



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.017.03.2016

P/16/010

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

ul. Dożynkowa 9H, 61-662 Poznań

T +48 61 655 62 00, F +48 61 655 62 01

[lpo@nik.gov.pl](mailto:lpo@nik.gov.pl)

# 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 Poznaniu
Kontrolerzy	Ewa Kruszyńska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 113/2016 z dnia 5 października 2016 r. Przemysław Grad, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 112/2016 z dnia 5 października 2016 r. <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 1-4)</p>
Jednostka kontrolowana	Urząd Celny w Poznaniu, ul. Warszawska 183/185, 61-055 Poznań („Urząd” lub „UC”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Stanisław Downar, p.o. Naczelnika Urzędu Celnego <sup>1</sup> .

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli<sup>2</sup>, Urząd Celny w Poznaniu, w okresie objętym kontrolą<sup>3</sup>, rzetelnie realizował zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyły one prawidłowego typowania podmiotów do kontroli i wykonywania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, zgodnie z założeniami wynikającymi ze strategii działania służby celnej na lata 2014 - 2020<sup>4</sup>. Zintensyfikowane działania analityczne oraz kontrolne mające na celu ograniczenie szarej strefy w gospodarce przyczyniły się do osiągnięcia przez Urząd planowanych wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Ustalony przez Dyrektora Izby Celnej poziom ilościowy w odniesieniu do ujawnionych nielegalnych wyrobów tytoniowych oraz zatrzymanych automatów, na których urządzano nielegalne gry został w pełni zrealizowany. Jednocześnie, pomimo osiągnięcia założonych mierników stopnia realizacji celów w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach, w okresie 2015 – I półrocze 2016 r., nastąpił spadek skuteczności kontroli<sup>5</sup> mających na celu wykrycie przemytu, nielegalnej produkcji lub obrotu wyrobami tytoniowym, alkoholem etylowym i paliwem. Dotyczyło to w głównej mierze kontroli podatkowych

<sup>1</sup> W okresie 1 października 2012 r. – 9 czerwca 2016 r. Naczelnikiem UC był podinsp.. Andrzej Dąbrowski. Od 10 czerwca 2016 r. obowiązki Naczelnika UC pełni nadkom. Stanisław Downar.

<sup>2</sup> 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

<sup>3</sup> Okres 1 stycznia 2015 r. – 30 czerwca 2016 r.

<sup>4</sup> Przyjęta zarządzeniem nr 50 Ministra Finansów z 13 grudnia 2013 r. strategia zakłada podnoszenie jakości świadczonych usług przy jednoczesnym lepszym ukierunkowaniu sił (efektywność) i wykorzystaniu zasobów (oszczędność) dla zwiększenia skuteczności kontroli przy mniejszej ingerencji w legalne procesy gospodarcze. W tym celu Służba Celna ogranicza szarą strefę w gospodarce poprzez monitorowanie zagrożeń, stosując analizę ryzyka oraz segmentację ryzyk w stosunku do poszczególnych klientów, a dzięki szerokiej analizie posiadanych danych przeprowadza kontrole tam, gdzie rzeczywiście są one niezbędne.

<sup>5</sup> Mierzonej relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli

*Uzasadnienie  
oceny ogólnej*

i kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych. Poprawiła się natomiast skuteczność kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów. Wzrost skali działań kontrolnych w tym okresie w obszarze gier hazardowych urządzanych lub prowadzonych na nielegalnych automatach do gier nie wpłynął na obniżenie skuteczności tych kontroli (zachowana została ich 100% skuteczność).

Podstawą typowania podmiotów i miejsc do kontroli była kompleksowa analiza istotnych informacji ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych prowadzona w celu wyselekcjonowania podmiotów i miejsc o wysokim ryzyku prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa. Decyzje o sposobie wykorzystania informacji podejmowano niezwłocznie a szybkość reakcji Urzędu na rozpoznane zagrożenia uzależnione była od rodzaju podejmowanych czynności kontrolnych i sposobu zainicjowania kontroli. Szybciej reagowano, podejmując działania kontrolne zainicjowane na podstawie oceny napływających informacji niż w oparciu o opracowane profile ryzyka. Stopień realizacji mierników w okresie II półrocze 2014 – I półrocze 2015 r. w zakresie ilości zajętych papierosów oraz tytoniu i suszu tytoniowego kształtował się na poziomie odpowiednio 13,847% i 163,4%, a w zakresie liczby zatrzymanych automatów, na których urządzano nielegalne gry wyniósł 107,5%. W odniesieniu do okresu II półrocze 2015 – I półrocze 2016 r. stopień realizacji mierników w zakresie ilości ujawnionych nielegalnych wyrobów tytoniowych i liczby zatrzymanych automatów, na których urządzano nielegalne gry wyniósł odpowiednio 139,9% i 85,5%.

W okresie objętym kontrolą następował spadek skuteczności kontroli podatkowych i kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, czego następstwem był spadek wyników finansowych kontroli w 2015 r. o 36 punktów procentowych, w porównaniu do poprzedniego roku a w I półroczu 2016 r. o 20,9 punktów procentowych, w porównaniu do I półrocza 2015 r. W odniesieniu do kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, ich skuteczność uległa poprawie o 10,2 punktów procentowych w 2015 r. (przy ograniczeniu liczby kontroli o 14 punktów procentowych), co miało wpływ na wzrost o 7.903,4 tys. zł wyników finansowych kontroli. Skuteczność kontroli w obszarze gier hazardowych urządzanych lub prowadzonych na nielegalnych automatach do gier na poziomie 100% została zachowana, przy jednoczesnym zwiększeniu działań kontrolnych w tym obszarze o 180% w porównaniu do 2014 r., co przyczyniło się do wzrostu o 6.900 tys. zł wyników finansowych kontroli.

Wszczęcia postępowań podatkowych, będących następstwem kontroli podatkowych, dokonywano w ustawowym terminie. W odniesieniu do sześciu z nich prowadzono je przewlekłe i z nieuzasadnionymi przerwami, a w czterech nie dopełniono obowiązku zawiadomienia stron o niezakończonym sprawie we właściwym terminie. Na skutek opieszałego i nierzetelnego działania organu podatkowego dopuszczono do przedawnienia zobowiązań podatkowych na kwotę 71,2 tys. zł. Ustalenia NIK wskazują również na dopuszczenie (w trzech przypadkach spośród 12) do przedawnienia karalności czynów zabronionych wobec sprawców oszustw podatkowych związanych z narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnych na kwotę 384,8 tys. zł..

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Typowanie podmiotów do kontroli

Opis stanu  
faktycznego

1.1. W Urzędzie, typowanie podmiotów do kontroli poprzedzone było przeprowadzeniem analizy ryzyka<sup>6</sup> mającej na celu rozpoznawanie i oszacowanie wielkości tego ryzyka związanego z naruszeniem przepisów prawa oraz ustalenie środków niezbędnych do jego ograniczenia, stosownie do art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej<sup>7</sup> („UoSC”). Analizy ryzyka prowadzone były zgodnie z Instrukcją w sprawie zasad prowadzenia analiz dla potrzeb kontroli wykonywanych przez Służbę Celną<sup>8</sup>.

Podstawą analiz ryzyka były oceny informacji mogące w sposób bezpośredni lub pośredni przyczynić się do wykrycia nieprawidłowości w obszarach ryzyka podlegających kontroli wykonywanych przez Służbę Celną. Informacje pochodziły ze źródeł zewnętrznych (z instytucji kontrolnych, organów ścigania, od osób fizycznych i przedsiębiorców oraz środków masowego przekazu) oraz ze źródeł wewnętrznych, w tym z informacji o nieprawidłowościach ujawnionych w toku przeprowadzanych przez Służbę Celną postępowań kontrolnych, celno-podatkowych i karnych skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 5-113)

1.2. W związku z wdrożeniem w Służbie Celnej w 2015 r.<sup>9</sup> systemu zarządzania ryzykiem ZISAR<sup>10</sup> odstąpiono od sporządzania planów kontroli<sup>11</sup> na rzecz bieżącego planowania kontroli. Doboru podmiotów do kontroli dokonywano w oparciu o otrzymane wnioski o kontrolę wynikające z oceny informacji oraz o wskazania z opracowanych profili ryzyka i wskazań własnych Urzędu wynikających m.in. z napływających do UC wniosków organów i instytucji, w tym zgłoszeń, deklaracji czy informacji od podmiotów podlegających kontroli.

W badanym okresie Urząd otrzymał do analizy 599 informacji, z tego 65% informacji z obszaru gier hazardowych, 23,5% - wyrobów tytoniowych, 6,8% – wyborów alkoholowych a 4,7% - wyrobów energetycznych. Wszystkie informacje zostały poddane ocenie, w efekcie której, w odniesieniu do 8,2% informacji zlecono przeprowadzenie kontroli.

Urząd przeprowadził również w tym okresie 101 analiz ryzyka, z czego 99 zakończono wyznaczeniem profili ryzyka<sup>12</sup> i zleceniem kontroli (ze wskazaniem oczekiwanego przebiegu jej przeprowadzenia). Profile ryzyka dotyczyły obszaru wyrobów energetycznych (63,4%), gier hazardowych (31,6%) oraz wyrobów alkoholowych (5,0%)

(dowód: akta kontroli str. 628-751)

1.3. W 24 kontrolach zainicjonowanych na podstawie oceny informacji, objętych badaniem NIK, upływ czasu od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do podjęcia decyzji o zasadności przeprowadzenia kontroli wynosił od 1 do 37 dni, a od powzięcia ww. informacji do wszczęcia kontroli

<sup>6</sup> Ryzyko – ocenione zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa w obszarach zadań wykonywanych przez Służbę Celną

<sup>7</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 1799

<sup>8</sup> Zatwierdzona przez Szefa Służby Celnej

<sup>9</sup> Na podstawie zarządzenia Nr 6 Ministra Finansów z 3 lutego 2015 r.

<sup>10</sup> Zintegrowany System Analizy Ryzyka będący informatycznym zbiorem rejestrów kontroli, narzędzi wsparcia dla działań analitycznych oraz usług automatycznej analizy ryzyka umożliwiającym kompleksową obsługę procesów zarządzania ryzykiem w Służbie Celnej poprzez ocenę informacji (selekcja informacji, określenie sposobu wykorzystania informacji i określenia jej adresatów), prowadzenie analiz (identyfikacja i ocena ryzyka oraz określenie metod reakcji na ryzyko) oraz zarządzanie ryzykiem i realizacja kontroli (rejestrwanie jej wyników).

<sup>11</sup> Plan kontroli opracowano na I półrocze 2015 r. a od II półrocza 2015 r. kontrole wykonywano na bieżąco w oparciu o analizę profili ryzyka skierowanych do komórek kontrolnych za pośrednictwem Systemu ZISAR

<sup>12</sup> Dokument skierowany do komórki kontrolnej zawierający dane niezbędne do sporządzenia zlecenia kontroli (o przedsiębiorcach/osobach/towarach/miejscach/środkach transportu) oraz środkach i metodach reakcji na ryzyko.

wynosił od 8 dni do 5,5 miesiąca. Wobec siedemnastu podmiotów postępowania kontrolne zostały wszczęte na podstawie informacji ze źródeł zewnętrznych (z instytucji kontrolnych, policji, przedsiębiorców i osób fizycznych, spółdzielni mieszkaniowej) a upływ czasu od otrzymania informacji do wszczęcia postępowania kontrolnego wynosił od miesiąca (12 przypadków) do 5,5 miesiąca (1 przypadek). Wobec pozostałych 7 podmiotów, wszczęto postępowania na podstawie informacji własnych Urzędu, po upływie od 12 dni do 2 miesięcy (4 przypadki). Skuteczność tych kontroli<sup>13</sup> w badanej próbie wyniosła 50% przy czym odniesieniu do kontroli podjętych na podstawie informacji ze źródeł zewnętrznych ich skuteczność wyniosła 58,8% a informacji własnych – 28,6%.

