



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Olsztynie

LOL.410.018.01.2016
P/16/010

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Olsztynie
ul. Artyleryjska 3e, 10-165 Olsztyn
T +48 89 678 82 00, F +48 89 678 82 30
lol@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-69, 10-950 Olsztyn

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli

P/16/010 – Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce

Jednostka
przeprowadzająca
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Olsztynie

Kontrolerzy

1. Jerzy Gomoła, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOL/74/2016 z dnia 15 września 2016 r.
2. Piotr Koszczał, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOL/90/2016 z dnia 5 października 2016 r.
3. Joanna Łukasik, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LOL/96/2016 z dnia 17 października 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-6)

Jednostka
kontrolowana

Urząd Kontroli Skarbowej Olsztynie (dalej: „UKS” lub „Urząd”), ul. Lubelska 37,
10-408 Olsztyn

Kierownik jednostki
kontrolowanej

Agnieszka Szablak, p.o. Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 7)

II. Ocena kontrolowanej działalności¹

Ocena ogólna

W okresie objętym kontrolą² Urząd rzetelnie realizował zadania wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (dalej: „GIKS”) w zakresie ograniczania szarej strefy w gospodarce. W ocenie NIK, prawidłowo typowano podmioty do kontroli. Urząd, opracowując plany kontroli, uwzględniał obszary priorytetowe oraz wykorzystywał informacje będące wynikiem własnych analiz oraz pochodzące ze źródeł zewnętrznych, zaś stwierdzone przypadki odstępiania od kontroli planowych były uzasadnione. Kontrole przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r.³, zaś wobec winnych naruszeń prawa prowadzono postępowania karne skarbowe.

W badanym okresie (2015 r. i I półr. 2016 r.) zwiększono liczbę przeprowadzonych kontroli, a relacja kwot odzyskanych do ujawnionych w toku kontroli skarbowych zobowiązań wzrosła z 3,8% w 2014 r. do 21,0% w 2015 r. i 21,4% w I półr. 2016 r. Łącznie przeprowadzono bowiem 268 kontroli zakończonych decyzją, z tego 194 w 2015 r., tj. o 35 więcej niż w 2014 r. i 74 w I półr. 2016 r. Zobowiązania z nich wynikające wyniosły łącznie 777.274 tys. zł, w tym 537.637 tys. zł w 2015 r. (o 141.870 tys. zł więcej niż w 2014 r.) i 239.937 tys. zł w I półr. 2016 r. (o 80.320 tys. zł więcej aniżeli w analogicznym okresie roku poprzedniego). Z ww. łącznej kwoty zobowiązań Skarb Państwa odzyskał 167.562 tys. zł (odpowiednio 116.110 tys. i 51.452 tys. zł).

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

² Okres objęty kontrolą od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. oraz okresy wcześniejszy i późniejszy w zakresie mającym bezpośredni związek z prowadzeniem spraw od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

³ Dz. U. z 2015 r. poz. 163 ze zm.

W 15 zbadanych przez NIK postępowaniach kontrolnych efekty finansowe wyniosły ogółem 130.861,6 tys. zł, z tego: 130.444,9 tys. zł dotyczyło 12 decyzji wymiarowych, 351 tys. zł – dwóch postępowań zakończonych wynikiem kontroli, zaś 65,7 tys. zł – postępowania zakończonego korektą deklaracji. Z ww. kwoty ogółem odzyskano 1.016 tys. zł (0,78%), z tego: 672,9 tys. zł dotyczyło decyzji wymiarowych, 268,9 tys. zł - postępowań zakończonych wynikiem kontroli, zaś 74,2 tys. zł (zobowiązania 65,7 tys. zł i odsetki 8,5 tys. zł) – kontroli zakończonej złożeniem korekty. W czterech sprawach (26,7%) podatnicy uregulowali w całości (830,2 tys. zł) określone decyzjami zobowiązania, w dwóch (13,3%) – częściowo (odpowiednio 88,1 tys. zł i 83,5 tys. zł), a w dziewięciu (60%) – od podatników w ogóle nie wyegzekwowano zobowiązań podatkowych. Niski poziom odzyskanych przez Skarb Państwa kwot w zbadanych postępowaniach wynikał m.in. z tego, że: (a) siedzibą kontrolowanego przez UKS podatnika było „wirtualne biuro”, (b) zobowiązanie wymierzono podmiotowi pełniącemu rolę „słupa” w tzw. karuzeli podatkowej, (c) nie ustalono miejsca pobytu zobowiązanych (w tym obcokrajowców), a na etapie postępowania kontrolnego nie było z nimi kontaktu, (d) zobowiązania wymierzono podmiotom, które już na etapie prowadzenia kontroli przez organ kontroli skarbowej nie miały majątku ani źródeł dochodu. W 11 przypadkach, wskazujących na naruszenie przepisów kodeksu karnego skarbowego (spośród 15 zbadanych), złożono wnioski o wszczęcie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych⁴.

Urząd, realizując działania na rzecz ograniczenia szarej strefy w gospodarce, współpracował również z organami ścigania, m.in. w zakresie ujawniania sprawców oszustw podatkowych. Współpraca ta polegała m.in. na wykorzystywaniu dowodów zgromadzonych w toku postępowania karnego.

Stwierdzona przez NIK nieprawidłowość dotyczyła natomiast sporządzenia ośmiu z 11 analizowanych wniosków o wszczęcie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych po upływie 30 dni od uprawomocnienia się decyzji ostatecznej. Zgodnie z § 2 zarządzenia nr 11 Dyrektora Urzędu z dnia 15.10.2015 r.⁵ powinien on być sporządzony w terminie 30 dni.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie podmiotów do kontroli. Sporządzanie planów kontroli i ich realizacja.

Opis stanu faktycznego

1.1. W Urzędzie obowiązywały wewnętrzne zasady typowania podmiotów do kontroli⁶, w których określono procedurę typowania oraz wzory m.in. karty podmiotu typowanego do kontroli oraz wniosku o przeprowadzenie kontroli. Ponadto, Urząd korzystał z dokumentów i analiz opracowanych przez podmioty zewnętrzne. I tak, w zakresie:

- ustalania podmiotów prowadzących niezarejestrowaną działalność gospodarczą, zaniżających jej faktyczne rozmiary lub osiągających przychody z nieujawnionych źródeł Urząd korzystał z „Wytycznych Ministerstwa Finansów dla urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych dotyczących postępowania w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych” oraz z „Zadań Urzędów Kontroli Skarbowej” na 2015 r. i 2016 r. (dalej: „Zadania UKS”).

⁴ W jednym przypadku postępowanie zostało wszczęte wcześniej.

⁵ Zarządzenie nr 11 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Olsztynie z dnia 15.10.2015 r. w sprawie zasad przekazywania do Oddziału Postępowań Przygotowawczych (W2M) wniosków dotyczących postępowań przygotowawczych z innych komórek organizacyjnych urzędu

⁶ Zarządzenie nr 3 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Olsztynie z dnia 25.02.2011 r. w sprawie procesu planowania i typowania podmiotów do kontroli

- monitorowania podmiotów zakwalifikowanych przez centra kompetencyjne do grupy podwyższonego ryzyka – z wytycznych zawartych w „Raportach o branży elektronicznej” i „Raportach o odnawialnych źródłach energii”,
- korzystania z bazy podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych POLFISC – platformę wykorzystywano jako narzędzie wymiany informacji pomiędzy urzędami kontroli skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 8-109)

1.2. Typowanie podmiotów do kontroli odbywało się w różnorodny sposób, w zależności od rodzaju kontroli. W przypadku:

- kontroli planowych – wnioski o przeprowadzenie kontroli pochodziły głównie z analiz własnych (w badanym okresie na podstawie analiz do kontroli podatkowych wytypowano łącznie 384 podmioty) i ze źródeł zewnętrznych. Informacje zewnętrzne pozyskiwano od instytucji kontrolnych, w tym innych urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych (121), organów ścigania (4) i prokuratury (36),
- kontroli doraźnych – głównym kryterium kwalifikowania podmiotów do kontroli była pilność jej podjęcia (wnioski innych organów o przeprowadzenie postępowania kontrolnego, wnioski Wywiadu Skarbowego lub inspektorów kontroli skarbowej itp.).

Dokonując wyboru podmiotów do planu kontroli lub podejmując decyzję o przeprowadzeniu kontroli doraźnej brano pod uwagę wszystkie istotne wskazania. Najwięcej wniosków o przeprowadzenie kontroli dotyczyło zaniżania faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej. W badanym okresie w Urzędzie zarejestrowano łącznie 903 takie wnioski, z których 378 sporządzono na podstawie analiz własnych, 377 stanowiły wnioski osób fizycznych, 109 – innych organów kontroli (w tym urzędów skarbowych i kontroli skarbowej) i 30 – organów ścigania (w tym Policji, prokuratury, ABW itp.). Do Urzędu wpłynęło również 25 wniosków o kontrolę źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Z liczby tej – 3 stanowiły wnioski na podstawie sporządzonych analiz własnych, 9 – wnioski osób fizycznych, 7 – innych organów i 6 – organów ścigania.

W lutym 2015 r. Urząd otrzymał z Centrum kompetencyjnego w zakresie grup zawodowych UKS w Lublinie metodykę postępowania wobec lekarzy i geodetów. W okresie od lutego 2015 r. do kontroli NIK, po przeprowadzeniu analiz własnych i wykorzystaniu informacji zawartych w pismach ww. centrum, przeprowadzono trzy postępowania (wszystkie wobec jednego geodety), w wyniku których wydano trzy decyzje wymiarowe na łączną kwotę 177 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 110-114, 501-508)

1.3. Urząd, na podstawie zawartego porozumienia, współpracował z Komendą Wojewódzką Policji w Olsztynie w zakresie m.in. zwalczania „szarej strefy” w działalności gospodarczej z uwzględnieniem miejsc, w których prowadzenie działalności może być szczególnie narażone lub podatne na naruszenie prawa⁷. Zgodnie z ww. porozumieniem współpraca ta polegać miała m.in. na wymianie informacji o osobach i podmiotach naruszających przepisy podatkowe, organizacji i koordynowaniu wspólnych przedsięwzięć w zakresie m.in. prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z prawem, zwalczania „szarej strefy” i osób uzyskujących dochód z nieujawnionych źródeł oraz wzajemnej pomocy merytorycznej i szkoleniowej.

