



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Lublinie

LLU.410.020.01.2016
P/16/010

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Lublinie
ul. Okopowa 7, 20-022 Lublin
T +48 81 461 31 20, F +48 81 461 31 11
llu@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-112, 20-001 Lublin 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>Okres objęty kontrolą</i>	Od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. oraz ustalenie stanu faktycznego w okresie wcześniejszym i późniejszym w zakresie mającym bezpośredni związek z prowadzeniem spraw od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
<i>Kontrolerzy</i>	1. Paweł Szymanek, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/75/2016 z dnia 9 września 2016 r. 2. Szczepan Olejnik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/90/2016 z dnia 22 września 2016 r. 3. Iwona Pacwa, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LLU/80/2016 z dnia 9 września 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 1-6)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie, ul. Lubomelska 1-3 20-072 Lublin (dalej „Urząd” lub „UKS”)
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Małgorzata Makowska, p.o. Dyrektora UKS od 14 grudnia 2015 r. Poprzednio, od 17 września 2007 r. funkcję tę pełnił Tomasz Maruszewski. (dowód: akta kontroli, tom I str. 7)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia¹, iż w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. Urząd podejmował rzetelne działania wobec zidentyfikowanych podmiotów, podejrzewanych o funkcjonowanie w szarej strefie. Właściwie zorganizowano proces typowania i planowania pomiotów do kontroli. Zapewniał on objęcie postępowaniami kontrolnymi przypadków o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. System ewidencjonowania sygnałów o nieprawidłowościach otrzymywanych od obywateli i instytucji prowadzony był w sposób przejrzysty i umożliwiał bieżący nadzór nad rozpatrywaniem spraw. Urząd osiągnął zakładane przez Ministerstwo Finansów (dalej „MF”) wartości miernika skuteczności kontroli na lata 2015-2016 (I półrocze). Na wysokim poziomie (83-100%) utrzymywała się również skuteczność kontroli w poszczególnych obszarach związanych ze zwalczaniem szarej strefy.

W latach 2015-2016 (I półrocze) sprawy wytypowane do kontroli w obszarze niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej stanowiły jedynie 0,8% ogółu spraw, co wynikało głównie z kierowania zasobów kontrolnych na inne obszary, uznane za priorytetowe przez MF oraz rokujące wyższymi kwotami uszczupień podatków. Powodem powyższego były także ograniczone możliwości systemowego identyfikowania takich przypadków w oparciu o posiadane dane. Sygnały o nieprawidłowościach mniejszej wagi kierowano do naczelników

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 swdawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie

właściwych urzędów skarbowych. Z podobnych jak wyżej przyczyn spadała liczba wytypowanych spraw w obszarze zaniżania rozmiarów działalności gospodarczej (z 26,7% do 8,2% ogółu wytypowanych spraw). W ramach zwalczania szarej strefy Urząd rzetelnie zrealizował zlecone przez MF zadania centrum kompetencyjnego do spraw grup zawodowych. W szczególności przeprowadzono szereg skutecznych kontroli o istotnym znaczeniu prewencyjnym, zakończonych w większości złożeniem korekty deklaracji i wpłatą należności Skarbu Państwa. Ponadto opracowano i udostępniono innym urzędom kontroli skarbowej metodologię prowadzenia takich postępowań. W obszarze nieujawnionych źródeł przychodów, Urząd z uwagi na oczekiwanie na nowelizację przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej „updof”) po wydaniu wyroków Trybunału Konstytucyjnego stwierdzających niezgodność regulacji w tym obszarze z ustawą zasadniczą, powstrzymywał się z typowaniem podmiotów. Najwięcej kontroli typowano zaś w obszarze wprowadzania do obrotu faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Przesłanką typowania były w większości analizy własne, pochodzące m.in. z komórek kontrolnych i z wywiadu skarbowego.

Na podstawie badania wybranej próby 15 spraw NIK ocenia, iż w latach 2015-2016 (I półrocze) postępowania kontrolne prowadzono rzetelnie i zgodnie z obowiązującą procedurą określoną w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej³ (dalej „uks”) i w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴ (dalej „O.p.”). Kontrola wykazała długotrwałość postępowań (w skrajnym przypadku ponad 1.400 dni), co wynikało głównie z ich pracochłonności, przerw uzasadnionych względami proceduralnymi, ograniczeń w dostępie do dokumentacji zabezpieczonej przez organy ścigania, a także obciążenia pracą inspektorów kontroli skarbowej (w skrajnych przypadkach prowadzili jednocześnie ponad 20 postępowań). O konieczności przedłużenia postępowania zawiadamiano strony.

Łączna kwota przypisów wynikających z ww. kontroli wynosiła 310.428,2 tys. zł, zaś kwoty wyegzekwowane 11.837 tys. zł, tj. jedynie 3,8%. W uzasadnionych przypadkach naczelnicy właściwych urzędów skarbowych wydali decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych, jednak kwoty zabezpieczone na konkretnych składnikach majątkowych wynosiły jedynie 4,1% wartości zabezpieczeń. W 12 przypadkach ustalone zostały osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości, zaś w pozostałych trzech (dotyczących „karuzel podatkowych”) organizatorzy oszustw nie zostali zidentyfikowani.

W badanym okresie wzrosła kwota ustaleń wynikających z wydanych przez Urząd decyzji oraz korekt deklaracji złożonych przez podatników. W 2015 r. wyniosły one 849.188 tys. zł i były o 426.722,2 tys. zł wyższe niż w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wyniosły zaś 514.681,8 tys. zł. Tendencję wzrostową wykazywała też relacja kwot odzyskanych dla Skarbu Państwa do ujawnionych zobowiązań. Wynosiła ona odpowiednio: 3,5%, 11,2% i 16,5%.

W kontrolowanym okresie w wyniku postępowań kontrolnych ustalono 32,6 tys. fikcyjnych faktur na łączną kwotę 5.459.746,2 tys. zł. Podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ (dalej „upty”) wyniósł 757.873,7 tys. zł, natomiast wpłaty jedynie 13.096,1 tys. zł (tj. 1,7%). Wszystkie te wartości wykazywały tendencję rosnącą.

² Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.

³ Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.

⁵ Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.

Postępowania wszczęte w oparciu o przepisy ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁶ (dalej „k.k.s.”) prowadzono w sposób legalny i rzetelny. Nie we wszystkich przypadkach, w których kontrola wykazała czyny wypełniające znamiona przestępstwa wszczynano jednak dochodzenie, co wynikało z nieprzekazania przez inspektorów kontroli skarbowej informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa do komórki postępowań przygotowawczych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie podmiotów do kontroli

Opis stanu faktycznego

1.1. Podstawowym aktem wewnętrznym regulującym proces typowania i planowania podmiotów do kontroli oraz tworzenia i monitorowania realizacji planów kontroli było zarządzenie nr 7/2014 Dyrektora UKS w Lublinie⁷, zmienione zarządzeniem

nr 9/2016 z dnia 11 kwietnia 2016 r. Ustalono w nim: zasady analizy danych, procedury dotyczące typowania i planowania podmiotów do kontroli oraz osób fizycznych do kontroli w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, zasady postępowania z wnioskami o kontrole, procedury dotyczące tworzenia i monitorowania realizacji planu kontroli oraz monitorowania realizacji wniosków o kontrole, a także zasady ewidencjonowania wniosków o kontrole. W ramach przedmiotowych procedur ustalono w szczególności, że:

- kryteria typowania podmiotów do kontroli uwzględniają: zadania, priorytety i wytyczne MF; wyniki przeprowadzonych analiz oraz obszary zagrożeń i mechanizmy oszustw zidentyfikowane w drodze analizy materiałów z kontroli oraz informacji wewnętrznych Urzędu,
- analizy danych i informacji realizowane są w odniesieniu do grup podmiotów lub w odniesieniu do konkretnych przypadków – jako uzupełnienie dla podmiotów wyselekcjonowanych z analiz grupowych, dla wniosków o przeprowadzenie kontroli od organów i instytucji zewnętrznych oraz komórek organizacyjnych Urzędu, a także w przypadku imiennych i anonimowych informacji o nieprawidłowościach napływających od obywateli,
- działania analityczne prowadzą do wskazania propozycji podmiotów do kontroli. Uwzględnia się m.in. posiadane informacje o nieprawidłowościach, skalę działalności podmiotu, formę prawną, okres funkcjonowania i wyniki wcześniejszych kontroli,
- propozycje podmiotów do kontroli planowych i doraźnych pochodzą z analiz i wniosków opracowanych przez komórkę analityczno-planistyczną, wniosków komórek kontrolnych oraz wywiadu skarbowego, wniosków zewnętrznych od organów i instytucji oraz donosów i anonimów wpływających do Urzędu,
- decyzje o zakwalifikowaniu sprawy jako pilnej do przeprowadzenia kontroli doraźnej lub zakwalifikowania sprawy związanej ze sprawą w toku podejmuje dyrektor Urzędu, zaś w pozostałych sprawach odpowiedni zespół.

Przygotowanie i realizacja procesu typowania do kontroli pozostawała we właściwości Wydziału Analiz, Planowania oraz Identyfikacji i Monitorowania Obszarów Zagrożonych Oszustwami Podatkowymi (dalej „Wydział Analiz”). Do jego zadań należało m.in.: identyfikowanie i monitorowanie obszarów zagrożonych

⁶ Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.

⁷ Zarządzenie Nr 7/2014 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Lublinie z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie procedury dotyczącej typowania i planowania podmiotów do kontroli oraz procedury dotyczącej tworzenia i monitorowania realizacji planu kontroli w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Lublinie.

oszustwami podatkowymi, prowadzenie analiz mających na celu typowanie podmiotów podejrzewanych o działania w obszarach zagrożonych, analizowanie dostępnych baz danych oraz pozyskiwanie informacji z innych źródeł, współpraca z innymi organami i instytucjami w celu pozyskiwania informacji oraz przyjmowanie osobiście sygnałów o nieprawidłowościach w zakresie zobowiązań podatkowych.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 161-194)

Rolę wspierającą w procesie typowania podmiotów do kontroli spełniał: Zespół do spraw wspomagania typowania podmiotów do kontroli⁸, Zespół ds. gromadzenia i przetwarzania informacji na temat osób, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych, bądź nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach⁹ oraz Oddział Obsługi Prawnej Urzędu, do którego zadań należało m. in. identyfikowanie obszarów zagrożeń oraz mechanizmów oszustw podatkowych na podstawie analizy materiałów z kontroli.

Ponadto w 2015 r. w procesie typowania i planowania kontroli uwzględniane były działania Urzędu, jako centrum kompetencyjnego do spraw: sklepów wielkopowierzchniowych oraz grup zawodowych powołane decyzją nr 17/2014 Dyrektora UKS w Lublinie z dnia 9 października 2014 r.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 194-201, 238-251)

1.2. W Urzędzie wprowadzono procedury postępowania z informacjami skierowanymi przez obywateli i instytucje oraz w sprawie działań analitycznych i ewidencjonowania tych informacji¹⁰. Regulowały one m.in. zasady wpływu, obiegu, rozpatrywania i ewidencjonowania informacji. Analiza rejestru za 2015 r. wykazała, że każdemu zgłoszeniu (pisemnemu, osobistemu lub telefonicznemu) nadawano odrębny znak sprawy i ewidencjonowano w szczególności datę jego wpływu, dane zgłaszającego (jeżeli były znane), dane podatnika, którego dotyczyło zgłoszenie, branżę działania, datę podjęcia decyzji o załatwieniu sprawy i opis rozpatrzenia¹¹.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 202-224, tom II str. 187-189)

1.3. W Urzędzie nie obowiązywały sformalizowane, odrębne zasady analizy danych i kryteria typowania do kontroli w obszarze niezarejestrowanej działalności gospodarczej oraz podmiotów zaniżających faktyczne rozmiary prowadzonej działalności. Typowanie do kontroli odbywało się na podstawie procedur ogólnych.

Urząd nie otrzymywał od MF, ani od pozostałych organów kontroli skarbowej metodologii wykorzystywania instrumentów określonych w szczególności w art. 7 i 7c uks do działań w obszarze ujawniania niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej oraz wykrywania przypadków zaniżania rozmiarów takiej działalności. Współpraca Urzędu z UKS we Wrocławiu, powołanym jako centrum kompetencyjne do spraw niezgłoszonej działalności gospodarczej, sprowadzała się do udostępniania przez Urząd w systemie informatycznym danych statystycznych z przeprowadzonych postępowań kontrolnych. Nie dokonywano wymiany informacji,

⁸ Powołany decyzją nr 3/2013 Dyrektora Urzędu z 17 stycznia 2013 r. Do jego zadań należała weryfikacja wniosków o kontrolę i ich ocena pod kątem zasadności wszczęcia postępowania, kwalifikacja do kontroli, wyznaczenie obszarów ryzyka i kryteriów typowania do kontroli oraz czuwanie nad realizacją planów kontroli.

⁹ Powołany decyzją nr 7/2014 Dyrektora Urzędu z dnia 10 lutego 2014 r.

¹⁰ Zarządzenie nr 8/2016 Dyrektora Urzędu z 11 kwietnia 2016 r. w sprawie postępowania z informacjami skierowanymi przez obywateli i instytucje oraz w sprawie działań analitycznych i ewidencjonowania tych informacji w UKS w Lublinie oraz obowiązujące wcześniej zarządzenie nr 15 Dyrektora Urzędu z 28 września 2006 r. wprowadzające procedurę postępowania dotyczącą wniosków pochodzących od obywateli i instytucji (donosów i anonimów) wpływających do UKS w Lublinie.

¹¹ Uznano za niezasadne, uznano za niedostatecznie uzasadnione, przekazano zgodnie z właściwością do innych organów do załatwienia, do uwzględnienia w planie kontroli na następne półrocze, wszczęto/zostanie wszczęta kontrola doraźna, zakwalifikowano do kontroli na inny okres planistyczny lub bez podejmowania decyzji o terminie prowadzenia, rozpatrzono w inny sposób.

ani doświadczeń w ww. obszarze. Urząd nie otrzymał też metodologii i standardów analiz na etapie typowania podmiotów do kontroli¹².

(dowód: akta kontroli, tom I str. 252-270)

1.3.1. W odniesieniu do obszaru niezarejestrowanej działalności gospodarczej, Dyrektor Urzędu wskazała m.in., że identyfikacja podatników prowadzących taką działalność nie jest możliwa w drodze przeprowadzania działań systemowych w oparciu o określone algorytmy. Bardziej użyteczne są informacje zewnętrzne (np. od organów ścigania, osób fizycznych), które w konfrontacji z danymi z systemów informatycznych pozwalają stwierdzić czy podmiot prowadzi niezarejestrowaną działalność. Stwierdziła także, iż rozważenia wymaga, czy ewentualna nieprawidłowość jest na tyle istotna (w kontekście nałożonych zadań i zaleceń MF), że należy przeprowadzić postępowanie kontrolne.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 232-251)

1.3.2. W odniesieniu do obszaru zaniżania rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej Dyrektor Urzędu podkreśliła brak dostępu do danych zewnętrznych na temat nieujawnionej skali działania przez konkretnych przedsiębiorców. Podała, iż ograniczona jest bieżąca wiedza na temat działalności podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i jej skali, tym samym ułomne są analizy systemowe oparte tylko o dane organów skarbowych. Trudności sprawia też: mała porównywalność podmiotów, co do zakresu, rynku i skali działania. Dlatego identyfikacja podmiotów, które zaniżają rozmiary działalności odbywa się przez konfrontację danych będących w posiadaniu organów skarbowych z informacjami pozyskiwanymi od podmiotów i instytucji zewnętrznych.