(dowód: akta kontroli str. 628-751)

NIK zbadała również, w 21 przypadkach (kontrole zainicjowane na podstawie wskazań z opracowanych profili ryzyka), upływ czasu od dnia zlecenia przeprowadzenia analizy wskazującej na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, do wszczęcia kontroli. Wobec trzynastu podmiotów, postępowanie kontrolne zostało wszczęte przed upływem 1 miesiąca (13 przypadków) lub 2 miesięcy (1 przypadek) od dnia zatwierdzenia analizy ryzyka. W stosunku do pozostałych 7 podmiotów, wszczęto postępowania po upływie od 5,5 miesiąca do 11 miesięcy od dnia zatwierdzenia analizy ryzyka. Dotyczyło to kontroli podatkowych wywiązywania się podmiotów z obowiązków w zakresie podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej, zaplanowanych w oparciu o plany kontroli za I półrocze 2015 r., skutkujące koniecznością przeprowadzenia analizy ryzyka z wyprzedzeniem wielomiesięcznym. Skuteczność kontroli<sup>13</sup>, w badanej próbie, przeprowadzonych na podstawie opracowanych profili ryzyka, wyniosła 76%.

(dowód: akta kontroli str. 752-904)

1.4. W związku z funkcjonowaniem w Służbie Celnej wytycznych w zakresie systematyki obszarów ryzyka i metod reakcji na ryzyko<sup>14</sup> w Urzędzie nie zdefiniowano lokalnych obszarów ryzyka. Według tej systematyki odpowiednie obszary i ryzyka (jeżeli zostały one zidentyfikowane) przypisywano poszczególnym informacjom.

Natomiast w sytuacji, jak wyjaśnił Kierujący Sekcją Oceny Ryzyka w UC, gdy danej informacji nie można było przypisać odpowiedniego ryzyka<sup>15</sup>, a zawierała ona istotne dane pozwalające na określenie możliwości wystąpienia nowego, przeprowadzano analizę, tworząc nowy arkusz oceny ryzyka i wykonując wszystkie operacje na ryzyku zgodnie z instrukcjami i wytycznymi.

(dowód: akta kontroli str. 114-161)

W wyniku analiz i przeglądu ryzyka w Służbie Celnej w obszarach przemytu, nielegalnej produkcji lub obrotu wyrobami tytoniowymi, alkoholem etylowym, paliwami oraz w obszarze gier hazardowych urządzanych lub prowadzonych na automatach do gier funkcjonowały ryzyka zidentyfikowane na poziomie krajowym przez krajowe grupy zadaniowe<sup>16</sup> a do danej izby celnej wg właściwości terytorialnej należało przypisywanie tym ryzykom odpowiedniego poziomu prawdopodobieństwa występowania tych ryzyk na ich terenie.

W obszarze ryzyka 9.1 – Susz tytoniowy – na poziomie krajowym zidentyfikowano ryzyko dotyczące nielegalnego obrotu suszem tytoniowym,

<sup>13</sup> Mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli.

<sup>14</sup> Zatwierdzona przez Szefa Służby Celnej w lipcu 2014 r.

<sup>15</sup> Nie stworzono w systemie ZISAR odpowiedniego Arkusza Oceny Ryzyka.

<sup>16</sup> Utworzone przez Ministra Finansów : w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego (Grupę Zadaniową ds. Wyrobów Tytoniowych - Izba Celna w Białymstoku), wyrobów alkoholowych (Grupę Zadaniową ds. Kontroli Obrotu Wyrobami Alkoholowymi - Izba Celna w Rzepinie), wyrobów energetycznych (Grupę Zadaniową ds. Zwalczania Przystępczości Paliwowej/Wyrobów Energetycznych - Izba Celna w Katowicach) oraz w obszarze gier hazardowych (Grupę Zadaniową ds. Kontroli Gier i Zakładów Wzajemnych - Izba Celna w Szczecinie).

ocenione na terenie województwa wielkopolskiego jako ryzyko o wysokim stopniu prawdopodobieństwa. W badanym okresie ocenie poddano 4 otrzymane informacje wskazujące na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa, zlecając przeprowadzenie trzech kontroli (w tym jednej podatkowej).  
(dowód: akta kontroli str. 246-248, 556-619, 905-909, 1571-1573)

W obszarze ryzyka 9.2 – Papierosy – spośród dziesięciu zidentyfikowanych ryzyk na poziomie krajowym, za ryzyko o wysokim stopniu prawdopodobieństwa na terenie województwa wielkopolskiego uznano posiadanie bądź wprowadzanie do obrotu na terytorium kraju papierosów bez polskich znaków akcyzy celem uniknięcia uiszczenia należnego podatku akcyzowego. Ocenie w tym okresie poddano 101 informacji wskazujących na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa, zlecając przeprowadzenie 16 kontroli.  
(dowód: akta kontroli str. 249-252, 556-619, 905-909, 1571-1573)

W obszarze ryzyka 9.3 – Tytoń do palenia, cygara i cygaretki – na poziomie krajowym zidentyfikowano trzy ryzyka wymagające prowadzenia działań kontrolnych. Na terenie województwa wielkopolskiego uznano ryzyka o wysokim lub bardzo wysokim stopniu prawdopodobieństwa dotyczące obrotu tytońmi do palenia pochodzącym z nielegalnych źródeł i nielegalnej produkcji tytoniu w celu wprowadzenia go do obrotu lub wykorzystywania do nielegalnej produkcji papierosów. Ocenie w tym okresie poddano 36 informacji wskazujących na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa, zlecając przeprowadzenie 4 kontroli.  
(dowód: akta kontroli str. 253-258, 556-619, 905-909, 1571-1573)

W obszarach ryzyka 8.1 – Alkohol etylowy skażony i wyroby na bazie tego alkoholu oraz ryzyka 8.2 – Alkohol etylowy nieskażony i wyroby na bazie tego alkoholu – na poziomie krajowym zidentyfikowano po jednym ryzyku. Za ryzyka o wysokim stopniu prawdopodobieństwa z perspektywy województwa wielkopolskiego uznano zjawiska nielegalnego obrotu wyrobami spirytusowymi poprzez oferowanie do sprzedaży wyrobów spirytusowych nieoznaczonych znakami akcyzy, oznaczonych fałszywymi znakami akcyzy, oznaczonych uszkodzonymi, niewłaściwymi i nieprawidłowo nałożonymi lub nieważnymi znakami akcyzy. Ocenie w tym okresie poddano 41 informacji wskazujących na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa oraz przeprowadzono 5 analiz ryzyka. W efekcie zlecono przeprowadzenie 18 kontroli.  
(dowód: akta kontroli str. 195-245, 547-555, 905-909, 1571-1573)

W obszarze ryzyka 10.1 – Oleje opałowe i oleje napędowe przeznaczone na cele opałowe – na poziomie krajowym zidentyfikowano trzy ryzyka związane z nabyciem lub posiadaniem bądź sprzedażą olejów opałowych oraz olejów napędowych barwionych i znakowanych bez zapłaty należnego podatku akcyzowego (lub zapłaty akcyzy w nieprawidłowej wysokości) oraz użyciem olejów opałowych lub olejów napędowych barwionych i znakowanych niezgodnie z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia z akcyzy lub zastosowania niższej stawki. Na terenie województwa wielkopolskiego uznane zostały one jako ryzyka o niskim stopniu prawdopodobieństwa. Ocenie w tym okresie poddano 11 informacji wskazujących na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa oraz przeprowadzono 10 analiz ryzyka. W efekcie zlecono przeprowadzenie 14 kontroli.  
(dowód: akta kontroli str. 259-265, 620-627, 905-909, 1571-1573)

W obszarze ryzyka 10.3 – Benzyny, oleje napędowe – spośród sześciu wskazanych ryzyk na poziomie krajowym, cztery ryzyka zakwalifikowano do kategorii o średnim stopniu prawdopodobieństwa wystąpienia na terenie

województwa wielkopolskiego. Dotyczyły one użycia olejów napędowych zwolnionych z podatku akcyzowego. nabycia lub posiadania oraz sprzedaży olejów napędowych bez zapłaty należnego podatku akcyzowego (lub zapłaty akcyzy w nieprawidłowej wysokości), importu paliw zwolnionych od akcyzy z naruszeniem warunków zwolnienia. Ocenie w tym okresie poddano 7 informacji wskazujących na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa oraz przeprowadzono 30 analiz ryzyka. W efekcie, zlecono przeprowadzenie 31 kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 266-277, 620-627, 905-909, 1571-1573)

W obszarze ryzyka 10.7 – Oleje smarowe – na poziomie krajowym zidentyfikowano dwa ryzyka związane z nabyciem wewnątrzwspólnotowym olejów smarowych, dokonanych niezgodnie z przepisami wynikającymi z ustawy o podatku akcyzowym<sup>17</sup> oraz nabyciem lub posiadaniem olejów smarowych bez zapłaty należnego podatku akcyzowego (lub zapłaty akcyzy w nieprawidłowej wysokości) oraz bez zapłaty należnej opłaty paliwowej. Zostały one zakwalifikowane jako ryzyka o niskim poziomie prawdopodobieństwa na terenie województwa wielkopolskiego. Ocenie w tym okresie poddano 2 informacje wskazujące na zagrożenie wystąpienia zdarzenia bądź zjawiska naruszającego przepisy prawa oraz przeprowadzono 2 analizy ryzyka. W efekcie zlecono przeprowadzenie 2 kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 620-627, 905-909, 1571-1573)

W obszarze ryzyka 13.2 – Gry hazardowe urządzone na automatach do gier bez wykorzystania mediów elektronicznych – na poziomie krajowym zidentyfikowano pięć ryzyk strategicznych. Na terenie województwa wielkopolskiego uznano ryzyko urządzania nielegalnych gier na automatach za wysoce prawdopodobne uzasadniające zintensyfikowanie prowadzonych działań kontrolnych. Ocenie w tym okresie poddano 389 informacji wskazujących na miejsce z nielegalnymi automatami do gier oraz przeprowadzono 32 analizy ryzyka. W efekcie, zlecono przeprowadzenie 40 kontroli oraz 220 czynności sprawdzających celem potwierdzenia istnienia miejsc z nielegalnymi automatami do gier .

