiz w wyniku których utworzono 11 profili ryzyka, wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego – 14 analiz, w wyniku których utworzono 20 profili ryzyka, wyrobów energetycznych odpowiednio 12 analiz i 82 profile, gier hazardowych 52 analizy i 138 profili ryzyka.

posiadają one majątek, na którym będą mogły być zabezpieczone zobowiązania podatkowe, nałożone kary.

Naczelnik IZRW wyjaśnił, że *na etapie gromadzenia materiałów niezbędnych do przeprowadzenia analizy ryzyka, brak było wymogów badania zdolności finansowych podmiotów typowanych do kontroli. W przypadku wystąpienia uzasadnionej obawy niewywiązania się przedsiębiorcy z obowiązku podatkowego, komórki kontrolne analizując podmiot wykorzystywały między innymi informacje o tym podmiocie zawarte w Krajowym Rejestrze Sądowym, kierowały zapytania do urzędów skarbowych o podanie stanu rozliczeń kontrolowanego.*

W Izbie Celnej kontrole były wykonywane przez Wydział Zwalczenia Przeszeczności (IZPW). Tryb, sposób działania, zasady wykonywania kontroli przez ten Wydział określono w Instrukcjach Szefa Służby Celnej dla funkcjonariuszy celnych komórek wydziałów zwalczania przeszeczności.⁷

Typowanie miejsc, podmiotów do kontroli przez IZPW odbywało się m.in. na podstawie wyników prowadzonych w okresach poprzednich rutynowych kontroli, w których ujawniano nieprawidłowości (głównie na szlakach komunikacyjnych oraz na bazarach i targowiskach), informacji z Krajowego Telefonu Interwencyjnego (KTI), wniosków i informacji przekazanych przez inne służby, przede wszystkim Policję, w tym Centralne Biuro Śledcze Policji (CBŚP) oraz Straż Graniczną. W okresie objętym kontrolą przy podjęciu decyzji o potrzebie przeprowadzenia kontroli przez IZPW wykorzystano łącznie 632 informacje, w tym:

- 597 informacji wykorzystano w kontrolach dotyczących przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych (374 informacji pochodzących z własnych analiz, 126 przekazanych przez Prokuraturę, Policję (w tym CBŚP) i ABW, 70 informacji otrzymanych od Szefa Służby Celnej, Ministerstwa Finansów, krajowych grup zadaniowych, innych jednostek Służby Celnej i 27 informacji przekazanych przez inne podmioty, takie jak Straż Graniczna, Straż Ochrony Kolei, Straż Miejska);
- 35 informacji wykorzystano w kontrolach urządzania gier hazardowych na automatach do gier (29 pochodzących z własnych analiz oraz sześć informacji z Prokuratury, Policji (w tym CBŚP) i ABW.

(dowód: akta kontroli str. 150-158, 212-229, 243-255, 454, 540 - 546, 556-572)

Skuteczność zwalczania nieprawidłowości zależy m.in. od szybkiej reakcji organów Służby Celnej na rozpoznane zagrożenia. Na próbie 24 działań kontrolnych, przeprowadzonych przez Wydział Zwalczenia Przeszeczności, w których ujawniono nieprawidłowości na najwyższe kwoty⁸ ustalono, że:

- we wszystkich sprawach działania podejmowano w dniu pozyskania informacji o podejrzeniu wystąpienia nieprawidłowości; decyzje o natychmiastowym podjęciu czynności podejmował naczelnik Wydziału na podstawie ustaleń własnych lub informacji przekazanych przez inne służby, tj. Policję, w tym CBŚP, oraz Straż Graniczną,
- 19 kontroli przeprowadzono wspólnie z Policją, w tym CBŚP, oraz Strażą Graniczną, a pięć samodzielnie.

Wydział Zwalczenia Przeszeczności około 90% kontroli wykonał w obszarze ryzyka koordynowanym przez Krajową Grupę Zadaniową do Spraw Wyrobów Tytoniowych i Suszu Tytoniowego. Kontrole dotyczyły głównie: przemytu i nielegalnej produkcji

⁷ Tj. instrukcji dla funkcjonariuszy celnych komórek zwalczania przeszeczności, zatwierdzonej przez Szefa Służby Celnej w 2011 r. oraz instrukcji zatwierdzonej przez Szefa Służby Celnej w lutym 2016 r.

⁸ Działania kontrolne dotyczyły głównie nielegalnego wprowadzania na obszar Polski oraz obrotu papierosami, tytoniem, suszem tytoniowym i spirytusem bez znaków akcyzy.

papierosów oraz nielegalnego ich wprowadzenia do obrotu (bez polskich znaków akcyzy). Skuteczność kontroli przeprowadzonych przez IZPW, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, w okresie objętym kontrolą uległa poprawie. Wskaźnik skuteczności kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych zwiększył się z 57,9% w 2014 r. do 77,9% w 2015 r. oraz 81,8% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. wyniósł 81,7%). W zakresie kontroli rodzaju paliwa w zbiornikach lub innych środkach przewozowych skuteczność kontroli zwiększyła się z 25% w 2014 r. do 75% w 2015 r. oraz zmniejszyła się ze 100% w I półroczu 2015 r. do 25% w I półroczu 2016 r. Skuteczność kontroli przestrzegania prawa celnego⁹ oraz urządzania i prowadzenia gier hazardowych przeprowadzonych przez IZPW w okresie objętym kontrolę wyniosła 100%.

W okresie objętym kontrolą na terenie działania Izby Celnej przeprowadzono dziewięć kontroli podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, w tym pięć kontroli w obszarze tytoniu, trzy w obszarze paliw i jedną w obszarze alkoholu. Do kontroli wytypowano podmioty w oparciu o informacje zawarte w kwartalnie przekazywanych, przez Krajową Grupę Zadaniową ds. e-kontroli raportach z przeglądu sieci Internet.

Zasady współpracy funkcjonariuszy Służby Celnej województwa mazowieckiego z organami ścigania w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce były określone w zawartych przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie porozumieniach, w tym z:

- CBŚP z dnia 24 kwietnia 2013 r. w sprawie powołania zespołu koordynacyjnego, którego celem było współdziałanie w zakresie planowania i realizacji założonych zadań dotyczących zorganizowanych grup przestępczych działających na terenie województwa mazowieckiego, zajmujących się popełnianiem przestępstw przeciwko interesom ekonomicznym skarbu państwa oraz interesom ekonomicznym Wspólnoty Europejskiej w zakresie określonym ustawą o Służbie Celnej w szczególności związanych z wprowadzaniem do obrotu gospodarczego wyrobów akcyzowych z naruszeniem przepisów podatkowych, a także praniem pieniędzy;
- Mazowieckim Komendantem Wojewódzkim Policji z dnia 17 września 2014 r.;
- Dyrektorem Delegatury Stołecznej Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego w Warszawie z dnia 21 listopada 2011 r.;
- Komendantem Nadwiślańskiego Oddziału Straży Granicznej w Warszawie z dnia 20 czerwca 2016 r.¹⁰;
- Komendantem Stołecznym Policji z dnia 30 maja 2016 r.¹¹

Współpraca funkcjonariuszy celnych z takimi służbami jak Policja, w tym CBŚP, czy Straż Graniczna polegała na podejmowaniu wspólnych działań w miejscach: obrotu i magazynowania nielegalnych wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego, obrotu i przechowywania nielegalnych wyrobów alkoholowych, urządzania nielegalnych gier hazardowych z wykorzystaniem automatów do gier oraz kontroli pojazdów na drogach. W przypadku zwalczania przestępczości hazardowej

⁹ W okresie objętym kontrolą przeprowadzono łącznie 10 kontroli w zakresie przestrzegania prawa celnego, wszystkie dotyczyły zwalczania przestępstw i wykroczeń przeciwko prawom własności intelektualnej, określonym w art. 116-118 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 666, ze zm.) i w art. 305 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1410, ze zm.).

¹⁰ Poprzedzone porozumieniem z dnia 28 marca 2011 r.

¹¹ Poprzedzone porozumieniem z dnia 15 lutego 2011 r. w tej samej sprawie.

funkcjonariusze celni uprawnieni są do przeprowadzania eksperymentów procesowych¹² na automatach lub odtwarzania gier w celu zebrania dowodów.

Dyrektor Izby Celnej sprawował nadzór nad urzędami celnymi w zakresie zarządzania ryzykiem. W celu rozpoznawania, wykrywania i typowania do kontroli podmiotów dokonujących przemytu, nielegalnej produkcji i obrotu wyrobami tytoniowymi, alkoholem etylowym, paliwami oraz podmiotów zarządzających nielegalne gry na automatach, kierowano do podległych urzędów zalecenia i wytyczne, w tym zalecenia Ministerstwa Finansów, krajowych grup zadaniowych oraz wyniki własnych analiz.

(dowód: akta kontroli str. 22-38, 400-405, 573-605, 804-860)

Ocena cząstkowa

Izba Celna podejmowała rzetelne działania w celu rozpoznawania i wykrywania podmiotów działających w szarej strefie, dokonujących przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu wyrobami tytoniowymi, alkoholem etylowym, paliwami, zarządzających nielegalne gry na automatach do gier. Typując podmioty i miejsca do kontroli wykorzystywano istotne wskazania ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych oraz sprawnie reagowano na napływające informacje o nieprawidłowościach. Na bieżąco monitorowano zarządzanie ryzykiem przez urzędy celne oraz trafność działań kontrolnych.