Ww. sposób postępowania dotyczył w szczególności podatników świadczących usługi medyczne, geodezyjne, prawnicze, dekarские, komorników, a także prowadzących działalność rolniczą. W obszarze zaniżania przychodów z działalności prowadzono też analizy dotyczące funkcjonowania sklepów wielkopowierzchniowych pod kątem optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 232-251)

1.3.3. W obszarze nieujawnionych źródeł przychodów podstawowym kryterium¹³ przy podejmowaniu decyzji o przeprowadzeniu kontroli była kwota nadwyżki wydatków nad oszacowanymi dochodami podatnika w wysokości 300 tys. zł, przy czym każdy przypadek podlegał indywidualnej ocenie. Jak wyjaśniła Dyrektor Urzędu uwzględniano przy tym wytyczne MF, a także brano pod uwagę ekonomikę postępowania oraz doświadczenie życiowe i zawodowe w ww. obszarze. Identyfikacja podatników prowadzona była w oparciu o dane o dochodach i wydatkach podatnika pochodzące z urzędów skarbowych, a także w oparciu o informacje zewnętrzne.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 172-174, 198-199, 232-251)

1.4. W październiku 2014 r. Dyrektor Urzędu powołał trzy zespoły: do spraw ACL, do spraw kontroli sklepów wielkopowierzchniowych oraz do spraw grup zawodowych¹⁴. Celem ich powołania było zagwarantowanie efektywności i koordynacja działań wynikających z wyznaczenia Urzędu przez MF do roli centrum

¹² Stosownie do pisma Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów z dnia 9 maja 2014 r. nr KS4/0682/27/GJC/14/2043462 do podstawowych zadań centrów kompetencyjnych zaliczono w szczególności: kompleksową działalność analityczną i monitorującą wyznaczonych obszarów, w tym opracowanie metodologii i standardów analiz na etapie typowania podmiotów do kontroli oraz współpracy z innymi urzędami kontroli skarbowej.

¹³ Kryterium kwotowe ustalono w zarządzeniu nr 7/2014 Dyrektora UKS w Lublinie.

¹⁴ Decyzja Nr 17/2014 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Lublinie z dnia 9 października 2014 r. w sprawie powołania Zespołów do spraw ACL, kontroli sklepów wielkopowierzchniowych, kontroli grup zawodowych.

kompetencyjnego w ww. zakresie. Do ich zadań zaliczono: kompleksową działalność analityczną i monitorującą obszarów, przygotowanie metodologii i standardów analiz na etapie typowania podmiotów do kontroli oraz działań o charakterze organizacyjnym, kontrolnym, koordynacyjnym, legislacyjnym; zapewnienie efektywnego prowadzenia kontroli w poszczególnych obszarach oraz współpracę z innymi urzędami kontroli skarbowej. Od 2016 r. Urząd – zgodnie z dyspozycją MF – pozostał centrum kompetencyjnym jedynie w obszarze ACL.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 200-201, 271-283, 382-385)

W związku z pełnieniem roli centrum kompetencyjnego w zakresie kontroli grup zawodowych, Urząd w lipcu 2015 r. i w styczniu 2016 r. przekazał MF półroczne „raporty o branży” w odniesieniu do grupy lekarzy i grupy geodetów, przedstawiając w szczególności metodologię identyfikacji podmiotów na potrzeby analiz, rodzaje i skalę stwierdzonych nieprawidłowości, ocenę ryzyka oraz propozycje działań ukierunkowanych na ograniczanie nieprawidłowości. Podkreślono wysoki odsetek kontroli, w wyniku których stwierdzono nieprawidłowości (od 94,7% do 100%)¹⁵, a także przedstawiono ich efekty finansowe. Wskazano także, iż w większości przypadków podatnicy złożyli korekty deklaracji (również przed wszczęciem postępowań) i dokonali stosownych wpłat. Bazując na ustaleniach kontroli, Urząd stwierdził znaczną skalę zjawiska nierzetelnego ewidencjonowania przychodów w omawianych grupach zawodowych, a jednocześnie jako niewielkie ocenił zaangażowanie kontroli skarbowej w działania dotyczące tych branż¹⁶. Podkreślił, że kontrole te mają bardzo duże znaczenie prewencyjne i przyczyniają się do ugruntowania w świadomości tych grup zawodowych obowiązku rzetelnego regulowania zobowiązań podatkowych. Dodał, że pomimo stosunkowo niewielkich kwot, dla zwiększenia świadomości podatkowej podmiotów, celowym wydaje się okresowe przeprowadzanie kontroli w stosunku do grup zawodowych.

W lutym 2015 r. Urząd przekazał pozostałym urzędom kontroli skarbowej informację o metodologii prowadzonych postępowań w stosunku do ww. grup.

W latach 2015-2016 (I półrocze) Urząd prowadził postępowania kontrolne także w odniesieniu do innych grup zawodowych prowadzących działalność m.in. w branży rolniczej, prawniczej, dekarckiej, wykorzystując w tym celu dane pozyskane w trybie art. 7 i 7c uks.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 293-341, 365-381, 389-391)

1.5. W planie kontroli Urzędu na I półrocze 2015 r., II półrocze 2015 r. oraz I półrocze 2016 r. ujęto odpowiednio 115, 132 i 137 kontroli, w tym:

- pięć w obszarze niezarejestrowanej działalności gospodarczej – po dwie w I i II półroczu 2015 r. i jedna w I półroczu 2016 r.,
- 25 w obszarze zaniżania faktycznych rozmiarów działalności gospodarczej – odpowiednio sześć, pięć i 14,
- sześć w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów – wszystkie w I półroczu 2016 r.,
- 167 w obszarze wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne – odpowiednio 79, 58, 30.

¹⁵ W I półroczu 2015 r. odsetek kontroli pozytywnych w grupie zawodowej lekarzy wyniósł 97,1%, geodetów 100%, zaś w II półroczu 2015 r. odpowiednio 94,7% i 100%.

¹⁶ W raporcie za II półrocze 2015 r. wskazano, że poza Urzędem, działania mające na celu wszczęcie postępowań kontrolnych w ramach grupy geodetów podjęły trzy urzędy kontroli skarbowej, zaś lekarzy cztery urzędy.

Wytypowanie do kontroli planowych podmiotów w ww. czterech grupach nastąpiło na podstawie analiz własnych UKS tj. wniosków inspektorów lub komórek kontrolnych, informacji wywiadu (74,9%), wniosków organów ścigania¹⁷ (12,3%), wniosków urzędów i izb skarbowych (5,9%), wniosków GIKS, MF, innych UKS, w tym centrów kompetencyjnych (3,0%), sygnałów zewnętrznych (w tym głównie donosów i anonimów) (2,0%), wniosków Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (1,5%) oraz informacji pochodzących od Służby Celnej (0,5%).

(dowód: akta kontroli, tom I str. 386)

Poza kontrolami planowymi, do kontroli doraźnych wytypowano w I półroczu 2015 r. 196 spraw, w II półroczu 2015 r. – 131, a w I półroczu 2016 r. – 70, z tego:

- jeden podmiot podejrzewany o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej (w I półroczu 2016 r.),
- odpowiednio 77, 31 i trzy sprawy w obszarze zaniżania rozmiarów działalności gospodarczej,
- dwa podmioty, podejrzewane o osiąganie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (tylko w I półroczu 2016 r.),
- odpowiednio 72, 74 i 35 spraw w obszarze wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

Typując podmioty do kontroli w ww. obszarach wykorzystano: własne analizy (86,1%), wnioski GIKS, MF, innych UKS, w tym centrów kompetencyjnych (5,1%), wnioski urzędów skarbowych (3,7%), sygnały zewnętrzne (w tym anonimowe) (2,7%), wnioski organów ścigania (2,4%).

(dowód: akta kontroli, tom I str. 387)

1.6.1. Spośród pięciu spraw przewidzianych do kontroli planowych w obszarze niezarejestrowanej działalności gospodarczej w latach 2015-2016 (I półrocze), trzy wytypowano w oparciu o donosy, które napłynęły do Urzędu, jedną w oparciu o własne rozpoznanie i jedną w oparciu o wniosek prokuratury. Jedyna kontrola doraźna w tym obszarze wytypowana była w oparciu o własne rozpoznanie.

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 2 uks, jednym z zadań kontroli skarbowej jest ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.

Wyjaśniając przyczyny wytypowania do kontroli na lata 2015-2016 (I półrocze) tylko kilku kontroli podmiotów w ww. obszarze Dyrektor Urzędu podała, że o zakwalifikowaniu podmiotu do kontroli lub przekazaniu sprawy do właściwego urzędu skarbowego decydowały czynniki mające wpływ na efektywność kontroli, tj. rozmiar działalności, skala zjawiska oraz przewidywane uszczuplenia podatkowe. Kierowano się też zadaniami urzędów kontroli skarbowej oraz zaleceniami MF. Dodatkowo uwzględniano zasoby kadrowe oraz liczbę i wagę spraw w toku i zakwalifikowanych do realizacji. Duża liczba wpływających spraw sprawia, że Urząd jest zmuszony kierować się zasadami ekonomiki postępowania. Stąd nie kwalifikuje się do kontroli spraw, w których przypuszczalne uszczuplenia podatkowe są niewspółmiernie małe do sił, które należałoby zaangażować do ich ujawnienia.

W latach 2015-2016 (I półrocze) przekazano naczelnikom właściwych miejscowo urzędów skarbowych 54 informacje zewnętrzne (w tym anonimowe) na temat prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej, w szczególności

¹⁷ Prokuratura, Policja, Centralne Biuro Śledcze Policji, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego.

w zakresie wynajmu lokali, handlu samochodami, usług remontowo-budowlanych, usług w obszarze motoryzacji, handlu odzieżą, handlu internetowego, usług przewozowych. Powodem przekazania tych informacji była w większości przypadków mała waga spraw.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 255-270, 386-387)

1.6.2. Znaczny spadek liczby podmiotów wytypowanych w latach 2015-2016 (I półrocze) do kontroli w obszarze zaniżania przychodów z działalności gospodarczej¹⁸ wynikał z ograniczenia typowania podmiotów w ramach grup zawodowych lekarzy i geodetów. Dyrektor Urzędu wyjaśniła, iż z analizy zaktualizowanych danych wynikało, że nowe dane dotyczyły lekarzy objętych wcześniej kontrolami, którzy skorygowali deklaracje podatkowe, zaś w następnych okresach wykazali przychody w znacznie wyższych kwotach. Dodała, że w środowisku rozpowszechniona została informacja na temat kontroli UKS w prywatnych gabinetach lekarskich, stąd uznano, iż osiągnięto efekt ograniczenia szarej strefy w tej grupie i dalsze kontrole powinny koncentrować się na pojedynczych, uzasadnionych przypadkach. Dyrektor wyjaśniła również, iż ze względu na relatywnie niskie oczekiwane wpływy z tytułu zobowiązań podatkowych kolejnych podatników zasadnym było położenie większego nacisku na kontrole w innych obszarach, które dają potencjalnie znacznie większy efekt finansowy dla budżetu (np. oszustwa karuzelowe, paliwowe itp.). W badanym okresie rozpoczęto jednak postępowania kontrolne skierowane do innych grup zawodowych, takich jak np. dekarze i prawnicy. Wszczęto je jako kontrole pilotażowe służące określeniu skali nieprawidłowości występujących w tych grupach. Uzyskane efekty będą stanowiły podstawę decyzji, co do dalszego typowania podmiotów do kontroli.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 388-391)

1.6.3. Wyjaśniając przyczyny niskiej liczby kontroli w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów Dyrektor Urzędu wskazała na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09), w którym stwierdzono niezgodność art. 20 ust. 3 updof w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W uzasadnieniu do wyroku zaznaczono, że jakkolwiek orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 updof w jego późniejszym brzmieniu, to przepis ten był obciążony tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji. Postępowania dotyczące 2007 r. i lat następnych zostały zawieszono w związku ze skierowaniem do Trybunału Konstytucyjnego zapytania o zgodność z Konstytucją ww. przepisu w brzmieniu obowiązującym w 2007 r. i latach następnych. Stąd w 2014 r. i 2015r. praktycznie nie wszczynano nowych postępowań kontrolnych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, a jedynie kontynuowano postępowania wszczęte w latach ubiegłych, z wyjątkiem przypadków, gdy strona zwróciła się z wnioskiem o zawieszenie postępowania. Zasadne wnioski były zaś ujmowane w rezerwie do kolejnych planów.

W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r. (sygn. akt P 49/13) odnoszącym się do przepisu art. 20 ust. 3 updof (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.) nie wszczynano nowych postępowań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, jednakże postępowania będące w toku kontynuowano, a zawieszono podjęto z urzędu. Wnioski z rezerwy przewidziane do kolejnych planów zostały przyjęte do planu na II półrocze 2015 r.

¹⁸ W I półroczu 2015 r. wytypowano łącznie 83 podmioty, II półroczu 2015 r. 36 podmiotów, a w I półroczu 2016 r. 17 podmiotów.

w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej (w kierunku nieujawnionych źródeł przychodów) i w I półroczu 2016 r. w związku ze zmianą przepisów dotyczących postępowania w ww. zakresie od 1 stycznia 2016 r.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 255-270)

1.7. Wskaźnik skuteczności kontroli¹⁹ w okresie 2015 - 2016 (I półrocze) kształtował się na poziomie 83,7% (w 2015 r. 84,1%, w I półroczu 2016 r. 82,8%). Założone przez MF wartości miernika na 2015 r. i I półrocze 2016 r. wynosiły odpowiednio 71,7% i 82,4%. Skuteczność kontroli doraźnych wynosiła 85,4% i była o 5,4% wyższa od skuteczności kontroli planowych. Wskaźnik skuteczności wszystkich kontroli podatkowych wykazał tendencję wzrostową. W 2014 r. wynosił on 77,4%.

Biorąc pod uwagę kontrole przeprowadzone w niżej wymienionych zakresach, wskaźnik skuteczności kontroli wykazywał tendencję malejącą, tj.:

- w obszarze niezarejestrowanej działalności gospodarczej w okresie 2015-2016 (I półrocze) wyniósł 87,5%, tj. o 1,4 p.p. mniej niż w 2014 r.,
- w obszarze zaniżania faktycznych rozmiarów działalności gospodarczej w latach 2015-2016 (I półrocze) wyniósł 92,5% i był o 2,1 p.p. niższy niż w 2014 r. Główną przyczyną malejącej wartości wskaźnika była niska – wynosząca 64,3% trafność typowania podmiotów do kontroli planowych, których realizacja nastąpiła w I półroczu 2016 r.,
- w obszarze wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne wyniósł 92,8% i był o 2,9 p.p. niższy niż w 2014 r.