(dowód: akta kontroli str. 291-305, 910-914, 1571-1629)

1.5. Ponadto, w ramach okresowych planowanych działań Służby Celnej, Urząd otrzymywał z krajowych grup zadaniowych lub izby celnej wytyczne doboru podmiotów do kontroli, w szczególności:

- w ramach akcji LAMBADA (przeprowadzonej w 2015 r.) mającej na celu wyeliminowanie nielegalnego obrotu wyrobami spirytusowymi w dyskotekach, klubach i innych lokalach rozrywkowych zlokalizowanych na wsiach i w małych miastach;
- w ramach akcji PRÓBKA III (przeprowadzonej w 2015 r.) mającej na celu zdiagnozowanie rynku paliw płynnych pod kątem dystrybucji oleju napędowego niespełniającego wymagań jakościowych oraz ustalenie źródła ich pochodzenia i prawidłowości zapłaty należnych podatków;
- w ramach akcji WIOSNA (przeprowadzonej w 2016 r.), mającej na celu wyeliminowanie nielegalnego obrotu wyrobami spirytusowymi (poprzez oferowanie do sprzedaży wyrobów spirytusowych nieoznaczonych znakami akcyzy, a także oznaczonych fałszywymi lub uszkodzonymi albo nieważnymi znakami akcyzy)

Doboru podmiotów do kontroli w tych przypadkach dokonano zgodnie z metodologią typowania określoną w tym zakresie.

<sup>17</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.

(dowód: akta kontroli str. 1534-1537)

1.6. Przy typowaniu podmiotów do kontroli nie analizowano stanu majątkowego podmiotów (celem oceny możliwości wyegzekwowania po kontroli zobowiązań podatkowych oraz możliwości zabezpieczenia zobowiązań podatkowych). Analizy w tym zakresie ograniczono do analizy stanu zobowiązań podmiotów z tytułu należności wobec organów służby celnej w ramach wykorzystania informacji z dostępnych systemów informatycznych (np. ZEFIR, DŁUŻNIK). Natomiast w ramach porozumienia<sup>18</sup> o współpracy organów celnych i podatkowych na terenie województwa wielkopolskiego Urząd każdorazowo zwracał się do organów skarbowych o informacje dotyczy wytypowanych przez UC do kontroli podatkowych podmiotów m.in. co do wywiązywania się z obowiązków podatkowych

(dowód: akta kontroli str. 1534-1540)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie bezpośrednio nie wytypowano do kontroli podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu, gdyż nie prowadzono własnych analiz w tym zakresie (np. na internetowych aukcjach tytoniu, papierosów). Jak wyjaśnił Kierujący Sekcją Oceny Ryzyka w UC nie prowadzono zorganizowanego monitoringu sieci Internet pod względem oferowania do sprzedaży tytoniu, papierosów, alkoholu z powodu braku narzędzi do systemowego przeszukiwania sieci, jednakże zadania w zakresie dostarczania informacji wspomagających zwalczanie nadużyć w e-handlu wyrobami akcyzowymi realizowane były przez krajową grupę ds. e-kontroli<sup>19</sup>.

W I półroczu 2016 r. na podstawie otrzymanego raportu z krajowej grupy ds. e-kontroli dotyczącego oferowania do sprzedaży paliw płynnych w cenach niższych od cen hurtowych oraz uczestnictwa w przetargach na dostawy paliw przeprowadzono jedną analizę<sup>20</sup> ukierunkowaną na konkretny podmiot, zakończoną wnioskiem o przeprowadzenie kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 339-357, 1535-1536)

1.7. W badanym okresie kontrole podatkowe i celne<sup>21</sup> zostały przeprowadzone głównie na podstawie wewnętrznych analiz (60,7% kontroli) lub informacji przekazywanych przez izbę celną (36,0% kontroli). W przypadku zaś kontroli wykonywanych przez Urząd w zakresie urządzania lub prowadzenia gier hazardowych na automatach do gier podejmowane one zostały zarówno na podstawie zewnętrznych źródeł informacji, w tym w wyniku współpracy z organami ścigania (21,6%), z innych instytucji (6,7%)<sup>22</sup> a także informacji anonimowych od osób fizycznych (20,7%) oraz na podstawie wewnętrznych analiz (43,4%) i informacji przekazywanych przez izbę celną (7,4%)

(dowód: akta kontroli str. 524-525)

Współpracę z organami ścigania podejmowano doraźnie w odniesieniu do konkretnych spraw realizowanych przez komórki Urzędu z uwagi, iż nie było systemowych uregulowań normujących taką współpracę. Jak wyjaśnił Kierujący Sekcją Oceny Ryzyka, w ramach prowadzonych działań analitycznych nie prowadzono wymiany informacji z innymi organami ścigania gdyż na ogół raczej występuje deficyt informacji o potencjalnych nieprawidłowościach niż ich nadmiar.

(dowód: akta kontroli str. 1534-1537)

<sup>18</sup> Porozumienie z 18 maja 2010 r. zawartego pomiędzy Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu

<sup>19</sup> Grupa Zadaniowa ds. e-Kontroli - Izba Celna w Opolu.

<sup>20</sup> Analiza typu „Dodanie profilu do AOR”

<sup>21</sup> Dotyczy kontroli zgłoszeń celnych po zwolnieniu towarów, o których mowa w art. 78 ust. 2 Wspólnotowego Kodeksu Celnego (do 1 maja 2016 r.) a następnie w art. 48 Unijnego Kodeksu Celnego.

<sup>22</sup>Tj. rady osiedla, administracje, urzędy miasta, starostwa powiatowego itp.



1.8. Skuteczność kontroli (podatkowych i celnych) w okresie objętym kontrolą wyniosła 73,6%<sup>23</sup>, przy czym w 2015 r. wyniosła 74,6% a w I półroczu 2016 r. – 71,4%. W porównaniu do 2014 r. skuteczność kontroli w 2015 r. była wyższa o 8,2 punktów procentowych a w I półroczu 2016 r. była wyższa o 3,8 punkty procentowe niż w I półroczu 2015 r. Natomiast wszystkie kontrole przeprowadzone w obszarze gier hazardowych urządzanych lub prowadzonych na automatach do gier wbrew przepisom ustawy o grach hazardowych (poza kasynami i salonami gier) zakończyły się ustaleniami w zakresie ujawnienia nielegalnych automatów do gier. Ich skuteczność wynikała w dużej mierze z zasad typowania miejsc do kontroli w oparciu o Mapę Hazard. W porównaniu do 2014 r. nastąpiła intensyfikacja działań kontrolnych w tym obszarze o 180%<sup>24</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 358-359)

W okresie 2015 r. – I półrocze 2016 r. przeprowadzono 2.683 kontrole przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych<sup>25</sup>, z tego w 2015 r. – 1.766 i w I półroczu 2016 r. - 917, a ich skuteczność wyniosła odpowiednio 7,2% i 8,0%. W tym okresie nastąpił spadek skuteczności tych kontroli, przy czym w 2015 r. o 4,5 punktów procentowych (w porównaniu do roku poprzedniego) a w I półroczu 2016 r. o 0,6 punktu procentowego (w porównaniu do analogicznego poprzedniego okresu). Wynikało to z faktu prowadzenia przez Urząd regularnych działań kontrolnych o charakterze prewencyjnym w zakresie prawidłowości oznaczania wyrobów alkoholowych znakami akcyzy w sklepach, restauracjach i innych punktach gastronomicznych oraz działań patrolowo-kontrolnych targowisk i bazarów.

W badanym okresie podjęto również 39 kontroli celem sprawdzenia rodzaju paliwa w zbiornikach lub innych środkach przewozowych<sup>26</sup>, z tego w 2015 r. – 32 i w I półroczu 2016 r. - 7, a ich skuteczność wyniosła odpowiednio 21,9% i 14,3%. W porównaniu do 2014 r. skuteczność tych kontroli w 2015 r. była nieco wyższa o 0,3% punktu procentowego (przy jednoczesnym zmniejszeniu ilościowo kontroli o 70%) a w I półroczu 2016 r. skuteczność była o 3,3 punktu procentowego niższa niż w I półroczu 2015 r.

Natomiast uległa poprawie skuteczność kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów i wyniosła 18,6%<sup>27</sup>, przy czym z tego w 2015 r. wyniosła 25,1% i była wyższa o 10,2 punktów procentowych (w porównaniu do roku poprzedniego), a w I półroczu 2016 r. wyniosła 7,0% i była o 5,4 punkty procentowe niższa niż w I półroczu 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 358-359)

Ustalone  
nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

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

Typowania podmiotów do kontroli dokonywano w oparciu o rzetelne rozpoznanie. Czynności analityczne związane z przetwarzaniem i oceną pozyskanych informacji o potencjalnych lub stwierdzonych nieprawidłowościach realizowane zgodnie z wytycznymi. Działania kontrolne podejmowano w obszarze wyrobów tytoniowych, alkoholowych i paliw oraz gier hazardowych w reakcji na informacje zewnętrzne oraz na zdiagnozowane ryzyka występowania nieprawidłowości w tych obszarach. Efektywność podjętych działań analitycznych i kontrolnych wpłynęła na poprawę

<sup>23</sup> Spośród 91 przeprowadzonych kontroli w 67 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (w tym 2015 r. – na 67 kontroli w 47 wykazano nieprawidłowości a w I półroczu 2016 r. – na 28 kontroli w 20 kontrolach ujawniono nieprawidłowości)

<sup>24</sup> W 2014 r. przeprowadzona 122 kontrole – ich skuteczność 100%.

<sup>25</sup> Dotyczy kontroli, o której mowa w art. 30 ust. 2 UoSC, w zakresie wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia wyrobów akcyzowych oraz stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy

<sup>26</sup> Dotyczy kontroli, o której mowa w art. 30 ust. 3 pkt. 2 UoSC

<sup>27</sup> Spośród 1.940 przeprowadzonych kontroli w 361 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (w tym 2015 r. – na 1.244 kontroli w 312 wykazano nieprawidłowości a w I półroczu 2016 r. – na 696 kontroli w 49 kontrolach ujawniono nieprawidłowości)

skuteczności kontroli celnych (zwłaszcza kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów) i podatkowych (w odniesieniu do 2015 r.). Nie wpłynęły one jednakże na poprawę skuteczności kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych ze względu, w dużej mierze, na ich prewencyjny charakter. Na tym samym stuprocentowym poziomie kształtowała się skuteczność kontroli nielegalnych działań w obszarze gier hazardowych urządzanych i prowadzonych na automatach do gier, pomimo zdecydowanego zwiększenia działań kontrolnych w tym obszarze.

## 2. Działania na rzecz ograniczenia szarej strefy oraz ich efekty.

Opis stanu faktycznego

2.1. Liczba przeprowadzonych kontroli podatkowych w latach 2015 – 2016 (I półrocze) wyniosła w Urzędzie łącznie 49, z czego nieprawidłowości stwierdzono w 34 o kwocie ustaleń przedstawionych w protokołach kontroli w łącznej wysokości 3.850,9 tys. zł (wynik finansowy). Liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych w 2015 r. zmalała w porównaniu do roku poprzedniego o 19,5% (z 46), a kwota ustaleń o 1.879,8 tys. zł (do 3.334,8 tys. zł). Tendencja malejąca liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych utrzymała się również w I półroczu 2016 r., w porównaniu do analogicznego okresu I półrocza 2015 r., gdyż zmalała o 50% (do 12 w I półroczu 2016 r.), a kwota ustaleń o 1.956,6 tys. zł (do 516,1 tys. zł).