2. Działania na rzecz ograniczenia szarej strefy oraz ich efekty

Opis stanu faktycznego

Funkcjonariusze celni Wydziału Zwalczenia Przeszłości Izby Celnej w 2015 r. oraz w I półroczu 2016 r. przeprowadzili 2.019 działań kontrolnych przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych. Liczba działań obniżyła się w 2015 r. w porównaniu do roku 2014 o 32,0% i o 73,7% w I półroczu 2016 r. w porównaniu do I półroczu 2015 r. Wyniki finansowe¹³ tych kontroli w 2015 r. wyniosły 232.236 tys. zł i w porównaniu do osiągniętych w 2014 r. były dziewięciokrotnie wyższe. Ustalenia w I półroczu 2016 r. były na podobnym poziomie jak w I półroczu 2015 r. i wyniosły 25.671 tys. zł.

Funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego w 2015 r. oraz w I półroczu 2016 r. przeprowadzili:

- 148 kontroli podatkowych¹⁴,
- 112 powtórnych kontroli celnych¹⁵,
- 16.253 kontrole celne przed zwolnieniem towarów,
- 1.883 kontrole gier hazardowych urządzanych na automatach do gier.

W strukturze organizacyjnej Izby Celnej w Warszawie wyodrębniono komórkę organizacyjną, która na podstawie art. 75b ust. 1 ustawy o Służbie Celnej realizowała czynności obserwowania i rejestrowania, przy użyciu środków technicznych, obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom. W badanym okresie Dyrektor Izby Celnej wydał

¹²Na podstawie art. 32 pkt 13 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799, ze zm.).

¹³Wyniki finansowe – rozumiane jako kwoty potencjalnych uszczupień należnego podatku akcyzowego, naliczone od ujawnionych/zajętych przez Służbę Celną wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego i paliw, kwoty potencjalnych kar pieniężnych naliczone od ilości zajętych automatów, na których urządzano nielegalne gry, a także kwoty mandatów karnych nałożonych na skutek działań kontrolnych.

¹⁴Kontrole prawidłowości rozliczania zobowiązań podatkowych prowadzone na zasadach określonych w dziale VI ustawy Ordynacja podatkowa.

¹⁵Tj. kontroli celnych na podstawie art. 78 ust. 2 wspólnotowego kodeksu celnego i odpowiednio na podstawie art. 48 unijnego kodeksu celnego.

32 zarządzenia przeprowadzenia obserwacji (20 w 2015 r. i 12 w I półroczu 2016 r.), z których 23 dotyczyły działań w obszarze wyrobów tytoniowych. Wyniki przeprowadzonych obserwacji wykorzystano w 32 kontrolach, w tym w 7 kontrolach przeprowadzonych z CBSP oraz jednej ze Strażą Graniczną. W wyniku kontroli, w których wykorzystano wyniki obserwacji zatrzymano 17.053,4 tys. sztuk papierosów, 60.910,7 kg tytoniu, 89,0 litrów spirytusu 90% oraz 161 automatów do gry. W 2015 r. Dyrektor Izby Celnej wydał o sześć zarządzeń przeprowadzenia obserwacji więcej niż w 2014 r.

W badanym okresie zmniejszyła się liczba przeprowadzonych **kontroli podatkowych**, natomiast wzrosła kwota ujawnionych w ich wyniku nieprawidłowości. W 2015 r. urzędy celne zrealizowały 107 kontroli, tj. o 33 kontrole mniej niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. – 41 kontroli, tj. o 20 kontroli mniej niż w analogicznym okresie 2015 r. Kwota dokonanych ustaleń wzrosła z 167.632,1 tys. zł w 2014 r. do 270.136,3 tys. zł w 2015 r. oraz z 12.060,7 tys. zł w I półroczu 2015 r. do 139.058,5 tys. zł w I półroczu 2016 r. Skuteczność kontroli podatkowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli obniżyła się z 67,1% w 2014 r. do 57,0% w 2015 r. i 53,7% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. wyniosła 59,0%). Według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r. niezakończonych było 10 kontroli.

Zwiększyła się (nieznacznie) liczba przeprowadzonych **powtórnych kontroli celnych**, równocześnie zmniejszyła się kwota ujawnionych w ich wyniku nieprawidłowości. W 2015 r. urzędy celne zrealizowały więcej o pięć kontroli (71) niż w 2014 r. oraz w I półroczu 2016 r. o pięć kontroli więcej (41) niż w analogicznym okresie 2015 r. Kwota stwierdzonych nieprawidłowości zmniejszyła się z 4.741,1 tys. zł w 2014 r. do 2.755,2 tys. zł w 2015 r. oraz z 1.501,9 tys. zł w I półroczu 2015 r. do 1.313,6 tys. zł w I półroczu 2016 r. Ich skuteczność obniżyła się z 84,8% w 2014 r. do 53,5% w 2015 r. i do 51,2% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. wyniosła 63,9%).

Obniżyła się również skuteczność **kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów**: z 15,6% w 2014 r. do 8,8% w 2015 r. i 8,3% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. wyniosła 9,0%) W 2015 r. urzędy celne przeprowadziły (10.785) o 2,3% mniej kontroli niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. (5.468) o 7,3% więcej niż w analogicznym okresie 2015 r. Efekty finansowe kontroli obniżyły się z 839,0 tys. zł w 2014 r. do 605,5 tys. zł w 2015 r., natomiast wzrosły w I półroczu 2016 r. w porównaniu do uzyskanych w I półroczu 2015 r. z 215,9 tys. zł do 234,7 tys. zł.

Zwiększyła się liczba kontroli oraz kwoty ustaleń dokonanych w wyniku przeprowadzonych **kontroli gier hazardowych** urządzanych na automatach do gier odpowiednio z 931 w 2014 r. do 1.472 w 2015 r. oraz z kwoty 27.004,0 tys. zł w 2014 r. do kwoty 49.352,0 tys. zł w 2015 r. Natomiast w I półroczu 2016 r. w porównaniu do I półrocza 2015 r. nastąpił spadek zarówno liczby jak i kwoty ustaleń dokonanych w wyniku kontroli odpowiednio z 842 kontroli w I półroczu 2015 r. do 411 kontroli w I półroczu 2016 r. oraz odpowiednio z kwoty 30.958,0 tys. zł do kwoty 14.135,0 tys. zł.¹⁶

(dowód: akta kontroli str. 22-38, 115-149, 700-710)

¹⁶Więcej o działaniach kontrolnych w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach w pkt 2.4. wystąpienia.

2.1. W okresie objętym kontrolą urzędy celne przeprowadziły 22 kontrole podatkowe wywiązywania się podmiotów z obowiązków w zakresie podatku akcyzowego od **wyrobów tytoniowych**¹⁷, w wyniku których ustalono nieprawidłowości na kwotę 375.514,0 tys. zł. Przy zbliżonej liczbie kontroli zrealizowanych w 2015 r. i w 2014 r., kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła z 88.868,0 tys. zł do 238.621,0 tys. zł. Przy mniejszej o cztery liczbie przeprowadzonych kontroli (6) w I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półrocza 2015 r., kwota ujawnionych nieprawidłowości wzrosła z 7.821,0 tys. zł do 136.893,0 tys. zł.

Poza kontrolami podatkowymi, nieprawidłowości o największym wymiarze finansowym ujawniono w wyniku 97 działań kontrolnych na posesjach oraz szlakach komunikacyjnych, podczas których ujawniono przechowywane lub przewożone nielegalnie wyroby tytoniowe: 17.311,0 tys. sztuk papierosów, 248.510 kg tytoniu i 192.151 kg suszu tytoniowego. Efekty finansowe¹⁸, naliczone od zajętych wyrobów tytoniowych, wyniosły 273.870,0 tys. zł. Udział ustaleń funkcjonariuszy Izby Celnej (IZPW) w efektach finansowych wyniósł 88,9%.

Najczęściej wykonywane przez funkcjonariuszy celnych województwa mazowieckiego działania w zakresie ujawniania nielegalnych papierosów podejmowane były na terenie targowisk i bazarów, a w zakresie ujawniania tytoniu i suszu tytoniowego na terenie rozdzielni lub sortowni przedsiębiorstw pocztowych i kurierskich. W okresie objętym kontrolą przeprowadzono 2.747 działań, w wyniku których ujawniono 23.220,8 tys. sztuk papierosów, 42.986 kg tytoniu i 1.348 kg suszu tytoniowego. Efekty finansowe w postaci kwoty potencjalnego uszczuplenia podatku akcyzowego od ilości zajętych wyrobów tytoniowych wyniosły 52.145,0 tys. zł. Udział ustaleń funkcjonariuszy Izby Celnej (IZPW) w efektach finansowych wyniósł 83,1%.

Funkcjonariusze w urzędach celnych przeprowadzili 814 kontroli prawidłowości oznaczania wyrobów tytoniowych znakami akcyzy (w obrocie handlowym).¹⁹ W wyniku kontroli przeprowadzonych w sklepach, hurtowniach oraz w lokalach gastronomicznych ujawniono 2.652,8 tys. sztuk papierosów oraz 1.486 kg tytoniu bez banderol. Nie ujawniono wyrobów z podrobionymi/falszzywymi banderolami. Efekty finansowe ustaleń wyniosły 3.374,0 tys. zł.

Funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego brali udział w działaniach kontrolnych mających na celu ocenę skutków zmiany przepisów ustawy o podatku akcyzowym²⁰, m.in.:

- a) wprowadzonej od 1 stycznia 2015 r., która rozszerzyła definicję produkcji wyrobów tytoniowych²¹,
- b) wprowadzonej od 1 stycznia 2016 r. w zakresie pośredniczących podmiotów tytoniowych (PPT).