W okresie 2015-2016 (I półrocze) zakończono jedną kontrolę w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów, która wykazała nieprawidłowości. W roku 2014 przeprowadzono 29 kontroli, z tego w przypadku 21 stwierdzono nieprawidłowości.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 392)

1.8. W ramach współpracy z organami ścigania, w okresie objętym kontrolą w szczególności:

- współpracowano z Komendą Wojewódzką Policji w Lublinie oraz jednostkami Centralnego Biura Śledczego Policji, poprzez powołanie zespołów koordynacyjnych dla skonkretyzowanych podmiotów i innych powiązanych z nimi podmiotów gospodarczych i osób dokonujących działań o znamionach czynów zabronionych,
- w wyniku współpracy pomiędzy Departamentem Kontroli Skarbowej MF, a Komendą Główną Policji uregulowano wnioskowanie przez jednostki Policji o przeprowadzenie kontroli w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów,
- 17 grudnia 2014 r. zawarte zostało porozumienie o współpracy pomiędzy Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej a Komendantem Centralnego Biura Śledczego Policji w zakresie współdziałania w ujawnianiu i zwalczaniu przestępstw obejmujących oszustwa w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym²⁰.

Współpraca z organami ścigania w trakcie postępowań kontrolnych dotyczyła w szczególności udostępniania zgromadzonej dokumentacji przez organy ścigania dla celów prowadzonych postępowań kontrolnych.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 393-395)

¹⁹ Relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli podatkowych ogółem.

²⁰ Porozumienie o współpracy w zakresie współdziałania w ujawnianiu i zwalczaniu przestępstw obejmujących oszustwa w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zawarte w Warszawie dnia 14.12.2014 r. pomiędzy Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej a Komendantem Centralnego Biura Śledczego Policji.

Rozpatrywanie wniosków organów ścigania o przeprowadzenie postępowania kontrolnego przedstawiało się następująco:

- w I półroczu 2015 r. wpłynęło 37 wniosków. Rozpatrzono 35 wniosków, w tym 34 prokuratury i jeden Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego (dalej „ABW”). Przyjęto do planu cztery wnioski prokuratury. Jednocześnie nie uwzględniono 28 wniosków²¹ prokuratury oraz wniosku ABW. Dwa pozostałe wnioski prokuratury przekazano zgodnie z właściwością do załatwienia przez inne organy,
- w II półroczu 2015 r. wpłynęło 14 wniosków (wszystkie z prokuratury). Rozpatrzono 15 wniosków (tj. ww. oraz jeden z Policji, który wpłynął do Urzędu w poprzednim okresie), podjęto decyzje o wszczęciu 13 postępowań kontrolnych. Wniosek Policji uznano za niezasadny, zaś pozostały wniosek prokuratury przekazano do rozpatrzenia innym organom zgodnie z właściwością,
- w I półroczu 2016 r. wpłynęło 11 wniosków, w tym siedem z prokuratury, cztery z ABW i Centralnego Biura Antykorupcyjnego (dalej „CBA”). Rozpatrzono wszystkie, przy czym w przypadku sześciu wniosków prokuratury zdecydowano wszcząć kontrole, wnioski ABW i CBA przekazano do rozpatrzenia przez inne organy zgodnie z właściwością, a jeden wniosek prokuratury po dokonanej analizie okazał się przyjęty do planu we wcześniejszych okresach.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 396-403)

1.9. W latach 2015-2016 (I półrocze) Urząd uczestniczył w następujących kontrolach koordynowanych w zakresie podatków:

- kontrola w obszarze paliw płynnych koordynowana przez UKS w Szczecinie (centrum kompetencyjne). Przeprowadzono cztery kontrole wytypowane przez UKS w Szczecinie, w tym jedna była już wcześniej planowana przez Urząd,
- kontrola w obszarze przestępczości z obszaru relacji handlowych i finansowych między Rzeczypospolitą Polską a krajami azjatyckimi koordynowana przez UKS w Białymstoku. Przeprowadzono kontrole w pięciu podmiotach, a ponadto 24 postępowania kontrolne w ramach własnego typowania,
- kontrola w obszarze sklepów wielkopowierzchniowych koordynowana przez Urząd, jako centrum kompetencyjne. Przeprowadzono 13 postępowań kontrolnych, przy czym Urząd wytypował jeden podmiot, zaś pozostałe zostały wybrane przez poszczególne urzędy.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 255-270)

1.10.1. Analiza szybkości reakcji na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości dokonana na próbie 15 kontroli planowych i 15 kontroli doraźnych wykazała, że liczba dni liczona od daty powzięcia informacji o ryzyku do podjęcia decyzji o zasadności przeprowadzenia postępowania kontrolnego:

- w ramach kontroli planowych mieściła się w przedziale od czterech do 300 dni (średni czas wyliczony dla przyjętych do próby postępowań 83 dni),
- w ramach kontroli doraźnych w przedziale od jednego do 131 dni (średni czas wyliczony dla przyjętych do próby postępowań 24 dni).

²¹ W szczególności odmówiono wszczęcia postępowania wobec 17 podmiotów zaangażowanych w przekazywanie środków pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynów zabronionych, w tym oszustw w mechanizmie tzw. piramidy finansowej, wskazanych we wniosku Prokuratury Okręgowej w Lublinie. Powodem decyzji odmownej było znaczne obciążenie postępowaniami kontrolnymi, wymagającymi pilnej realizacji zarówno w ramach kontroli planowych jak i doraźnych. Decyzją Zespołu ds. typowania odmówiono również realizacji kontroli sześciu podmiotów działających w branży: przemysłu skórzanego (2), spożywczej (3), edukacyjnej (1), ze względu na niewielką skalę zjawiska oraz rozmiar potencjalnego uszczuplenia podatkowego.

W przypadku 12 kontroli (w tym ośmiu planowych i czterech doraźnych), decyzja o zasadności ich podjęcia zapadła po więcej niż 30 dniach od daty otrzymania informacji o nieprawidłowości.

Wicedyrektor UKS wyjaśniła, że pomimo braku związania terminami do podjęcia decyzji o wszczęciu postępowania, Urząd zawsze stara się działać bez zbędnej zwłoki. Przedstawienie podmiotu na zespole często uzależnione jest od różnych czynników (analiza podmiotu, uzyskanie informacji od innych organów). Ponadto długi okres od powzięcia informacji do podjęcia decyzji o wszczęciu kontroli i do wszczęcia kontroli w sprawach dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów spowodowany był wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r. (SK 18/09), w którym orzeczono m.in. o niezgodności z Konstytucją art. 20 ust. 3 updog w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 404-414)

1.10.2. Liczba dni od powzięcia informacji wskazujących na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do wszczęcia kontroli planowych mieściła się w przedziale od 148 do 704 dni (średni czas wyliczony dla przyjętych do próby postępowań 366 dni), zaś doraźnych w przedziale od 2 do 272 dni (średnio 77 dni).

Z wyjaśnień Wicedyrektor UKS udzielonych w sprawie 9 postępowań kontrolnych wynika, że przyczyną upływu długiego (313 – 704 dni) okresu czasu liczonego od dnia powzięcia informacji o nieprawidłowości do rozpoczęcia kontroli było:

- w jednym przypadku (313 dni) – brak zagrożenia zniknięciem podatnika (przesłanka podjęcia kontroli wynikała z analizy rozliczeń grupy zawodowej dekarzy pod kątem zaniżania rozmiarów działalności gospodarczej),
- w dwóch przypadkach (389 i 704 dni) – przekazanie spraw do decyzji Zespołu ds. nieujawnionych źródeł przychodów oraz wydania wyroku Trybunału Konstytucyjnego. W pierwszym przypadku zdecydowano o skontrolowaniu działalności gospodarczej podatnika. W drugim, po wejściu w życie przepisów, na podstawie których można prowadzić postępowania w zakresie źródeł pochodzenia majątku, podatnika ujęto w planie kontroli na I półrocze 2016 r.,
- w trzech przypadkach (608, 457 i 531 dni) – konieczność zakończenia innych kontroli. W jednym przypadku kontroli podmiotów znajdujących się we wcześniejszych etapach świadczenia usług, w kolejnym – podmiotów będących wcześniejszymi ogniwami wykorzystującymi puste faktury. W kolejnym uznano za celowe pozyskanie dodatkowych informacji w drodze kontroli w innym podmiocie, która zakończyła się w grudniu 2015 r. Wszczęcie kontroli w czerwcu 2016 r. wynikało z dużego obciążenia inspektorów innymi zadaniami,
- w dwóch przypadkach (547 i 316 dni) brak możliwości wcześniejszej realizacji ze względu na zaangażowanie w innych postępowaniach kontrolnych. W pierwszym przypadku z informacji wywiadu skarbowego wynikało, iż podmiot wprowadzał do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące fikcyjne zdarzenia gospodarcze, zaś drugi podmiot przyjmował oraz wprowadzał do ewidencji księgowej tzw. puste faktury dotyczące zakupu paliwa,
- w jednym przypadku (485 dni) wydłużony okres czasu do wszczęcia postępowania kontrolnego wynikał z procesu prawie dziewięciomiesięcznej analizy przypadku przez wydział kontroli prowadzący analizy i kontrole podmiotów działających w branży obrotu nieruchomości.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 404-435)

1.11. W określonych przez MF „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2015” założono, iż wzrost faktycznie dokonanych zabezpieczeń na poczet ustalonych

uszczerpień podatkowych powinien wynosić 15% w stosunku do wykonania w 2014 r. Powyższa wartość została osiągnięta przez Urząd.

W „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2016”, w ramach obszaru procesów wspomagających, ustalono m.in., iż liczba postępowań kontrolnych wszczętych w 2016 r. w sprawach podatkowych, dla których ustalono, na etapie planowania, składniki majątkowe służące zabezpieczeniu roszczeń Skarbu Państwa, w relacji do ogólnej liczby postępowań kontrolnych w sprawach podatkowych wszczętych w tym okresie, powinna być większa lub równa 80%.

Pismem z 9 sierpnia 2016 r. Urząd poinformował MF o wykonaniu mierników określonych w ww. dokumencie, wskazując, iż wartość ww. miernika w I półroczu 2016 r. wynosiła 57,95% (wskazano, iż liczba wszczętych postępowań kontrolnych wynosiła 176, zaś liczba spraw, w których ustalono na etapie planowania składniki majątkowe wyniosła 102).

Faktycznie majątek ustalono w 11 przypadkach, stąd wartość miernika powinna wynieść 6,25%.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 440-456)

Analiza 30 wniosków o przeprowadzenie kontroli, o których mowa w pkt 1.10 niniejszego wystąpienia wykazała, że nie obejmowały one dokumentów ani adnotacji o dokonaniu ustaleń w zakresie składników majątku podatnika służących ewentualnemu zabezpieczeniu zobowiązań. W dwóch wnioskach zostały zawarte zapisy dotyczące rachunków bankowych podatnika oraz w trzech wnioskach zapisy dotyczące konieczności zabezpieczenia majątku.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 457-459)

Z wyjaśnień Wicedyrektor UKS wynika, że dane o majątku nie były dołączane ze względu na fakt, że od momentu przeprowadzania analiz do momentu wszczęcia postępowania często mijało kilka miesięcy, w związku z powyższym dane mogłyby być niekompletne. W razie potrzeby aktualne dane są pozyskiwane na wniosek inspektora wyznaczonego do przeprowadzenia kontroli bezpośrednio przed wszczęciem postępowania kontrolnego, bądź w jego trakcie.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 414)

1.12. W analizowanym okresie w planie kontroli uwzględniono łącznie 531 kontroli, odstąpiono od przeprowadzenia 84 kontroli, a 99 kontroli przeniesiono na następny okres. Łączna liczba kontroli w poszczególnych okresach oraz odpowiednio liczba kontroli, od realizacji których odstąpiono lub przeniesiono na następny okres była następująca: I półrocze 2015 r.: 170, 18, 35; II półrocze 2015 r.: 186, 33, 36; I półrocze 2016 r.: 175, 33, 28. Realizacja planu wynosiła: w I półroczu 2015 r. – 68,8%, w II półroczu 2015 r. – 62,9%, I półroczu 2016 r. – 65,1%.

Do kontroli doraźnej zostało zakwalifikowanych 397 spraw. Liczba kontroli ujętych w rejestrach kontroli doraźnych oraz liczba kontroli, od których realizacji odstąpiono była następująca: I półrocze 2015 r. – 196 kontroli, w tym odstąpiono od 12, II półrocze 2015 r. – 131 kontroli, w tym odstąpiono od ośmiu, I półrocze 2016 r. – 70 kontroli, w tym odstąpiono od sześciu.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 461-463)

Wszystkie przypadki, w których odstąpiono od kontroli były udokumentowane z podaniem uzasadnienia odstąpienia i podlegały zatwierdzeniu przez Dyrektora UKS, co było zgodne z obowiązującymi procedurami wewnętrznymi w tym zakresie.

Odstępstwa od planu kontroli wynikały głównie z: przeniesienia kontroli na następne półrocze, złożenia korekt deklaracji przez podatników po otrzymaniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania, postawienia podatnika w stan likwidacji, błędnych danych zamieszczonych w systemach dotyczących deklaracji składanych przez płatników, braku zgody na wszczęcie kontroli przez właściwy miejscowo UKS lub prowadzenia postępowania przez inny organ kontroli skarbowej. W jednym przypadku odstąpiono od zaplanowanej na II półrocze 2015 r. kontroli podatnika świadczącego usługi projektowe ze względu na jego ciężką chorobę. Podatnik był wytypowany do kontroli w oparciu o wyniki analizy deklaracji podatkowych z danymi pozyskanymi od organu administracji architektoniczno-budowlanej. Zespół ds. typowania uznał wówczas, iż wskazane byłoby przeprowadzenie postępowania wobec jednego z trzech wytypowanych podatników o najwyższych rozbieżnościach, zaś w przypadku potwierdzenia zakładanych nieprawidłowości wszczęcie postępowań wobec pozostałych podatników. Po odstąpieniu od ww. kontroli, Urząd nie wytypował do kontroli kolejnego podatnika.

Dyrektor Urzędu wyjaśniła, że ze względu na zaplanowane postępowania kontrolne na I półrocze 2016 r. nie wszczynano postępowań wobec dwóch dalszych podatników z analizy.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 467-470)

Odstępstwa od przeprowadzenia kontroli doraźnych wynikały głównie ze złożenia przez podatników korekty deklaracji po otrzymaniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego lub wyjaśnień uzasadniających bezzasadność wszczęcia postępowania.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 464-466)

1.13. Typowanie podmiotów do kontroli i planowanie kontroli w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r., prawidłowość prowadzenia postępowań kontrolnych oraz sprawozdawczość Urzędu była przedmiotem kontroli przeprowadzonej przez Departament Kontroli Skarbowej MF. Kontrola została zakończona wystąpieniem pokontrolnym z 8 marca 2016 r., w którym skontrolowaną działalność Urzędu oceniono pozytywnie, pomimo stwierdzonych uchybień. Zwrócono w szczególności uwagę na brak dokumentu kończącego analizy zewnętrznych wniosków o kontrole wpływających do Urzędu, a także na uchybienia w niektórych postanowieniach, wezwaniach i protokołach sporządzanych w toku badanych postępowań. Zarządzeniem nr 9/2016 Dyrektor UKS wprowadził wzór dokumentu kończącego analizę zewnętrznego wniosku o kontrolę.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 471-473)

1.14. Analizy systemowe mające na celu wytypowanie do kontroli podmiotów dokonujących transakcji internetowych o znacznych rozmiarach prowadzono do stycznia 2014 r. z wykorzystaniem własnego systemu informatycznego. Z działań tych zrezygnowano na rzecz analiz szczegółowych obejmujących informacje zewnętrzne napływające do Urzędu. Wynikało to m.in. ze: znacznego nakładu pracy związanego z poborem danych, konieczności ciągłej aktualizacji systemu informatycznego, malejącej w praktyce możliwości skutecznego typowania podmiotów do kontroli, zdecydowanego wzrostu świadomości przez wystawiających aukcje, a także z archiwizowania od 2011 r. transakcji z wykorzystaniem aukcji internetowych przez UKS w Białymstoku i działań analitycznych w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 474-476)

W latach 2014-2016 (do dnia kontroli) do Urzędu, podobnie jak do pozostałych urzędów kontroli skarbowej, wpłynęło sześć informacji z UKS w Białymstoku,

któremu Departament Kontroli Skarbowej MF powierzył zadania centrum kompetencyjnego dla obszaru „sprzedaż z wykorzystaniem Internetu”. Obejmowały one dane dotyczące podmiotów prowadzących działalność w zakresie: internetowej sprzedaży części i akcesoriów motoryzacyjnych, zabawek dla dzieci, artykułów erotycznych, farmaceutyków i suplementów diety oraz usług transportowych.