Liczba kontroli celnych przeprowadzonych w latach 2015 – 2016 (I półrocze), na podstawie art. 78 ust. 2 WKC<sup>28</sup> i odpowiednio art. 48 UKC<sup>29</sup>, wyniosła w Urzędzie łącznie 42, z czego nieprawidłowości stwierdzono w 33 o kwocie ustaleń w łącznej wysokości 1.751,8 tys. zł (wynik finansowy). Liczba kontroli celnych przeprowadzonych w 2015 r. wzrosła w porównaniu do roku poprzedniego o 44,4% (z 18), a kwota ustaleń zmalała o 152,4 tys. zł (do 849 tys. zł). Podobnie w I półroczu 2016 r., w porównaniu do analogicznego okresu I półrocza 2015 r., liczba kontroli celnych wzrosła o 60% (z 10 w I półroczu 2015 r.), a kwota ustaleń wzrosła o 784,4 tys. zł (do 902,9 tys. zł).

Liczba kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, przeprowadzonych w latach 2015 – 2016 (I półrocze), wyniosła w Urzędzie łącznie 1.940, z czego nieprawidłowości stwierdzono w 361 o kwocie ustaleń w łącznej wysokości 15.395,7 tys. zł. Liczba ww. kontroli przeprowadzonych w 2015 r. zmalała w porównaniu do roku poprzedniego o 13,6% (z 1.439), a kwota ustaleń wzrosła o 7.903,4 tys. zł (do 12.883,2 tys. zł). Z kolei w I półroczu 2016 r., w porównaniu do analogicznego okresu I półrocza 2015 r., liczba ww. kontroli wzrosła o 26,5% (z 550 w I półroczu 2015 r.), a kwota ustaleń zmalała o 8.287,0 tys. zł (do 2.512,5 tys. zł).

Liczba kontroli gier hazardowych urządzanych/prowadzonych na automatach do gier, przeprowadzonych w latach 2015 – 2016 (I półrocze), wyniosła w Urzędzie łącznie 341, a kwota ustaleń (wynik finansowy) wyniosła łącznie 13.956,0 tys. zł<sup>30</sup>. Liczba ww. kontroli przeprowadzonych w 2015 r. wzrosła w porównaniu do roku poprzedniego o 145,7% (do 285 ze 116), a kwota ustaleń o 6.900,0 tys. zł (do 11.232,0 tys. zł). Natomiast w I półroczu 2016 r., w porównaniu do analogicznego okresu I półrocza 2015 r., liczba ww. kontroli i kwota ustaleń zmalały odpowiednio o 57,9% (ze 133 w I półroczu 2015 r.) i o 2.460,0 tys. zł (do 2.724,0 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 358)

<sup>28</sup> Unijny Kodeks Celny (Dz. U. UE. L. 2013.269).

<sup>29</sup> Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. U. UE. L. 2008.145) uchylony z dniem 30 października 2013 r.

<sup>30</sup> Kwota oszacowana jako iloczyn liczby zajętych automatów i kary pieniężnej w wysokości 12.000,00 zł.

W latach 2015 – 2016 (I półrocze) Oddziały Celne Urzędu nie dokonały ujawnień przemytu tych wyrobów przed dokonaniem zgłoszeń celnych. Urząd korzystał wyłącznie ze współpracy z Policją, przede wszystkim podczas takich działań jak kontrole oznaczania wyrobów znakami akcyzy.

(dowód: akta kontroli str. 363, 365, 368)

Na dzień 30 czerwca 2016 r. w Urzędzie niezakończone były trzy kontrole podatkowe dotyczące obrotu paliwami.

(dowód: akta kontroli str. 360)

2.2. Działania podejmowane przez Urząd wobec podmiotów podejrzewanych o dokonywanie przemytu, nielegalnej produkcji lub/i obrotu wyrobami tytoniowymi polegały przede wszystkim na przeprowadzaniu kontroli prawidłowości oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy w obrocie handlowym. W latach 2015-2016 (I półrocze) przeprowadzono łącznie 199 tego rodzaju kontroli, z czego w 2015 r. – 123 na łączną kwotę<sup>31</sup> 328,9 tys. zł (dotyczącą 191,2 tys. sztuk papierosów i 296,67 kg tytoniu) i w I półroczu 2016 r. – 76 na łączną kwotę 185,2 tys. zł (dotyczącą 187,9 tys. sztuk papierosów i 85,02 kg tytoniu). Najczęściej stwierdzone nieprawidłowości polegały na występowaniu w obrocie handlowym towarów z nieważnymi znakami akcyzy oraz na braku tych znaków (towary pochodzące z przemytu lub nabycia wewnątrzspółnotowego).

W 2015 r., w porównaniu do roku poprzedniego, liczba kontroli zmalała o 40% (206 w 2014 r.), a kwota<sup>31</sup> o 62,4% (875,7 tys. zł w 2014 r.). W I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półrocza 2015 r., liczba kontroli i ww. kwota kształtowały się na podobnym poziomie.

(dowód: akta kontroli str. 361-363)

Ponadto, Urząd przeprowadził jedną kontrolę podatkową (w I półroczu 2016 r.), w wyniku której ustalono, że pośredniczący podmiot tytoniowy dokonał w latach 2014-2015 sprzedaży bez założenia znaków akcyzy suszu tytoniowego podmiotowi innemu niż skład podatkowy lub pośredniczący podmiot tytoniowy, wskutek czego uszczuplenie w podatku akcyzowym wyniosło 458 tys. zł (postępowanie podatkowe w toku).

W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2014 r. ustalono, że wyprodukowane przez podmiot wyroby tytoniowe – „cygara” – nie spełniały wymogów definicji cygar zawartej w art. 98 ust. 4 ustawy o podatku akcyzowym i zostały uznane za susz tytoniowy w rozumieniu przepisów art. 99a ust. 1 tej ustawy, wskutek czego uszczuplenie w podatku akcyzowym wyniosło 183,9 tys. zł<sup>32</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 361, 385-389)

Na koniec 2015 r. na terenie właściwości Urzędu działalność w zakresie obrotu suszem tytoniowym prowadzona była przez cztery podmioty posiadające status pośredniczących podmiotów tytoniowych („PPT”). W związku ze zmianą (od 1 stycznia 2016 r.) przepisów w zakresie działalności podmiotów posiadających status pośredniczących podmiotów tytoniowych<sup>33</sup> nie wytypowano podmiotów PPT do kontroli. Tym samym, Urząd nie przeprowadził kontroli u żadnego, z czterech podmiotów PPT. Wszczęto natomiast w 2016 r. postępowania administracyjne, w wyniku których dokonano wykreślenia ich z rejestru pośredniczących podmiotów

<sup>31</sup> Kwota odzwierciedla szacunkową wartość podatku akcyzowego (oszacowaną na podstawie stawek tego podatku) od zatrzymanych towarów oraz wartość mandatów nałożonych podczas kontroli.

<sup>32</sup> Sprawa w toku, skarga na decyzję Dyrektora Izby Celnej w Poznaniu utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu nierozstrzygniętą przez WSA

<sup>33</sup> Ustawą z 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1470) wprowadzono obowiązek rejestracji podmiotów PPT na podstawie złożonego wniosku o wpis do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych (wraz ze złożeniem zabezpieczenia akcyzowego) zamiast dotychczasowego obowiązku pisemnego powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako pośredniczący podmiot tytoniowy

tytoniowych. Na dzień zakończenia kontroli NIK<sup>34</sup> we właściwości miejscowej Urzędu nie było pośredniczących podmiotów tytoniowych.

(dowód: akta kontroli str. 334-338, 362, 1541-1542)

2.3. Wobec podmiotów podejrzewanych o dokonywanie przemytu, nielegalną produkcję lub/i obrót alkoholem etylowym Urząd w latach 2015 – 2016 (I półrocze), przeprowadził łącznie 43 kontrole prawidłowości oznaczania wyrobów alkoholowych znakami akcyzy (w obrocie handlowym), z czego w 2015 r. - 14 na łączną kwotę<sup>35</sup> 141,1 tys. zł (ujawniono 1.756 litrów alkoholu etylowego 100%) i w I półroczu 2016 r. – 29 na łączną kwotę 2,6 tys. zł (ujawniono 6 litrów alkoholu etylowego 100%). W 2015 r., w porównaniu do roku poprzedniego, liczba tego rodzaju kontroli zmalała o 81,6% (76 w 2014 r.), a kwota wzrosła o 1.243,8% (10,5 tys. zł w 2014 r.). W I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półrocza 2015 r., liczba kontroli i kwota wzrosły odpowiednio o 314,3% (7 w I półroczu 2015 r.) i o 1,3 tys. zł, tj. o 100%.

Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości polegały na występowaniu w obrocie handlowym towarów z nieważnymi znakami akcyzy oraz w ogóle braku tych znaków (towary pochodzące z przemytu lub nabycia wewnątrzspółnotowego).

(dowód: akta kontroli str. 364-366)

W latach 2015-2016 (I półrocze), w obszarze alkoholu etylowego skażonego i wyrobów na bazie tego alkoholu przeprowadzono łącznie 124 kontrole w restauracjach, pubach, lokalach gastronomicznych i w punktach sprzedaży detalicznej, w tym 95 było działaniami regularnymi, a 17 akcjami zorganizowanymi przez Izbę Celną w Poznaniu. W trakcie tych działań przeprowadzono 13 testów z wykorzystaniem testerów polowych, a 11 pobranych próbek skierowano do badań laboratoryjnych. Jeden raz wykryto wyroby wytworzone na bazie alkoholu skażonego. W efekcie tych działań stwierdzono uszczuplenie w podatku akcyzowym, które wyniosło 6,6 tys. zł (nałożone mandaty 7,2 tys. zł).

W okresie objętym kontrolą, Urząd nie przeprowadzał kontroli celnych na podstawie art. 78 ust. 2 WKC i odpowiednio art. 48 UKC w celu sprawdzenia prawidłowości ostatecznego przeznaczenia importowanych lub nabytych wewnątrzspółnotowo płynów do spryskiwaczy szyb, płynów przeciwoblodzeniowych, alkoholu całkowicie skażonego.

(dowód: akta kontroli str. 365)

W wyniku zainicjowanych i przeprowadzonych przez Urząd w październiku 2015 r. dwóch kontroli legalności oferowanych do sprzedaży wyrobów alkoholowych, ujawniono posiadanie przez osoby fizyczne nielegalnych wyrobów, w których znajdowały się związki chemiczne powstające podczas odkażania. Zatrzymano łącznie 1.755,96 litrów produktów na kwotę 100,1 tys. zł, a sprawcy zostali ukarani karą grzywny w łącznej kwocie 33,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 371)

2.4. W latach 2015 – 2016 (I półrocze) liczba kontroli podatkowych dotyczących posiadania i/lub obrotu paliw bez opłaconego podatku akcyzowego wyniosła 47, z czego w 2015 r. – 39 na łączną kwotę uszczupień tego podatku 674,0 tys. zł i w I półroczu 2016 r. – 8 na łączną kwotę 17,9 tys. zł. W 2015 r., w porównaniu do roku poprzedniego, liczba tego rodzaju kontroli wzrosła o 26% (31 w 2014 r.), a kwota uszczupień podatku była o 1.476,7 tys. zł niższa (2.150,6 tys. zł w 2014 r.). Z kolei, w I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półrocza 2015 r., liczba kontroli i kwota uszczupień była niższa odpowiednio o 65% (23 w I półroczu 2015 r.) i o 418,5 tys. zł, tj. o 96%.

<sup>34</sup> Na dzień 23 listopada 2016 r.

<sup>35</sup> Kwota odzwierciedla szacunkową wartość podatku akcyzowego (oszacowaną na podstawie stawek tego podatku) od zatrzymanych towarów oraz wartość towaru bez podatku akcyzowego i mandatów nałożonych podczas kontroli.