Funkcjonariusze Izby Celnej (IZPW) w styczniu i lutym 2015 r. na polecenie Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Grupy Zadaniowej ds. Wyrobów Tytoniowych i Suszu Tytoniowego zaplanowali przeprowadzenie 49 kontroli w punktach,

¹⁷Tj. kontrole w obszarze tytoniu obejmującym papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki, susz tytoniowy.

¹⁸Efekty finansowe przeprowadzonych kontroli obejmują kwoty potencjalnego uszczuplenia podatku akcyzowego w przypadku zajęcia wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego bez banderol oraz kwoty mandatów nałożonych za naruszeniem przepisów w obszarze wyrobów tytoniowych.

¹⁹Kontrole przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie stosowania i oznaczania wyrobów znakami akcyzy prowadzone na podstawie art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o Służbie Celnej.

²⁰Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2014 r. poz. 752, ze zm.).

²¹Zgodnie z art. 99 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym produkcją papierosów jest również ich wytwarzanie, także przez konsumenta, przy użyciu maszyny do wytwarzania papierosów.

w których istniało ryzyko nielegalnej produkcji wyrobów tytoniowych przy użyciu urządzeń do automatycznego nabijania gilz papierosowych.

W 16 skontrolowanych punktach stwierdzono nieprawidłowości, polegające na ujawnieniu wyrobów akcyzowych niespełniających kryteriów określonych w ustawie o podatku akcyzowym (oraz ujawnieniu automatów do nielegalnych gier), tj. ujawniono: 26,1 tys. sztuk papierosów bez polskich znaków akcyzy, 443 sztuki cygar i 2,6 kg tytoniu (razem kwota uszczuplonego podatku akcyzowego wyniosła 23,8 tys. zł). Zatrzymano także trzy urządzenia do nabijania gilz papierosowych.

Z uwagi na zmianę profilu działalności lub jej likwidację nie wszczęto kontroli w 25 wytypowanych punktach, a w 8 punktach nie stwierdzono nieprawidłowości. Czynności kontrolne były koordynowane i prowadzone przez funkcjonariuszy Izby Celnej (IZPW) przy współudziale funkcjonariuszy Urzędu Celnego I w Warszawie, Urzędu Celnego II w Warszawie, Urzędu Celnego w Pruszkowie, Urzędu Celnego w Ciechanowie oraz Urzędu Celnego w Siedlcach.

Kolejna akcja, przeprowadzona na początku 2016 r., miała na celu sprawdzenie czy pośredniczące podmioty tytoniowe dokonywały obrotu suszem tytoniowym w sposób zgodny z przepisami prawa. Podmioty do kontroli wytypowała Grupa Zadaniowa ds. Wyrobów Tytoniowych i Suszu Tytoniowego, we współpracy z Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku oraz Dyrektorem Izby Skarbowej w Zielonej Górze. Funkcjonariusze podległych urzędów celnych przeprowadzili dwie kontrole, w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości.

W całym okresie objętym kontrolą urzędy celne województwa mazowieckiego przeprowadziły 28 kontroli w pośredniczących podmiotach tytoniowych²². Nieprawidłowości stwierdzono w siedmiu kontrolach. Polegały one m.in. na fikcyjnej sprzedaży suszu (w tym w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej), sprzedaży suszu tytoniowego podmiotom nieuprawnionym, różnicach w ilości suszu pomiędzy stanem ewidencyjnym, a rzeczywistym.

W następstwie przeszukiwania sieci Internet (analizy ofert i transakcji na aukcjach internetowych) w okresie objętym kontrolą przeprowadzono pięć kontroli. W jednej kontroli stwierdzono nieprawidłowości polegające na posiadaniu tytoniu do palenia, cygar i cygaretek, od których nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości oraz sprzedaży tytoniu do palenia bez znaków akcyzy. Szacunkowe efekty finansowe wyniosły 690,0 zł.

W okresie objętym kontrolą funkcjonariusze celni Izby Celnej (IZPW) prowadzili działania wobec podmiotów podejrzewanych o dokonywanie przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu wyrobami tytoniowymi głównie wspólnie z CBŚP oraz innymi jednostkami Policji i Strażą Graniczną. Wspólnie podejmowano czynności mające na celu zatrzymanie sprawców w trakcie popełniania przestępstwa oraz ustalenie i zabezpieczenie dowodów popełnionych czynów zabronionych. Współpraca polegała także na wymianie informacji o podejrzewanych osobach fizycznych, podmiotach gospodarczych lub miejscach, w których mogło dochodzić do popełniania przestępstw.

Funkcjonariusze Izby Celnej (IZPW) przeprowadzili wspólnie z CBŚP 88 działań, w wyniku których ujawniono 48.008,3 tys. sztuk nielegalnych papierosów, 83.369,0 kg tytoniu oraz 3.604,5 kg suszu tytoniowego. Uszczuplenia w podatku

²²Według stanu na dzień 1 stycznia 2015 r. na terenie działania Izby Celnej w Warszawie działalność gospodarczą prowadziły 23 pośredniczące podmioty tytoniowe.

akcyzowym oszacowano na kwotę 103.693,0 tys. zł. Udział Izby Celnej w Warszawie w efektach finansowych²³ wyniósł 42,1%.

We współpracy z innymi jednostkami Policji²⁴ przeprowadzono 80 działań, w wyniku, których dokonano ujawnienia 5.944,8 tys. sztuk nielegalnych papierosów, 412.259,0 kg tytoniu i 201.489,4 kg suszu tytoniowego. Oszacowana wartość uszczupień w podatku akcyzowym wyniosła 405.224,9 tys. zł (udział Izby Celnej – 54,5%).

We współpracy ze Strażą Graniczną w okresie objętym kontrolą funkcjonariusze celni Izby Celnej (IZPW) przeprowadzili 31 działań wobec podmiotów podejrzewanych o dokonywanie przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu wyrobami tytoniowymi. W wyniku podjętych działań ujawniono 10.135,6 tys. sztuk nielegalnych papierosów, 344,0 kg tytoniu oraz 34.053,0 kg suszu tytoniowego. Oszacowana wartość uszczupień w podatku akcyzowym wyniosła 24.295,5 tys. zł (udział Izby Celnej – 40,7%).

W 2015 r. funkcjonariusze celni IZPW Izby Celnej w Warszawie wspólnie z funkcjonariuszami CBŚP, na podstawie informacji przekazanych przez CBŚP oraz czynności własnych prowadzonych w oparciu o art. 75b ustawy o Służbie Celnej udali się na teren posesji w Warszawie. W wyniku przeszukania trzech hal magazynowych, pomieszczeń socjalnych oraz środków transportu ujawniono i zabezpieczono 57 ton tytoniu do palenia bez polskich znaków akcyzy, dwie maszyny służące do uzdatniania tytoniu oraz substancje zapachowe i smakowe do tytoniu. W wyniku podjętych czynności ujawniono 12 osób narodowości ukraińskiej wykonujących pracę przy rozdrabnianiu tytoniu. Oszacowana wartość uszczuplonego podatku akcyzowego wyniosła 42,5 mln zł. Postępowanie przygotowawcze w sprawie karnej skarbowej prowadzi Urząd Celny I w Warszawie, w formie śledztwa pod nadzorem prokuratury rejonowej. Postępowanie zostało zawieszono przez Prokuratora. Urząd Celny oczekuje na realizację, skierowanego w ramach międzynarodowej współpracy administracyjnej, wniosku do administracji celnej Łotwy o przesłuchanie zaangażowanego w sprawę obywatela Łotwy.

W I półroczu 2016 r. funkcjonariusze celni IZPW Izby Celnej w Warszawie wspólnie z funkcjonariuszami CBŚP, na podstawie informacji przekazanych przez CBŚP, ujawnili nielegalną fabrykę papierosów zorganizowaną w hali produkcyjnej. Wewnątrz hali w pomieszczeniach biurowych zapewnione były warunki socjalno-bytowe wraz z zapleczem gastronomicznym umożliwiające długoterminowy pobyt dla około 20-25 osób bez konieczności wychodzenia na zewnątrz posesji. W trakcie czynności funkcjonariusze ujawnili:

- kompletną, profesjonalną linię technologiczną służącą do produkcji papierosów, składającą się z 32 maszyn i urządzeń,
- 3,8 mln szt. papierosów bez polskich znaków akcyzy,
- 9 ton tytoniu do palenia i 1,5 tony suszu tytoniowego bez polskich znaków akcyzy,
- 52,8 tony poligrafii i półproduktów do produkcji papierosów w postaci opakowań, filtrów, papieru, folii, kleju itp.

Wysokość uszczuplonych należności z tytułu podatku akcyzowego oszacowana została na kwotę 6,5 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 22-38, 593-605, 711-871, 1107-1126)

²³ Efekty są dzielone pomiędzy służby uczestniczące we wspólnych działaniach.

²⁴ Komendy Powiatowe, Komendy Rejonowe Policji.

2.2. Najczęściej wykonywane działania kontrolne przez funkcjonariuszy celnych województwa mazowieckiego w obszarze przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu **alkoholem etylowym** podejmowane były na terenie targowisk i bazarów. W okresie objętym kontrolą, w wyniku 131 takich działań (60 w 2015 r. i 71 w I półroczu 2016 r.) ujawniono 7,0 tys. litrów alkoholu bez polskich znaków akcyzy. Uszczuplenia w podatku akcyzowym od zajętych wyrobów alkoholowych oszacowano na kwotę 360,0 tys. zł.