W oparciu o powyższe dane Urząd nie wytypował żadnego podatnika do objęcia postępowaniem kontrolnym. Dyrektor Urzędu wyjaśniła, iż przyczyną była jakość otrzymanych danych oraz brak potwierdzenia potencjalnych nieprawidłowości po zweryfikowaniu nadesłanych informacji w bazach danych. Odnosząc się do pytania o przydatność otrzymywanych danych dla działalności analitycznej, Dyrektor Urzędu wyjaśniła, że informacje są przekazywane w kilku rodzajach plików. Ich połączenie w celu uzyskania informacji, które będą możliwe do dalszych prac analitycznych wymaga zaangażowania zaawansowanych narzędzi informatycznych. Dyrektor dodała m.in., iż dużym błędem przy pozyskiwaniu informacji przez roboty sieciowe było traktowanie wolumenu oferowanych do sprzedaży towarów „stricte” jako osiągniętej wielkości sprzedaży.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 478-501)

1.15. W kontrolowanym okresie Urząd nie przeprowadzał analiz systemowych mających na celu zidentyfikowanie przedsiębiorców zatrudniających osoby niezgłoszone do opodatkowania oraz osób wykonujących niezarejestrowaną pracę. Nie obowiązywały w tym zakresie regulacje wewnętrzne i zewnętrzne.

Dyrektor Urzędu wskazała ograniczoną wartość ewentualnych analiz, zaznaczając, iż biorąc pod uwagę zakres danych o podatnikach posiadanych przez Urząd, nie jest wykonalne określenie, iż wyliczone wskaźniki dla branży, podbranży (np. zestawienie przychodów podmiotu z liczbą ujawnionych pracowników) odbiegają u konkretnych podmiotów od normy. Wskazała też m.in. na małą porównywalność zakresu, rynków i skali działania podmiotów. Podmioty które zatrudniają osoby niezgłoszone do opodatkowania są w praktyce tożsame z podmiotami ukrywającymi skalę działania, co sprawia, że przeprowadzanie skutecznych analiz systemowych jest niezwykle trudne i bardzo łatwo w nich pominąć podmioty, które stanowią meritum sprawy. Zdaniem Urzędu, aby przeprowadzać skuteczne analizy w tym obszarze należy wprawdzie dokonać zmian prawnych polegających na stopniowym wprowadzaniu obowiązku rejestrowania transakcji z użyciem kas fiskalnych na stałe podłączonych z serwerami administracji <http://www.uwazamrze.pl/artykul/1123755/kasy-fiskalne-online-uszczelnia-system> skarbowej oraz pełnym wdrożeniu przepisów dot. Jednolitego Pliku Kontrolnego, co pozwoli na analizę na zupełnie innym poziomie szczegółowości danych. Dyrektor Urzędu wskazała też na trudności dowodowe, tj. jednoznaczne ustalenie, że: to konkretna osoba była zatrudniona w konkretnym okresie u konkretnego przedsiębiorcy; osoba ta osiągnęła przychód w konkretnej wysokości. Dodała także, że w przypadku postępowań w zakresie spraw podatkowych organy kontroli skarbowej mogą prowadzić postępowanie kontrolne tylko, co do okresów zamkniętych²². Sprawia to, że nie ma możliwości przeprowadzenia bieżącej kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego u podatnika. Biorąc powyższe pod uwagę i istniejące zasoby kadrowo-czasowe

²² Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej do zakresu kontroli skarbowej należy „kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych”.

w kontekście nałożonych zadań nie przeprowadzano takich analiz koncentrując się na innych zagadnieniach rokujących efektami.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 511-514)

1.16. W kontrolowanym okresie Urząd nie podejmował wspólnych, systemowych działań z Państwową Inspekcją Pracy (dalej „PIP”) i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (dalej „ZUS”) ukierunkowanych na ograniczanie szarej strefy. Współpraca polegała na wymianie informacji, tj. w okresie 2015-2016 (I półrocze):

- Urząd otrzymał od PIP cztery informacje o wynikach czynności wyjaśniających. Wszystkie z nich przekazano do właściwych urzędów skarbowych z uwagi na ewentualny znikomy poziom uszczuplenia podatków,
- Urząd przekazał do PIP siedem informacji pochodzących od obywateli dotyczących nielegalnego zatrudnienia,
- ZUS przekazał Urzędowi jedną informację pochodzącą od obywatela,
- Urząd przekazał do ZUS dwie informacje pochodzące od obywateli.

W okresie objętym kontrolą NIK nie pozyskano informacji z wyników kontroli ZUS, jak i nie otrzymywano innych informacji pochodzących z inicjatywy ZUS.

W toku prowadzonych postępowań w latach 2015-2016 (I półrocze) Urząd występował z zapytaniami do ZUS o udzielenie informacji czy kontrolowane podmioty zgłaszały zatrudnienie do ubezpieczenia pracowniczego, składały dokumenty rozliczeniowe dotyczące zgłoszonych pracowników, ewentualnie dokonywały innych czynności związanych z ubezpieczeniem pracowników. Informacje te posłużyły wydaniu rozstrzygnięć w 11 postępowaniach kontrolnych.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 515-516)

Dyrektor Oddziału ZUS w Lublinie poinformował, iż w latach 2015-2016 (I półrocze) przeprowadzono 3.385 kontroli płatników składek, stwierdzając, iż w ramach kontroli badany jest zakres zgłaszania do ubezpieczeń społecznych oraz prawidłowość i rzetelność obliczania, potrącania i opłacania składek. Nieprawidłowości, których skutki finansowe określono w kwocie 10.567,4 tys. zł ujawniono w 1.592 przypadkach. Dyrektor Oddziału podkreślił, że dane te dotyczą nie tylko walki z szarą strefą, ale również innych zdarzeń skutkujących nieprawidłowościami w zakresie ubezpieczeń społecznych. Poinformował również, iż w ww. okresie, w trakcie kontroli płatników składek nie wystąpiły przypadki ujawnienia niezgłoszonej działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 519-522)

Okręgowy Inspektor Pracy w Lublinie poinformował, iż w latach 2015-2016 (I półrocze) prowadzono kontrole legalności zatrudnienia obywateli polskich²³ i cudzoziemców²⁴, bazując głównie na sygnałach zewnętrznych. Większość kontroli oraz nieprawidłowości w zakresie legalności zatrudnienia dotyczyła małych firm. Stwierdzano m.in.: brak potwierdzania na piśmie umów o pracę i niezgłoszenie do ubezpieczenia społecznego osób zatrudnionych. W ocenie Inspektora do głównych przyczyn występowania szarej strefy należy: trudna sytuacja finansowa podmiotów, brak należytej wiedzy z zakresu prawa pracy, powszechność elastycznych form zatrudnienia, nasilanie zjawiska wykorzystywania agencji zatrudnienia oraz obecność cudzoziemców na rynku pracy prowadząca do obniżenia warunków zatrudnienia poniżej standardów prawa pracy. W ramach współpracy z innymi organami Inspektor wskazał na dwie wspólne (z pracownikami UKS

²³ W 2015 r. liczba osób, których legalność zatrudnienia zweryfikowano wynosiła 9.288, a w I półroczu 2016 r. 4.161. Liczba ujawnionych przypadków nielegalnego zatrudnienia wyniosła odpowiednio 345 i 153.

²⁴ W 2015 r. liczba osób, których legalność zatrudnienia zweryfikowano wynosiła 504, a w I półroczu 2016 r. 176. Liczba ujawnionych przypadków nielegalnego zatrudnienia wyniosła odpowiednio 62 i 2.

i funkcjonariuszami Straży Miejskiej) kontrole podmiotów na bazarach oraz wymianę informacji z urzędami skarbowymi (w tym dokumentacji pokontrolnej i skarg).

(dowód: akta kontroli, tom I str. 525-541)

W trakcie kontroli NIK, Dyrektor Urzędu, działając na podstawie art. 32 ust. 1 uks, zawiadomił Dyrektora Oddziału ZUS w Lublinie o nieprawidłowościach we wpłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, na Fundusz Pracy dotyczących podatnika, w przypadku którego ujawniono niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą polegającą na handlu sprowadzonymi samochodami²⁵. Do zakończenia kontroli NIK nie wpłynęła odpowiedź na przedmiotowe pismo.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 542-543)

1.17. Badanie obowiązku ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kas rejestrujących UKS wykonuje w drodze postępowań kontrolnych w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania, obliczania i wpłacania podatków oraz w drodze postępowań mandatowych. Typowanie podmiotów do kontroli odbywa się na takich zasadach, jak typowanie podmiotów przewidzianych do kontroli w zakresie podatków. Przesłanki do wytypowania podmiotów mogą wynikać ze zgromadzonych danych w systemie ewidencji mandatów oraz skierowanych do Urzędu informacji zewnętrznych. Postępowania mandatowe, jako wynik „działań obserwacyjnych”, miały zaś charakter prewencyjny i odbywały się bez wcześniejszego wytypowania podmiotu. Było to najczęściej zadanie poboczne realizowane przy okazji innych czynności służbowych.

Liczba mandatów wystawionych w poszczególnych miesiącach lat 2015–2016 (I półrocze) mieściła się w granicach 9–200 szt. Najwięcej mandatów wystawiono w miesiącach III-IV.2015 r. – odpowiednio 186 i 200 szt. oraz w VI.2016 r. – 163, a najmniej w miesiącach I.2016 r – 9 szt., XI.2015 r. – 20 szt., II.2016 r. – 24 szt.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 544-547)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono nieprawidłowość polegającą na nieprawidłowym wyliczeniu miernika określonego przez MF w „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2016”, a dotyczącego liczby postępowań kontrolnych wszczętych w 2016 r. w sprawach podatkowych, dla których ustalono, na etapie planowania, składniki majątkowe służące zabezpieczeniu roszczeń Skarbu Państwa, w relacji do ogólnej liczby postępowań kontrolnych w sprawach podatkowych wszczętych w tym okresie.

W informacji skierowanej do MF 9 sierpnia 2016 r. wskazano, iż wartość tego miernika wynosiła w I półroczu 2016 r. 57,95% (przyjęto, iż majątek ustalono w 102 ze 176 spraw), podczas gdy faktycznie majątek został ustalony w 11 sprawach, stąd wartość miernika powinna wynieść 6,3%.

Wicedyrektor Urzędu wyjaśniła, że w sprawozdaniu ujęto wszystkie podmioty, w stosunku do których dokonano sprawdzeń majątku. Ponadto na 176 postępowań, 56 to postępowania dotyczące PIT-38. Dla tej grupy postępowań przyjęto, że majątek istniał (np. obrót papierami wartościowymi, udziały w spółkach). Na podstawie doświadczenia z postępowań w tym zakresie stwierdzono, że w praktyce nie zachodziły w tej kategorii podatników przesłanki zabezpieczenia.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 440-456)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Uwagi NIK dotyczą:

²⁵ Jedna z 15 spraw objętych kontrolą NIK (pkt 2.4 niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

1. Przypadków upływu długiego okresu czasu od powzięcia informacji o wysokim ryzyku nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych do wszczęcia postępowania kontrolnego. Dotyczyło to w szczególności podmiotów podejrzanych o istotne nadużycia polegające na wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne (dwie sprawy, gdzie od informacji o ryzyku do wszczęcia kontroli upłynęło odpowiednio 547 i 316 dni). Wcześniejsza reakcja była jednak ograniczona ze względu na zaangażowanie w inne postępowania kontrolne.

2. Braku dokumentowania na etapie weryfikacji i uzupełniania wniosków o kontrole ustaleń w zakresie majątku typowanego do kontroli podatnika (np. w formie wydruków, analiz, adnotacji)²⁶. Powinien on być – zdaniem NIK – identyfikowany i monitorowany już na tym etapie w celu usprawnienia procesu dokonywania zabezpieczenia przyszłych zobowiązań.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, iż Urząd zorganizował proces typowania i planowania pomiotów do kontroli w sposób zapewniający obejmowanie postępowaniami kontrolnymi przypadków o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. System ewidencjonowania sygnałów o nieprawidłowościach otrzymywanych od obywateli i instytucji był przejrzysty i umożliwiał bieżący nadzór nad rozpatrywaniem spraw. Urząd osiągnął zakładane przez MF wartości miernika skuteczności kontroli na lata 2015-2016 (I półrocze).

W latach 2015-2016 (I półrocze) wytypowano do kontroli jedynie sześć spraw w obszarze niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej (0,8% ogółu spraw), głównie w oparciu o sygnały zewnętrzne. Wynikało to z ograniczonych możliwości prowadzenia analiz systemowych w oparciu o posiadane dane, kierowania zasobów kontrolnych do innych spraw, określonych jako priorytetowe przez MF oraz rokujących wyższymi kwotami ustaleń finansowych. Sygnały o nieprawidłowościach mniejszej wagi kierowano do naczelników właściwych urzędów skarbowych. Z podobnych jak wyżej przyczyn spadała w kolejnych półroczach liczba wytypowanych spraw w obszarze zaniżania rozmiarów działalności gospodarczej (z 83 do 17 spraw). Niezależnie od tego Urząd rzetelnie zrealizował zadania centrum kompetencyjnego do spraw grup zawodowych, opracowując i udostępniając innym urzędom kontroli skarbowej metodologię prowadzenia skutecznych kontroli w dwóch grupach zawodowych. Znikoma była aktywność Urzędu w typowaniu do kontroli spraw w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów, co było podyktowane oczekiwaniem na nowelizację przepisów updog po wydaniu wyroków Trybunału Konstytucyjnego, stwierdzających niezgodność regulacji w tym obszarze z ustawą zasadniczą.

W kontrolowanym okresie najwięcej kontroli typowano w obszarze wprowadzania do obrotu faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Przesłanką typowania kontroli były w większości analizy własne pochodzące m.in. z komórek kontrolnych i z wywiadu skarbowego.

Uwagi NIK dotyczą opóźnień we wszczynaniu postępowań kontrolnych oraz braku miarodajnych informacji o składnikach majątkowych podmiotów na etapie planowania kontroli.

²⁶ Stwierdzono na podstawie badania 30 wniosków o kontrole z lat 2015-2016 (I półrocze), które zostały następnie ujęte w planach kontroli lub zakwalifikowane do kontroli doraźnych.