⁷ Porozumienie zawarte w dniu 29.11.2007 r. pomiędzy Dyrektorem UKS i Komendantem Wojewódzkim Policji w Olsztynie w zakresie współdziałania organów kontroli skarbowej i Policji

Realizacja ww. porozumienia polegała m.in. na:

- wspólnym pozyskiwaniu oraz wymianie informacji i materiałów dowodowych,
- uzyskiwaniu protokołów przesłuchań bądź wspólnym przesłuchiowaniu podejrzanych i świadków,
- wspólnym wejściu na jednostkę, zabezpieczeniu dokumentów, dokonywaniu oględzin oraz przeszukań,
- przesyłaniu do prokuratury zawiadomień w przypadku podejrzenia popełnienia przestępstwa.

Wnioski i informacje, które wpływały do UKS od organów ścigania, były realizowane na bieżąco i w zakresie określonym we wniosku.

Ponadto Urząd realizował postanowienia porozumień zawartych przez organy nadrzędne, tj.:

- Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej⁸ w zakresie zwalczania oszustw podatkowych w podatku VAT i akcyzowym, walki z korupcją oraz przeciwdziałania procederowi ukrywania rzeczywistego obrotu przez hurtownie farmaceutyczne i apteki,
- Ministra Finansów⁹ w zakresie zwalczania przestępczości gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 115-143)

1.4. W badanym okresie Urząd uczestniczył łącznie w 12 kontrolach koordynowanych, z czego dziewięć zakończonych zostało w 2015 r. (7 w I półr. i 2 w II półr.), zaś dwie - w I półr. 2016 r. (jedna kontrola z tego okresu jest jeszcze w toku). Urząd nie planował ani też nie typował żadnych podmiotów do objęcia ich kontrolą koordynowaną. Inicjatorem wszystkich tego typu kontroli były inne organy. I tak:

- Departament Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów zainicjował kontrolę pn. „Kontrola podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych”. Przesłanką do podjęcia kontroli było wykorzystywanie automatów hazardowych oraz automatów określanych jako zręcznościowe - a faktycznie będących hazardowymi - również przez grupy przestępcze, co rodziło wątpliwości co do rzetelności uiszczania zobowiązań podatkowych obowiązanych do tego podatników. Istniało również podejrzenie wprowadzania do obrotu dużej ilości środków pieniężnych pochodzących z nieujawnionych źródeł. Urząd przeprowadził jedno postępowanie kontrolne zakończone w II półr. 2015 r. Przedmiotem kontroli była rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
- Departament Ochrony Interesów Finansowych Unii Europejskiej w Ministerstwie Finansów zainicjował kontrolę pn. „Kontrola celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej oraz wywiązywania się z warunków finansowania pomocy w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego Województwa Warmińsko - Mazurskiego”. Była to kontrola koordynowana doraźna, prowadzona na wniosek Prokuratury Apelacyjnej w Białymstoku. Urząd przeprowadził 15 postępowań kontrolnych (dwa w instytucjach odpowiedzialnych za wdrażanie danego działania, zaś 13 u beneficjentów realizujących projekty);

⁸ Porozumienie zawarte z Komendantem Centralnego Biura Śledczego Policji w dniu 17.12.2014 r. o współpracy w zakresie współdziałania w ujawnianiu i zwalczaniu przestępstw obejmujących oszustwa w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym

⁹ Porozumienie zawarte w dniu 12.08.2014 r. z Szefem Centralnego Biura Antykorupcyjnego

- Centrum Kompetencyjne UKS w Bydgoszczy i Białymstoku zainicjowało kontrolę pn. „Zwalczanie przestępczości azjatyckiej KLON”. Zaplanowane czynności polegały na skoordynowanych działaniach kontroli skarbowej wobec wytypowanych podmiotów, tj. m.in. na działaniach grup realizacyjnych w zakresie identyfikowania transportów towarów azjatyckich i zintensyfikowanych postępowaniach mandatowych w całej Polsce.

(dowód: akta kontroli str. 144-145, 147)

1.5. W Urzędzie nie typowano podmiotów do badania wywiązywania się z obowiązku ewidencjonowania obrotu z zastosowaniem kasy rejestrującej. Czynności sprawdzające prowadzone były w ramach akcji „Weź paragon” do 2014 r. (obowiązek ich prowadzenia wynikał z Zadań UKS), która ukierunkowana była na eliminowanie nieprawidłowości związanych z nieewidencjonowaniem sprzedaży za pośrednictwem kasy rejestrującej. Nasilenie działań przypadło głównie na okres wakacji i ferii zimowych. W celu efektywniejszej realizacji kontroli stworzono narzędzia pomocne do prowadzenia czynności, m.in. aktywną mapę mandatów, wskazującą, w których miejscowości występuje najwięcej nieprawidłowości. Efektem akcji w 2014 r. było 551 mandatów na łączną kwotę 136 tys. zł., w 2015 r. - 182 mandaty na sumę 49 tys. zł., a w 2016 r. (I półr.) – 8 mandatów na sumę 1,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 145)

1.6. Urząd nie prowadził własnych analiz systemowych mających na celu wytypowanie do kontroli podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, gdyż zajmował się tym UKS w Białymstoku, będący centrum kompetencyjnym w zakresie e-handlu. Urząd, na podstawie otrzymanych z centrum kompetencyjnego materiałów, dokonywał jedynie typowania podmiotów do kontroli. Na przykład, po otrzymaniu materiałów dotyczących użytkowników portalu aukcyjnego Allegro (dane dotyczyły woj. warmińsko-mazurskiego i obejmowały branże związane z wyrobami akcyzowymi, farmaceutykami, częściami motoryzacyjnymi itp.), dane te były analizowane pod kątem właściwego doboru podmiotów do kontroli. Wytypowano łącznie 20 podmiotów, u których zaobserwowano rozbieżności, tj. kwoty wykazane w deklaracjach VAT-7 za poszczególne lata były niższe niż kwoty uzyskane ze sprzedaży na portalu aukcyjnym. Informacje o czterech podmiotach, u których wystąpiły nieprawidłowości, przesłano do właściwych urzędów skarbowych. W przypadku pozostałych 16 podmiotów przeprowadzone przez Urząd analizy nie wykazały nieprawidłowości, w związku z czym odstąpiono od wszczęcia kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 145-146)

1.7. Urząd nie prowadził analiz systemowych mających na celu zidentyfikowanie przedsiębiorców zatrudniających osoby niezgłoszone do opodatkowania lub wykonujących niezarejestrowaną pracę. Na podstawie porozumienia¹⁰ zawartego pomiędzy Dyrektorem UKS i Dyrektorem Izby Skarbowej ustalono szczegółowy podział kompetencji w zakresie kontroli podatników oraz zasady współdziałania, dostępu do danych znajdujących się w posiadaniu Urzędów Skarbowych, niezbędnych w planowaniu, przygotowaniu i realizacji kontroli. Do zadań UKS należało w szczególności kontrolowanie podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą o dużych rozmiarach (osiągających obrót powyżej 1 mln zł) lub związani są z obszarami ryzyka zewnętrznego, ujętymi w krajowym i wojewódzkim planie dyscypliny podatkowej.

¹⁰ Porozumienie z dnia 14 października 2013 r. zawarte pomiędzy Dyrektorem UKS i Dyrektorem Izby Skarbowej w Olsztynie w sprawie szczegółowego podziału kompetencji w zakresie kontroli podatników oraz zasad współdziałania, dostępu do danych znajdujących się w posiadaniu urzędów skarbowych woj. warmińsko-mazurskiego, niezbędnych w planowaniu, przygotowaniu i realizacji kontroli.

W porozumieniu tym określono również, że w miarę możliwości UKS przeprowadza również kontrolę u podatników prowadzących szeroką działalność w ramach obrotu gospodarczego z zagranicą, w tym w zakresie fałszerstw i oszustw w handlu wewnątrzspółnotowym, szczególnie w branży elektronicznej. Naczelnicy Urzędów Skarbowych lub Dyrektor Izby Skarbowej przedkładają natomiast Dyrektorowi UKS wnioski o przeprowadzenie kontroli, jeżeli dotyczą nieujawnionych źródeł przychodów (w szczególności jeżeli materiał dowodowy wskazuje na wysoki stopień złożoności).

W I półr. 2016 r. do Urzędu wpłynęło łącznie siedem wniosków o przeprowadzenie kontroli w ww. zakresie, z czego dwa ujęte zostały w planie kontroli na ten okres, zaś w przypadku pozostałych pięciu Zespół ds. przychodów ze źródeł nieujawnionych nie znalazł podstaw do ich wszczęcia.

Współpraca z Państwową Inspekcją Pracy w Olsztynie (dalej: „PIP”), z uwagi na zakres, problematykę i charakter działań odbywała się jedynie doraźnie, podobnie jak współpraca z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (dalej: „ZUS”) i polegała przede wszystkim na wymianie pozyskanych informacji, dotyczących właściwości rzeczowej danej instytucji. W 2015 r. UKS przekazał do PIP (zgodnie z właściwością rzeczową) sześć informacji, które wpłynęły od osób fizycznych, a dotyczyły nielegalnego zatrudniania pracowników.

Na podstawie informacji uzyskanej z PIP stwierdzono, że w badanym okresie inspekcja ta przeprowadziła łącznie 1.995 kontroli legalności zatrudnienia, przestrzegania prawa pracy oraz innych działań na rzecz ograniczenia szarej strefy na rynku pracy, w tym 508 (I półr. 2015 r.), 998 (II półr. 2015 r.) i 489 (I półr. 2016 r.). Ujawniono łącznie 2.043 przypadki nielegalnego zatrudnienia, w tym 595 (I półr. 2015 r.), 924 (II półr. 2015 r.) i 523 (I półr. 2016 r.).

Natomiast ZUS Oddział w Olsztynie przeprowadził łącznie 3.504 kontrole prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek oraz innych składek i wpłat do których pobierania zobowiązany jest ZUS, w tym 835 (I półr. 2015 r.), 1.741 (II półr. 2015 r.) i 928 (I półr. 2016 r.). W wyniku tych kontroli ujawniono łącznie 2.427 przypadków nieprawidłowości rodzących skutki finansowe, w tym 575 (I półr. 2015 r.), 1.182 (II półr. 2015 r.) i 670 (I półr. 2016 r.). Kwoty ustalonych nieprawidłowości finansowych w badanym okresie wyniosły odpowiednio 3.285 tys. zł, 6.100 tys. zł i 2.435 tys. zł.