Jedną z kontroli podatkowych w zakresie wywiązywania się z obowiązków zapłaty podatku akcyzowego była kontrola przeprowadzona w 2015 r., w wyniku której ustalono, że podmiot dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia olejów smarowych, nie złożył deklaracji i nie zapłacił z tego tytułu podatku akcyzowego w wysokości 191,0 tys. zł (postępowanie podatkowe w toku).

(dowód: akta kontroli str. 367, 368, 373)

Ponadto, Urząd przeprowadził w 2015 r. kontrole podatkowe<sup>36</sup>, w podmiotach nabywających olej napędowy od jednego podmiotu, który uznany został w toku kontroli urzędu skarbowego za wystawiającego „puste faktury VAT” służące wprowadzeniu do obrotu gospodarczego oleju napędowego niewiadomego pochodzenia.

(dowód: akta kontroli str. 390-395, 402-413, 420-424, 430-435)

Urząd przeprowadził ponadto, w oparciu o art. 30 ust. 2 pkt 2 UoSC, łącznie 52 kontrole o szacunkowej wartości podatku akcyzowego od zatrzymanych towarów w wysokości 25,2 tys. zł<sup>31</sup>. Polegały one na przeprowadzeniu prób polowych na zawartość znacznika oleju opałowego w paliwach w zbiornikach na stacjach paliw, u innych podmiotów w zbiornikach maszyn budowlanych, rolniczych. Zarówno w 2015 r., w porównaniu do roku poprzedniego, jak i w I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półrocza 2015 r., liczba tego rodzaju kontroli była niższa odpowiednio o 69% (142 w 2014 r.) i o 60% (20 w I półroczu 2015 r.), a kwota szacunkowej wartości podatku akcyzowego od zatrzymanych towarów odpowiednio o 1.054,2 tys. zł (1.079,4 tys. zł w 2014 r.) i o 3,5 tys. zł (w I półroczu 2016 r. nie było efektów finansowych tego rodzaju kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 367)

Kontrole rodzaju paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych przeprowadzone zostały 98 razy, z czego w przypadku 25, stwierdzono nieprawidłowości w zakresie niezgodnego z przeznaczeniem zużycia oleju opałowego (do silników spalinowych). Uszczuplenia w podatku akcyzowym wyniosły 4,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 368)

W latach 2015-2016 (I półrocze) w Urzędzie nie było zarejestrowanych podmiotów prowadzących składy podatkowe paliw.

(dowód: akta kontroli str. 1411-1419)

2.5. W celu likwidacji szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach Urząd zajął w latach 2015 – 2016 (I półrocze) 1.163 automaty w ramach 341 kontroli. Efekty finansowe wyniosły łącznie 13.956,0 tys. zł<sup>30</sup>. W 2015 r. Urząd zatrzymał 936 automatów, na których urządzano nielegalne gry (w ramach 285 kontroli), tj. o 259,3% więcej niż w 2014 r. (361 sztuk). W I półroczu 2016 r. zajęto 227 automatów (w ramach 56 kontroli). Liczba zajętych automatów w poszczególnych trzech półroczach okresu objętego kontrolą NIK, kształtowała się na podobnym poziomie w obu półroczach 2015 r. (432 I półrocze i 504 II półrocze), a w I półroczu 2016 r. liczba zajęć uległa zmniejszeniu o 53% w porównaniu do I półrocza 2015 r. i o 45% w porównaniu do II półrocza tego roku.

(dowód: akta kontroli str. 369)

2.6. W toku kontroli NIK, szczegółowym badaniem objęto 12 spraw, z czego 10 zakończonych wydaniem w okresie kontrolowanym decyzji<sup>37</sup> określających zobowiązania w podatku akcyzowym i w opłacie paliwowej oraz dwie zakończone

<sup>36</sup> Pięć kontroli objętych szczegółowym badaniem w toku kontroli NIK, przedstawionych w pkt 2.2. niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w wyniku których stwierdzono uszczuplenie w podatku akcyzowym w łącznej kwocie 285,2 tys. zł i w opłacie paliwowej w kwocie 7,0 tys. zł.

<sup>37</sup> Kwestionariusze badanej próby od nr 1 do nr 10 dotyczące decyzji o najwyższych kwotach uszczupień.

złożeniem deklaracji AKC-U (po raz pierwszy) w wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych<sup>38</sup>. Analiza wykazała, że kontrolę doraźną przeprowadzono w jednym podmiocie. Kontrolę tę rozpoczęto po 28 dniach od wpływu wniosku Referatu Dozoru Urzędu Celnego w Gdyni o przeprowadzenie kontroli z uwagi na zidentyfikowane ryzyko nielegalnego obrotu cygarami. Pozostałe 11 kontroli przeprowadzonych zostało w ramach kontroli planowych, z czego:

- trzy kontrole wytypowane zostały z uwagi na zidentyfikowane ryzyko nabycia lub posiadania olejów smarowych, od których nie został zapłacony podatek, z czego jedna przez Izbę Celną w Poznaniu, a dwie przez Urząd w związku z pismami otrzymanymi z Wydziału Centrum Analitycznego Administracji Celnej Izby Celnej w Warszawie, w których podano wykaz podmiotów dokonujących nabyć wewnątrzspółnotowych wyrobów energetycznych. Od dnia uzyskania ww. danych do dnia sporządzenia w Urzędzie raportu z analizy ryzyka i wystosowania do Izby Celnej w Poznaniu wniosku o przeprowadzenie dwóch kontroli upłynęło 134 i 240 dni, a do dnia rozpoczęcia kontroli podatkowych 353 i 561 dni,
- pięć kontroli wytypowanych zostało przez Urząd w związku z otrzymanym 14 kwietnia 2014 r. raportem z Sekcji Oceny Ryzyka Urzędu Celnego w Lesznie, w którym podano podmioty nabywające olej napędowy od podmiotu nieposiadającego koncesji na obrót paliwami płynnymi oraz nieposiadającego infrastruktury pozwalającej na magazynowanie paliw (zidentyfikowane ryzyko nabycia lub posiadania olejów napędowych, od których nie został zapłacony podatek). Od dnia uzyskania tych danych, do dnia sporządzenia w Urzędzie raportu z analizy ryzyka i wystosowania do Izby Celnej w Poznaniu wniosku o przeprowadzenie kontroli w I półroczu 2015 r. (pozytywnie rozpatrzone) upłynęło 74 dni (cztery wnioski) i 155 dni (jeden wniosek), a do dnia rozpoczęcia kontroli podatkowych od 393 do 410 dni,
- trzy kontrole wytypowane zostały przez Urząd z uwagi na zidentyfikowane ryzyko zużycia paliwa lotniczego niezgodnie z przeznaczeniem w związku z pismami otrzymanymi od podmiotu sprzedającego paliwo oraz od Naczelnika Urzędu Celnego I w Warszawie, w których podano podmioty dokonujące zakupów paliw lotniczych zwolnionych od akcyzy. Dodatkowo, w przypadku dwóch podmiotów fakt ten potwierdziły kontrole wcześniej przeprowadzone przez Referat Dozoru 1 Urzędu, w wyniku których stwierdzono zużywanie tego paliwa niezgodnie z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia. Od dnia uzyskania ww. danych do dnia sporządzenia w Urzędzie raportu z analizy ryzyka i wystosowania do Izby Celnej w Poznaniu wniosku o przeprowadzenie kontroli upłynęło 28, 29 i 56 dni, a do dnia rozpoczęcia kontroli podatkowych 231, 344 i 508 dni.

(dowód: akta kontroli str. 375-445)

Nieprawidłowości ujawnione przez kontrolę podatkową w wywiązywaniu się przez dwa podmioty z obowiązków wynikających z przepisów ustawy o podatku akcyzowym oraz dotyczących opłaty paliwowej zostały w całości uwzględnione w złożonych deklaracjach (deklaracje złożone po raz pierwszy w wyniku kontroli podatkowych). Natomiast w latach 2015-2016 (I półrocze) nie złożono korekt deklaracji w wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 377, 436-445)

W pozostałych 10 sprawach, postępowania podatkowe wszczęte zostały zgodnie z art. 165b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>39</sup>

<sup>38</sup> Kwestionariusze badanej próby nr 10 i 11 dotyczące kontroli podatkowych, w wyniku których złożono deklaracje o najwyższych kwotach uszczupień.

<sup>39</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

(„Ordynacja podatkowa”), tj. nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli (po upływie od 28 do 147 dni). Miesięcznego terminu załatwienia sprawy, określonego w art. 139 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej, dotrzymano w czterech postępowaniach podatkowych. Dwa postępowania przeprowadzono w terminie 40 i 45 dni, a pozostałe cztery, w terminie 100, 102, 122 i 480 dni (za szczególnie skomplikowane uznano jedno postępowanie). W przypadku czterech postępowań podatkowych nie zawiadomiono stron o niezakończonym ich w terminie. Jako przyczynę przedłużenia pozostałych dwóch postępowań, podano w zawiadomieniach konieczność ustalenia stanu faktycznego, uzupełnienia materiału dowodowego oraz przeprowadzenia jego analizy. We wszystkich skontrolowanych postępowaniach podatkowych zapewniono stronom czynny w nich udział i umożliwiono wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego.

Porównanie wysokości uszczuplonego podatku akcyzowego podanego w protokołach kontroli, z wysokością tego podatku określoną w decyzjach organu podatkowego wykazało, że w sześciu sprawach podatek ten ustalono dla tych samych towarów przy zastosowaniu różnej wysokości stawki akcyzy. Kwota podatku wynikająca z protokołów kontroli była wyższa łącznie o 230,1 tys. zł od określonej w decyzjach.

Poza tym, nieprawidłowości ustalone w toku kontroli podatkowych znalazły potwierdzenie w decyzjach wydanych w toku postępowań podatkowych, w których, w przypadku dziewięciu, materiał dowodowy stanowiły wyłącznie protokoły kontroli wraz z załącznikami, a w przypadku jednego postępowania podatkowego, pozyskano dodatkowo od strony postępowania dwie faktury. Ponadto, w toku jednego postępowania podatkowego dołączono do akt sprawy dowód rzeczowy w postaci zakwestionowanego wyrobu sklasyfikowanego przez podatnika jako cygaro, którego próbki zostały pobrane w trakcie kontroli i zdeponowane w magazynie depozytowym Urzędu oraz podjęto próbę zlecenia dwóm podmiotom wykonania badań laboratoryjnych w celu ustalenia czy wyroby te nadają się do palenia w stanie niezmiennym (podmioty odmówiły wykonania przedmiotowych badań). W toku jednego postępowania podatkowego, podjęto próbę przesłuchania strony w charakterze świadka (przesłuchanie nie odbyło się ze względów zdrowotnych strony). W prowadzeniu spraw nie korzystano z żadnych form współpracy z administracjami innych państw (nie istniała taka potrzeba).

(dowód: akta kontroli str. 380-435)

Decyzję o zabezpieczeniu na majątku podatnika w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej wydano w przypadku jednego podatnika i wraz z wnioskiem o jej wykonanie skierowano do Dyrektora Izby Celnej w Poznaniu.