2. Działania na rzecz ograniczenia szarej strefy oraz ich efekty

2.1. W kontrolowanym okresie Urząd przeprowadził 726 kontroli wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych, w tym 501 doraźnych. W ww. okresie zakończono:

- 24 kontrole (w tym 17 doraźnych) w obszarze niezarejestrowanej działalności gospodarczej, przy czym dotyczyły one czterech spraw²⁷. W toku pozostawało siedem kontroli (w tym trzy doraźne), dotyczących pięciu podatników,
- 213 kontroli (w tym 163 doraźnych) w obszarze zaniżania faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej. W toku pozostawało 29 kontroli (w tym 14 doraźnych),
- jeden podmiot (w ramach kontroli doraźnej) w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów. W toku pozostawało pięć kontroli (w tym jedna doraźna),
- 290 kontroli (w tym 188 doraźnych) w obszarze wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. W toku pozostawało 216 kontroli (w tym 139 doraźnych).

(dowód: akta kontroli, tom I str. 392, tom II str. 1)

2.2. W badanym okresie wzrosła kwota ustaleń wynikających z wydanych decyzji oraz korekt deklaracji złożonych przez podatników. W 2015 r. wyniosły one 849.188 tys. zł i były o 426.722,2 tys. zł wyższe niż w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wyniosły zaś 514.681,8 tys. zł tj. o 296.900,6 tys. zł więcej niż w I półroczu 2015 r. Tendencję wzrostową wykazywały też kwoty wpłat oraz ich relacja do ujawnionych zobowiązań.

W analizowanym okresie wynosiły one odpowiednio: w 2014 r. 14.766,6 tys. zł (relacja 3,5%), w 2015 r. 94.821,8 tys. zł (11,2%), w I półroczu 2015 r. 45.925,3 tys. zł (21,1%), a w I półroczu 2016 r. 84.679,7 tys. zł (16,5%). W poszczególnych obszarach wartości te w 2014, 2015 i I połowie 2016 r. wynosiły:

- w obszarze niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej ustalenia wynosiły odpowiednio 655,9 tys. zł, 22.783,1 tys. zł i 28.005,8 tys. zł, a wpłaty 175,3 tys. zł (26,7%), 103,2 tys. zł (0,5%) i 67,1 tys. zł (0,2%),
- w obszarze zaniżania rozmiarów działalności gospodarczej ustalenia wynosiły odpowiednio 6.276,7 tys. zł, 6.860,1 tys. zł i 2.071,2 tys. zł, a wpłaty 5.647,9 tys. zł (90%), 5.281,7 tys. zł (77%) i 2.113 tys. zł (102%),
- w obszarze wprowadzania do obrotu faktur fikcyjnych ustalenia wynosiły odpowiednio 275.411,4 tys. zł, 797.334,3 tys. zł i 425.645,1 tys. zł, a wpłaty 6.547,1 tys. zł (2,4%), 48.834,8 tys. zł (6,1%) i 13.301,4 tys. zł (3,1%),
- w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów ustalenia wynosiły odpowiednio 7.489 tys. zł, 715,2 tys. zł, a w I półroczu 2016 r. brak było ustaleń. Wpłaty wyniosły zaś odpowiednio 992,3 tys. zł (przekroczyły dokonane na rzecz podatników zwroty w wysokości 17.181,6 tys. zł) i 7.945,9 tys. zł.

2.3. W latach 2015-2016 (I półrocze) wzrosła liczba i wartość fikcyjnych faktur ustalonych w ramach postępowań kontrolnych, a także wartość podatku wymierzonego na podstawie art. 108 upu. W 2014, 2015 i I półroczu 2016 r. wartości te kształtowały się następująco:

- liczba fikcyjnych faktur odpowiednio: 4.922 szt., 18.979 szt. i 13.640 szt.,

²⁷ W tym jedna prowadzona na podstawie wniosku prokuratury, jedna w oparciu o wniosek wywiadu skarbowego, a dwie na podstawie donosów.

- kwota brutto wynikająca z fikcyjnych faktur odpowiednio: 1.044.718,6 tys. zł, 3.315.062,9 tys. zł i 2.144.683,4 tys. zł,
- podatek wymierzony na podstawie art. 108 upu odpowiednio: 211.270,8 tys. zł, 484.636,5 tys. zł i 273.237,1 tys. zł. Relacja wpłat do kwot tych ustaleń wynosiła zaś odpowiednio: 2,2%, 2,0% i 1,2%.

(dowód: akta kontroli, tom II str. 2-4, 25)

2.4. Szczegółowej analizie poddano 15 postępowań kontrolnych²⁸ wybranych spośród spraw zakończonych w latach 2015-2016 (I półrocze) o najwyższych kwotach przypisów w obszarach: niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, zaniżania faktycznych rozmiarów działalności gospodarczej, nieujawnionych źródeł przychodów oraz wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

2.4.1. Średni czas od daty powzięcia informacji o ryzyku nieprawidłowości do daty podjęcia decyzji o wszczęciu postępowania, a następnie wszczęcia kontroli wynosił odpowiednio 26 i 166 dni dla kontroli planowych oraz 52 i 115 dla kontroli doraźnych. Kontrole planowe trwały od 327 do 832 dni (średnio 499 dni), zaś doraźne od 112 do 1.428 dni (średnio 616 dni). Do długotrwałości postępowań przyczyniły się m.in. następujące okoliczności:

- pracochłonność i czasochłonność realizowanych czynności wynikająca ze skomplikowanego charakteru spraw,
- przerwy pomiędzy poszczególnymi działaniami uzasadnione względami proceduralnymi (np. odbiór korespondencji, procedura przesłuchania świadka, oczekiwanie na informacje i wyjaśnienia od stron i ich kontrahentów),
- przerwy związane z ograniczeniami w dostępie do dokumentacji sprawy w związku z jej wykorzystywaniem przez inne organy,
- uzależnienie wyników postępowania za dany okres od ustaleń kontroli za poprzednie okresy lub kontroli w podmiotach powiązanych ze sprawą,
- jednoczesne prowadzenie przez inspektorów kontroli skarbowej kilku, a w skrajnych przypadkach ponad 20 postępowań kontrolnych.

Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku badanych postępowań. O każdym przypadku konieczności przedłużenia postępowania zawiadamiano stronę, wskazując uzasadnienie oraz nowy termin zakończenia postępowania. Do wskazywanych najczęściej przyczyn przedłużania postępowania należały: konieczność zgromadzenia i przeanalizowania materiału dowodowego, dokonania czynności sprawdzających u kontrahentów, prowadzenia czasochłonnych i pracochłonnych czynności polegających na badaniu i analizie zabezpieczonych dokumentów i ewidencji, a także wielowątkowość, wielopodmiotowość, obszerność materiału dowodowego, zawiły i skomplikowany charakter sprawy oraz konieczność przesłuchania świadków.

2.4.2. Łączna, kwota przypisów wynikających z analizowanych postępowań wynosiła 310.428,2 tys. zł, w tym z decyzji 308.750,8 tys. oraz z korekt deklaracji 1.677,4 tys. zł²⁹. Kwota zobowiązań wyegzekwowanych wynosiła 11.837,0 tys. zł, w tym z decyzji 10.375,0 tys. zł i z korekt 1.462,0 tys. zł.

²⁸ Siedem postępowań zostało przeprowadzonych w ramach kontroli planowych, zaś osiem – doraźnych. Dziewięć z nich zostało zakończonych decyzjami, zaś sześć wynikami kontroli i korektami deklaracji.

²⁹ Dodatkowo w związku z postępowaniami prowadzonymi wobec tego samego podmiotu z różnych tytułów i za różne okresy oraz postępowań prowadzonych w podmiotach bezpośrednio powiązanych ze stroną analizowanych postępowań (np. zaangażowanych w proceder członków rodziny) określono/ustalono zobowiązania podatkowe na kwotę 125.068,7 tys. zł.

2.4.3. W sześciu przypadkach podczas prowadzenia postępowań kontrolnych korzystano z możliwości współpracy z administracjami innych państw. Przepisy wynikające z wydanych w tych sprawach decyzji wynosiły 190.626,4 tys. zł, zaś kwoty wyegzekwowane 10.375 tys. zł. W pięciu postępowaniach wobec podmiotów wprowadzających do obrotu faktury fikcyjne współpraca polegała głównie na uzyskiwaniu informacji o transakcjach z zagranicznymi kontrahentami. Informacje służyły ocenie zebranej dokumentacji oraz dokonaniu ustaleń w zakresie podmiotów uczestniczących w procedurze. Np. w jednym przypadku uzyskano, za pośrednictwem Wydziału Międzynarodowej Pomocy Administracyjnej Izby Celnej we Wrocławiu, informacje ze Szwajcarii, które pozwoliły stwierdzić fikcyjność faktur wystawionych przez podatnika na rzecz tamtejszych kontrahentów³⁰.

W przypadku siedmiu postępowań korzystano z informacji GIIF. Pozwoliły one na wstępną weryfikację zgodności przepływów finansowych z obrotem fakturowym, a następnie pozyskiwania od banków szczegółowych danych dotyczących stanów rachunków. Przepisy wynikające z wydanych w tych sprawach decyzji wynosiły 157.800 tys. zł, zaś kwoty wyegzekwowane 470,4 tys. zł. Np. w jednym przypadku informacje pozwoliły na ustalenie przepływów pieniężnych na rachunku podatnika, co wpłynęło m.in. na wskazanie poszczególnych ogniw „karuzeli podatkowej”³¹. W innej sprawie (z obszaru nieujawnionych źródeł przychodów), informacje umożliwiły wystąpienie do kolejnych instytucji finansowych i ustalenie majątku strony³².

2.4.4. W przypadkach, w których zaistniała uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, wnioskowano o jego zabezpieczenie na majątku podatnika do właściwych naczelników urzędów skarbowych³³. W sześciu przypadkach dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika, w dwóch przypadkach zabezpieczenia dokonał prokurator, nie dokonano zaś zabezpieczenia w siedmiu postępowaniach. W jednym przypadku brak wniosku o zabezpieczenie wynikał z braku majątku podatnika. W sześciu pozostałych Urząd na etapie postępowania nie stwierdził przesłanek zabezpieczenia (we wszystkich tych przypadkach podatnicy złożyli korekty deklaracji i dokonali stosownych wpłat lub uzyskali ulgę w spłacie zobowiązania w postaci rozłożenia na raty).

Łączna kwota wynikająca z decyzji o zabezpieczeniu, wydanych w trybie art. 33 O.p., wynosiła 192.363,1 tys. zł, zaś kwota faktycznie dokonanych zabezpieczeń przez naczelników urzędów skarbowych 7.945,7 tys. zł. Zabezpieczenia zostały dokonane w formie hipoteki na nieruchomościach oraz na zgromadzonych materiałach (olej napędowy) i środkach pieniężnych na rachunkach bankowych. W jednym przypadku dokonane zabezpieczenie przyczyniło się do wyegzekwowania należnych kwot zobowiązań (6.874,5 tys. zł). W pozostałych przypadkach nie stwierdzono składników majątkowych mogących stanowić przedmiot zabezpieczenia. W przypadku jednej ze spraw Wicedyrektor Urzędu wyjaśniła, że kontrolujący w ramach postępowania nie mają możliwości i podstawy prawnej do żądania od podatnika ujawnienia aktualnych składników majątkowych, gdyż takie działania wykraczają poza zakres i okres objęty postępowaniem.

2.4.5. Trzy z analizowanych postępowań dotyczyły spółek funkcjonujących w ramach tzw. „karuzeli podatkowej”, zajmujących się handlem artykułami elektronicznymi. Pozostałe 12 postępowań dotyczyło podmiotów lub osób fizycznych, które prowadziły działalność gospodarczą zaniżając jej rozmiary (sześć

³⁰ Sprawa UKS0691/W3P5/42/67/14/74/025. Uszczuplenie w PTU wyniosło 292,7 tys. zł.

³¹ Sprawa UKS0691/W3P7/42/162/14/185/025. Uszczuplenie w PTU wyniosło 48.916,0 tys. zł.

³² Sprawa UKS0691/W2P4/42/131/13. Uszczuplenie w pdof wyniosło 186,7 tys. zł.

³³ W analizowanych postępowaniach nie wystąpiły przypadki dokonywania zabezpieczeń przez Dyrektora Urzędu.

spraw), prowadziły niezarejestrowaną działalność gospodarczą (trzy sprawy), dysponowały majątkiem pochodzącym z nieujawnionych źródeł (jedna sprawa) oraz wprowadzały do obrotu gospodarczego paliwa bez uiszczenia należnych podatków (dwie sprawy). Wszystkie analizowane w ramach próby podmioty, z wyjątkiem trzech stanowiących ogniwo w łańcuchu „karuzeli podatkowej”, w czasie trwania postępowania kontrolnego prowadziły działalność gospodarczą i uczestniczyły w postępowaniu. Siedzibą podmiotów zaangażowanych w „karuzelę podatkową”, które pełniły rolę „słupa”, było „biuro wirtualne”. Ich majątek stanowił kapitał zakładowy w wysokości 5 tys. zł. Decyzje organu określające wartość zobowiązania zostały im doręczone w trybie zastępczym³⁴.

Organ kontroli skarbowej ustalił osoby odpowiedzialne za stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości oraz miejsce ich zamieszkania lub prowadzenia działalności w 10 postępowaniach (w tym w jednym przy udziale CBŚP), w dwóch postępowaniach sprawcy oszustw zostali ustaleniami przez prokuraturę. W trzech przypadkach nie ustalono organizatorów oszustw („karuzela podatkowa”).

W dziewięciu sprawach współpracowano z organami ścigania. Współpraca polegała m.in. na wykorzystaniu przez UKS materiałów zgromadzonych podczas śledztwa.

2.4.6. Ustalenia kontroli oraz stwierdzone nieprawidłowości znalazły potwierdzenie w decyzjach wymiarowych lub złożonych korektach. W postępowaniach kontrolnych stosowano jednolity tryb postępowania.

Spośród dziewięciu decyzji Dyrektora Urzędu w badanych sprawach, dwie były przedmiotem odwołania podatnika, przy czym jedna została utrzymana w mocy, a druga została uchylona, zaś sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia. Powodem powyższego była konieczność ponownego przeliczenia dochodów i wydatków z podziałem na poszczególne okresy oraz rozpatrzenia przedłożonych w trakcie postępowania odwoławczego nowych dowodów w sprawie.

(dowód: akta kontroli, tom I str. 10-83, tom II str. 26-119)

2.5. Do najistotniejszych postępowań kontrolnych (pod względem wartości dodatkowego przypisu) zakończonych w latach 2015-2016 (I półrocze) i związanych ze zwalczaniem szarej strefy należały w szczególności:

1) w obszarze niezarejestrowanej działalności gospodarczej:

- kontrole pięciu osób fizycznych prowadzących niezgłoszoną do opodatkowania działalność w zakresie sprzedaży tytoniu na portalu aukcyjnym, przeprowadzone na wniosek prokuratury³⁵. W związku z ww. sprawą wszczęto 18 postępowań w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej „pdof”), podatku od towarów i usług (dalej „PTU”) i akcyzy za lata 2010 – 2011, zakończonych wydaniem 30 decyzji na łączną kwotę 50.359,8 tys. zł,
- kontrola osoby prowadzącej niezarejestrowaną działalność gospodarczą w zakresie handlu sprowadzonymi samochodami używanymi z wykorzystaniem portali aukcyjnych³⁶, przeprowadzona w oparciu o informację wywiadu skarbowego. Wartość przypisów w pdof i PTU wyniosła 365,2 tys. zł,
- kontrola osoby fizycznej prowadzącej niezarejestrowaną w Polsce³⁷ działalność, polegającą na sprzedaży sprzętu elektronicznego na portalu

³⁴ Zgodnie z art. 151 a oraz art. 150 § 4 O.p.