Urząd nie posiadał wyników kontroli ZUS i PIP dotyczących niezarejestrowanej pracy. W wyniku kontroli podmiotów prowadzących niezarejestrowaną działalność gospodarczą w żadnym przypadku nie zachodziła potrzeba informowania ZUS o nieodprowadzaniu składek, bowiem żaden z podatników nie zatrudniał pracowników na podstawie umowy o pracę lub innej, z której wynikał taki obowiązek.

(dowód: akta kontroli str. 130, 148-188, 324)

1.8. Jak podał Kierownik AiP, wpływ na ważność (priorytet) wszczynanych postępowań kontrolnych miało (oprócz takich czynników jak np. okres do przedawnienia należności podatkowej, wielkość szacowanych ustaleń, możliwość zweryfikowania sprawy przed terminem dokonania wnioskowanego zwrotu podatku VAT) kryterium branżowe, tj. paliwa, elektronika i budownictwo. Typowanie jednostek do kontroli odbywało się w oparciu Zadania UKS na poszczególne lata, w których określono m.in. główne branże do poddania analizie.

W okresie 2015 r. – I półrocze 2016 r. w analizach własnych, ze względu na działające w strukturach Urzędu Centrum Kompetencyjne w Branży Elektronicznej (dalej: „Centrum”), najczęściej badano branżę elektroniczną, w dalszej kolejności zaś paliwową, budowlaną, duże podmioty oraz dochody z kapitałów pieniężnych.

(dowód: akta kontroli str. 114, 189-194)

1.9. Od 2016 r. przy typowaniu podmiotów do kontroli brano pod uwagę kwestie związane z możliwością wyegzekwowania po kontroli zobowiązań podatkowych. Jak pisał Kierownik AiP, w związku z obowiązkiem (wynikającym z Zadań UKS) weryfikacji posiadanego przez podatników majątku, od 2016 r. ustalane są składniki majątkowe mogące służyć zabezpieczeniu roszczeń Skarbu Państwa.

(dowód: akta kontroli str. 195-197)

1.10 Plany kontroli sporządzano w oparciu o zarządzenie w sprawie planowania i typowania do kontroli. Określało ono m.in. zasady typowania podmiotów do kontroli, terminy przedstawiania projektów planów i ich zatwierdzania oraz zasady dokonywania w nich zmian. Zgodnie z §2 ww. zarządzenia Oddział Analiz i Planowania (dalej: „OAIp”) opracował na poszczególne okresy planistyczne „Listy głównych zagadnień i kryteriów typowania podmiotów do kontroli będących w obszarze tych zagadnień”, zawierające zestawienia analiz:

- podmiotów podejrzanych o udział w „karuzelach podatkowych” działających w branży elektronicznej,
- podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie odnawialnych źródeł energii,
- dużych podmiotów,
- podatników VAT,
- firm prowadzących działalność gospodarczą w zakresie budownictwa,
- dużych podmiotów, w związku z możliwością stosowania cen transferowych w prowadzonej działalności gospodarczej.

Ponadto, przy sporządzaniu planów kontroli uwzględniano zapisy dotyczące działań priorytetowych dla wszystkich urzędów, zawarte w Zadaniach UKS.

Stwierdzono, że plany kontroli na I i II półr. 2015 r. oraz I półr. 2016 r. sporządzono zgodnie z ww. zarządzeniem oraz w terminach w nim określonych (tj. do 30 czerwca oraz do 31 grudnia).

W planie na I półrocze 2016 r. nie ujęto liczby planowanych postępowań, dla których ustalono składniki majątkowe służące zabezpieczeniu roszczeń Skarbu Państwa, pomimo tego, iż obowiązek ich ujmwania wynikał z Zadań UKS na 2016 r.

Kierownik Oddziału Analiz i Planowania wyjaśnił, że plan kontroli na I półr. 2016 r. opracowano w II półr. 2015 r., zaś Zadania UKS na 2016 r. wpłynęły do Urzędu 27.01.2016 r., wobec czego nowe zadania określone w tym dokumencie nie mogły zostać wprowadzone do planu.

(dowód: akta kontroli str. 8-13, 21-36, 44-108, 199-200)

1.11. Głównym źródłem informacji (zarówno dla kontroli planowych jak i doraźnych) były sporządzane przez OAIp analizy podatników, mające na celu rozpoznanie obszarów o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Stwierdzono, że w badanym okresie w Urzędzie sporządzono łącznie 202¹¹ analizy (100 w 2015 r. i 102 w I półr. 2016 r.), dotyczące następujących obszarów ryzyka:

- dochody z kapitałów pieniężnych (49 analiz) – dotyczyły one osób fizycznych, na rzecz których w danym roku podatkowym wystawiono informacje PIT-8C, z których przychody nie zostały wykazane i opodatkowane w zeznaniach PIT-38,
- budownictwo (21) – analizie poddano podmioty: wykazujące zwroty podatku od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”) oraz podatek do przeniesienia, powiązane kapitałowo, osobowo lub ze spółkami posiadającymi siedzibę na Cyprze,

¹¹ w tym trzy nie dotyczące rozliczeń podatkowych

prowadzące działalność deweloperską, wykazujące w sprawozdaniach finansowych wysoką wartość usług obcych,

- duże podmioty (16) – analizie poddano spółki prawa handlowego osiągających wysokie obroty, których wskaźniki finansowe wskazywały na prawdopodobieństwo stosowania optymalizacji podatkowej,
- elektronika (15) – analizie poddano podmioty działające w branży elektronicznej, w szczególności podejrzane o uczestnictwo w karuzelach podatkowych,
- inne (101) – dotyczące m.in. analiz podmiotów działających w branży paliwowej, transportowej, gastronomicznej oraz prowadzących sprzedaż hurtową niewyspecjalizowaną.

Stwierdzono ponadto, że źródłem informacji były również wnioski i doniesienia – w okresie objętym kontrolą do Urzędu wpłynęły łącznie 762 informacje (372 wnioski i 391 doniesień), które w terminie maksymalnie pięciu dni roboczych przekazywane były do rozpatrzenia komórkom właściwym merytorycznie.

(dowód: akta kontroli str. 139, 202-212)

1.12. Liczba podmiotów ujętych do planu kontroli planowych wynosiła po 85 w I i II półr. 2015 r. i 82 w I półr. 2016 r., w tym:

- 5 przeszło z poprzedniego okresu jako nierozpoczęte (I półr. 2015 r.), 4 (II półr. 2015 r.) i 12 (I półr. 2016 r.),
- 7 wprowadzonych do planu w miejsce wycofanych (I półr. 2015 r.), 5 (II półr. 2015 r.) i 7 (I półr. 2016 r.),
- 8 rozpoczętych i zakończonych w danym półroczu (I półr. 2015 r.), 10 (II półr. 2015 r.) i 6 (I półr. 2016 r.),
- 60 rozpoczętych i nie zakończonych w danym półroczu (I półr. 2015 r.), 50 (II półr. 2015 r.) i 41 (I półr. 2016 r.),
- 13 wykreślonych jednostek z planu kontroli (I półr. 2015 r.)¹², 20 (II półr. 2015 r.) i 23 (I półr. 2016 r.); w uzasadnieniach podano, że powodem wykreślenia były m.in. wszczęcia kontroli w danych jednostkach przez inne UKS lub powtórna analiza nie dała podstaw do wszczęcia kontroli,
- po 5 kontroli nierozpoczętych zgodnie z planem (I i II półr. 2015 r.) oraz 12 (I półr. 2016 r.) – wszystkie kontrole zostały ujęte w kolejnych planach kontroli.

Wszystkie zmiany w planach kontroli były uzasadniane we wnioskach i zaakceptowane przez kierownictwo UKS.

(dowód: akta kontroli str. 213-264)

Kontrole rozliczeń podatkowych podejmowanych na podstawie wniosków z zewnętrznych źródeł informacji, które ujęto w planie kontroli w badanym okresie, przedstawiały się następująco:

- wnioski prokuratury, policji i ABW – 2 w I półr. 2015 r. i 3 w II półr. 2015 r.,
- wnioski urzędów skarbowych – 12 w I półr. 2015 r., 13 w II półr. 2015 r. i 7 w I półr. 2016 r.,
- wnioski GIKS, Ministerstwa Finansów, innych UKS – 3 w I półr. 2015 r. i 3 w I półr. 2016 r.,
- własne analizy wniosków z komórek kontrolnych – 64 w I półr. 2015 r., 66 w II półr. 2015 r. i 69 w I półr. 2016 r.,
- z innych instytucji – odpowiednio 2, 3 i 2.

(dowód: akta kontroli str. 265)

¹² w tym jedna kontrola w I półr. 2015 r. z której zrezygnowano z uwagi na likwidację prowadzonej przez podmiot działalności gospodarczej

W badanym okresie zrealizowano 282 kontrole doraźne w I półr. 2015 r., 270 w II półr. 2015 r. i 223 w I półr. 2016 r., z tego:

- 208 kontroli kontynuowanych w I półr. 2015 r. (w tym 74 zakończonych), 208 w II półr. 2015 r. (85 zakończonych) i 178 w I półr. 2016 r. (54 zakończone),
- 74 nowo rozpoczęte w I półr. 2015 r. (w tym 46 zakończonych), 62 – w II półr. 2015 r. (20 zakończonych) i 45 - w I półr. 2016 r. (16 zakończonych).

Podstawą rozpoczęcia kontroli doraźnych były:

- wnioski instytucji – 20 przypadków w I półr. 2015 r., 24 w II półr. 2015 r. i 19 w I półr. 2016 r.,
- doniesienia – 2 w II półr. 2015 r. i jedno w I półr. 2016 r.,
- analizy własne – 67 w I półr. 2015 r., 36 w II półr. 2015 r. i 25 w I półr. 2016 r.