(dowód: akta kontroli str. 390-395)

Odwołania zostały wniesione od sześciu decyzji. Jedno odwołanie zostało uwzględnione przez Naczelnika Urzędu, który uchylił decyzję, a postępowanie podatkowe umorzył. Pozostałe pięć odwołań organ odwoławczy oddalił i utrzymał w mocy decyzje Naczelnika Urzędu. Na decyzje Dyrektora Izby Celnej w Poznaniu zostały złożone skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, z których dwie zostały oddalone, a trzy, według stanu na 23 listopada 2016 r., nie zostały rozpatrzone (sprawy w toku).

Ujawnione uszczuplenie w podatku akcyzowym i w opłacie paliwowej wyniosło łącznie 981,0 tys. zł<sup>40</sup>, z czego kwota 842,2 tys. zł wynikała z wydanych decyzji, kwota 98,0 tys. zł z deklaracji złożonych w wyniku przeprowadzonych

<sup>40</sup> Kwotę 969,0 stanowił podatek akcyzowy, a kwotę 12,0 tys. zł - opłata paliwowa.

kontroli podatkowych, a kwota 40,8 tys. zł z deklaracji złożonych w wyniku zawiadomienia przez Urząd o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Według stanu na dzień zakończenia kontroli NIK<sup>34</sup> budżet państwa odzyskał kwotę 516,5 tys. zł. Niewyegzekwowana kwota w wysokości 464,5 tys. zł (47,3% uszczupień ogółem), wynikała z pięciu decyzji, z czego zobowiązań z trzech decyzji w łącznej wysokości 422,2 tys. zł nie wyegzekwowano w ogóle z uwagi na przedawnienie (71,2 tys. zł z jednej decyzji) oraz z uwagi na zaprzestanie działalności przez jednego podatnika oraz na bezskuteczną egzekucję (łącznie 351,0 tys. zł z dwóch decyzji). W przypadku pozostałych dwóch decyzji, egzekucja jest prowadzona.

(dowód: akta kontroli str. 380-445, 478, 479)

Sprawców przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych ustalono w siedmiu sprawach, a w celu ich ustalenia nie współpracowano z organami ścigania, ani z innymi organami. W przypadku pięciu spraw, Urząd nie podjął działań mających na celu wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe i tym samym, ustalenie sprawców.

(dowód: akta kontroli str. 380-446)

2.7. W ramach wdrożonego w Służbie Celnej systemu zarządzania przez cele, mającego na celu zwiększenie efektywności pracy i motywowanie funkcjonariuszy oraz pracowników, wprowadzone zostały cele do realizacji i mierniki określające stopień realizacji tych celów oraz ich planowane do osiągnięcia wartości w UC<sup>41</sup>.

W okresie 1 lipca 2014 r. – 30 czerwca 2015 r. obowiązywały cele dotyczące ograniczenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego (cel nr 5 ) oraz ograniczenia szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach (cel nr 6). Zaplanowane cele zostały w pełni zrealizowane.

W zakresie celu zmierzającego do poprawy skuteczności ograniczania szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego przyjęto mierniki w postaci ilości zajętego suszu i tytoniu. Z planowanych do zajęcia 7.100 szt. papierosów faktycznie zajęto 983.148 szt. papierosów (osiągnięty miernik wyniósł 13,847%) a z planowanych do zajęcia 217 kg tytoniu i suszu tytoniowego faktycznie zajęto 354,9 kg (osiągnięty miernik wyniósł 163,4%).

W zakresie celu zmierzającego do poprawy skuteczności ograniczania szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach przyjęto miernik w postaci udziału liczby zajętych urządzeń, na których urządzano nielegalne gry na terenie działania Izby Celnej w Poznaniu do liczby legalnie eksploatowanych automatów o niskich wygranych wg stanu na koniec grudnia 2009 r. Z planowanych do zajęcia 666 szt. automatów do gier faktycznie zatrzymano 716 szt. tych urządzeń (stopień realizacji miernika wyniósł 107,5%).

(dowód akta kontroli str. 1521-1528)

W okresie 2015 / 2016<sup>42</sup> obowiązywały tożsame cele dotyczące ograniczenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego (cel nr 4) oraz dotyczący ograniczenia szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach (cel nr 5). Zaplanowane cele zostały w pełni zrealizowane

W zakresie celu zmierzającego do zwiększenia skuteczności ograniczania szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych przyjęto miernik w postaci ilości ujawnionych nielegalnych wyrobów tytoniowych (papierosów) został osiągnięty. Z planowanych do zajęcia 300.000 szt. papierosów faktycznie zajęto 419.642 szt. papierosów (stopień realizacji wyniósł 139,9%)

<sup>41</sup> Poleceniem Nr 32/14 Dyrektora IC z 8 lipca 2014 r. w sprawie realizacji systemu Zarządzania Przez Cele w Izbie Celnej w Poznaniu na okres od 1 lipca 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. oraz Poleceniem Nr 47/15 z 28 października 2015 r. w sprawie realizacji systemu Zarządzania Przez Cele w Izbie Celnej w Poznaniu na okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

<sup>42</sup> Okres od 1 lipca 2015 r. do 30 czerwca 2016 r. – przedłużony do 31.12.2016 r.



W zakresie celu zmierzającego do poprawy skuteczności ograniczania szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach przyjęto miernik odnoszący się do liczby zatrzymanych automatów, na których urządzano nielegalne gry. Z planowanych w tym okresie do zajęcia 839 szt. automatów do gier faktycznie zatrzymano 731 szt. tych urządzeń (stopień realizacji wyniósł 85,5%), aczkolwiek w 2016 r. zmieniono wartości miernika i wyznaczono okres półroczny do jego pomiaru. Na I półrocze 2016 r. przyjęto liczbę 210 zatrzymanych automatów, na których urządzano nielegalne gry – zajęto 256 tych urządzeń a stopień realizacji wyniósł 121%. Na II półrocze 2016 r. przyjęto liczbę 420 zatrzymanych automatów, na których urządzano nielegalne gry – zajęto 317 tych urządzeń a stopień realizacji wyniósł 75% (wg stanu na koniec października 2016).

W przypadku zaplanowanego miernika w zakresie liczby trwale zlikwidowanych miejsc urządzania nielegalnych gier na automatach zrezygnowano z jego pomiaru z końcem 2015 roku.

(dowód akta kontroli str. 1529-1533)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

- 1) Działaniem nierzetelnym było późne, w stosunku do daty przedawnienia zobowiązania podatkowego, wszczęcie kontroli oraz opieszałość w nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji określającej podatek akcyzowy w wysokości 71.211,0 zł. Okoliczności te przyczyniły się, w ocenie NIK, do przedawnienia zobowiązania. Naruszeniem kryterium rzetelności, było również niepodjęcie przez Urząd działań, zmierzających do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, co zawiesiłoby bieg terminu przedawnienia zobowiązań (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Przedmiotową kontrolę za 2010 r.<sup>43</sup> ujęto w operacyjnym planie kontroli na I półrocze 2015 r. i rozpoczęto siedem miesięcy przed upływem ustawowego terminu ich przedawnienia z dniem 31 grudnia 2015 r., podczas gdy informację o ryzyku nabycia i posiadania olejów napędowych bez zapłaty należnego podatku akcyzowego Urząd powziął ponad rok wcześniej (13 i pół miesiąca<sup>44</sup>). Postanowieniem z 25 listopada 2015 r. organ podatkowy nadał rygor natychmiastowej wykonalności decyzji z 25 września 2015 r., dopiero po 40 dniach od wpływu do Urzędu odwołania od tej decyzji. Postanowienie to zostało przekazane do Centrum Organu Wierzyciela w Szczecinie 16 grudnia 2015 r., tj. po upływie 21 dni od jego wydania. Okoliczności te uniemożliwiły skuteczne prowadzenie egzekucji, którą, z uwagi na przedawnienie zobowiązań, umorzono<sup>45</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 390-395, 479, 488-491)

Z wyjaśnienia p.o. Kierownika Referatu Akcyzy i Gier wynika, że przyczyną późnego nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności było uzgadnianie merytorycznej treści postanowienia o nadanie tego rygoru. W wyjaśnieniach, kierujący Sekcją Oceny Ryzyka podał, że w związku z czasochłonnością procesu analizy ryzyka nie było możliwe przeprowadzenie czynności analitycznych przed 1 maja 2014 r., tj. przed końcem upływu terminu składania do Dyrektora Izby Celnej w Poznaniu wniosków o kontrolę w II

<sup>43</sup> Kwestionariusz nr 5.

<sup>44</sup> Z czego: od dnia uzyskania informacji do dnia sporządzenia w Urzędzie raportu z analizy ryzyka i wystosowania do Izby Celnej w Poznaniu wniosku o przeprowadzenie kontroli w I półroczu 2015 r. (pozytywnie rozpatrzony) upłynęło 74 dni; kolejne 178 dni upłynęło do dnia wpływu zatwierdzonego planu kontroli Izby Celnej w Poznaniu do Referatu Kontroli Przedsiębiorców; a kolejne 158 dni - do rozpoczęcia kontroli.

<sup>45</sup> Na podstawie wystawionych 16 grudnia 2015 r. tytułów wykonawczych (wpływ do Izby Celnej w Poznaniu 29 grudnia 2015 r.), zawiadomieniem z 30 grudnia 2015 r. dokonano zajęcia prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego, którego doręczenie nastąpiło już w roku następnym, po upływie terminu dochodzenia należności.

półroczu 2014 r. W ocenie składającego wyjaśnienia, „Uwzględniając czas potrzebny na przeprowadzenie postępowania podatkowego, termin przeprowadzenia kontroli w I półroczu 2015 r. nie stanowił zagrożenia dla przedawnienia się ewentualnych zobowiązań podatkowych” oraz nie wystąpiły przesłanki do wnioskowania o kontrolę doraźną.

(dowód: akta kontroli str. 497-519)

- 2) Organ podatkowy prowadził ponad miesiąc dwa postępowania podatkowe<sup>46</sup> (przez 40 i 45 dni), nienależące do szczególnie skomplikowanych, co było niezgodne z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>47</sup>. W sposób przewlekły prowadzone były cztery postępowania podatkowe<sup>48</sup> (przez 100, 102, 122 i 480 dni), z nieuzasadnionymi przerwami pomiędzy poszczególnymi czynnościami.

W pięciu postępowaniach materiał dowodowy włączony do akt sprawy stanowiły wyłącznie protokoły kontroli wraz z załącznikami, a w przypadku jednego postępowania podatkowego, dodatkowo od strony postępowania pozyskano w ciągu 11 dni dwie faktury. W skrajnych przypadkach przerwy pomiędzy poszczególnymi czynnościami wyniosły nawet do 256 dni<sup>49</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 385-401, 414-419, 425-435, 447-458, 456, 458, 461)

W wyjaśnieniach p.o. Naczelnika Urzędu podał, że przyczyną ww. stanu było m.in. obciążenie funkcjonariuszy prowadzących postępowania podatkowe dużą ilością czynności i konieczność załatwienia spraw zakwalifikowanych jako bardziej pilne, np. wniosków o zwrot podatku akcyzowego, rejestrowanie spraw z zakresu opłaty paliwowej, które nie zostały zmigrowane do nowowprowadzonego systemu ZEFIR2, czy przeprowadzenie szkoleń. Ponadto, odnośnie postępowania trwającego 480 dni, wyjaśnił, że sprawa ta została uznana za szczególnie skomplikowaną, a zebranie materiału dowodowego<sup>50</sup> (w tzw. aktach podręcznych nieudostępnianych stronie) było trudne i czasochłonne, gdyż żaden organ podatkowy wcześniej nie wydał decyzji w przedmiotowym zakresie oraz brak było jakiegokolwiek orzecznictwa sądów, czy też interpretacji podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 480-496)

NIK, nie kwestionując szczególnie skomplikowanego charakteru postępowania podatkowego (trwającego przez 480 dni) i mając na uwadze nakład pracy i zaangażowanie osoby je przeprowadzającej w celu rzetelnego uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji, wskazuje, że na jego ocenę, jako postępowania prowadzonego w sposób przewlekły, złożyły się również takie fakty, jak beczynność organu podatkowego pomiędzy przedłożeniem projektu decyzji do podpisu i podpisanie jej dopiero po 20 dniach (bez dokonania jakichkolwiek poprawek).