³⁵ Osoby te dokonały sprzedaży nie mniej jak 80,3 tys. kg ciętego tytoniu do palenia nieoznaczonego znakami akcyzy o łącznej wartości 23.102,2 tys. zł. Sprzedaży także co najmniej 14,3 tys. paczek tytoniu do palenia oznaczonych podrobionymi znakami towarowymi dwóch firm (wartość towaru 3.328,4 tys. zł).

³⁶ Kontrola wykazała, że w 2010 r. podatnik nie zaewidencjonował i nie zadeklarował przychodów ze sprzedaży samochodów i motocykli w łącznej kwocie 619,1 tys. zł i kosztów uzyskania przychodów w kwocie 113,4 tys. zł.

³⁷ Podatnik zamieszkiwał w Wielkiej Brytanii i prowadził tam zarejestrowaną działalność gospodarczą.

aukcyjnym, przeprowadzona w oparciu o donos. Przypis w PTU dokonany w oparciu o korektę uwzględniającą wyniki kontroli wynosił 63,9 tys. zł,

2) w obszarze nieujawnionych źródeł przychodów, w ramach jednego postępowania stwierdzono nadwyżkę wydatków nad osiągniętymi dochodami. Przesłanką do kontroli były uprzednie kontrole dotyczące działalności gospodarczej małżonków, które ujawniły znaczny wzrost środków pieniężnych na rachunkach bankowych. W postępowaniu wydano sześć decyzji. Jedna stała się decyzją ostateczną, dwie po ponownym rozpatrzeniu w związku odwołaniem i przedłożeniem nowych dowodów w sprawie zostały uchylone i zastąpione wynikiem kontroli, jedna decyzja uchylona

i przekazana przez organ II instancji do ponownego rozpatrzenia została umorzona w związku z przedawnieniem zobowiązania, dwie kolejne decyzje zostały uchylone przez organ II instancji i przekazane do ponownego rozpatrzenia przez UKS. Na dzień zakończenia kontroli NIK postępowanie nie zostało zakończone. Kwota należności Skarbu Państwa przypisana na podstawie ostatecznych decyzji w przedmiotowej sprawie wynosiła 298,7 tys. zł,

3) w obszarze zaniżania faktycznych rozmiarów działalności gospodarczej:

- kontrola podmiotu prowadzącego działalność polegającą na sprzedaży usług remontowo–budowlanych, produkcji stolarki budowlanej oraz sprzedaży towarów i wyrobów na terenie kraju i za granicą, przeprowadzona w oparciu o wniosek wywiadu skarbowego i materiały prokuratury. Kontrola wykazała sprzedaż towarów i usług na rzecz odbiorców indywidualnych ze Szwajcarii opodatkowaną stawką PTU 0%, którzy nie potwierdzili transakcji lub nie zamieszkiwali pod wskazanym adresem. Podmiot wykazywał też zakup materiałów budowlanych ze stawką podstawową na podstawie pustych faktur. Kwota przypisów wyniosła 1.323,1 tys. zł,
- kontrola podmiotu prowadzącego działalność w zakresie nauki tańca, przeprowadzona w oparciu o wniosek prokuratury i wywiadu skarbowego. Ustalono zaniżanie przychodów w wyniku nieewidencjonowania wszystkich wpłat za usługi, nie wystawianiu potwierdzeń wpłat, ani paragonów fiskalnych. Łączny przypis zobowiązań w pdof i PTU wynosił 655,6 tys. zł,
- kontrola spółki prowadzącej aptekę przeprowadzona na wniosek prokuratury. W jej wyniku stwierdzono faktury nabycia i sprzedaży leków nie ujęte w ewidencji oraz w rozliczeniu PTU i pdof. Sprawa dotyczyła tzw. odwróconego łańcucha sprzedaży leków, tj. sprzedaży leków przez aptekę do hurtowni z pominięciem ewidencji księgowej. Na podstawie ustaleń przedmiotowego i powiązanych z nim postępowań podatnik złożył korekty deklaracji w zakresie pdof i PTU na kwotę 654,3 tys. zł,
- kontrola podmiotu dokonującego importu czosnku z Chin, przeprowadzona na wniosek prokuratury. Ustalono, że w fakturach i dokumentach celnych wykazywane były mniejsze ilości czosnku, niż faktycznie sprowadzone. Do nadwyżki czosnku wystawiane były zaś fikcyjne faktury, które ewidencjonowano w księgach rachunkowych. Stwierdzono również działanie w zorganizowanej grupie przestępczej. W wyniku siedmiu postępowań wobec podmiotu dokonano przypisów należności na kwotę 591,2 tys. zł,
- kontrola podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą polegającą na produkcji stolarki drzewianej, przeprowadzona w oparciu o własne rozpoznanie. Ustalono błędy rachunkowe wynikające z ewidencji korekt faktur i reklamacji towarów tj. zawyżenie kosztów wytworzenia wyrobów gotowych zwróconych w ramach reklamacji. W wyniku postępowania podatnik złożył korektę

deklaracji. Dodatkowo w podmiocie zostały przeprowadzone postępowania kontrolne za kolejne lata. Łączny efekt finansowy przeprowadzonych postępowań wyniósł 586,1 tys. zł,

- 4) w obszarze wprowadzania do obrotu faktur dokumentujących czynności fikcyjne:
- kontrola podmiotu dokonującego obrotu paliwem, przeprowadzona na wniosek prokuratury. Spółka posługiwała się tzw. pustymi fakturami zakupu, tj. wystawionymi przez podmioty pełniące rolę „słupów”, które faktycznie nie prowadziły działalności gospodarczej. W wyniku postępowań kontrolnych pozbawiono podmiot prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur nieodzwierciedlających faktycznych zdarzeń gospodarczych oraz nie uznano za koszty uzyskania przychodów wydatków na zakupy paliwa, które były nimi dokumentowane. Łączny przypis należności Skarbu Państwa będący efektem postępowania oraz postępowań powiązanych przeprowadzonych wobec podmiotu wyniósł 187.424,8 tys. zł,
 - kontrola podmiotu zajmującego się handlem paliwem przeprowadzona na wniosek prokuratury. Ujawniony proceder polegał na braku wykazywania i odprowadzania podatku VAT od nabyć wewnątrzspółnotowych oraz dokumentowania zakupu paliwa fakturami fikcyjnymi. Postępowanie zakończono wydaniem decyzji określającej kwotę należności budżetowej w wysokości 50.905,8 tys. zł,
 - kontrole trzech podmiotów uczestniczących w „karuzeli podatkowej” tj. w pozorowanym obrocie telefonami komórkowymi, dokumentowanym z wykorzystaniem fikcyjnych faktur. Podmioty stanowiły następujące ogniwa karuzeli: pierwszy – znikającego podatnika, drugi pierwszego buforu, trzeci – kolejnego buforu. Ich rolą było zatarcie powiązań transakcyjnych pomiędzy kolejnymi ogniwami – słupami, a finalnym odbiorcą. Przypis należności budżetowych ustalonych w wyniku postępowań wyniósł w poszczególnych podmiotach 48.916,0 tys. zł, 45.713,7 tys. zł, 44.611,5 tys. zł tj. łącznie 139.241,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli, tom II str. 120-128)

2.6. Analizie poddano 10 rozstrzygnięć organu drugiej instancji uchylających zaskarżone decyzje Dyrektora Urzędu. W ośmiu przypadkach decyzja została uchylona i przekazana do ponownego rozpatrzenia, w jednym przypadku organ odwoławczy uchylił decyzję i umorzył postępowanie, a w kolejnym uchyleniu decyzji towarzyszyło ustalenie kwoty zobowiązania. Powodem:

- a) uchylenia trzech decyzji w sprawie określenia zobowiązania w PTU (faktury dokumentujące czynności fikcyjne) oraz przekazania spraw do ponownego rozpatrzenia była:
- w dwóch przypadkach konieczność uzupełnienia materiału dowodowego. Wskazano naruszenie przez organ przepisów proceduralnych, w szczególności art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 ustawy O.p. W pierwszym przypadku – zdaniem organu odwoławczego – brakowało ustaleń czy dostawy były fikcyjne w zakresie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, a w rzeczywistości realizowane były na terytorium kraju, czy też były całkowicie fikcyjne, co miało znaczenie z punktu widzenia zastosowania art. 41 ust. 1 upu. W drugim przypadku, brakowało wyczerpujących dowodów uzasadniających sposób wyliczenia obrotu ze sprzedaży usług nieudokumentowanych fakturami,
 - w jednym przypadku konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego w odniesieniu do dokumentów (m.in. faktury VAT, rejestry

zakupu i sprzedaży), które strona przedłożyła bezpośrednio po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji,

- b) uchylenia trzech decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania w zryczałtowanym pdof w zakresie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu była:
- w jednym przypadku konieczność przeliczenia wydatków na korzyść podatnika oraz uwzględnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. Jednocześnie organ odwoławczy ustalił kwotę zobowiązania,
 - w drugim przypadku konieczność ponownego przeliczenia dochodów i wydatków z podziałem na poszczególne okresy oraz kwestia rozpatrzenia przedłożonych w trakcie postępowania odwoławczego nowych dowodów w sprawie tj. w szczególności oświadczenia osoby zamieszkującej zagranicą o przekazaniu na rzecz strony znacznej kwoty środków pieniężnych,
 - w trzecim przypadku zaniechanie zebrania pełnego materiału dowodowego, pozwalającego na ustalenie przychodu z działalności gospodarczej prowadzonej bez zezwolenia (wydobywanie kopaliny). Organ odwoławczy wskazał na naruszenie zasady prawdy obiektywnej, a w konsekwencji art. 210 § 4 O.p., zgodnie, z którym uzasadnienie faktyczne powinno zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione oraz dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności,
- c) uchylenia jednej decyzji w sprawie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym dotyczącej wewnątrzspółnotowych dostaw pojazdów samochodowych było niezbranie i nierozpatrzenie w wyczerpujący sposób całego materiału dowodowego,
- d) uchylenia trzech decyzji w sprawie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych było:
- w jednym przypadku, dotyczącym podatnika prowadzącego niezarejestrowaną działalność gospodarczą w zakresie handlu samochodami, nieustalenie w sposób bezsporny stanu faktycznego. W związku z tym sprawa została przekazana organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia,
 - w jednym przypadku (dotyczącym tego samego podatnika) nieudowodnienie ponad wszelką wątpliwość, że strona faktycznie uczestniczyła w transakcjach kupna – sprzedaży samochodów. Zaskarżona decyzja – zdaniem organu odwoławczego – w sposób rażąco naruszała przepisy prawa materialnego przez przyjęcie, że strona prowadzi działalność gospodarczą oraz zasady postępowania podatkowego przewidziane w art. 120, art. 121, art. 122 i art. 180 O.p. w związku z czym została uchylona, a postępowanie umorzone,
 - w jednym przypadku nieprzeprowadzenie wszystkich czynności dowodowych i niedokonanie pełnej oceny dowodów w konfrontacji z wyjaśnieniami strony. W postępowaniu kontrolnym podatnik prowadzący prywatny gabinet lekarski kwestionował wysokość oszacowanego przez organ dochodu podlegającego opodatkowaniu. Organ drugiej instancji uznał za zasadne postawione przez stronę zarzuty nierzetelnego przeprowadzenia postępowania. Zaistnienie konieczności ponownego rozpatrzenia postępowania uzasadnił potrzebą realizacji art. 23 O.p., z uwzględnieniem zapisów, które zobowiązują organ podatkowy do szacowania podstawy opodatkowania oraz art. 122 O.p., art. 180 i 187 § 1 O.p. Sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia.
(dowód: akta kontroli, tom II str. 142-145)

Ustalono
nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

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

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, iż w latach 2015-2016 (I półrocze) postępowania kontrolne prowadzono zgodnie z obowiązującą procedurą określoną w przepisach uks i w przepisach O.p. Analiza 15 postępowań kontrolnych wykazała, że trwały one od 112 do 1.428 dni, co wynikało głównie z ich pracochłonności, przerw pomiędzy poszczególnymi czynnościami uzasadnionych względami proceduralnymi, ograniczeń w dostępie do dokumentacji zabezpieczonej przez organy ścigania, a także obciążenia pracą inspektorów kontroli skarbowej. O każdym przypadku konieczności przedłużenia postępowania zawiadamiano strony.

Łączna kwota przypisów wynikających z ww. kontroli wynosiła 310.428,2 tys. zł, zaś kwoty wyegzekwowane 11.837,0 tys. zł, tj. jedynie 3,8%. W uzasadnionych przypadkach zostały dokonane zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, jednak kwoty zabezpieczone na konkretnych składnikach majątkowych wynosiły jedynie 4,1% wartości zabezpieczonych zobowiązań. W 12 przypadkach ustalone zostały osoby odpowiedzialne za stwierdzone nieprawidłowości, zaś w pozostałych trzech (dotyczących „karuzel podatkowych”) organizatorzy oszustw nie zostali ustaleni.

W kontrolowanym okresie, w wyniku postępowań kontrolnych ustalono 32,6 tys. fikcyjnych faktur na łączną kwotę 5.459.746,2 tys. zł. Podatek wymierzony na podstawie art. 108 uptu wyniósł 757.873,7 tys. zł, natomiast wpłaty jedynie 13.096,1 tys. zł (tj. 1,7%). Wszystkie te wartości wykazywały tendencję rosnącą.

3. Postępowania w sprawach o przestępstwa, wykroczenia, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

Opis stanu
faktycznego

W latach 2015-2016 r. (I półrocze) UKS przeprowadził łącznie 19.555 kontroli rzetelności ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej (obserwacji), tj. 63% liczby (30.947) kontroli przeprowadzonych w 2014 r.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 124)

Dyrektor Urzędu wskazała, że ww. dane dotyczą czynności obserwacyjnych w zakresie wywiązywania się z obowiązków rejestrowania sprzedaży w kasach i wydawania paragonów tj. działań w zakresie postępowań mandatowych realizowanych przez inspektorów kontroli skarbowej, działających jako finansowe organy postępowania przygotowawczego. Spadek liczby obserwacji w 2015 r. w porównaniu do 2014 r. wynikał ze zmiany priorytetów kontroli skarbowej. W „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na rok 2014” wskazano, że do zadań kontroli skarbowej na rok 2014 należało prowadzenie postępowań mandatowych, zwłaszcza w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatników naruszających obowiązek rejestracji obrotów oraz wydawania dokumentów z kasy rejestrującej. W tym celu należało prowadzić zintensyfikowane działania w okresach i miejscach, gdzie obserwowano wzmożoną, sezonową aktywność przedsiębiorców w zakresie działalności handlowej, usługowej, gastronomicznej i rozrywkowej. W zadaniach na rok 2015 i 2016 za priorytetowe uznano zaś skuteczne karanie i pozbawianie korzyści sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych, obok zwalczania przestępczości podatkowej dotyczącej głównie PTU oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania podatkiem dochodowym (ze szczególnym uwzględnieniem cen transferowych). W działaniach ani miernikach realizacji działań nie wskazano postępowań mandatowych, a jedynie postępowania przygotowawcze. Stopniowo od II kwartału 2015 r. w działaniach Urzędu odstąpiono od zintensyfikowanych działań w zakresie postępowań mandatowych. Działania te jako niepriorytetowe

realizowano jako działania „obserwacyjne” o charakterze prewencyjnym, najczęściej jako zadanie poboczne wykonywane przy okazji prowadzonych postępowań kontrolnych, lub w związku z otrzymaną informacją zewnętrzną. W praktyce postępowania mandatowe przestano realizować jako samodzielne działania inspektorów w ramach „akcji mandatowych” (w przeciwieństwie do 2014 r. gdzie funkcjonowały grupy robocze skupiające się w głównej mierze na tym obszarze).