Wniosków nieuwzględnionych było 67 w I półr. 2015 r., 53 w II półr. 2015 r. i 61 w I półr. 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 266)

Liczba doraźnych kontroli rozliczeń podatkowych podejmowanych na podstawie wytypowanych wniosków z zewnętrznych źródeł informacji, wynosiła:

- wnioski prokuratury, policji i ABW – 14 (I półr. 2015 r.), 9 (II półr. 2015 r.), 2 (I półr. 2016 r.)
- wnioski urzędów skarbowych – odpowiednio 2, 12, 19,
- wnioski GIKS, Ministerstwa Finansów, innych UKS – odpowiednio 7, 2, 2,
- własne analizy wniosków z komórek kontrolnych – 54, 39, 25,
- z innych instytucji – 2 (II półr. 2015 r.), 1 (I półr. 2016 r.).

(dowód: akta kontroli str. 267)

1.13. Po uzyskaniu informacji o nieprawidłowościach UKS podejmował działania zmierzające do wszczęcia postępowań kontrolnych. I tak, spośród:

1) 15 wytypowanych losowo kontroli planowych¹³:

a) decyzje o zasadności przeprowadzenia postępowania wydawano w terminach:

- od jednego do 12 dni kalendarzowych od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (11 decyzji),
- w trzech przypadkach decyzje te wydano po 39, 62 i 75 dniach od powzięcia ww. informacji,

b) kontrole te wszczęto w terminach:

- od 53 do 96 dni od uzyskania informacji (sześć przypadków)
- od 140 do 170 dni (4),
- od 209 do 218 dni (3),
- 491 dni (1) – kontrola ta ujęta została w planie kontroli na II półr. 2014 r. w związku z postępowaniem kontrolnym oraz prokuratorskim prowadzonym wobec innej spółki. Ze względu na złożoność sprawy i prowadzenie jej przez kilka organów Urząd do końca 2014 r. nie posiadał jeszcze wystarczających materiałów dowodowych świadczących o nierzetelnym prowadzeniu transakcji gospodarczych przez powiązane ze sobą podmioty, wobec czego zaplanowaną na 2014 r. kontrolę przeniesiono do planu na I półr. 2015 r.

¹³ 7 dotyczyło podejrzenia o wystawianiu fikcyjnych faktur

W jednym przypadku nie podjęto żadnych działań, bowiem kontrola przeniesiona została do planu na II półrocze 2016 r.

- 2) 15 wytypowanych losowo kontroli doraźnych¹⁴:
- a) decyzje o zasadności przeprowadzenia postępowania wydawano w terminach:
 - od jednego do czterech dni kalendarzowych od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (12 decyzji),
 - w trzech przypadkach decyzje wydano po 26, 38 i 49 dniach,
 - b) kontrole te wszczęto zaś w terminach:
 - od 7 do 57 dni od uzyskania informacji (11 przypadków),
 - w 4 przypadkach po 98, 99, 209 i 351 dniach kalendarzowych.

Głównymi przyczynami uzasadniającymi długi okres od uzyskania informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do wszczęcia postępowań były: naruszenie proceduralne (wynikające z sytuacji życiowej inspektora prowadzącego sprawę) skutkujące nieskutecznością wszczęcia postępowania kontrolnego (351 dni), konieczność przeprowadzenia analiz materiałów otrzymanych z innych organów oraz procedury związane z uruchomieniem kontroli (wyznaczenie przez GIKS, zastępcze doręczenie postanowienia o wszczęciu itp.).

(dowód: akta kontroli str. 268-289)

Typując podmioty do kontroli w 29 przypadkach nie brano pod uwagę kwestii związanych z możliwością wyegzekwowania po przeprowadzonej kontroli zobowiązań podatkowych, bowiem obowiązek ustalania składników majątkowych służących zabezpieczeniu roszczeń Skarbu Państwa powstał z dniem otrzymania przez Urząd Zadań UKS na 2016 r., tj. 27.01.2016 r.

W jednym przypadku do naczelnika właściwego urzędu skarbowego wysłano wniosek z informacją o podejrzeniu uczestniczenia podmiotu w tzw. „karuzelach podatkowych” do ewentualnego wykorzystania. Nie wnioskowano o wstrzymanie zwrotu podatku VAT w celu zabezpieczenia ewentualnych należności podatkowych.

Inspektor kontroli skarbowej odpowiedzialna za prowadzenie ww. sprawy wyjaśniła, że wobec tego podmiotu prowadziła wcześniej wszczęte postępowanie kontrolne, w trakcie którego wnioskowała już o przedłużenie terminu zwrotu podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 268-269, 290-313)

1.14. W badanym okresie Urząd nie w pełni zrealizował plany kontroli. Stwierdzono bowiem, że:

- w I półr. 2015 r. – spośród 85 zaplanowanych kontroli zakończono osiem, zaś 60 było na koniec okresu sprawozdawczego w toku. W pozostałych przypadkach odstąpiono od kontroli (12) lub nie wszczęto postępowań kontrolnych (5),
- w II półr. 2015 r. – spośród 85 zaplanowanych kontroli zakończono 10, zaś 50 było na koniec okresu sprawozdawczego w toku. W pozostałych przypadkach odstąpiono od kontroli (20) lub nie wszczęto postępowań kontrolnych (5),
- w I półr. 2016 r. – spośród 82 zaplanowanych kontroli zakończono 6, zaś 41 było na koniec okresu sprawozdawczego w toku. W pozostałych przypadkach odstąpiono od kontroli (23) lub nie wszczęto postępowań kontrolnych (12).

W 2015 r., w stosunku do 2014 r., zwiększyła się liczba kontroli podatkowych (planowych i doraźnych), w których wystąpiły nieprawidłowości. Wskaźnik

¹⁴ 8 dotyczyło podejrzenia o wystawianiu fikcyjnych faktur

skuteczności¹⁵ kontroli za 2015 r. wyniósł bowiem 83% i wzrósł w stosunku do roku poprzedniego o 2,41 punktu procentowego. Podobnie kształtowała się relacja za I półr. 2016 r. w odniesieniu do analogicznego okresu w 2015 r. Wskaźnik skuteczności wyniósł 81% i był wyższy o 3,7 punktu procentowego.

Przyczynami odstąpienia od przeprowadzenia w latach 2015-2016 (I półr.) 45 kontroli planowych było m.in.:

- brak podstaw (po powtórnej analizie) lub wystarczających przesłanek do wszczęcia kontroli (17),
- rozpoczęcie kontroli przez inny urząd skarbowy (15),
- rozpoczęcie kontroli bądź ujęcie jej w planie kontroli innego urzędu kontroli skarbowej (6).

(dowód: akta kontroli str. 314-322)

Do kontroli doraźnych zakwalifikowano w poszczególnych okresach sprawozdawczych odpowiednio 356, 332 i 268 podmiotów gospodarczych. Nie wystąpiły przypadki odstąpienia kontroli doraźnej po zakwalifikowaniu podmiotu do jej przeprowadzenia.

(dowód: akta kontroli str. 323)

Ocena cząstkowa

W Urzędzie, przy typowaniu podmiotów do kontroli wykorzystywano informacje dostępne ze wszystkich możliwych źródeł i poddawano je szczegółowej analizie. Stwierdzone przypadki odstąpienia od wszczęcia kontroli, zarówno planowych jak i doraźnych, wynikały z czynników niezależnych od Urzędu. Niezwłocznie reagowano na informacje i doniesienia pochodzące m.in. od organów ścigania i w uzasadnionych przypadkach wszczynano postępowania kontrolne.

Plany kontroli opracowano w terminach zgodnych z wewnętrznymi uregulowaniami, zaś dobór podmiotów do kontroli poprzedzony był wynikami analiz własnych oraz wszystkich istotnych informacji. Odstąpienia od przeprowadzenia kontroli wynikających z zatwierdzonych planów wynikały z czynników obiektywnych i każdorazowo zatwierdzane były przez Dyrektora Urzędu.

2. Działania na rzecz ograniczenia szarej strefy oraz ich efekty

Opis stanu faktycznego

2.1. W 2015 r. zakończono 287 kontroli, tj. o osiem więcej w porównaniu do 2014 r., w tym: podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej odpowiednio 10 i 8 kontroli, podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej – 128 i 151, kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – 4 i 11. W I półroczu 2016 r. zakończono 105 kontroli, przy 119 w analogicznym okresie 2015 r. W poszczególnych rodzajach kontroli wielkości te wynosiły odpowiednio: 10 i 8, 128 i 151, 4 i 11. Kontroli podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne w analizowanych półroczach zakończono odpowiednio 63 i 86. W analizowanych okresach liczba zakończonych kontroli doraźnych i ich udział w kontrolach ogółem był następujący:

- W 2015 r. zakończono 157 kontroli doraźnych, tj. o siedem więcej w porównaniu do 2014 r. (100,7%), co stanowiło odpowiednio 54,7% i 53,8% ogółem zakończonych kontroli w analizowanych latach. Zakończonych kontroli: podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej było odpowiednio 8 i 5, tj. 80% i 62,5% tego rodzaju kontroli, podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej

¹⁵ Wskaźnik skuteczności liczony jako relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli.

działalności gospodarczej – 56 i 73 (44,4% i 48,3%), kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – 3 i 7 (75% i 63,6%).

- W I półroczu 2016 r. zakończono 58 kontroli doraźnych, przy 70 w analogicznym okresie 2015 r., tj. 55,2% i 58,8% ogółem zakończonych kontroli. W poszczególnych rodzajach kontroli wielkości te wynosiły odpowiednio 0 i 4 (0%, 66,6%), 18 i 29 (42,8%, 55,8%) oraz 0 i 0. Kontroli podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne w analizowanych półroczach zakończono odpowiednio 40 i 54 (63,5% i 62,8%).

(dowód: akta kontroli str. 322)

Liczba kontroli rozliczeń podatkowych niezakończonych na dzień 30.06.2016 r. wynosiła ogółem 281, w tym 167 doraźnych (59,4% niezakończonych kontroli), z tego:

- podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej odpowiednio 5 i 3 (60%),
- podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej – 237 i 142 (60%),
- kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – po 2,
- podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne 37 i 20 (54%).