<sup>46</sup> Kwestionariusze nr 3 i 10.

<sup>47</sup> W myśl art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Do terminów tych nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu (§ 4 Ordynacji podatkowej).

<sup>48</sup> Kwestionariusze nr 2, 4, 7 i 9.

<sup>49</sup> Przykładowo, w jednym postępowaniu podatkowym upłynęło 256 dni pomiędzy wszczęciem postępowania a wysłaniem pierwszych pism do podmiotów o wykonanie badań laboratoryjnych, 92 dni pomiędzy datą odpowiedzi podmiotu o odmowie wykonania badań laboratoryjnych a pismem o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego i 133 dni pomiędzy wpływem pisma od podatnika o podtrzymaniu jego dotychczasowego stanowiska w sprawie do dnia wydania decyzji (kwestionariusz nr 2), a w jednym postępowaniu podatkowym upłynęło 77 dni od końca terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego do dnia wydania decyzji (kwestionariusz nr 4).

<sup>50</sup> Stanowiło go: przesłedzenie opinii i recenzji konsumentów zakwestionowanego wyrobu, zbadanie profilu jego odbiorców i dokonanie dla porównania rekonesansu punktów dystrybucyjnych (profesjonalnych i nieprofesjonalnych, stacjonarnych oraz dokonujących sprzedaży w internecie), a także zapoznanie się z dostępnymi na polskim rynku publikacjami i z materiałami prasowymi dotyczącymi tego wyrobu oraz z badaniami wykonywanymi przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną i Federalną Komisję Handlu.

- 3) Nie dochowano ustawowego 14-dniowego terminu, określonego w art. 227 § 1 w zw. z art. 226 § 1 Ordynacji podatkowej, na uchylenie decyzji w wyniku wniesienia odwołania. Stosownie do art. 227 § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania, chyba że w tym terminie wyda decyzję na podstawie art. 226, tj. decyzję, którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję. Decyzję Naczelnika Urzędu uchylono, a postępowanie podatkowe umorzono, dopiero po 48 dniach od wpływu odwołania do Urzędu<sup>51</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 414-419, 462-477)

W wyjaśnieniach, p.o. Naczelnika Urzędu podał, że „w 2015 roku w administracji celnej wprowadzone zostały dwa nowe systemy informatyczne (SZPROT i system rozliczeniowy ZEFIR2), które spowodowały konieczność zaangażowania osób realizujących swoje dotychczasowe zadania. Funkcjonariusze wyznaczeni do obsługi tych systemów musieli wcześniej przejść szkolenia w tym zakresie, co powodowało zawirowania organizacyjne w komórce. Co więcej, także bieżąca obsługa ww. systemów przez pracowników była w początkowym okresie bardzo czasochłonna, m.in. ze względu na nieprawidłowe lub niezwykle wolne działanie poszczególnych funkcjonalności. Sytuację dodatkowo komplikowała znaczna absencja chorobowa w komórce w ww. okresie. Niezwykle istotną rolę ogrywał również inny zewnętrzny czynnik, a mianowicie w roku 2015 nastąpił znaczny wzrost przestępczości hazardowej. W konsekwencji spowodowało to znaczny wzrost kontroli w zakresie nielegalnego hazardu (automaty do gier), a zagadnienie zwalczania tego procederu było akcentowane w priorytetach Ministerstwa Finansów (monitorowanie celów - mierniki). Ponieważ spowodowało to znaczny wzrost liczby tzw. „spraw hazardowych”, postępowania akcyzowe musiały być prowadzone przez zmniejszoną liczbę osób, co w oczywisty sposób rzutowało na sprawność prowadzenia postępowań podatkowych”.

(dowód: akta kontroli str. 480-486)

- 4) Nie dopełniono obowiązku wynikającego z art. 140 Ordynacji podatkowej i w toku czterech postępowań podatkowych<sup>52</sup> nie zawiadomiono strony o niezalutwieniu spraw we właściwym terminie, nie podano przyczyny niedotrzymania tego terminu i nie wskazano nowego terminu ich załatwienia. W toku dwóch postępowań, zawiadomień dokonano w sposób nierzetelny, gdyż w jednym<sup>53</sup>, kolejne pisma zawiadamiające stronę o niezalutwieniu sprawy we właściwym terminie wystosowano dopiero 13 i 17 dnia po upływie nowego terminu załatwienia sprawy wyznaczonego w poprzednim piśmie, a w jednym<sup>54</sup>, decyzję wydano 24 dnia po upływie wyznaczonego wcześniej nowego terminu załatwienia sprawy i pomimo niedochowania tego terminu, nie zawiadomiono o tym strony.

(dowód: akta kontroli str. 385-401, , 447-454, 456, 458-461, 414-419, 425-435)

Przyczyny wystąpienia ww. nieprawidłowości to: omyłkowe przeoczenie konieczności zawiadomienia strony w powyższym zakresie, brak podstaw do przedłużenia postępowania oraz okoliczności wskazane wcześniej w punktach 2 i 3 sekcji ustalonych nieprawidłowości części 2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 480-486)

<sup>51</sup> Kwestionariusz nr 7.

<sup>52</sup> Kwestionariusze nr 3, 4, 7 i 10.

<sup>53</sup> Kwestionariusz nr 2.

<sup>54</sup> Kwestionariusz nr 9.

1. Wysokość kwoty uszczuplenia podatku akcyzowego, stwierdzonego przez kontrolę podatkową w sześciu protokołach kontroli i określonego przez organ podatkowy w decyzjach (spośród 10 skontrolowanych przez NIK), różniła się łącznie o 230,1 tys. zł. Rozbieżności te wynikały z zastosowania przez komórkę kontroli podatkowej i organ podatkowy innych stawek podatku akcyzowego dla tych samych wyrobów. W protokołach kontroli podano stawkę w wysokości 1.822,00 zł/1000 litrów dla paliwa do silników odrzutowych o kodzie CN 27101 19 21<sup>55</sup> lub dla oleju napędowego<sup>56</sup>, podczas gdy, stawka akcyzy wynosiła odpowiednio 1.446,0 zł/1000 litrów (zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku akcyzowym) i 1.048,0 zł/1000 litrów (zgodnie z pkt 6 tego przepisu obowiązującym m.in. w latach 2010 i 2011 dla olejów napędowych o kodzie CN 27101 19 41 oraz wyrobów powstałych ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniających wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach).

(dowód: akta kontroli str. 390-413, 420-424, 430-435)

W przypadku paliwa do silników odrzutowych (o kodzie CN 27101 19 21), powyższe różnice Kierownik Referatu Kontroli Przedsiębiorców wyjaśnił omyłkowym zastosowaniem w protokole kontroli niewłaściwej stawki podatku akcyzowego „dla celów oszacowania kwoty ewentualnych uszczuplonych należności”. Natomiast, w przypadku oleju napędowego, różnice Kierownik wyjaśnił m.in. tym, że „w trakcie realizacji kontroli nie pozyskano żadnych dokumentów, z których wynikałoby, że zakupione paliwo - olej napędowy spełnia wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, co jest warunkiem zastosowania stawki podatku określonej w art. 89 ust.1 pkt 6 ustawy o podatku akcyzowym. Mając na uwadze powyższe, po przeanalizowaniu zgromadzonego w trakcie kontroli materiału dowodowego uznano, iż dokonując oszacowania kwoty ewentualnego uszczuplenia należności podatkowych, w protokole kontroli, który jest traktowany jedynie jako dowód w sprawie i który wraz z całością akt kontroli jest przekazywany do właściwej komórki merytorycznej w celu przeprowadzenia postępowania podatkowego, zasadnym jest zastosowanie stawki podatku dla pozostałych paliw silnikowych, określonej w art. 89 ust.1 pkt 14 ustawy o podatku akcyzowym”.

(dowód: akta kontroli str. 520-523)

NIK zwraca uwagę na to, że zasadności zastosowania w toku kontroli stawki dla oleju napędowego określonej w art. 89 ust.1 pkt 14 ustawy o podatku akcyzowym, przeczy określenie przez organ podatkowy podatku od tego samego oleju napędowego, według stawki zawartej w art. 89 ust.1 pkt 6 ustawy o podatku akcyzowym, w oparciu o ten sam materiał dowodowy (pozyskany w toku postępowania podatkowego z kontroli podatkowej) i nieoparty nowymi dowodami podważającymi fakt, iż przedmiotowe paliwo nie spełniało wymagań jakościowych określonych w odrębnych przepisach dla oleju napędowego klasyfikowanego do kodu CN 2710 19 41. Wskazuje to natomiast na brak współpracy pomiędzy komórkami Urzędu kontrolną oraz akcyzy i gier, a także na nieścisłości w sprawozdaniach do Izby Celnej w Poznaniu danych dla potrzeb określenia wielkości miernika efektów finansowych kontroli stanowiącego sumę uszczupleń stwierdzonych w wyniku kontroli wykonanych w I i II kwartale 2015 r.

2. Jedno postępowanie podatkowe<sup>57</sup>, trwające 100 dni do dnia wydania decyzji i kolejne 48 dni do dnia wydania decyzji uchylającej przez Naczelnika Urzędu, zostało umorzone z uwagi na złożenie deklaracji i zapłacenie podatku akcyzowego po doręczeniu podatnikowi zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli

<sup>55</sup> Kwestionariusz nr 4.

<sup>56</sup> Kwestionariusze nr 3, 5, 6, 8 i 10.

<sup>57</sup> Kwestionariusz nr 7.

podatkowej (a jeszcze przed jej rozpoczęciem). Urząd był w posiadaniu dowodu świadczącego o prawnie skutecznym złożeniu deklaracji<sup>58</sup>, lecz fakt ten ustalono wnikliwie dopiero w toku rozpatrywania odwołania od decyzji. Należytej staranności nie dochowano również w toku kontroli podatkowej, nie podając w protokole kontroli informacji o złożeniu deklaracji i wysokości zapłaconego podatku akcyzowego, a także w toku wprowadzania deklaracji do systemu ZEFIR, podając błędne dane o dacie wpływu deklaracji do Urzędu, tj. datę 22 października 2014 r. Ponadto, sprawie nie nadano dalszego biegu w postępowaniu karnym skarbowym (nieprawidłowość przedstawiona w dalszej części niniejszego wystąpienia pokontrolnego).