(dowód: akta kontroli tom I, str. 126-127)

Liczba nałożonych przez UKS, w kontrolowanym okresie, mandatów karnych (1.862) na kwotę 501,9 tys. zł. stanowiła 49% liczby mandatów nałożonych w 2014 r. (3.808 mandatów na kwotę 882,6 tys. zł). Najwięcej mandatów, tj. 1.604 (86% ogółem wszystkich mandatów nałożonych w kontrolowanym okresie) na kwotę 420,7 tys. zł, nałożono za czyny określone w art. 62 § 4 k.k.s. (sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej albo niewydanie dokumentu z kasy). Liczba nałożonych mandatów za czyny określone w art. 62 § 4 k.k.s w kontrolowanym okresie, w porównaniu do 2014 r. (w którym nałożono ich 2.886), zmniejszyła się o 44%. Drugimi pod względem liczby nałożonych mandatów (11%), były czyny określone w art. 60 § 1 k.k.s. (nieprowadzenie ksiąg). W badanym okresie z tego tytułu nałożono 213 mandatów na łączną kwotę 42,8 tys. zł, tj. 25% mandatów nałożonych w 2014 r. (860 mandatów na kwotę 158,7 tys. zł).

W kontrolowanym okresie nie wystąpiły przypadki wszczynania postępowań przygotowawczych, ani karania podatników w związku z zatajeniem działalności gospodarczej (art. 55 k.k.s.). Grzywny nałożone w kontrolowanym okresie wyegzekwowane zostały w 100%.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 124,129)

Spadek liczby nałożonych mandatów karnych w 2015 r. w porównaniu do 2014 r. spowodowany był – według Dyrektora Urzędu – zmianą priorytetów kontroli skarbowej, „efektem prewencyjnym” wynikającym z prowadzonych od 2006 r. działań w tym obszarze i wzrostem świadomości podatkowej (dla wymierzenia tej samej liczby mandatów z okresu na okres zachodzi potrzeba przeprowadzenia większej liczby obserwacji). O ile w 2014 r. skutkiem przeprowadzenia 8 obserwacji był jeden mandat, to w I półroczu 2016 r. dla wydania 1 mandatu należało przeprowadzić ponad 12 obserwacji.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 127-128)

Spośród 15 objętych szczegółową kontrolą postępowań, wytypowanych spośród spraw o najwyższej wartości przypisów, zakończonych w latach 2015–2016 (I półrocze), w czterech przypadkach zostało wszczęte postępowanie o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, tj.:

- postępowanie z k.k.s. wszczęte po upływie ośmiu dni od wpływu wniosku o wszczęcie postępowania. Postępowanie w sprawie³⁸ przeciwko podejrzanemu o ułatwienie wspólnikom spółki cywilnej popełnienia czynu zabronionego polegającego na zaniżeniu zobowiązań z tytułu PTU spółki cywilnej, poprzez przekazanie jej 105 faktur fikcyjnych, którego skutkiem było narażenie na uszczuplenie PTU na kwotę 665 tys. zł³⁹. Do końca listopada 2016 r. sprawa nie została zakończona. W dniu 7 listopada 2016 r. UKS przesłał do zatwierdzenia przez GIKS postanowienie o umorzeniu dochodzenia, uzasadniając, że w wyniku analizy zgromadzonego materiału dowodowego oraz uwzględniając orzecznictwo Sądu Najwyższego i doktrynę stwierdzono, że zachodzi przesłanka

³⁸ Dotyczy kontroli zakończonej *Decyzją Nr UKS0691/W3P5/42/67/14/74/025 z dnia 12.08.2015 r.*

³⁹ Tj. o przestępstwo skarbowe z art. z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. 61 § 1 k.k.s. w zb. Z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

uniemożliwiająca dalsze prowadzenie dochodzenia. Wskazano, że z treści art. 56 § 1 k.k.s. wynika, że sprawcą czynu zabronionego może być wyłącznie podatnik. W świetle art. 15 ust 1 upu do złożenia deklaracji podatkowych objętych zarzutem zobowiązana była spółka cywilna. Ponieważ podmiotem odpowiedzialności karnoskarbowej może być wyłącznie osoba fizyczna nie jest możliwe pociągnięcie spółki cywilnej do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe⁴⁰,

- postępowanie z k.k.s. wszczęte po upływie 66 dni od wpływu wniosku o wszczęcie postępowania. Postępowanie w sprawie⁴¹ wystawienia w 2014 r., w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru, 318 nierzetelnych faktur VAT, które nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych (kwota PTU wynikająca z faktur 48.783 tys. zł)⁴². Do końca listopada 2016 r. sprawa nie została zakończona. W dniu 29 września 2016 r. UKS skierował do sądu rejonowego akt oskarżenia przeciwko osobie odpowiedzialnej za prowadzenie rozliczeń spółki z o.o. z budżetem państwa,

- postępowanie z k.k.s. wszczęte po upływie 20 dni od wpływu wniosku o wszczęcie postępowania. Postępowanie w sprawie⁴³ o to, że:

- a) podatnik uchylając się od opodatkowania, nie złożył deklaracji VAT, nie prowadził ewidencji zakupu i sprzedaży, czym naraził na uszczuplenie PTU w kwocie 88 tys. zł⁴⁴,
- b) podatnik w zeznaniu PIT-36 za 2010 r., wskutek nieewidencjonowania pełnych obrotów i zakupów oraz nieprowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, podał nieprawdziwe dane, przez co naraził na uszczuplenie pdof za 2010 r. w kwocie 112,7 tys. zł⁴⁵.

W ww. sprawie terminowo sporządzono i przekazano do sądu rejonowego akt oskarżenia oraz poinformowano prokuratora. Wyrokiem nakazowym sąd uznał oskarżonego za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów i wymierzył karę grzywny w wysokości 3,6 tys. zł

- postępowanie z k.k.s. wszczęte po upływie 64 dni od wpływu wniosku o wszczęcie postępowania. Postępowanie w sprawie⁴⁶ o to, że w latach 2010-2013 nie rejestrowano sprzedaży usług za pomocą kasy fiskalnej, tj. przestępstwo skarbowe określone w art. 62 § 4 k.k.s. Podatnik złożył korekty deklaracji na pdof (kwota przypisu 23,2 tys. zł), korekty deklaracji PTU (kwota przypisu 28,5 tys. zł). Na wniosek UKS z maja 2015 r. sąd wyrokiem z czerwca 2015 r. udzielił podejrzanemu zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za zarzucany mu czyn i orzekł karę grzywny w wysokości 15 tys. zł⁴⁷, która została uiszczona.

Kontrola prawidłowości i legalności ww. postępowań nie wykazała nieprawidłowości.

W pozostałych sprawach postępowania z k.k.s. nie zostały wszczęte: w czterech sprawach⁴⁸ z uwagi na prowadzone przez prokuratora postępowania

⁴⁰ W myśl uchwały SN z 26.04.2007 r. sygn. akt I KZP 7/07 spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego.

⁴¹ Dotyczy kontroli zakończonej decyzją Decyzja nr UKS0691/W3P7/42/162/14/185/025 z 07.12.2015 r.

⁴² Tj. o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. w zw. z art. 9 § 3 k.k.s.

⁴³ Dotyczy kontroli zakończonej decyzją UKS0691/W3P7/42/124/13/2/2015.

⁴⁴ Tj. o czyn określony w art. 54 § 2 w zb. z art. 60 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.

⁴⁵ Tj. o czyn określony w art. 56 § 2 w zb. z art. 60 § 1 k.k.s.

⁴⁶ Dotyczy kontroli zakończonej wynikami kontroli UKS06W2P3.421.5.2015.RŚ.44 z 5 sierpnia 2015 r. UKS06W2P3.421.5.2015.RŚ.45 z 5.08.2015 r.

⁴⁷ Art. 62 § 4 k.k.s. w zw. z art. 18 § 1 pkt 1 k.k.s.

⁴⁸ Dotyczy kontroli:

- zakończonej decyzją UKS0691/W3P5/42/207/14/3/006 z 16 marca 2016 r. (prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży tytoniu do palenia na portalu aukcyjnym),

przygotowawcze; w pięciu – do komórki postępowań przygotowawczych nie przekazano informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa/wykroczenia skarbowego; w dwóch – komórka postępowań przygotowawczych nie wszczęła postępowania z k.k.s. pomimo otrzymanych wniosków o wszczęcie takiego postępowania. Dotyczyło to:

a) wniosku o wszczęcie postępowania z k.k.s., który wpłynął do komórki postępowań przygotowawczych 27 kwietnia 2016 r.⁴⁹ Sprawa dotyczyła PTU za poszczególne miesiące 2014 r., w której nie ustalono sprawców i organizatorów oszustwa (wystawienie faktur fikcyjnych, udział w karuzelowych transakcjach obrotu telefonami komórkowymi),

b) wniosku o wszczęcie postępowania z k.k.s., który wpłynął do komórki postępowań przygotowawczych 28 lipca 2016 r.⁵⁰ Sprawa dotyczyła PTU za poszczególne miesiące 2014 r., w której nie ustalono sprawców i organizatorów oszustwa (faktury fikcyjne). Spółka zawyżała podatek związany z rzekomymi zakupami telefonów komórkowych. Od wprowadzanych przez Spółkę do obrotu prawnego faktur, na wcześniejszym etapie postępowania nie odprowadzono PTU.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 8-16, 92-96)

Dyrektor Urzędu wyjaśniła, że wobec spółek toczy się postępowanie w prokuraturze. Postępowanie przygotowawcze prowadzone jest w sprawie uchylania się od opodatkowania poprzez nieskładanie przez spółki deklaracji podatkowych. Śledztwo do chwili obecnej nie zostało zakończone.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 136-137)

W wybranych 20 kolejnych sprawach, w których w kontrolowanym okresie zakończone zostało postępowanie kontrolne oraz wszczęte postępowanie przygotowawcze z k.k.s.:

a) w 13 sprawach nałożono grzywnę w wysokości od 600 zł do 50 tys. zł, tj.:

- w trzech przypadkach, nałożono grzywnę na podatników, którzy nie ujawnili przychodów ze sprzedaży usług geodezyjnych (art. 54 § 2 k.k.s.). W sprawach tych UKS określił dodatkowe zobowiązanie w PTU, a podatnicy złożyli korekty deklaracji w zakresie pdof. Dodatkowe zobowiązania wynikające z wydanych decyzji, złożonych korekt i nałożonych grzywien przedstawiały się odpowiednio:
 - decyzja PTU – 2,6 tys. zł; korekty pdof – 7,2 tys. zł, grzywna - 0,6 tys. zł;
 - decyzja PTU - 26,8 tys. zł, korekty pdof – 0,5 tys. zł, grzywna – 0,6 tys. zł;
 - decyzja PTU - 12,6 tys. zł, grzywna nałożona na wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności - 0,7 tys. zł;
- w dwóch przypadkach, nałożono grzywnę na podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie handlu samochodami sprowadzonymi z zagranicy (art. 56 § 2 k.k.s.). W sprawach tych UKS określił dodatkowe

- zakończonej decyzjami decyzja z 25.03.2016 r. (CIT) UKS0691/W2P3/42/195/13/114/029, decyzja z 25 marca 2016 r. (VAT) UKS0691/W2P3/42/195/13/113/025 (Dot. w procedury prania pieniędzy w kraju i za granicą, wystawiania nierzetelnych i poświadczających nieprawdę faktur. Spółka brała udział w zorganizowanym, nielegalnym procederze zakupu paliw płynnych i wprowadzania go do obrotu gospodarczego.

- zakończonej decyzją Nr decyzji UKS0691/W1P1/42/214/13/110/025 z 16 grudnia 2014 r. (Sprzedaż paliwa sprowadzanego z Litwy, Łotwy i Estonii na firmy „słupy”. Od nabyć wewnątrzspółnotowych odprowadzany był podatek akcyzowy i opłata paliwowa, natomiast nie był wykazywany i odprowadzany podatek VAT. Strona postępowania została przez Prokuratora pociągnięta do odpowiedzialności posiłkowej ze względu na to, że prezes zarządu Strony był członkiem zorganizowanej grupy przestępczej dokonującej zakupu paliwa.)

- zakończonej wynikiem kontroli UKS0691/W3P6/42/59/12/88/024 z 30 czerwca 2016 r, UKS0691/W3P6/42/59/12/89/024 z 30.06.2016 r. (zaniżenie przychodów poprzez niezawidencjonowanie wszystkich wpłat za usługi).

⁴⁹ Sprawa zakończona decyzją UKS0691/W3P7/42/173/14/85/025 z 16 września 2015 r.

⁵⁰ Sprawa zakończona decyzją nr UKS0691/W3P7/42/161/14/61/025 z 25 września 2015 r.