(dowód: akta kontroli str. 325)

2.2. Efekty kontroli wywiązywania się podmiotów z zobowiązań podatkowych (dla wszystkich tytułów podatkowych) przedstawiały się następująco:

- W 2015 r. liczba kontroli zakończonych decyzją wyniosła 194. W porównaniu do 2014 r. nastąpił wzrost o 35 kontroli, tj. o 22%. I tak:
 - skontrolowano odpowiednio 8 i 5 podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej oraz 56 i 73 podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej,
 - przeprowadzono odpowiednio 3 i 7 kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych odpowiednio.
- W I półroczu 2016 r. zakończono decyzją 74 kontrole, tj. o 7 (8,65%) mniej niż w analogicznym okresie 2015 r. W poszczególnych rodzajach kontroli wielkości te wynosiły odpowiednio: 0 i 5, 12 i 29 oraz 0 i 0. Ponadto, w analizowanych półroczach zakończono odpowiednio 40 i 54 kontrole podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne zakończono odpowiednio .
- W 2015 r. zobowiązania podatkowe z wydanych decyzji wyniosły 537.637 tys. zł i w porównaniu do 2014 r. były wyższe o 141.870 tys. zł (o 35,8%). Zobowiązania podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej wyniosły 4.449 tys. zł i w porównaniu do roku poprzedniego wzrosły o 2.297 tys. zł (o 106,7%), zaś podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej – 50.227 tys. zł, co stanowiło wzrost o 35.847 tys. zł (o 249%). Zobowiązania ustalone w wyniku kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – 167 tys. zł, tj. 7,2% zobowiązań podatkowych z tego tytułu w 2014 r., a podmiotów

wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne – 482.794 tys. zł, co stanowiło wzrost o 105.881 tys. zł (o 28,1%) w porównaniu do roku poprzedniego.

- W I półroczu 2016 r. zobowiązania podatkowe z wydanych decyzji wyniosły 239.937 tys. zł, przy 159.617 tys. zł w I półroczu 2015 r. tj. wzrost o 50,3%. W poszczególnych rodzajach kontroli wielkości te wynosiły odpowiednio: 0 i 4.360 tys. zł, 2.466 tys. zł i 11.772 tys. zł, 0 i 0 oraz 237.471 i 143.485.
- W 2015 r. liczba kontroli, w wyniku, których złożono korekty wyniosła 47. W porównaniu roku poprzedniego złożono o 18 korekt mniej. Najwięcej korekt złożono po kontroli podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej, odpowiednio 29 i 57, tj. 61,7% i 87,7% liczby złożonych korekt w tych okresach. W I półroczu 2016 r. złożono 11 korekt. W porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego złożono o 3 korekty mniej.
- W 2015 r. efekty finansowe ze złożonych korekt deklaracji wyniosły 14.988 tys. zł i były wyższe o 11.798 tys. zł (o 369,8%) niż w 2014 r. Korekty dotyczące podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej wyniosły odpowiednio 13.707 tys. zł i 2.483 tys. zł, tj. 91,4% i 77,8% wartości złożonych korekt w tych okresach. W I półroczu 2016 r. złożono 11 korekt. W porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego złożono o 3 korekty mniej.
- W 2015 r. kwoty faktycznie odzyskane dla Skarbu Państwa z wymierzonych zobowiązań podatkowych wyniosły 116.110 tys. zł i były o 101.102 tys. zł (o 673,6%) wyższe w porównaniu do 2014 r. Największy udział stanowiły wpłaty podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne, które stanowiły odpowiednio 63,4% i 45,7% wpłat w tych okresach. W I półroczu 2016 r. kwoty faktycznie odzyskane wyniosły 51.452 tys. zł i były o 39.459 tys. zł (329,0%) wyższe w porównaniu do analogicznego okresu 2014 r.
- W analizowanych okresach relacja kwot odzyskanych do ujawnionych zobowiązań wynosiła 3,76% w 2014 r., 21,01% w 2015 r., 7,37% w I półroczu 2015 r. oraz 21,37% w I półroczu 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 327-328)

2.3. Liczba i kwota wynikająca z fikcyjnych faktur oraz podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁶ przedstawiały się w analizowanych okresach następująco:

- w 2015 r. fikcyjnych faktur było 10.793 szt.; było to o 4.160 (62,7%) więcej w porównaniu do 2014 r. W I półroczu 2016 r. takich faktur było 5.989 sztuk; było to o 2.837 tys. zł (90,0%) więcej w porównaniu do I półrocza 2015 r.,
- w 2015 r. kwota wynikająca z fikcyjnych faktur wyniosła 2.636.786 tys. zł, była o 722.220 tys. zł (37,7%) wyższa w porównaniu do 2014 r. W I półroczu 2016 r. kwota ta wyniosła 1.460.803 tys. zł i była o 1.132.982 tys. zł (345,6%) wyższa w porównaniu do I półrocza 2015 r.,
- w 2015 r. podatek wymierzony na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniósł 328.308 tys. zł i był niższy o 4.826 tys. zł (o 1,45%) od podatku wymierzonego w 2014 r. W I półroczu 2016 r. omawiany podatek wymierzono na kwotę 122.557 tys. zł, tj. o 11.889 tys. zł (o 8,84%) niższą od podatku wymierzonego w porównywalnym okresie 2015 r.,

¹⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

- w 2015 r. wpłaty do budżetu z kwot podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosły 36.172 tys. zł i były wyższe o 33.726 tys. zł (prawie 15-krotnie) od wpłat w 2014 r. Stanowiły one 11,02% podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, przy 0,73% w 2014 r. W I półroczu 2016 r. omawiane wpłaty wyniosły 3.162 tys. zł i były niższe o 2.055 tys. zł (o 39,40%) w porównaniu do wpłat w I półroczu 2015 r. Stanowiły one 2,58% podatku wymierzonego przy 3,88% w porównywalnym okresie 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 326)

2.4. Analiza 15 zakończonych postępowań kontrolnych w UKS w badanym okresie wykazała, co następuje:

- w żadnej ze spraw postępowanie kontrolne nie zakończyło się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. Na podstawie art. 140 tej ustawy, we wszystkich analizowanych przypadkach informowano podatników we właściwym czasie o przedłużeniu terminu załatwienia, wskazując nowy termin załatwienia sprawy. W najdłużej trwającym postępowaniu podatek był informowany 14 razy o jego przedłużeniu. Postępowania kontrolne trwały od 51 dni do 968 dni, a średni czas trwania postępowania wynosił 412 dni. W analizowanych sprawach nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań. Głównymi przyczynami przedłużenia terminów zakończenia załatwienia spraw były: utrudniony kontakt lub jego brak z podatnikiem, uzyskiwanie informacji od innych podmiotów, przeprowadzanie kontroli u kontrahentów, których wyniki wykorzystywano w prowadzonym postępowaniu, pozyskiwanie informacji z innych instytucji – urzędów administracji państwowej lub samorządowej, banków, ZUS, administracji podatkowej innych państw, przesłuchiwanie świadków, a także analiza i weryfikacja zgromadzonych materiałów dowodowych.
- w analizowanych sprawach w 5 przypadkach przeprowadzono kontrole doraźne, zaś w 10 kontrole planowe. Średni upływ czasu od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko uczestnictwa podmiotu w oszustwie podatkowym do rozpoczęcia postępowania kontrolnego wynosił 214 dni, w tym kontroli doraźnych 67 dni, a planowych 288 dni. Nie stwierdzono nieuzasadnionej przerwy w prowadzeniu spraw przed rozpoczęciem kontroli. Czas od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko uczestnictwa podmiotu w oszustwie podatkowym do rozpoczęcia postępowania kontrolnego wynikał przede wszystkim z czynności wymaganych do przeprowadzenia przed jego rozpoczęciem, takich m.in. jak: analiza informacji otrzymanych od jednostek wnioskujących o przeprowadzenie kontroli danego podatnika, w przypadku podmiotu poza właściwością miejscową Urzędu uzyskanie zgody GKS na uruchomienie kontroli na terenie działania innego UKS, uruchomienie procedury wszczęcia postępowania kontrolnego. Jak pisał Kierownik Oddziału Analiz i Planowania, głównym kryterium kwalifikowania do kontroli doraźnych była przesłanka pilności ich podjęcia. Najczęściej wiązało się to z wnioskami innych organów o przeprowadzenie postępowania kontrolnego. Uzasadnieniem do wszczęcia kontroli doraźnych były też okresy przedawnień zobowiązań podatkowych oraz terminy zwrotów podatku VAT.
- ustalenia postępowań kontrolnych w 12 przypadkach znalazły potwierdzenie w decyzjach wymiarowych, w dwóch postępowaniach wydano wynik kontroli, a w jednym – podatek złożył korektę deklaracji. Podejście Urzędu w podobnych sprawach było jednolite.
- efekty finansowe 15 badanych postępowań kontrolnych wyniosły ogółem 130.861,6 tys. zł, w tym w 12 przypadkach – 130.444,9 tys. zł w decyzjach