W 2015 r. w porównaniu do roku 2014 przeprowadzono o 105 kontroli mniej (60). Ilość zajętego towaru zmniejszyła się z 6,9 tys. litrów w 2014 r. do 5,1 tys. litrów w 2015 r. W I półroczu 2016 r. w porównaniu do I półrocza 2015 r. liczba przeprowadzonych kontroli zwiększyła się z 40 w I półroczu 2015 r. do 71, a ilość zajętego towaru wzrosła z 1,8 tys. litrów do 1,9 tys. litrów.

W ocenie Dyrektora Izby Celnej w Warszawie spadek ilości ujawnionych napojów spirytusowych bez banderol w 2015 r. w porównaniu do 2014 r. wynikał z efektów działań patrolowo-kontrolnych Służby Celnej na targowiskach i bazarach; corocznych ogólnokrajowych działań kontrolnych punktów handlu detalicznego oraz lokali gastronomicznych w celu weryfikacji wprowadzania nielegalnych napojów spirytusowych do sprzedaży w legalnych miejscach obrotu wyrobami alkoholowymi; prowadzenia przez Służbę Celną akcji informacyjnych polegających na informowaniu organizatorów imprez plenerowych i zarządców bazarów i targowisk o zagrożeniach związanych z nielegalnym alkoholem etylowym. Powyższe działania wpłynęły na znaczny wzrost świadomości społecznej, że kupując alkohol z niewiadomego źródła narazić się można na utratę zdrowia lub życia. Przypadki śmiertelnych zatruc alkoholem metylowym (w Czechach i na Ukrainie) spowodowały, że zdecydowanie spadł popyt na nielegalny alkohol. Natomiast działania prowadzone w ramach ogólnopolskich akcji, podczas których kontrolowano sklepy i lokale gastronomiczne wskazywały na brak w oficjalnym obrocie podrabianego alkoholu. Nie bez znaczenia dla ograniczenia występowania w obrocie detalicznym nielegalnych wyrobów spirytusowych jest również wprowadzona możliwość weryfikacji banderol za pośrednictwem sieci Internet przez każdego obywatela w prowadzonym przez Ministerstwo Finansów i Polską Wytwórnnię Papierów Wartościowych S. A. Systemie Informacji o Banderolach Akcyzowych (SIBA) - <http://www.finance.mf.gov.pl/akcyza/sprawdz-banderole>.

W 2015 roku i w I półroczu 2016 r., na zlecenie Ministerstwa Finansów i Krajowej Grupy Zadaniowej ds. Kontroli Obrotu Wyrobami Alkoholowymi, przeprowadzono w ramach akcji ogólnokrajowych 153 kontrole występowania nielegalnego alkoholu w popularnych dyskotekach, klubach i punktach sprzedaży detalicznej napojów spirytusowych, w toku których pobierano próby do badań laboratoryjnych (61) i przeprowadzano testy polowe (91). W wyniku kontroli nie stwierdzono przypadków oferowania do konsumpcji alkoholu odkażonego. Stwierdzone nieprawidłowości związane były z obrotem wyrobami tytoniowymi oraz gramami hazardowymi (ujawniono sprzedaż wyrobów tytoniowych i winiarskich oznaczonych niewłaściwymi znakami akcyzy, sprzedaż papierosów bez polskich znaków akcyzy oraz urządzenie gier na nielegalnych automatach do gier).

W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. w obszarze alkoholu etylowego przeprowadzono 309 kontroli prawidłowości oznaczania wyrobów alkoholowych znakami akcyzy w obrocie handlowym, tj. w sklepach, hurtowniach i lokalach gastronomicznych²⁵. Ujawniono 258 litrów napojów spirytusowych bez banderol lub oznaczonych uszkodzonymi, nieprawidłowo nałożonymi albo

²⁵Kontrole realizowane na podstawie art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o Służbie Celnej.

nieważnymi znakami akcyzy²⁶. Uzyskano efekt finansowy w wysokości 28,0 tys. zł, który wynikał z kwoty mandatów nałożonych na przedsiębiorców za niezgłoszenie naczelnikowi urzędu celnego wyrobów oznaczonych nieważnymi znakami akcyzy oraz kwoty potencjalnego uszczuplenia podatku akcyzowego obliczonego od zajętych napojów spirytusowych bez banderol²⁷. W okresie objętym kontrolą nie ujawniono napojów spirytusowych z podrobionymi/falszywymi banderolami. W 2014 r. przeprowadzono 127 kontroli, w 2015 r. 135, a w I półroczu 2016 r. 174 kontrole (w I półroczu 2015 r. 74).

Funkcjonariusze urzędów celnych w obszarze alkoholu etylowego przeprowadzili trzy kontrole podatkowe (dwie w 2015 r. oraz jedną w I półroczu 2016 r.), dotyczące prawidłowości wywiązywania się podmiotów z podatku akcyzowego, w wyniku których dokonano ustaleń w kwocie 3,0 tys. zł oraz dwie powtórne kontrole celne (w I półroczu 2016 r.), w wyniku których nie stwierdzono nieprawidłowości.

W okresie objętym kontrolą wobec podmiotów podejrzewanych o dokonywanie przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu alkoholem etylowym, funkcjonariusze urzędów celnych przeprowadzili 17 kontroli obrachunkowych stanu zapasów i obrotu wyrobami alkoholowymi, w podmiotach dokonujących przede wszystkim zużycia alkoholu etylowego skażonego do produkcji wyrobów na jego bazie, tj. rozcieńczalników, rozpuszczalników, płynów do spryskiwaczy. Efekty finansowe kontroli obrachunkowych wyniosły 69,9 tys. zł.

W obszarze alkoholu etylowego przeprowadzono jedną kontrolę będącą następstwem przeszukiwania sieci Internet, w wyniku której nie stwierdzono nieprawidłowości.

Największych ujawnień dokonano we współpracy z CBŚP. Funkcjonariusze celni (IZPW) wspólnie z CBŚP przeprowadzili 13 działań wobec podmiotów podejrzewanych o dokonywanie przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu alkoholem etylowym. W ich wyniku ujawniono 2,7 tys. litrów nielegalnego alkoholu. Oszacowana wartość uszczupień podatkowych w podatku akcyzowym wyniosła 142,4 tys. zł. We współpracy z innymi jednostkami Policji w wyniku 15 działań ujawniono 1,6 tys. litrów nielegalnego alkoholu, a we współpracy ze Strażą Graniczną w trakcie 8 działań ujawniono 1,3 tys. litrów alkoholu.

W I półroczu 2016 r. funkcjonariusze IZPW Izby Celnej w Warszawie wspólnie z funkcjonariuszami CBŚP oraz Straży Granicznej, w związku z informacjami operacyjnymi Policji i Straży Granicznej na autostradzie A2 zatrzymali i dokonali przeszukania samochodu ciężarowego. Ujawniono i zatrzymano 814 kg tytoniu ciętego do palenia bez polskich znaków akcyzy. W wyniku przeszukań dokonanych w miejscu zamieszkania kierowcy i pasażera ujawniono 428,8 tys. szt. nielegalnych papierosów oraz 1,3 tys. litrów spirytusu bez polskich znaków akcyzy. Uszczuplone należności (cło, VAT i podatek akcyzowy) oszacowano na 1,1 mln zł. Sprawę przejęło do prowadzenia CBŚP, pod nadzorem Prokuratury Okręgowej.

W I półroczu 2016 r. funkcjonariusze Urzędu Celnego w Ciechanowie przeprowadzili wspólnie z funkcjonariuszami Policji, w związku z informacją przekazaną przez funkcjonariusza Komendy Powiatowej Policji działania kontrolne, w wyniku których ujawnili 442 litry przemyconych wyrobów spirytusowych. Uszczuplone należności (cło, VAT i podatek akcyzowy) oszacowano na 30,1 tys. zł. W wyroku z sierpnia

²⁶Wyroby z opłaconą akcyzą ale oznaczone banderolami, które utraciły ważność.

²⁷W przypadku zajęcia napojów spirytusowych bez banderol. Potencjalne uszczuplenia podatku akcyzowego biorąc pod uwagę ilość ujawnionych napojów alkoholowych, procentową zawartość alkoholu w ujawnionych napojach oraz stawkę podatku akcyzowego określoną w art. 93 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym, tj. 5.704 zł/1hl 100% alkoholu.

2016 r. Sąd Rejonowy uznał oskarżonego winnym przestępstwa skarbowego polegającego na przechowywaniu towaru akcyzowego pochodzenia pozawspólnotowego w postaci wyrobów spirytusowych bez polskich znaków akcyzy i wymierzył karę grzywny w wysokości 3,0 tys. zł. Urząd Celny w Ciechanowie wniósł sprzeciw od przedmiotowego orzeczenia.

(dowód: akta kontroli str. 22-38, 106-110, 593-605, 872-934, 1107-1126)

2.3. Urzędy celne w okresie objętym kontrolą przeprowadziły w **obszarze paliw** 76 kontroli (podatkowych) prawidłowości rozliczenia podatku akcyzowego, w wyniku których ujawniono uszczuplenia w tym podatku na kwotę 117.738,0 tys. zł. Stwierdzono nieprawidłowości polegające m.in. na sprzedaży paliwa niespełniającego wymagań jakościowych, obrocie olejami smarowymi bez przestrzegania warunków zwolnienia, wykorzystaniu paliwa lotniczego zwolnionego z akcyzy niezgodnie z przeznaczeniem, wykorzystaniu olejów opałowych niezgodnie z przeznaczeniem oraz zakupie paliw z niewiadomego źródła pochodzenia.