- zobowiązanie w PTU oraz w pdof. Zobowiązania wynikające z wydanych decyzji i nałożonych grzywien przedstawiały się odpowiednio:
- decyzja PTU – 267,9 tys. zł, decyzja pdof – 331,8 tys. zł, grzywna 3,6 tys. zł;
 - decyzja PTU – 87,9 tys. zł, decyzja pdof – 112,7 tys. zł, grzywna 3,6 tys. zł;
- w trzech przypadkach, nałożono grzywnę na podatników prowadzących działalność gospodarczą którzy zawyżyli PTU naliczony przy wykorzystaniu fikcyjnych faktur (art. 56 § 2 k.k.s.), w dwóch z tych spraw zawyżono również koszty uzyskania przychodów. UKS określił dodatkowe zobowiązanie w PTU, pdof i pdop oraz nałożył grzywnę odpowiednio w wysokości:
- decyzja pdof za 2009 r. – 571,4 tys. zł, decyzja pdop za 2010 r. – 422,4 tys. zł; decyzja PTU za okresy 2010 r. – 489 tys. zł, grzywna 21 tys. zł;
 - decyzja pdof za 2009 r. – 108,7 tys. zł, decyzja pdof za 2010 r. – 108,6 tys. zł; decyzja PTU za okresy 2010 r. – 69,9 tys. zł, grzywna 20 tys. zł;
 - decyzja PTU za okresy 2010-2011 r. – 140 tys. zł, grzywna 16 tys. zł;
- w trzech sprawach dotyczących posługiwania się fikcyjnymi fakturami w podmiotach zarejestrowanych na potrzeby „karuzeli podatkowej” (art. 62 § 2 k.k.s.) nałożono grzywnę w wysokościach:
- 100 tys. zł (dwóch skazanych po 50 tys. zł). Kwota PTU z fikcyjnych faktur 1.632,3 tys. zł;
 - 14 tys. zł (1 skazany) Kwota PTU z fikcyjnych faktur 673,4 tys. zł;
 - 12 tys. zł (1 skazany). Kwota PTU z fikcyjnych faktur 1.771,6 tys. zł.
- w jednej sprawie nałożono na podatnika grzywnę w kwocie 4,2 tys. zł. Podatnik zaniżał przychody z działalności poprzez nieewidencjonowanie wszystkich wpływów (art. 56 § 2 k.k.s). UKS wydał decyzję w zakresie pdof na kwotę 21,8 tys. zł oraz PTU na kwotę 39,9 tys. zł,
- w jednej sprawie nałożono grzywnę w kwocie 15 tys. zł. Podatnik nie rejestrował sprzedaży usług za pomocą kasy fiskalnej (art. 62 § 2 k.k.s.). Grzywna nałożona na wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.
- b) w dwóch przypadkach umorzono dochodzenie, dotyczyły one:
- stwierdzenia zawyżenia PTU naliczonego w związku z nieposiadaniem przez podatnika faktur (art. 56 § 2 k.k.s.). W sprawie wydano decyzję określającą zobowiązanie w PTU za miesiące od stycznia do grudnia 2008 r. w wysokości 67,9 tys. zł. Postanowienie o przedstawieniu zarzutów wydano w 2013 r. jednak zarzuty nie zostały przedstawione. Właściwy naczelnik urzędu skarbowego poinformował, że z dniem 12 lutego 2014 r. zaległości w PTU za miesiące od stycznia do listopada 2008 r. zostały odpisane jako przedawnione. W uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu dochodzenia wskazano, że również karalność wykroczenia uległa przedawnieniu,
 - podania nieprawdy, co do wysokości dochodu poprzez jego zaniżenie w wyniku posłużenia się fakturami stwierdzającymi zakupy towarów i usług niemające miejsca w rzeczywistości. Postępowanie kontrolne zakończono bezwynikowo. W uzasadnieniu wskazano, że postępowanie nie dostarczyło podstaw do wniesienia aktu oskarżenia (art. 322 § 1 k.p.k.),
- c) w jednym przypadku warunkowo umorzono dochodzenie, które dotyczyło podatnika, który nie ujawnił przychodów ze sprzedaży usług geodezyjnych. Podatnik złożył korektę deklaracji na kwotę 13,3 tys. zł. Postępowanie karne zostało warunkowo umorzone przez sąd na okres próby 2 lat. Sąd zobowiązał podatnika do zapłaty nieuiszczonej należności w wyznaczonym terminie,

- d) w jednej sprawie prowadzone śledztwo o przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. pozostaje w toku (kwota przypisu z decyzji 568.931 zł),
- e) w trzech sprawach postępowanie przygotowawcze zostało zawieszono z uwagi na wniesione odwołania od decyzji określających zobowiązania podatkowe.
(dowód: akta kontroli tom I, str. 110-111, 129-130)

Ustalono
nieprawidłowości

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

1. W dziewięciu sprawach, spośród 15 objętych szczegółowym badaniem, nie przekazano do komórki postępowań przygotowawczych informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa/wykroczenia skarbowego. Informacji tych nie przekazywano w sprawach, w których:

a) Według rozsznienia UKS prokurator prowadził postępowanie przygotowawcze (cztery sprawy wskazane w przypisie nr 48).

Z wyjaśnień Dyrektor Urzędu wynika, że UKS nie posiada wiedzy o treści formułowanego przez prokuratora aktu oskarżenia wobec osób ponoszących odpowiedzialność z KKS związanych z daną sprawą. Dyrektor stwierdziła, że *prokurator nie jest zobowiązany przekazywać do UKS akt oskarżenia sporządzony w oparciu o ustalenia z kontroli skarbowej. Komórka postępowań przygotowawczych uzyskuje informację o prowadzeniu, przez prokuratora, postępowania przygotowawczego dotyczącego przestępstwa skarbowego w danej sprawie od inspektora kontroli skarbowej, w składanej przez niego „Informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego”, gdy akta zawierają informację o braku zawiadomienia lub gdy inspektor umieści w tej informacji wzmiankę o śledztwie prokuratora, na którego zlecenie prowadził postępowanie kontrolne. Komórka postępowań przygotowawczych w przypadku posiadania informacji o śledztwie kontaktuje się z prokuratorem w celu zasięgnięcia informacji o zakresie zarzutów – czy są zarzuty z k.k.s.*

(dowód: akta kontroli tom I, str. 135)

b) Kontrole zakończyły się wydaniem wyników kontroli, a podatnicy złożyli korekty deklaracji i wpłacili zaległość podatkową wraz z odsetkami albo zaległość została rozłożona na raty (trzy sprawy⁵¹).

W jednej sprawie w trakcie kontroli NIK inspektorzy kontroli skarbowej przekazali informację o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 61 k.k.s. do komórki postępowań przygotowawczych.

⁵¹ 1. Podmiot - apteka uczestniczyła w procedurze polegającym na sprzedaży leków do hurtowni, które następnie wykorzystując różnice w cenach leków w Polsce i innych krajach UE dokonywały wewnątrzwspólnotowej dostawy. Leki przeznaczone do odsprzedaży nie były wprowadzane na stan magazynowy apteki. W wyniku badania ksiąg rachunkowych stwierdzono nieprawidłowości w zakresie ujmowania w ewidencji kwot refundacji w wartościach brutto oraz pomijanie w ewidencji księgowej faktycznie dokonywanych transakcji zakupu i sprzedaży leków do hurtowni. W sprawie stwierdzono m.in. nierzetelność ksiąg. Kontrola zakończona wynikiem kontroli za 2012 r. UKS0691/W3P7/42/9/14/134/024 z 12.03.2015 r. Podatnik złożył korekty deklaracji PTU (przypis i wpłata 97,0 tys. zł) i PIT (przypis 232 tys. zł, zaległość rozłożona na raty).

2. Kontrola zakończona wynikami kontroli UKS0691/W3P7/42/148/14/53/024 z 20.07.2015 r. i UKS0691/W3p&/42/148/14/54/024 z 16.07.2015 r. Podmiot dokonał korekty *zeznań CIT za 2009 i 2010 r. oraz korekty deklaracji VAT-7 za poszczególne okresy 2010 r. Określone kwoty zaległości wyniosły: CIT za 2009 r. – 191.018 zł, CIT za 2010 r. – 327.023 zł; VAT za 2010 r. – 66 zł. Stwierdzone przez UKS nieprawidłowości dotyczyły błędów rachunkowych wynikających z ewidencji korekt faktur zwrotu i reklamacji towarów. zawyżonego odpisu amortyzacyjnego, zawyżone koszty wytworzenia wyrobów gotowych zwróconych w ramach reklamacji. Nieprawidłowości te spowodowały nierzetelność ksiąg.*

3. Kontrola zakończona wynikiem kontroli UKS0691/W2P2B/42/184/13/35 doręczonym 18.05.2015 r. dotyczącym VAT-7 za miesiące I-XII 2011 r. Kwota przypisu i wpłaty 321 tys. zł. Stwierdzono brak w księgach wymaganej ewidencji wpływów gotówkowych. Wpływy oraz wypłaty gotówkowe nie były ewidencjonowane.

W drugiej sprawie nieprzekazanie informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, w chwili powzięcia o nim informacji oraz brak wszczęcia postępowań z k.k.s., wpłynął na przedawnienie karalności działań wyczerpujących znamiona przestępstwa określonego w art. 61 k.k.s. (nierzetelność ksiąg). Dotyczy to postępowania kontrolnego przeprowadzonego od sierpnia 2014 r. do lipca 2015 r. zakończonego wynikami kontroli⁵² w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2009 r. (przypis 191 tys. zł) i za 2010 r. (przypis 327 tys. zł). W sprawach tych stwierdzono nierzetelność ksiąg za kontrolowane okresy.

W trzeciej sprawie, zakończonej wydaniem wyniku kontroli⁵³, w której stwierdzono nierzetelność ksiąg (brak w wymaganej ewidencji wpływów oraz wypłat gotówkowych), dotyczącej PTU za 2011 r. (przypis 321,2 tys. zł), informację o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 56 w zw. z art. 61 k.k.s. przekazano do komórki postępowań przygotowawczych w trakcie kontroli NIK.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 29-65, 136-140)

c) kontrola zakończyła się wynikiem kontroli z 10 czerwca 2016 r., a podatnik złożył brakujące deklaracje w PTU za miesiące od maja do grudnia 2015 r.⁵⁴ W trakcie kontroli NIK, inspektor przekazał do komórki postępowań przygotowawczych informację o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego z art. 60 k.k.s.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 138-139)

d) kontrola wszczęta w zakresie nieujawnionych źródeł dochodów⁵⁵ za lata 2009-2011.

Zgodnie z wyjaśnieniem Dyrektora UKS *postępowania kontrolne prowadzone wobec małżonków za lata 2009-2011 dotyczyły nieujawnionych źródeł przychodów. Zgodnie ze stanowiskiem radcy prawnego UKS, uwzględniającego orzecznictwo sądów i TK wnioski do komórki karno-skarbowej składa się w przypadku wskazania źródeł przychodów niemających pokrycia w przychodach opodatkowanych bądź zwolnionych z tego opodatkowania. W przedmiotowej sprawie takich źródeł nie można było jednoznacznie wskazać.*

(dowód: akta kontroli tom I, str. 137, 141-151)

Stanowisko NIK w zakresie zasadności przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa również w przypadku postępowań w sprawach nieujawnionych źródeł przychodów, zbieżne jest z treścią opinii prawnej przywołanej w wyjaśnieniu Dyrektor Urzędu. Radca prawny UKS stwierdził m.in., iż organ postępowania przygotowawczego otrzymując wniosek z komórki podatkowej o wszczęcie postępowania zawierający decyzję ostateczną ustalającą zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodu oraz materiał dowodowy zebrany w postępowaniu podatkowym nie może z góry uznać, że tego rodzaju materiał wyczerpuje przesłankę z art. 17 § 1 k.p.k., tj. braku danych

⁵² UKS0691/W3P7/42/148/14/53/024 z 20.07.2015r. i UKS0691/W3p&/42/148/14/54/024 z 16.07.2015 r.

⁵³ UKS0691/W2P2B/42/184/13/35.

⁵⁴ Podatnik zamieszkuje w Wielkiej Brytanii, gdzie prowadzi zarejestrowaną działalność gospodarczą i dokonuje rozliczeń

z tytułu podatku dochodowego. Niezgłoszona w Polsce do opodatkowania w podatku od towarów i usług działalność gospodarcza polegająca na sprzedaży sprzętu elektronicznego za pośrednictwem portalu internetowym allegro. Kontrola zakończona wynikiem kontroli. Podatnik złożył deklarację VAT – 7 na kwotę 63,9 tys. zł.

⁵⁵ Kontrola obejmowała małżonków prowadzących odrębnie działalność gospodarczą. Kontrolą objęto lata 2009-2011. W jej wyniku stwierdzono m.in. niewykazywanie przychodu w księdze podatkowej z działalności gospodarczej. Dysponowanie majątkiem (znaczny wzrost środków pieniężnych na rachunkach bankowych) niezajdującym pokrycia w ujawnionych źródłach. W sprawie wydano decyzje: Małżonek - 18.02.2015 r. za rok 2009, 27.06.2015 r. za rok 2010 (uchylona, wynik doręczony 04.01.2016 r.), 27.06.2015 r. za rok 2011 (uchylona, postępowanie w toku), Małżonka 17.02.2015r.), za rok 2009, 16.06.2015 r. za rok 2010 (uchylona, wynik doręczony 18.01.2016 r.), 16.06.2015 r. za rok 2011 (uchylona, postępowanie w toku).

uzasadniających popełnienie przestępstwa i na tej podstawie odmówić wszczęcia postępowania przygotowawczego.

Nieprzekazanie informacji przez inspektorów kontroli skarbowej o podejrzeniu popełnienia przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego do komórki postępowań przygotowawczych było działaniem nierzetelnym.

Zarządzeniem nr 8/2013 z dnia 2 kwietnia 2013 r., a następnie zarządzeniem nr 9/2015 z dnia 10 czerwca 2015 r. Dyrektor UKS zobowiązał inspektorów kontroli skarbowej do przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, bądź wykroczenia skarbowego do komórki postępowań przygotowawczych; przekazywania informacji niezwłocznie po uprawomocnieniu się decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe bądź, określającej wysokość straty. Inspektorzy sporządzający wyniki kontroli na podstawie art. 24 ust 1 pkt 2 lit. c uks obowiązani również byli do niezwłocznego przekazywania informacji.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 97-100)

Zdaniem NIK, przekazanie informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa, do właściwej komórki UKS, uwzględniając liczbę spraw prowadzonych przez UKS, warunkuje terminowe wszczęcie postępowania i prawidłowość prowadzenia dochodzenia w sprawie lub odmowę wszczęcia postępowania.

Należy wskazać, że Dyrektor UKS w lipcu 2015 r., w celu wyeliminowania uchybień stwierdzonych przez audytora wewnętrznego, skierował do kierowników komórek organizacyjnych UKS pismo⁵⁶ w którym przypomniał inspektorom kontroli skarbowej o obowiązku stosowania się do zapisów zarządzenia Nr 8/2013 z dnia 2 kwietnia 2013 r. w sprawie przekazywania przez inspektorów kontroli skarbowej prowadzących postępowania kontrolne informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa/wykroczenia skarbowego do komórki postępowań przygotowawczych. W piśmie tym wskazano, że w przypadku wątpliwości w ocenie, czy popełnione zostało przestępstwo/wykroczenie skarbowe sprawy powinny być kierowane do komórki postępowań przygotowawczych, celem dokonania oceny i zajęcia formalnego stanowiska, co do dalszego toku postępowania, a nie rozstrzygane przez inspektorów przeprowadzających postępowanie kontrolne.

(dowód: akta kontroli tom I, str. 101-103)

Ocena częściowa

W kontrolowanym okresie postępowania karnoskarbowe były prowadzone prawidłowo, a wobec sprawców czynów zabronionych stosowano jednakowe kryteria. Stwierdzono jednak, że nie we wszystkich przypadkach, w których kontrola wykazała czyny spełniające znamiona przestępstwa wszczynano dochodzenie. Spowodowane to było zaniechaniem przez inspektorów kontroli skarbowej obowiązku przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa do komórki postępowań przygotowawczych.

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 Kontroli⁵⁷, wnosi o:

1. Zapewnienie przekazywania, przez inspektorów prowadzących postępowania kontrolne, informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa/wykroczenia skarbowego do komórki postępowań przygotowawczych.

⁵⁶ Pismo, znak UKS06.DH.0920.2.2015.18 z 27 lipca 2015 r.

⁵⁷ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096.

2. Weryfikację przeprowadzonych postępowań kontrolnych pod kątem karalności stwierdzonych czynów i przekazanie komórce postępowań przygotowawczych stosownych informacji w tym zakresie.

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 Delegatury NIK w Lublinie.

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.

Lublin, dnia 5 grudnia 2016 r.

Kontrolerzy:

Paweł Szymanek
główny specjalista kontroli państwowej

Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Lis

.....
podpis

.....
podpis

Szczepan Olejnik
główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Iwona Pacwa
specjalista kontroli państwowej

.....
podpis