- wymiarowych, w dwóch przypadkach – 351,0 tys. zł w postępowaniach zakończonych wynikiem kontroli oraz w jednej sprawie – 65,7 tys. zł w postępowaniu zakończonym korektą deklaracji. Odzyskano ogółem 1.016 tys. zł (0,78%), w tym 672,9 tys. zł zobowiązań określonych decyzjami wymiarowymi, 268,9 tys. zł po kontrolach zakończonych wynikiem kontroli oraz 74,2 tys. zł (zobowiązanie 65,7 tys. zł plus odsetki 8,5 tys. zł) po kontroli zakończonej złożeniem korekty. W czterech sprawach podatnicy uregulowali w całości zobowiązania określone decyzjami, w dwóch przypadkach częściowo (21,2% i 46%), a w dziewięciu przypadkach nie wyegzekwowano żadnych kwot,
- w trzech przypadkach, w prowadzeniu spraw korzystano z możliwości współpracy z administracjami innych państw. I tak:
 - a) w toku prowadzonego postępowania kontrolnego, w przedsiębiorstwie handlowym prowadzącym sprzedaż hurtową, na podstawie art. 7, 15 i 16 rozporządzenia nr 904/2010/UE w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, wystąpiono do francuskich, irlandzkich i czeskich organów podatkowych (łącznie 6 wniosków) o udzielenie informacji o transakcjach wykazywanych przez kontrolowany podmiot oraz podmioty występujące na wcześniejszym etapie obrotu towarami. W odpowiedzi otrzymano informacje i dokumenty, które bezpośrednio przyczyniły się do ustalenia łańcuchów podmiotów biorących udział w ustalonym procederze oszustwa podatkowego. Zobowiązanie wymierzono na kwotę 30.360,0 tys. zł,
 - b) podczas postępowania kontrolnego u podatnika prowadzącego produkcję sit molekularnych, na tej samej podstawie prawnej jak w sprawie powyżej z administracją francuską dokonano wymiany informacji dotyczących dostaw towarów i materiałów do produkcji, którą realizowały polskie firmy w ramach świadczenia usług na rzecz CECA S.A. Przekazane informacje i materiały przez administrację francuską dały podstawę do ustalenia nieprawidłowości, w zakresie zobowiązań podatkowych spółki. Decyzja wymiarowa na kwotę 317,5 tys. zł,
 - c) w toku postępowania kontrolnego w Spółce z o.o. zajmującej się obrotem paliwami, skierowano wniosek o udzielenie informacji o transakcjach dokonanych z kontrahentem litewskim (SCAC). Informacja otrzymana od administracji litewskiej nie wpłynęła na wysokość ustaleń kontroli. Decyzja wymiarowa na kwotę 253,2 tys. zł.
 - w dwóch przypadkach w trakcie postępowań kontrolnych uzyskano z GIIF informacje w pierwszym o rachunkach posiadanych przez Spółkę, a w drugim przypadku, na etapie analizowania podmiotu uzyskano informację o przepływach pieniężnych na rachunkach bankowych podmiotu, w tych sprawach wymierzono zobowiązania na łączną kwotę 12.251,2 tys. zł,
 - w badanych sprawach zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika dokonano w dwóch przypadkach. W pierwszym było to zabezpieczenie posiadanych środków finansowych na rachunku bankowym na kwotę 656 zł, a w drugim dokonano zabezpieczenia środków transportowych podatnika na kwotę 187,7 tys. zł. W pięciu przypadkach nie zachodziła potrzeba dokonania zabezpieczenia, gdyż w trakcie postępowania podatnicy prowadzili działalność. W ośmiu sprawach zabezpieczenie nie zostało dokonane z braku majątku przez podatnika. Urząd nie posiadał informacji dotyczących ewentualnego zabezpieczenia dokonane przez prokuratora,
 - w badanych sprawach niski poziom odzyskiwanych przez Skarb Państwa kwot z wymierzonych po kontrolach zobowiązań podatkowych, wynikał z tego, że:

- a) siedzibą firmy było „wirtualne biuro” (6),
 - b) zobowiązanie wymierzono podmiotowi pełniącemu rolę „słupa” w tzw. karuzeli podatkowej (5),
 - c) nie ustalono pobytu zobowiązanych, w tym obcokrajowców, a na etapie postępowania kontrolnego nie było kontaktu z zobowiązanymi (6),
 - d) zobowiązania wymierzono podmiotom, które już na etapie prowadzenia kontroli przez organ kontroli skarbowej nie miały majątku ani źródeł dochodu (7),
- w czterech sprawach ustalono sprawców oszustw podatkowych, miało to miejsce w przypadku podmiotów prowadzących działalność w toku prowadzonego postępowania oraz z którymi był kontakt. W pozostałych jedenastu przypadkach nie ustalono sprawców oszustw z uwagi na brak kontaktów z podatnikiem, który pełnił rolę „słupa”, siedzibą firmy było „wirtualne biuro” lub firma nie prowadziła działalności w trakcie postępowania kontrolnego,
 - w jednym przypadku z dwunastu badanych decyzji, podatnik wniósł odwołanie. Organ odwoławczy utrzymał w całości decyzję organu I-ej instancji.

(dowód: akta kontroli str. 329-395)

2.5. W badanym okresie do Urzędu wpłynęło dziewięć decyzji organu II-ej instancji, którymi uchylono decyzje wymiarowe Dyrektora Urzędu wydane w wyniku postępowań kontrolnych. Osiem decyzji uchylonych zostało w części, a jedna w całości. Uzasadnieniem uchylecia przez organ odwoławczy decyzji wymiarowych Dyrektora Urzędu było:

- w siedmiu przypadkach – uznanie prawa podatników do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego,
- w jednym – skorygowanie podatku do przeniesienia za jeden miesiąc, wskazanego w sentencji decyzji w zbyt dużej wysokości,
- w jednym – uznanie wyższych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁷.

(dowód: akta kontroli str. 396-418)

2.6. Na podstawie próby 29 kontroli zakończonych w badanym okresie, w wyniku których ujawniono nieprawidłowości na najwyższe kwoty w czterech wybranych obszarach ustalono, że:

- w siedmiu kontrolach (wszystkich przeprowadzonych przez Urząd) podmiotów prowadzących niezarejestrowaną działalność gospodarczą (niezgłoszoną do opodatkowania) naliczono zobowiązania podatkowe na łączną kwotę 4.449 tys. zł, natomiast wyegzekwowano łącznie 718 tys. zł. W dwóch przypadkach nieprawidłowości polegały na kolportażu druków bezadresowych, zaś zobowiązania podatkowe wyniosły 89 tys. zł. Cztery przypadki dotyczyły obrotu nieruchomościami (gruntami rolnymi) – naliczono zobowiązania podatkowe w wysokości 592 tys. zł, natomiast wyegzekwowano, wraz z odsetkami, 718 tys. zł. Jedna kontrola obejmowała handel folią stretch i opakowaniami sztucznymi, a zobowiązania podatkowe wyniosły 3.768 tys. zł,
- w dwóch kontrolach (wszystkich zakończonych) u osób, których źródła pochodzenia majątku powinny być zweryfikowane z powodu przychodów, które nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych, stwierdzono łącznie zobowiązania podatkowe w wysokości 166 tys. zł, natomiast wyegzekwowano 85 tys. zł,
- w dziesięciu kontrolach dotyczących podmiotów zaniżających faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, w których ujawniono nieprawidłowości

¹⁷ Ustawa z dnia 6 czerwca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U z 2012 r., r 361 , ze z.).

na najwyższe kwoty, ich łączna suma wyniosła 251.173 tys. zł, natomiast wyegzekwowano łącznie 82.222 tys. zł. W siedmiu przypadkach nieprawidłowości polegały na wykorzystywaniu mechanizmu karuzeli podatkowej w obrocie elektroniką – zobowiązania podatkowe wyniosły 197.559 tys. zł, a kwota wyegzekwowana to 82.222 tys. zł. W jednej kontroli nieprawidłowości dotyczyły fikcyjnej sprzedaży oleju smarowego, jako oleju napędowego. Kwota ustaleń wyniosła 20.921 tys. zł. W dwóch przypadkach nieprawidłowości polegały na stosowaniu karuzeli podatkowej w obrocie metalami szlachetnymi na kwotę 32.693 tys. zł,

- w dziesięciu kontrolach dotyczących działań mających na celu ograniczenie „szarej strefy” w gospodarce, w których ujawniono nieprawidłowości na najwyższe kwoty, ich łączna suma wyniosła 178.537 tys. zł. Nieprawidłowości dotyczyły wyłudzenia VAT przez podmioty „znikające” z obrotu gospodarczego, które wykorzystywały mechanizm karuzeli podatkowej. Sześć przypadków dotyczyło działalności związanej z handlem elektroniką, dwa – handlu złotem i po jednym – handlu samochodami oraz obrotu odzieżą.

(dowód: akta kontroli str. 419-421)

Ocena cząstkowa

Inspektorzy kontroli skarbowej prawidłowo prowadzili postępowania kontrolne w celu ograniczenia „szarej strefy” w różnych obszarach działalności. Zwiększono liczbę przeprowadzonych kontroli, a relacja kwot odzyskanych do ujawnionych w toku kontroli skarbowych zobowiązań wzrosła z 3,8% w 2014 r. do 21,0% w 2015 r. i 21,4% w I półr. 2016 r. Objęte szczegółowym badaniem 15 postępowań kontrolnych przeprowadzono prawidłowo, ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach wymiarowych lub złożonych przez podatników korektach, natomiast czas ich trwania był wynikiem obiektywnych okoliczności. Zobowiązania podatkowe w zbadanych sprawach określono na kwotę 130.444,9 tys. zł, a odzyskano ogółem 1.016 tys. zł (0,78%). Niski poziom wpłat w relacji do ustaleń wynikających z prowadzonych przez Urząd postępowań kontrolnych wynikał m.in. z tego, że zobowiązania wymierzano podmiotom pełniącym rolę tzw. „słupa” w karuzeli podatkowej oraz podmiotom, które już na etapie prowadzenia kontroli przez organ kontroli skarbowej nie miały majątku ani źródeł dochodu.

W miarę potrzeb wykorzystywano również możliwość współpracy międzynarodowej z administracjami podatkowymi innych państw. W jednym przypadku od decyzji wymiarowej wniesiono odwołanie, którą organ odwoławczy utrzymał w mocy. Urząd, realizując działania na rzecz ograniczenia szarej strefy w gospodarce, współpracował również z organami ścigania, m.in. w zakresie ujawniania sprawców oszustw podatkowych. Współpraca ta polegała m.in. na wykorzystywaniu dowodów zgromadzonych w toku postępowania karnego.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W myśl regulaminu organizacyjnego Urzędu, postępowaniami karnymi skarbowymi zajmował się Oddział Postępowań Przygotowawczych. Prawidłowość prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych zbadano na próbie 15 postępowań kontrolnych objętych badaniem NIK. Postępowania przygotowawcze w tych sprawach dotyczyły nieprawidłowości stwierdzonych w postępowaniach kontrolnych, których przedmiotem była prawidłowość rozliczeń VAT i PIT. Nieprawidłowości polegały na wystawianiu fikcyjnych faktur w zakresie sprzedaży towarów i usług, niewłaściwym rozliczaniu podatków – zawyżaniu podatku naliczonego, obniżaniu podatku należnego, nieprawidłowym odliczeniu podatku naliczonego od podatku należnego.