W 2015 r. przeprowadzono 51 kontroli podatkowych, tj. o 19 kontroli mniej niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. 25 kontroli podatkowych, tj. o trzy kontrole mniej niż w I półroczu 2015 r. Zmniejszenie się liczby kontroli Dyrektor Izby Celnej wyjaśniał *zwiększeniem dyscypliny podatkowej w zakresie podatku akcyzowego podmiotów legalnie działających na rynku paliw oraz nasilającą się tendencją w zakresie szarej strefy na rynku paliw poprzez przesunięcie jej ciężaru w kierunku nadużyć w podatku VAT, tj. uiszczanie akcyzy w prawidłowej wysokości, a nieuiszczanie podatku VAT od nabycia wewnątrzwspólnotowego paliwa, w tym z wykorzystaniem łańcucha fikcyjnych transakcji (oszustwa karuzelowe)²⁸; zjawisko to ograniczone zostało wprowadzeniem z dniem 1 sierpnia br. tzw. pakietu paliwowego, który uszczelnia pobór VAT przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu paliwa. Ponadto zmiana przepisów art. 89 ust. 16 ustawy, która weszła w życie z dniem 01.01.2015 r., określających warunki uprawniające do zastosowania obniżonej stawki podatku akcyzowego w obszarze obrotu olejami opałowymi spowodowała, że braki formalne dokumentacji przestały być podstawą do zastosowania pełnej stawki podatku akcyzowego w obrocie olejami opałowymi. W związku z tym zmniejszyło się ryzyko występowania nieprawidłowości w obszarze oleju opałowego. Kontrole w tym obszarze stanowiły w 2014 r. ok. 40 % wszystkich wykonanych kontroli. Mając na uwadze powyższe, w kolejnych okresach kontrole podatkowe ukierunkowano na obszary, w których stwierdzone zostały ryzyka mogące skutkować powstaniem istotnych nieprawidłowości finansowych, tj. w obszarze samochodów osobowych oraz suszu tytoniowego.*

Nieprawidłowości o największym wymiarze finansowym ujawniono na szlakach komunikacyjnych (przewóz nielegalnych wyrobów akcyzowych) oraz w nielegalnych odbarwialniach oleju opałowego. W wyniku 59 działań dokonano zajęcia ponad 131,0 tys. litrów nielegalnych paliw, a uszczuplenia w podatku akcyzowym oszacowano na kwotę 458,9 tys. zł.

Najczęściej prowadzone przez funkcjonariuszy urzędów celnych działania kontrolne w obszarze paliw wykonywane były na stacjach paliw oraz w bazach firm transportowych i dotyczyły badania rodzaju paliwa znajdującego się w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych. W toku kontroli pobierano próby paliw do analizy. Przeprowadzono 78 kontroli, których efekty finansowe wyniosły 11,0 tys. zł. W wyniku kontroli stwierdzono zmianę przeznaczenia oleju opałowego na olej napędowy oraz ujawniono paliwo niespełniające norm jakościowych.

²⁸ Roczny raport Przemysł i handel naftowy, 2015, POPIHN str. 6.

W 2015 roku i w I półroczu 2016 r., na zlecenie Krajowej Grupy Zadaniowej ds. Wyrobów Energetycznych (pięć akcji ogólnokrajowych) oraz z inicjatywy Dyrektora Izby Celnej w Warszawie (jedna akcja na terenie województwa mazowieckiego), przeprowadzono łącznie 311 kontroli, w toku których pobierano próby paliwa do badań laboratoryjnych. W 32 kontrolach stwierdzono nieprawidłowe parametry jakościowe badanego paliwa, w tym olej napędowy z domieszką oleju smarowego.

W okresie objętym kontrolą przeprowadzono trzy kontrole w obszarze paliw będących następstwem przeszukiwania sieci Internet. W ich wyniku nie stwierdzono nieprawidłowości.

Funkcjonariusze Izby Celnej (IZPW) dwukrotnie prowadzili działania wspólnie z funkcjonariuszami CBŚP, w toku których ujawniono nielegalne odbarwialnie oleju opałowego. Zabezpieczono aparaturę do odbarwiania oleju oraz cysterny służące do transportu nielegalnego paliwa. W obydwu przypadkach nielegalne odbarwialnie były usytuowane w specjalnie do tego przystosowanych magazynach na terenie prywatnych posesji. Zatrzymano łącznie 60 tys. litrów oleju opałowego, który miał zostać wprowadzony do obrotu. Oszacowane uszczuplenia w podatku akcyzowym wyniosły 109,3 tys. zł.

W wyniku działań prowadzonych wspólnie z funkcjonariuszami z Izby Celnej w Rzepinie zatrzymano 70,0 tys. litrów oleju opałowego, który miał zostać wprowadzony do obrotu, jako olej napędowy, a wspólnie z funkcjonariuszami z Izby Celnej w Poznaniu, Szczecinie i w Łodzi zatrzymano 170,1 tys. litrów substancji ropopochodnych, która miała zostać wprowadzona do obrotu, jako olej napędowy.

W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2015 r. przez funkcjonariuszy Urzędu Celnego w Siedlcach, na podstawie własnej analizy oraz w oparciu o materiały uzyskane w trakcie kontroli z prokuratury, ustalono, że podatnik posiadał paliwo, którego źródło pochodzenia było nieznane i następnie wprowadzał je do obrotu, jako olej napędowy do napędu silników spalinowych. Olej ten na wcześniejszym etapie obrotu nie został obciążony akcyzą w należnej wysokości. Paliwo niewiadomego pochodzenia wprowadzono do obrotu na podstawie faktur zakupu niedokumentujących rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Szacowana kwota uszczuplenia w podatku akcyzowym wyniosła 15,6 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 22-38, 67-87, 593-605, 935-1051, 1104-1126)

2.4. W okresie objętym kontrolą funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego przeprowadzili ogółem 1.742 kontrole mające na celu likwidację szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania **gier na automatach**. W wyniku przeprowadzonych kontroli zatrzymano 5.228 nielegalnych automatów. Efekty finansowe przeprowadzonych kontroli wyniosły 63.210,0 tys. zł²⁹. Skuteczność kontroli mierzona relacją liczby kontroli, w których ujawniono nielegalne automaty do liczby wszystkich przeprowadzonych kontroli wzrosła z 98,9% w 2014 r. do 99,1% w 2015 r. i z 98,8% w I półroczu 2015 do 99,7% w I półroczu 2016 r. Liczba kontroli wzrosła z 711 kontroli w 2014 r. do 1.421 w 2015 r., a liczba zatrzymanych automatów z 2.217 do 4.051. Liczba zajętych automatów przypadająca na jednego funkcjonariusza skierowanego do działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach wzrosła z 44,9 w 2014 r. do 73,5 w 2015 r.

²⁹Efekty finansowe, ustalane na etapie kontroli jako iloczyn kwoty potencjalnej kary administracyjnych wymierzonej zgodnie z art. 89 ustawy o grach hazardowych oraz liczby zajętych automatów (12,0 tys. zł za 1 szt. zatrzymanego urządzenia do gier), a także sumę kwot środków pieniężnych zajętych wraz z automatem.

W I półroczu 2016 r. przeprowadzono 321 kontroli, tj. o 493 mniej kontroli niż w I półroczu 2015 r., a liczba zatrzymanych automatów zmniejszyła się z 2.526 do 1.177. Liczba zajętych automatów przypadająca na jednego funkcjonariusza skierowanego do działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach obniżyła się z 44,1 w I półroczu 2015 r. do 38,1 w I półroczu 2016 r. Mniejsza liczba przeprowadzonych kontroli spowodowana była wykonaniem zalecenia Szefa Służby Celnej z dnia 22 grudnia 2015 r., aby skierować przynajmniej 50% zasobów (funkcjonariuszy) dotychczas realizujących działania kontrolne w obszarze nielegalnych gier na automatach do kontroli obszaru podatku VAT, podatku akcyzowego oraz cła.

Funkcjonariusze celni Izby Celnej (IZPW) w 2015 r. przeprowadzili 33 kontrole, w wyniku których zatrzymano 180 automatów do gry. Pięć kontroli, w wyniku których zatrzymano 36 automatów do gry, przeprowadzono wspólnie z Policją, w tym cztery z CBŚP. Nieprawidłowości stwierdzono we wszystkich kontrolach. W I półroczu 2016 r. zaangażowanie funkcjonariuszy Izby Celnej (IZPW) w obszarze gier na automatach ograniczono, w związku z zaleceniami Szefa Służby Celnej, przede wszystkim do zapewnienia bezpieczeństwa funkcjonariuszom celnym urzędów celnych.

(dowód: akta kontroli str. 22-38, 67-86, 1053-1103, 1107-1126)

2.5. W 2015 r. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie zawarł porozumienie z Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie i z Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie w sprawie zwalczania nieprawidłowości związanych z wyłudzeniem lub nieprawidłowym rozliczeniem podatku VAT w procedurze wywozu. Działania Służby Celnej polegały na **weryfikacji zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towaru**, w szczególności poprzez zabezpieczanie próbek towarów i prowadzenie badań laboratoryjnych oraz zasięganie opinii biegłych. W wyniku takich weryfikacji ujawniano, że deklarowany w zgłoszeniach celnych towar nie odpowiada stanowi faktycznemu, a deklarowana wartość towaru znacząco odbiega od wartości rzeczywistej, na przykład:

- wartość towaru w pięciu zgłoszeniach celnych wyliczona według szacunków biegłego, stanowiła od 11,6% do 0,4% wartości towaru zadeklarowanej w zgłoszeniu celnym,
- w wyniku analizy biegłego ujawniono, że przedmiotem wywozu był bezwartościowy towar, a w zgłoszeniu celnym zadeklarowano towar na kwotę 2.524,8 tys. zł.