Wnioski o wszczęcie postępowań złożone zostały do Oddziału Postępowań Przygotowawczych w 11 sprawach, w tym w jednym przypadku przed zakończeniem postępowania. W czterech przypadkach nie złożono wniosków, a w trzech z nich postępowania kontrolne przeprowadzono na wniosek prokuratury prowadzącej sprawy karne wobec tych podatników. Miała tu miejsce przesłanka z art. 17 § 1 pkt 1 i 7 kodeksu postępowania karnego¹⁸. W przypadku jednego postępowania kontrolnego zakończonego korektą odstąpiono od wszczęcia postępowania przygotowawczego. Jako podstawę do odstąpienia od wszczęcia postępowania podano art. 1 § 2 kks który określa, że nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

Według stanu na 05.11.2016 r. w 11 sprawach, w których złożono wnioski o wszczęcie postępowań stan ich realizacji był następujący:

- cztery sprawy zostały załatwione jak poniżej:
 - a) w sprawie nr 28130221, zakończonym decyzją z 09.03.2015 r. określono zobowiązanie z tytułu nienależnego zwrotu VAT za okres od stycznia 2010 r. do grudnia 2011 r. w wysokości ogółem 1.326.599 zł. Postępowanie karno-skarbowe zostało wszczęte w dniu 26.08.2015 r., a w dniu 29.09.2016 r. wydano postanowienie o umorzeniu śledztwa na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 kpk¹⁹, w związku z art. 113 § 1 kks (brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu zabraniającego). Dnia 30.09.2016 r. Prokurator Prokuratury Rejonowej w Braniewie zatwierdził postanowienie o umorzeniu śledztwa,
 - b) w sprawie nr 28140235, zakończonym decyzją z 24.02.2015 r. stwierdzono uszczuplenie VAT za okres od lutego do maja 2010 r. w ogólnej kwocie 253.169 zł. W dniu 03.07.2015 r. wszczęto postępowanie karno-skarbowe. W dniu 24.06.2016 r. wniesiony został akt oskarżenia, który został zatwierdzony 29.06.2016 r. przez Prokuratora Prokuratury Rejonowej w Gdyni; brak informacji o dalszym biegu sprawy,
 - c) w sprawie nr 28140410, zakończonym decyzją z 30.03.2015 r. stwierdzono uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych za: 2010 r. o kwotę 67.525 zł, za 2011 r. o kwotę 91.139 zł, za 2012 r. o kwotę 141.440 zł, za 2013 r. o kwotę 144.774 zł. Postępowanie karno-skarbowe wszczęto w dniu 30.03.2015 r. W dniu 15.02.2016 r. wystąpiono z wnioskiem o dobrowolne poddanie się karze. Sąd Rejonowy dla Warszawy-Woli, wyrokiem z 11.08.2016 r. udzielił zezwolenia na dobrowolne poddanie się karze. Przychylając się do powyższego wniosku za popełnienie czterech czynów z art. 54 § 2 kks sąd orzekł karę grzywny w kwocie 40.000 zł wobec jednej osoby,
 - d) w sprawie nr 28160031 wszczęto postępowanie karnoskarbowe w dniu 24.08.2015 r., tj. przed zakończeniem postępowania kontrolnego, które zakończono decyzją z dnia 01.06.2016 r. W decyzji orzeczono narażenie na uszczuplenie VAT za kwiecień 2014 r. na kwotę 98.450 zł, uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych na kwotę 81.329 zł, niewystawienie faktury na kwotę 526.493,66 zł za wykonaną usługę prawną. W dniu 13.07.2016 r. podatnik wystąpił z wnioskiem o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, a następnie w dniu 20.07.2016 r. o warunkowe umorzenie postępowania karnego. Według stanu na 31.10.2016 r. Urząd nie posiada informacji o sposobie załatwienia wniosków,

¹⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.)

¹⁹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555, ze zm.).

- w jednej sprawie zakończonej decyzją z dnia 03.02.2015 r. określono zobowiązanie podatkowe na 171.182 zł., inspektor wystąpił z wnioskiem o wszczęcie postępowania karno-skarbowego w dniu 03.02.2016 r. Postępowanie przygotowawcze zostało wszczęte 14.09.2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 422-423 i 464-467)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że według stanu na 31.10.2016 r. w sześciu z jedenastu analizowanych spraw nie wszczęto postępowań przygotowawczych. W sprawach tych, od złożenia wniosku upłynęło od 45 do 365 dni, a wysokość zobowiązania określono na łączną kwotę 94.956,0 tys. zł.

Kierownik Oddziału Postępowań Przygotowawczych wyjaśnił, że w poszczególnych sprawach przyczyny niewszczęcia postępowań przygotowawczych, pomimo złożonych wniosków były następujące:

- sprawy podmiotów, które nie prowadziły działalności gospodarczej, a zostały założone dla generowania faktur na sprzedaż towarów oraz wykazywania zakupionych towarów, które to transakcje nie miały miejsca – należności ustalone na podstawie art. 108 VAT są nieściągalne. Mając wątpliwości, czy taki stan faktyczny rodzi odpowiedzialność z kks oraz czy takich spraw nie powinny prowadzić prokuratury, w dniu 3.11.2016 r. Urząd otrzymał informację, że należy uzgadniać prowadzenie tego rodzaju spraw z właściwymi prokuraturami, mając na uwadze idealny zbieg czynów (art. 8 kks), a w przypadku odmowy przejęcia spraw przez prokuratury, należy prowadzić postępowania przygotowawcze z art. 62 § 2 kks,
- sprawa podatnika E.M. – postępowanie przygotowawcze zostanie wszczęte. Zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych zostało spłacone przez podatnika w całości. Zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r. zł oraz w VAT rozłożono na raty, które są spłacane systematycznie. Podatnikowi na początku 2017 r. zostanie przedstawiony zarzut i wówczas będzie mógł skorzystać z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, spłacając pozostałą kwotę zaległości podatkowych jednorazowo. Z punktu widzenia interesu Skarbu Państwa jest to korzystne, jak również z punktu widzenia celów postępowania przygotowawczego,
- sprawa [...] ²⁰, spółka uregulowała należności publicznoprawne, zatem zobowiązanie podatkowe wygasło. Karalność czynu z art. 76 § 2 kks (nienależny zwrot podatku) upływa w 2019 r., a istnieje konieczność prowadzenia spraw o przedawniające się zobowiązania w 2016 r. Wszczęcie postępowania w wymienionej sprawie nastąpi w 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 454)

Ustalone
nieprawidłowości

Osiem wniosków o wszczęcie postępowań przygotowawczych sporządzonych zostało w terminie od 58 do 472 dni od decyzji.

Zgodnie z § 2 zarządzenia nr 11 Dyrektora Urzędu z dnia 15.10.2015 r.²¹, wniosek o wszczęcie postępowania przygotowawczego powinien być złożony w Oddziale Postępowań Przygotowawczych w terminie 30 dni od daty uprawomocnienia się decyzji wymiarowej lub wpływu do Urzędu akt postępowania zawierających prawomocne decyzje w sprawie.

W sprawie tej Wicedyrektor Dyrektor Urzędu wyjaśnił, że przedłużenie terminu do złożenia wniosku wynika w szczególności z konieczności:

²⁰ NIK wyłączyła jawność informacji na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1764)

²¹ Zarządzenie nr 11 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Olsztynie z dnia 15.10.2015 r. w sprawie zasad przekazywania do Oddziału Postępowań Przygotowawczych (W2M) wniosków dotyczących postępowań przygotowawczych z innych komórek organizacyjnych urzędu

- rozstrzygania wątpliwości, co do kwalifikacji prawnej czynu i miejsca jego popełnienia, co ma wpływ na ustalenie organu właściwego do prowadzenia postępowania przygotowawczego (czy tym organem jest inspektor kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w Olsztynie, czy inspektor z innego Urzędu Kontroli Skarbowej w kraju, czy też Prokurator), takie działania wymagają niejednokrotnie zebrania szeregu informacji z kraju i analizy tych informacji,
- analizy stanu prawnego i orzecznictwa pod kątem zaistnienia przesłanek ewentualnego odstąpienia od wszczęcia postępowania,
- uzyskania innych informacji mających wpływ na ocenę sprawy takich jak np.: czy podmiot dokonał zapłaty uszczuplonych należności, czy może uzyskał decyzję Urzędu Skarbowego o rozłożeniu na raty lub umorzeniu zaległości podatkowych,
- przekazywania po zakończeniu spraw innym organom materiałów z tego postępowania mających znaczenie dla postępowań prowadzonych wobec kontrahentów i podmiotów powiązanych,
- ustalenia faktycznego miejsca przebywania osób wskazywanych, jako osoby odpowiedzialne za uszczuplenia podatkowe.

Podał, że w żadnej z przedmiotowych spraw opóźnienie w złożeniu wniosku nie spowodowało przedawnienia zobowiązań podatkowych jak i karalności czynu.

(dowód: akta kontroli str. 455-457 i 468-473)

3.2. Z analizy dziewięciu spraw, w których do Urzędu wpłynęły w badanym okresie wyroki sądowe, wynikało, że:

- w pięciu przypadkach uszczuplony został podatek VAT-7 na łączną kwotę 350 tys. zł, z czego najwyższe uszczuplenie podatku wynosiło 181 tys. zł i dotyczyło handlu alkoholem etylowym; wymierzone kary wahały się od 40 do 120 stawek po 60-70 zł za stawkę w zależności od wysokości ujawnionych nieprawidłowości,
- w dwóch przypadkach sprawy dotyczyły podatku dochodowego na łączną kwotę 961 tys. zł, z czego jedno uszczuplenie podatku wyniosło 942 tys. zł, za które wymierzono karę 20 miesięcy pozbawienia wolności w zawieszeniu na pięć lat, grzywnę 500 stawek po 70 zł i obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej w wysokości 937 tys. zł,
- w jednym przypadku sprawa dotyczyła uszczuplenia podatku akcyzowego na kwotę 551 tys. zł; wymierzono karę roku pozbawienia wolności w zawieszeniu na trzy lata oraz obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej w wysokości 551 tys. zł,
- w jednym przypadku uszczuplenie należności podatkowych dotyczyło zarówno podatku VAT na kwotę 55 tys. zł i akcyzowego na kwotę 346 tys. zł, za które wymierzono karę łączną 150 stawek po 65 zł.

(dowód: akta kontroli str. 458-459)

3.3. W okresie objętym kontrolą UKS nie wszczął żadnego postępowania przygotowawczego o ukaranie podatników w związku z podejrzeniem naruszenia art. 55 kodeksu karnego skarbowego²² dalej „kks” (tzw. „firmanctwo”)²³.