O stwierdzonych nieprawidłowościach niezwłocznie informowano Izbę Skarbową oraz UKS w Warszawie.

W badanym okresie Służba Celna ujawniła także 1.811 przypadków zaniżenia (o 27.062,7 tys. zł) podatku akcyzowego z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego samochodów osobowych.

(dowód: akta kontroli str. 67-89, 1107-1190)

2.6. W związku z ujawnionymi przez funkcjonariuszy Służby Celnej województwa mazowieckiego nieprawidłowościami, sądy wymierzyły w badanym okresie kary sprawcom czynów zabronionych za przestępstwa skarbowe. Analiza 10 spraw, w których ujawniono nieprawidłowości na najwyższe kwoty wykazała, że przestępstwa skarbowe polegały głównie na przewożeniu lub przechowywaniu papierosów, tytoniu i alkoholu bez polskich znaków akcyzy, tj. przestępstwa określone w art. 65 § 1 w zbiegu z art. 91 § 1 w związku z art. 7 § 1 Kks³⁰. Najwyższą karę, w badanej próbie, orzeczono wobec dwóch osób w styczniu 2015 r. w postaci kary grzywny po 100.000 zł za przestępstwo skarbowe polegające na przenoszeniu 1,2 mln szt. papierosów bez polskich znaków akcyzy. Uszczuplenia (cło i akcyza) oszacowano na kwotę 957,0 tys. zł. Naczelnicy urzędów celnych w trzech, z 10 analizowanych spraw, wnieśli **sprzeciw od wysokości kary**, na przykład:

- wyrokiem nakazowym oskarżony został ukarany, w kwietniu 2016 r., karą grzywny w wysokości 4.900 zł za przestępstwo skarbowe polegające na przechowywaniu 153.800 szt. papierosów bez polskich znaków akcyzy; uszczuplenie należności publicznoprawnych (cło i akcyza) oszacowano na kwotę 131,4 tys. zł;
- wyrokiem nakazowym oskarżony został ukarany, w kwietniu 2016 r., karą grzywny w wysokości 1.000 zł za przestępstwo skarbowe polegające na przechowywaniu 139.960 szt. papierosów bez polskich znaków akcyzy; uszczuplenie należności publicznoprawnych (cło i akcyza) oszacowano na kwotę 111,6 tys. zł.

Sprawy nie zostały do zakończenia kontroli rozpatrzone.

(dowód: akta kontroli str. 1613-1627)

2.7. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. do Izby Celnej w Warszawie wpłynęło 196 odwołań od decyzji pokontrolnych naczelników urzędów celnych określających zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw na kwotę 108.288.0 tys. zł.

Dyrektor Izby Celnej rozpatrzył 370 odwołań na kwotę 179.801 tys. zł, z czego uchylił 196 **decyzji organów I instancji** na kwotę 81.708 tys. zł. Wskaźnik uchylenia decyzji naczelników urzędów celnych kształtował się na poziomie 53% (196 uchylonych do 370 rozpatrzonych), a w ujęciu wartościowym uchylono 45,4% kwot będących przedmiotem rozstrzygnięć Izby. W 2014 r. wskaźnik ten wyniósł odpowiednio 70,1% i 65,5%, a w 2015 – 54,6% i 43,1%.

Za okres od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r. Izba Celną nie osiągnęła planowanej wartości miernika – *udział decyzji utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji w stosunku do wszystkich decyzji wydanych w II instancji*³¹. Przy wartości planowanej ≥ 80%, osiągnięto wartość 66,7%.

(dowód: akta kontroli str. 79-86, 1453, 1663-1665, 1813-1834)

Wyjaśniając ogólne przyczyny uchylania decyzji naczelników urzędów celnych Dyrektor Izby Celnej wskazał m.in: że *na osiągnięty poziom miernika jakości rozstrzygnięć I instancji wpływ miały uchwały NSA (np. dotyczące nadpłaty, spółki cywilnej), wyroki Trybunału Konstytucyjnego (np. dotyczący zawieszenia biegu terminu przedawnienia), czy też zmiany linii orzeczniczej sądów administracyjnych (np. w zakresie pełnomocnika strony, wykonalności decyzji I instancji, określania*

³⁰Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.).

³¹Miernik monitorujący osiągnięcie celu Szefa Służby Celnej pn. *Ułatwienie legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz doskonalenie współpracy*, przyjęty przez Ministerstwo Finansów na II półroczu 2014 r. i I półroczu 2015 r.

podstawy opodatkowania w przypadku samochodów osobowych). Sytuacja analogicznie przedstawia się w odniesieniu do rozstrzygnięć organu II instancji uchylanych wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Ponadto na osiągnięty poziom tego miernika wpływ miały także zmiany art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym dotyczącego opodatkowania oleju opałowego. Organy podatkowe I instancji określały zobowiązanie podatkowe na podstawie tego przepisu, stosując restrykcyjną stawkę podatku akcyzowego. Regulacja art. 89 ust. 16 u.p.a. budziła nie tylko wątpliwości interpretacyjne ale i zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją RP (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 24/12), a także z regulacjami wspólnotowymi (por. postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 562/14, w którym WSA wystąpił z pytaniem prejudycjalnym do TSUE dotyczącym regulacji art. 89 u.p.a.). W konsekwencji z uwagi na uznanie, że przepisy prawa krajowego nienależycie transponują zasadę dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, ponieważ wysokość stawki podatku akcyzowego uzależniają od spełnienia warunku złożenia w terminie zestawienia oświadczeń nabywców oleju, a nie od jego rzeczywistego wykorzystania, prawodawca z dniem 1 stycznia 2015 r., ustawą nowelizującą zmienił brzmienie art. 89 ust. 16 u.p.a. i uznał, że stawkę akcyzy określoną w ust. 4 pkt 1 u.p.a. stosuje się, gdy warunki, o których mowa w ust. 5-12, nie zostały spełnione i w wyniku postępowania podatkowego, postępowania kontrolnego albo kontroli podatkowej ustalono, że wyroby, o których mowa w ust. 1 pkt 9, 10 i 15 lit. a, nie zostały użyte do celów opałowych lub gdy nie ustalono nabywcy tych wyrobów. Nowe brzmienie przepisu nie obejmowało zatem warunków związanych z brakami formalnymi oświadczeń czy miesięcznymi zestawieniami oświadczeń nabywców oleju opałowego. Z kolei zgodnie z art. 40 ustawy nowelizującej do spraw wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 89 ust. 16 ustawy zmienianej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. W/w regulacje znalazły zastosowanie do wszystkich zawisłych przed organem spraw, w których organ I instancji zastosował restrykcyjną stawkę podatku w oparciu o uprzednio obowiązujące przepisy prawa. W konsekwencji Dyrektor Izby Celnej w Warszawie zobowiązany był, w zależności od stanu faktycznego spraw, do uchylecia rozstrzygnięć organów I instancji i przekazania do ponownego rozpatrzenia (371 spraw), uchylecia i umorzenia postępowania (85 spraw), bądź uchylecia i orzeczenia co do istoty (47 spraw).

NIK zbadała 15 postępowań odwoławczych³² zakończonych decyzją, którą Dyrektor Izby Celnej uchylił decyzję pokontrolną organu I instancji w zakresie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych oraz energetycznych. Wartość przedmiotu sporu badanych spraw wyniosła 46.287,5 tys. zł, tj. 56,7% wartości decyzji uchylonych w okresie objętym kontrolą. Spośród spraw objętych badaniem Dyrektor Izby Celnej uchylił 13 decyzji pokontrolnych naczelników urzędów celnych, a sprawy przekazał do ponownego rozpatrzenia. Z analizy uzasadnień ww. decyzji wynika, że Dyrektor Izby Celnej w 13 sprawach wskazywał jako przyczyny uchylecia decyzji naczelników urzędów celnych niezgromadzenie pełnego materiału dowodowego w prowadzonych postępowaniach podatkowych. W ocenie Dyrektora wydając zaskarżone decyzje naczelnicy urzędów celnych naruszyli postanowienia art. 122, art. 187 §1 oraz art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa.

³²Doboru dokonano w sposób celowy spośród decyzji o najwyższych kwotach przedmiotu sporu.

W jednej sprawie organ odwoławczy, po uzupełnieniu materiału dowodowego, uchylił decyzję i umorzył postępowanie oraz w jednej sprawie z powodu błędnej oceny stanu faktycznego uchylił decyzję organu I instancji i orzekł co do istoty określając zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym.

W dwóch badanych postępowaniach odwoławczych³³ na okoliczności sprawy miała wpływ zmiana od 1 stycznia 2015 r. przepisu art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym w odniesieniu do zestawień oświadczeń nabywców oleju do celów opałowych. W sprawach tych organy podatkowe I instancji w prowadzonym postępowaniu dowodowym nie badały wykorzystania oleju opałowego przez nabywców lub badały w stopniu niewystarczającym dla dokonania oceny przeznaczenia tego oleju.

Izba Celna monitorowała jakość decyzji wydawanych przez organy podatkowe I instancji poprzez analizę (w okresach półrocznych, kwartalnych i miesięcznych) stopnia realizacji, przez podległe urzędy celne, wyznaczonych celów. Przyczyny nieosiągnięcia wartości planowanych mierników były analizowane i omawiane na naradach z naczelnikami urzędów. Na spotkaniach, z zastępcami naczelników urzędów celnych oraz Kierownikami Referatów Akcyzy i Gier UC oraz Referatów Obsługi Przedsiębiorców i Przeznaczeń Celnych UC, prezentowano także analizę orzecznictwa WSA i NSA.

Według stanu na 30 czerwca 2016 r. Izba Celna osiągnęła wyznaczoną na okres od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r. wartość miernika³⁴ – *udział decyzji utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji przez dyrektora izby celnej w II instancji w stosunku do wszystkich decyzji wydanych przez dyrektora izby celnej w II instancji*. Przy wartości planowanej $\geq 80\%$, osiągnięto wartość 81,5%.

Postępowania odwoławcze w 10³⁵ z 15 analizowanych spraw trwały od 91 do 203 dni, tj. prowadzone były w czasie dłuższym niż określony w art. 139 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Na terminy załatwiania badanych odwołań wpływ miała głównie zawilość rozpatrywanych w postępowaniu odwoławczym spraw oraz konieczności prowadzenia analiz obszernego materiału dowodowego.

Terminowość wykonywania czynności w toku postępowania odwoławczego była badana przez Zastępcę Dyrektora Izby Celnej w dniu 8 grudnia 2015 r. Kontrola obejmowała m.in. trzy postępowania badane przez NIK. Zastępca Dyrektora Izby Celnej zalecił Naczelnikowi Wydziału Akcyzy i Gier podjęcie skutecznych działań nadzorczych w celu przygotowania informacji o nowych terminach zakończenia postępowań oraz niezwłocznego ich zakończenia.

Wśród zbadanych postępowań, w których Dyrektor Izby Celnej w Warszawie uchylił decyzje naczelnika urzędu celnego, cztery decyzje zostały zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w tym jedna skarga została oddalona. W odniesieniu do pozostałych zaskarżonych decyzji Sąd nie wyznaczył terminu rozpraw.

(dowód: akta kontroli str. 79-86, 1454-1466, 1752-1758, 1813-1834)

³³ Sprawy nr: [...] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1764).

³⁴ Miernik monitorujący osiągnięcie celu Służby Celnej pn. Poprawiona sprawność i jakość postępowania administracyjnego w sprawach celnych, akcyzowych i hazardowych do osiągnięcia w okresie od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

³⁵ Cztery sprawy dotyczyły postępowań w obszarze wyrobów tytoniowych, sześć w obszarze paliw.

2.8. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniesiono 127 **skarg na decyzje Dyrektora Izby Celnej** w Warszawie dotyczące orzeczeń naczelników urzędów celnych wydanych po kontrolach podatkowych odnoszących się do wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw. Sąd uchylił w tym czasie 37 decyzji Dyrektora Izby Celnej, co stanowiło 34,9% spraw rozstrzygniętych (106).

Analiza dziesięciu wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na kwotę przedmiotu sporu 22.500 tys. zł³⁶, którymi zostały uchylone decyzje Dyrektora Izby Celnej w Warszawie, wykazała:

- W wyroku [...] ³⁷ zarzuty WSA dotyczyły naruszenia art. 121 § 1, art. 122, art. 180 §1, art. 187 §1, art. 188 i art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa. Istotą zaniechania organu podatkowego było nieprzeprowadzenie dowodu na wskazane i ważne dla strony okoliczności. Stanowiło to w ocenie sądu uchybienie mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy.
- W wyroku [...] ³⁸ sąd za uzasadnione uznał zarzuty dotyczące naruszenia prawa materialnego, w szczególności art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, orzekając o braku podstaw do określenia zobowiązania podatkowego w oparciu o argumentację organów, w wysokości wyższej niż zadeklarowana przez podatnika.
- W wyroku [...] ³⁹ sąd uznał zarzuty podatnika za zasadne w części dotyczącej naruszenia przepisów prawa podatkowego. W ocenie sądu w aktach sprawy brak było dowodów potwierdzających skuteczne zawieszenie biegu terminu zobowiązania podatkowego z tytułu podatku akcyzowego za grudzień 2003 r.
- W wyroku [...] ⁴⁰ sąd uznał, że organ podatkowy naruszył treść art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej. W ocenie sądu nie istniały podstawy prawne do przekazania sprawy do ponownego rozpoznania organowi I instancji w oparciu o ten przepis.
- W wyroku [...] ⁴¹ sąd uznał, że w sprawie nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, w konsekwencji czego, doszło do przedawnienia tych zobowiązań. W rozpoznanej sprawie podatnik nie został powiadomiony o tym, że wszczęcie postępowania powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia.
- W wyroku [...] ⁴² sąd uznał, iż rozstrzygnięcie organu podatkowego zostało wydane z pominięciem zarzutów strony dotyczących czynności mających na celu ustalenie faktycznego przeznaczenia oleju opałowego wykazanego w stosownych oświadczeniach.
- W wyroku [...] ⁴³ sąd wskazał, że organy podatkowe nie dokonały właściwych ustaleń dowodowych wskazujących na istnienie obowiązku podatkowego podatnika, czym naruszyły art. 122, art. 187 §1, art. 188 i art. 191 ustawy i art. 210 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa.
- W wyroku [...] ⁴⁴ sąd uznał, że doszło do naruszenia art. 122, art. 187 §1, art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa w wyniku braków i błędów w ustaleniach faktycznych organów odnośnie przedstawionych dowodów.

³⁶ Doбору spraw dokonano spośród decyzji o najwyższych kwotach przedmiotu sporu.

³⁷ NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

³⁸ J.w.

³⁹ J.w.

⁴⁰ J.w.

⁴¹ J.w.

⁴² J.w.

⁴³ J.w.

⁴⁴ J.w.

- W wyroku [...] ⁴⁵ sąd uznał, że organy podatkowe w sposób nieprawidłowy dokonały oceny przyczyn, od których uzależnione jest zastosowanie sankcyjnej stawki podatkowej w podatku akcyzowym dotyczącej sprzedaży oleju opałowego.
- W wyroku [...] ⁴⁶ sąd ustalił, że organ naruszył art. 122, art. 187 §1, art. 188 i art. 191 ustawy i art. 210 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa zwracając uwagę na wystąpienie sprzeczności między sentencją a uzasadnieniem zaskarżonej decyzji.

Oprócz bezspornych przyczyn uchylenia decyzji przez WSA na uchylność decyzji organów wpływ miały również czynniki, które nie zależą wyłącznie od sposobu działania organów stosujących prawo, ale również od czynników zewnętrznych pozostających poza sferą ich wpływu, dotyczących uchybień prawodawcy wykazywanych w orzecznictwie sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

Orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie były przedmiotem cyklicznych spotkań wydziałów pionu postępowania Izby Celnej. Analiza wyroków odbywała się również na spotkaniach z zastępcami naczelników urzędów celnych nadzorującymi pionory orzecznicze oraz kierownikami referatów urzędów celnych. Ponadto w Izbie Celnej w Warszawie sporządzono analizę orzecznictwa sądów administracyjnych z uwzględnieniem uchybień proceduralnych oraz poglądów prawnych prezentowanych w wyrokach. Analizę przekazano do urzędów celnych podległych Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie oraz do pracowników merytorycznych pionu postępowania Izby Celnej.

Za okres od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r. (według stanu na 30 czerwca 2016 r.) w Izbie Celnej wartość miernika - *liczba pozytywnych orzeczeń WSA w stosunku do wszystkich orzeczeń WSA*⁴⁷ wyniosła 79,1% wobec planowanej na poziomie 80%.

(dowód: akta kontroli str. 1232-1245, 1250-1456, 1576-1612, 1750-1762, 1813-1834)

2.9. Osiągnięto wyznaczone⁴⁸ przez Szefa Służby Celnej na okres od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r. wartości mierników monitorujących **osiągnięcie celów** w zakresie ograniczenia szarej strefy, w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego:

- ujawnili 31,2 mln sztuk papierosów (przy wartości planowanej 18,9 mln szt.) oraz 46,9 tys. kg suszu tytoniowego (przy wartości planowanej 22,4 tys. kg),
- zajęli 3.988 sztuk urządzeń, na których urządzano nielegalne gry (wobec planowanej do realizacji liczby 3.814 sztuk).

Izba Celna zrealizowała cele Służby Celnej wyznaczone na okres od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r.⁴⁹, dotyczące ograniczenia szarej strefy w gospodarce, w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego:

⁴⁵ NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

⁴⁶ J.w.

⁴⁷ Miernik monitorujący osiągnięcie celu Służby Celnej pn. Poprawiona sprawność i jakość postępowania administracyjnego w sprawach celnych, akcyzowych i hazardowych do osiągnięcia w okresie od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

⁴⁸ Pismem Departamentu Służby Celnej Ministerstwa Finansów nr SC5/0201/1/BYP/2014 z dnia 7 sierpnia 2014 r.

⁴⁹ Według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r.

- zajęli 476 mln szt. papierosów (przy wielkości oszacowanej do osiągnięcia 109,0 mln sztuk), zrealizowali 17 dużych ujawnień (zakładano ≥ 8),
- zajęli 1.177 szt. automatów, na których urządzano nielegalne gry (wobec planowanej do realizacji liczby ≥ 1080 sztuk),
- funkcjonariusz komórki kontroli skierowany do działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach zajął w miesiącu 6,33 automatów wobec planowanej liczby ≥ 6 .