(dowód: akta kontroli str. 460)

3.4. W analizowanym okresie zmniejszeniu ulegała liczba nałożonych mandatów karnych. W 2015 r. nałożono ogółem 182 mandaty, co w porównaniu do roku

²² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

²³ Zgodnie z art. 113. Ordynacji podatkowej - jeżeli podatek, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

poprzedniego stanowiło to 33,0% (551 mandatów). W omawianym okresie nałożono mandaty za czyny określone w: art. 54 § 3 kks²⁴ - trzy, art. 56 § 3²⁵ – jeden, art. 60 § 1²⁶ – 44, art. 62 § 4 kks²⁷ - 134, art. 81 § 1²⁸ – jeden, art. 84 § 1 – jeden. W 2014 r. liczba nałożonych mandatów za czyny określone w poszczególnych artykułach wynosiła odpowiednio 1, brak, 96, 442, 5 i 5. Ponadto, w 2014 r. nałożono dwa mandaty za czyny określone w art. 61 § 1²⁹ i pięć za czyny określone w art. 84 § 1³⁰. W I półroczu 2016 r. nałożono 8 mandatów, w tym 2 za czyn określony w art. 62 § 4 kks, tj. 6% nałożonych w I półroczu 2015 r.

W 2015 nałożono mandaty na kwotę 49,45 tys. zł, tj. 36,3% kwoty nałożonych mandatów w 2014 r. Największe kwoty mandatów nałożono za czyny określone w art. 60 § 1 – 11,30 tys. zł oraz art. 62 § 4 – 36,75 tys. zł, co stanowiło 97,2% kwoty nałożonych mandatów w tym okresie. W 2014 r. kwoty nałożonych mandatów w omawianych artykułach wyniosły odpowiednio 27,44 tys. zł oraz 104,38 tys. zł, tj. 97,3% kwoty nałożonych mandatów. W I półroczu 2016 r. kwota ta wyniosła 1,8 tys. zł, co stanowiło 36,3% kwoty nałożonych mandatów w analogicznym okresie 2015 r. Wyegzekwowane kwoty mandatów wyniosły za 2015 r. ogółem 45,9 tys. zł (92,3%), za 2014 r. wyegzekwowano 104,9 tys. zł, tj. 77,2% kwoty nałożonych mandatów. Za I półrocze 2016 r. wyegzekwowano 86,0% kwoty, a za I półrocze 2015 r. – 89,9% kwoty nałożonych mandatów.

W 2015 r. przeprowadzono 611 kontroli rzetelności ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej, co stanowiło 33,5% kontroli przeprowadzonych w 2014 r. (1.824). W I półroczu 2016 r. przeprowadzono 62 takie kontrole, tj. 14,8% kontroli przeprowadzonych w I półroczu 2015 r.

W wyjaśnieniu, Zastępca Dyrektora Urzędu podał, że „w latach 2015 – 2016, w zadaniach UKS uwzględnione zostały zmiany podyktowane przez ewoluujący rynek, toteż za istotne uznano działania w innych obszarach. W związku z kolejnymi, nałożonymi zadaniami, ukierunkowanymi przede wszystkim na zwalczanie zorganizowanej przestępczości podatkowej, nie uznano za priorytetowe dalsze prowadzenie postępowań mandatowych przez inspektorów kontroli skarbowej. W związku z tym nastąpił spadek liczby nałożonych mandatów”.

(dowód: akta kontroli str. 470-472)

3.5. W zakresie zmian, które powinny przyczynić się do poprawy skuteczności ograniczenia szarej strefy, UKS przekazywał swoje propozycje³¹ do Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów. Dotyczyły one przede wszystkim:

- skupienia zadań kontroli skarbowej na kontrolowaniu podmiotów unikających opodatkowania oraz zwalczaniu przestępczości podatkowej poprzez ograniczenie art. 2 ustawy o kontroli skarbowej³²,

²⁴ Podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

²⁵ Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

²⁶ Kto wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi, podlega karze do 240 stawek dziennych.

²⁷ Karze podlega ten, kto wbrew przepisom ustawy dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży

²⁸ Podatnik lub płatnik, który wbrew obowiązkowi nie dokonuje w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego albo aktualizacji objętych nim danych albo też podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym lub niepełne podlega karze grzywny za wykroczenia

²⁹ Kto nierzetelnie prowadzi księgę, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych

³⁰ Kto, nie dopełniając obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub innej jednostki organizacyjnej, dopuszcza, chociażby nieumyślnie, do popełnienia czynu zabronionego określonego w tym rozdziale, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

³¹ Pisma: nr UKS2891/W2A/0701/15 z 11 lutego 2014 r., nr UKS2891/W2A/0701/94/14/2/901 z 29 sierpnia 2014 r., nr UKS28/W2A/036/1245/4/15 z 4 września 2015 r.

- skrócenia procesu decyzyjnego i ustanowienie organu kontroli skarbowej, jako gospodarza postępowania kontrolnego oraz nadania uprawnień do stosowania zabezpieczeń majątkowych podmiotów kontrolowanych,
- likwidacji etapu postępowania kontrolnego, jakim jest kontrola podatkowa, przepisy tego etapu powinny stać się częścią postępowania podatkowego,
- uproszczenia trybu wszczynania postępowania kontrolnego poprzez odstąpienie od obowiązku uprzedzania podatnika o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego,
- zwiększenia uprawnień organów kontroli w sferze gromadzenia dowodów i ich zabezpieczania, obecne regulacje prawne powodują wydłużanie procesu zabezpieczania dowodów i umożliwiają ich ukrywanie,
- nadania uprawnień do stosowania kontroli operacyjnej na potrzeby postępowania kontrolnego,
- uproszczenia trybu zakończenia postępowania kontrolnego w razie niestwierdzenia nieprawidłowości,
- wprowadzenia przepisów obligujących podatników do odtworzenia dokumentów źródłowych i ksiąg podatkowych, które zostały utracone,
- ustanowienia jednej stawki VAT, co pozwoli wyeliminować wyłudzenie niższych stawek podatku i uprości rozliczenia,
- stworzenia bazy podmiotów karanych za przestępstwa podatkowe lub biorących udział w procederze wyłudzeń podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 474-495)

Dyrektor UKS wyjaśniła, że dokonane zmiany mające przyczynić się do poprawy skuteczności ograniczenia „szarej strefy” dotyczyły m.in.:

- nowelizacji art. 14d ustawy o kontroli skarbowej nadającym uprawnienia dyrektorowi UKS do zabezpieczania zobowiązań podatkowych na majątku kontrolowanego w drodze decyzji,
- podpisania porozumienia między Ministrem Spraw Wewnętrznych i Administracji, Ministrem Finansów i Prokuratorem Generalnym o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej, efektem porozumienia jest wdrożenie od 30 stycznia 2014 r. „Programu przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej w latach 2015-2020”,
- wprowadzenia (z dniem 1 lipca 2015 r.) mechanizmu tzw. odwróconego VAT na niektóre artykuły elektroniczne w celu ograniczenia wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT i unikania zapłaty należności budżetowych z tego tytułu,
- nowelizacji ustawy o VAT i akcyzie oraz zapasach paliw, wprowadzonej z dniem 1 sierpnia 2016 r. jako „pakiet paliwowy” umożliwiający skuteczniejszą walkę z przestępczością sprowadzającą paliwa z innych krajów Unii Europejskiej,
- zmiany zapisów w Kodeksie postępowania karnego i innych ustaw, dotyczących organów ścigania, pozwalających na wykorzystanie materiałów z kontroli operacyjnej w prowadzonych postępowaniach kontrolnych.

Spośród proponowanych zmian mogących przyczynić się do poprawy skuteczności ograniczenia „szarej strefy”, dotychczas nie zostały wdrożone regulacje prawne likwidujące zerową stawkę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów oraz nie uproszczono systemu podatkowego z uwagi na jego skomplikowanie, niespójność i rozbudowane formularze rozliczeniowe.

³² Ustawa z dnia 28 września 1991 o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 720 ze zm.).

Zdaniem Pani Dyrektor UKS, zmiany jakie należałoby wprowadzić w celu poprawy skuteczności ograniczenia „szarej strefy”, to obniżenie wysokości obciążeń fiskalnych i jednocześnie szybsze i bardziej dolegliwe karanie uchylających się od ich płacenia. Ponadto, należy ograniczyć możliwość dokonywania i przyjmowania płatności za towary i usługi w formie gotówkowej. Kolejna zmiana powinna dotyczyć szybkiego określania, czy dany podmiot i jego transakcje są elementem tzw. „karuzeli podatkowych”. Utrudnieniem stwierdzenia tej sytuacji jest możliwość składania kwartalnych deklaracji VAT. Możliwość składania kwartalnych deklaracji powinna dotyczyć wyłącznie podmiotów niebudzących żadnych zastrzeżeń organów podatkowych, tj. terminowo regulujących należności podatkowe i prowadzących działalność w małych rozmiarach. Istotną zmianą wymagającą wprowadzenia, to nałożenie na podatników obowiązku przekazywania do urzędu skarbowego w formie elektronicznej, wszystkich wystawionych faktur.

(dowód: akta kontroli str. 496-500)

Ocena cząstkowa

W ocenie NIK, działania Urzędu jako organu postępowania przygotowawczego w zakresie wszczynania postępowań karnoskarbowych były prowadzone zgodnie z wymogami obowiązujących przepisów prawa, pomimo nieprawidłowości polegającej na tym, że wnioski o wszczęcie postępowań przygotowawczych sporządzono ze znacznym opóźnieniem (od 58 do 472 dni od wydania decyzji ostatecznej). Zauważyć należy jednak, że w żadnej z badanych spraw nie miało miejsca przedawnienie karalności czynów.

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 Kontroli³³, wnosi o kierowanie wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach karnoskarbowych w terminie określonym zarządzeniem nr 11 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Olsztynie z dnia 15.10.2015 r. w sprawie zasad przekazywania do Oddziału Postępowań Przygotowawczych (W2M) wniosków dotyczących postępowań przygotowawczych z innych komórek organizacyjnych urzędu.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku pokontrolnego 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.

³³ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096 oraz z 2016 r., poz. 677.

Olsztyn, dnia 2 grudnia 2016 r.

Kontroler:
Joanna Łukasik
specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Olsztynie

Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
z up.

Piotr Górny
Wicedyrektor

.....
podpis