Departament Służby Celnej Ministerstwa Finansów, pismem z dnia 13 maja 2016 r., poinformował o zmianach w zasadach zarządzania przez cele. W celu ujednoczenia sposobu rozliczania realizacji celów Ministra Finansów oraz Służby Celnej rozliczenie odbywać się będzie za cały rok kalendarzowy. W związku z czym realizację celów przedłużono do końca 2016 r. a ich rozliczenie ma nastąpić na koniec grudnia 2016 r.

Dyrektor Izby Celnej uwzględniając wyniki osiągnięte w poprzednich okresach rozliczeniowych oraz zasoby kadrowe wyznaczył podległym urządzeniom celnym planowane wartości mierników monitorujących osiągnięcie celów Szefa Służby Celnej w okresie 2014/2015 oraz celów Służby Celnej w okresie 2015/2016.

Monitorowanie stopnia realizacji celów odbywało się poprzez analizę wartości mierników ustalanych narastająco w okresach miesięcznych na podstawie sprawozdań przesyłanych przez naczelników urzędów celnych. Wyniki przeprowadzanych analiz, w tym przyczyny braku realizacji celu, omawiano na naradach z naczelnikami.

W okresie od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r. funkcjonariusze celni województwa mazowieckiego, poza celami wyznaczonymi przez Szefa Służby Celnej, realizowali dodatkowe cele wyznaczone przez Ministerstwo Finansów dla pionu kontroli. Większość (14 z 17) wyznaczonych celów została osiągnięta. Według stanu na dzień 30 czerwca 2015 r. nie osiągnięto m.in. celu:

- 1) *Zwiększenie efektów kontroli (ustalenia szacunkowe kontroli)* – szacunkowe uszczuplenia stwierdzone w wyniku kontroli wyniosły 106,7 mln zł, tj. 87% planowanej wartości miernika (≥ 123 mln zł).

Jako przyczyny nieosiągnięcia wyznaczonej wartości miernika wskazano m.in.:

- niezrealizowanie w okresie rozliczeniowym kontroli ze znacznymi efektami finansowymi, tak jak to miało miejsce w poprzednim okresie (w jednej kontroli określono zobowiązanie na kwotę 93,9 mln zł).
- trudności związane z terminowym zakończeniem kontroli, w wyniku której przewidywana była znaczna kwota szacowanych uszczupień,
- spadek efektywności kontroli w obszarze olejów opałowych, który był konsekwencją zmian w ustawie o podatku akcyzowym w zakresie wymogów formalnych jakie muszą spełniać miesięczne zestawienia oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów akcyzowych, a w szczególności termin ich składania.

- 2) *Zwiększenie skuteczności wykonanych kontroli* – udział kontroli z wynikiem finansowym > 500 zł w łącznej liczbie wykonanych kontroli wyniósł 58,2%, przy planowanej wartości $\geq 79,3$ %.

Jako przyczynę nieosiągnięcia planowanej wartości miernika wskazano m.in. konieczność realizacji kontroli obligatoryjnych, obarczonych małym prawdopodobieństwem wystąpienia uszczupień.

Zarówno cele Szefa Służby Celnej, jak i cele Ministerstwa Finansów wyznaczone do osiągnięcia przez Wydział Zwalczania Przeszłości Izby Celnej, w okresie od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r., zostały osiągnięte.

(dowód: akta kontroli str. 79-86, 1628-1841)

2.10. W latach 2015–I półrocze 2016 **Wydział Kontroli Wewnętrznej** i Przeciwdziałania Korupcji Izby Celnej w Warszawie przeprowadził 10 kontroli zagadnień objętych kontrolą NIK, w tym pięć w zakresie prawidłowości nadzoru nad funkcjonowaniem pośredniczących podmiotów tytoniowych.

W wyniku przeprowadzonych kontroli odnotowano szereg uchybień i do naczelników urzędów celnych skierowane zostały wnioski oraz zalecenia pokontrolne. Naczelnicy, stosownie do art. 49 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej⁵⁰, poinformowali o sposobie wykonania zaleceń i wykorzystania wniosków pokontrolnych. Wydział Kontroli Wewnętrznej i Przeciwdziałania Korupcji każdorazowo dokonywał oceny realizacji zaleceń pokontrolnych i zapoznawał z nią Dyrektora Izby Celnej w Warszawie.

W okresie objętym kontrolą pracownicy Ministerstwa Finansów przeprowadzili w Izbie Celnej w Warszawie dwie kontrole zagadnień objętych niniejszą kontrolą:

- prawidłowości nadzoru nad funkcjonowaniem pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz kontrolami i innymi czynnościami organu realizowanymi w stosunku do tych podmiotów w 2014 r. Ministerstwo Finansów w wystąpieniu pokontrolnym oceniło poziom oraz skuteczność prowadzonej analizy ryzyka jako niewystarczające, negatywnie oceniono nadzór nad zarządzaniem kontrolami w urzędach celnych oraz nadzór nad procesem, realizowanym przez urzędy celne, w zakresie nadawania statusu PPT, przeprowadzania kontroli oraz utraty statusu PPT; pozytywnie oceniono działania Izby Celnej w zakresie identyfikowania ryzyk w obrocie suszem tytoniowym oraz działania mające na celu zintensyfikowanie prowadzenia kontroli PPT;
- prawidłowości postępowania Izby Celnej w Warszawie i podległych urzędów celnych w zakresie wymierzania kar pieniężnych za urządzenie gier hazardowych bez koncesji lub zezwolenia, bez dokonania zgłoszenia lub bez wymaganej rejestracji automatu lub urządzenia do gry w latach 2012-2014; w wyniku kontroli w UC II w Warszawie stwierdzono przypadki wszczynania postępowań w sprawach wymierzania kar pieniężnych z tytułu urządzania bez zezwolenia loterii promocyjnych z opóźnieniem sięgającym 14 miesięcy.

(dowód: akta kontroli str. 1869-2014)

Ustalona
nieprawidłowość

W badanej próbie 15 postępowań podatkowych prowadzonych w II instancji przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie stwierdzono, że w pięciu sprawach⁵¹ nie zawiadomiono stron o przyczynach niedotrzymania terminu oraz nie wskazano nowego terminu załatwienia sprawy.

Zgodnie z art. 140 § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa, o każdym przypadku niezakończona sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin jej załatwienia. Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu.

⁵⁰Dz.U. Nr 185, poz. 1092

⁵¹ [...] NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Na terenie działania Izby Celnej w Warszawie w I półroczu 2016 r., we właściwości miejscowej dwóch naczelników urzędów celnych, występowały podmioty, które dokonywały nabyć wewnątrzwspólnotowych paliw na rzecz innych podmiotów. W toku kontroli w składach podatkowych i u zarejestrowanych odbiorców nie sprawdzano wywiązywania się podmiotów z obowiązków, o których mowa w art. 48 ust. 10 i 11 i art. 59 ust. 9 i 10 ustawy o podatku akcyzowym.

Wywiązywanie się podmiotów prowadzących składy podatkowe i zarejestrowanych odbiorców z obowiązku informowania o nabyciu wewnątrzwspólnotowym paliw na rzecz innych podmiotów, było monitorowane na podstawie informacji Biura Zapasów Interwencyjnych Paliw Agencji Rezerw Materiałowych. Dane przekazywane były do Izby Celnej w Warszawie przez Krajową Grupę Zadaniowa ds. Wyrobów Energetycznych. W urzędach celnych przeprowadzano weryfikację informacji pod kątem obowiązków, o których mowa w art. 48 ust. 10 i 11 oraz art. 59 ust. 9 i 10 ustawy o podatku akcyzowym. W przypadku podejrzenia nieprawidłowości związanych z uchylaniem się od obowiązku tworzenia zapasów obowiązkowych informowano Agencję Rezerw Materiałowych o podmiotach, które były odbiorcami oleju napędowego nabywanego za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców oraz składów podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 88-89, 110-112, 1000-1017)

Ocena cząstkowa

Działania kontrolne koncentrowane były, zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów oraz krajowych grup zadaniowych, na zwalczaniu oszustw w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnych gier na automatach do gry.

Osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.

Izba Celna podjęła skuteczne działania w celu poprawy jakości rozstrzygnięć wydawanych w I instancji przez naczelników podległych urzędów celnych.

Poprawie uległ wskaźnik decyzji Dyrektora Izby Celnej utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji, w tym w odniesieniu do decyzji pokontrolnych określających zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw.

W pięciu z 15 badanych spraw postępowanie prowadzono z naruszeniem procedur określonych w Ordynacji podatkowej w zakresie zawiadamiania stron o niezłaławieniu sprawy w terminie.

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 Kontroli⁵², wnosi o:

- 1) Zawiadamianie podatników, stosownie do postanowień art. 140 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, o przyczynach niedotrzymania terminu załatwienia sprawy wraz ze wskazaniem nowego terminu jej załatwienia.
- 2) Rozważenie weryfikowania obowiązków wynikających z art. 48 ust. 10 i 11 oraz art. 59 ust. 9 i 10 ustawy o podatku akcyzowym w trakcie kontroli wykonywanych w składach podatkowych oraz u zarejestrowanych odbiorców.

⁵²Dz.U. z 2015 r. poz. 1096, ze zm.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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 Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli.

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 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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.

Warszawa, 2 grudnia 2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor
Stanisław Jarosz

Kontrolerzy
Agnieszka Szymaniak
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
Podpis

.....
Podpis

Ewa Trzeźniewska
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
Podpis

Joanna Haus
Specjalista kontroli państwowej

.....
Podpis