(dowód: akta kontroli str. 414-419, 462-477, 480-486)

#### Ocena cząstkowa

Podjęte działania kontrolne przyczyniły się do osiągnięcia przez Urząd planowanych wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. W następstwie kontroli podatkowych wszczynano postępowania podatkowe w ustawowym terminie (tj. 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli). Sześć z tych postępowań prowadzono jednak w sposób przewlekły i z nieuzasadnionymi przerwami między poszczególnymi czynnościami. Z kolei w czterech z tych postępowań nie dopełniono obowiązku zawiadomienia stron o niezakończonym sprawie we właściwym terminie. Na skutek opieszałego i nierzetelnego działania organu podatkowego dopuszczono do przedawnienia zobowiązań w łącznej kwocie 71, 2 tys. zł. Decyzje wymiarowe wydano głównie w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony w toku postępowań kontrolnych.

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

Opis stanu faktycznego

3.1. W okresie objętym kontrolą wszczęto 1.283 postępowania przygotowawcze<sup>59</sup>, z tego 663 w sprawie o przestępstwo skarbowe a 620 – o wykroczenie skarbowe. Liczba wszczętych postępowań przygotowawczych w 2015 r.<sup>60</sup> i I półroczu 2016 r.<sup>61</sup> była niższa o 23% i 39% w porównaniu odpowiednio do 2014 r. i I półrocza 2015 r. Spośród 707 wszczętych w tym okresie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe 198 postępowań dotyczyło przestępstw przeciwko obowiązkowi podatkowemu (z czego z art. 54<sup>62</sup> ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>63</sup> (kks) – 80 postępowań a z art. 65 kks<sup>64</sup> – 118 postępowań), 425 postępowań – przestępstw przeciwko organizacji gier hazardowych (z art. 107 kks<sup>65</sup>) a jedno – przestępstwa przeciwko obowiązkowi celnym (z art. 91 kks<sup>66</sup>). W

<sup>58</sup> Tj. koperty z pieczęcią placówki nadawczej z widniejącą datą 17 października 2014 r. nadania przesyłki listowej (deklaracje wpłynęły do Urzędu w dniu rozpoczęcia kontroli podatkowej, tj. 20 października 2014 r.)

<sup>59</sup> Zgodnie z art. 118 § 1 pkt 3 kks finansowym organem postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest urząd celny.

<sup>60</sup> 1.002 postępowania przygotowawcze, z tego 573 - o przestępstwo skarbowe a 429 – o wykroczenie skarbowe.

<sup>61</sup> 281 postępowań przygotowawczych, z tego 91 - o przestępstwo skarbowe a 191 – o wykroczenie skarbowe.

<sup>62</sup> Czyn zabroniony polegający na uchylaniu się przez podatnika od opodatkowania poprzez nie ujawnianie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składania deklaracji, przez co naraża podatek na uszczerplenie.

<sup>63</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

<sup>64</sup> Czyn zabroniony polegający na nabywaniu, przechowywaniu, przewożeniu, przesyłaniu lub przenoszeniu wyrobów akcyzowych stanowiących przedmiot czynu zabronionego lub pomaganiu w ich zbyciu albo przyjmowaniu tych wyrobów akcyzowych lub pomaganiu w ich ukryciu.

<sup>65</sup> Czyn zabroniony polegający na urządzaniu lub prowadzeniu gry losowej, gry na automacie lub zakładu wzajemnego wbrew przepisom ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych lub warunkom koncesji lub zezwolenia.

<sup>66</sup> Czyn zabroniony polegający na nabywaniu, przechowywaniu, przewożeniu, przesyłaniu lub przenoszeniu towarów (przywożonych z zagranicy lub wywożonych za granicę) stanowiących przedmiot czynu zabronionego lub pomaganiu w ich zbyciu albo przyjmowaniu tych towarów lub pomaganiu w ich ukryciu.

porównaniu do 2014 r. liczba wszczętych w 2015 r. postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym była niższa o 20,8% przy równoczesnym wzroście o 412% liczby wszczętych postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych.

(dowód: akta kontroli str. 1149-1151)

W badanym okresie zakończono 1.306 postępowań przygotowawczych, z tego 601 – w sprawie o przestępstwo skarbowe a 705 – o wykroczenie skarbowe. Liczba zakończonych postępowań przygotowawczych w 2015 r.<sup>67</sup> była niższa o 28% w porównaniu do 2014 r. natomiast w I półroczu 2016 r.<sup>68</sup> nastąpił wzrost o 27% zakończonych postępowań przygotowawczych w porównaniu do I półrocza 2015 r. Spośród 466 zakończonych w tym okresie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe 112 postępowań dotyczyło przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym (z tego z art. 54 i 65 kks – odpowiednio 43 i 69 postępowań) a 304 postępowania – przestępstw przeciwko organizacji gier hazardowych (z art. 107 kks – 302 postępowania). Liczba zakończonych w 2015 r. postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym była niższa o 42% przy równoczesnym wzroście liczby postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych o 642% w porównaniu do 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 1149-1151)

Efektem zakończonych postępowań przygotowawczych w tym okresie było skierowanie do sądu 150 aktów oskarżenia i 163 wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności<sup>69</sup>. W porównaniu do 2014 r. nastąpił spadek w 2015 r. skierowań do sądu aktów oskarżenia i wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności odpowiednio o 19% i 17%. Spośród 104 skierowanych do sądów aktów oskarżenia w sprawach o przestępstwa skarbowe 55 dotyczyło przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym a 41 przestępstw przeciwko organizacji gier hazardowych. Skazanych w tym okresie zostało 185 osób (w tym 62 za wykroczenie skarbowe a 121 za przestępstwa skarbowe) a 158 osobom sąd zezwolił na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (w tym 102 za wykroczenie skarbowe a 56 za przestępstwa skarbowe). Spośród 121 osób skazanych za przestępstwa skarbowe 39 spraw dotyczyło przestępstw przeciwko obowiązkom podatkowym a 19 przestępstw przeciwko organizacji gier hazardowych.

W kontrolowanym okresie 71 postępowań przygotowawczych zostało umorzonych, z tego 26 za wykroczenia skarbowe a 45 za przestępstwa skarbowe. Najczęstszymi przyczynami uzasadniającymi umorzenie były okoliczności wskazujące na brak znamion czynu zabronionego lub brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia (24% umorzeń), niewykrycie sprawców (24% umorzeń) oraz ustawowe przesłanki wyłączające odpowiedzialność karną (44% umorzeń). Ze względu na znikomą szkodliwość czynu lub przedawnienie karalności postępowania przygotowawcze umarzano rzadko (przypadki te stanowiły odpowiednio 3% i 1% umorzeń)

(dowód: akta kontroli str. 1149-1151)

3.2. W 10 postępowaniach podatkowych<sup>70</sup>, objętych badaniem NIK, w wyniku których przypisano należności podatkowe na podstawie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, sprawy przekazano do finansowego organu

<sup>67</sup> 840 postępowań przygotowawczych, z tego 419 - o przestępstwo skarbowe a 421 – o wykroczenie skarbowe.

<sup>68</sup> 466 postępowań przygotowawczych, z tego 182 - o przestępstwo skarbowe a 284 – o wykroczenie skarbowe.

<sup>69</sup> Odpowiednio 46 i 101 za wykroczenia skarbowe oraz 104 i 62 za przestępstwa skarbowe.

<sup>70</sup> Postępowania podatkowe wszczęte po kontrolach podatkowych dotyczących wywiązywania się podmiotów z obowiązków w zakresie podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych lub wyrobów energetycznych.

postępowania przygotowawczego w 6 przypadkach. Upływ czasu od wydania decyzji wymiarowej do sporządzenia postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego wynosił od 41 do 182 dni. Spowodowane to było przekazywaniem do Referatu Dochodzeniowo-Śledczego<sup>71</sup> informacji o ustaleniach wskazujących na popełnienie czynu zabronionego po zakończeniu postępowania administracyjnego (po uprawomocnieniu się decyzji podatkowej) – zgodnie z przyjętą praktyką funkcjonującą w Urzędzie<sup>72</sup>. Biorąc pod uwagę tę zasadę, upływ czasu od uprawomocnienia się decyzji wymiarowej do sporządzenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego wynosił od 21 do 61 dni. Powyższa zasada zastosowana została w pięciu sprawach, natomiast w jednym przypadku przekazanie sprawy nastąpiło przed uprawomocnieniem się decyzji podatkowej, co jak wyjaśniono, stanowi wyjątek od tej zasady i dotyczy spraw, w których istnieje możliwość przedawnienia w postępowaniach w sprawach karnych skarbowych.

Z kolei, w dwóch skontrolowanych postępowaniach prowadzonych wobec podmiotów objętych kontrolą podatkową, w wyniku których podmioty złożyły deklarację podatkową, każdorazowo przekazywano sprawy do finansowego organu postępowania przygotowawczego celem rozważenia zasadności wszczęcia postępowania w sprawach karnych skarbowych. Upływ czasu od zakończenia kontroli podatkowej do sporządzenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego wynosił od 21 do 28 dni.

(dowód: akta kontroli str. 1420-1423, 1452-1456, 1492-1499)

3.3. Decyzja o wszczęciu postępowania przygotowawczego lub jego odmowie podejmowana była przez finansowy organ postępowania przygotowawczego w wyniku szczegółowej analizy przekazanych spraw celem rozważenia ewentualnego wszczęcia postępowania przygotowawczego. W 8 sprawach badanych przez NIK, które podlegały analizie w Referacie Dochodzeniowo-Śledczym („UDSR”), w siedmiu przypadkach wszczęte zostało postępowanie przygotowawcze, przy czym upływ czasu od przekazania sprawy do wydania postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego wynosił od 2 do 47 dni. W sprawach tych podatnik uchylał się od opodatkowania (poprzez nie ujawnianie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składanie deklaracji), przez co naraził podatek akcyzowy na uszczuplenie w łącznej wysokości 283,35 tys. zł. W jednym przypadku, ze względu na przedawnienie karalności czynu (narażenie na uszczuplenie należności podatkowej na kwotę 257,5 tys. zł), nastąpiła odmowa jego wszczęcia.

(dowód: akta kontroli str. 1420-1442)

3.4. Spośród 7 wszczętych postępowań przygotowawczych, objętych badaniem NIK, w dwóch przypadkach zakończone zostały one wniesieniem do sądu aktów oskarżenia, przy czym w jednym przypadku postępowanie sądowe jest w toku<sup>73</sup> a w drugim, sprawa została zakończona wyrokiem skazującym za uchylanie się podatnika od opodatkowania, w związku z posiadaniem wyrobów akcyzowych z niezapłaconą akcyzą, w wyniku czego narażono na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 31,4 tys. zł. Z tego tytułu sąd wymierzył sprawcy karę grzywny w wysokości 7,0 tys. zł. W trzech kolejnych przypadkach, postępowania przygotowawcze zakończone zostały złożeniem do sądu wniosków o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. We wnioskach tych, finansowy organ postępowania przygotowawczego wnosił o orzeczenie kary grzywny w wysokości od 5,0 tys. zł do 5,5 tys. zł za niezłożenie przez podatnika deklaracji podatkowej dla

<sup>71</sup> Komórka organizacyjna Urzędu, do zadań której należało m.in. prowadzenie postępowań w sprawach o wykroczenia, przestępstwa, wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe ujawnione przez funkcjonariuszy celnych pełniących służbę w izbie celnej i urzędzie celnej.

<sup>72</sup> Ustalenia zawarte w protokole z narady służbowej z 24 sierpnia 2012 r.

<sup>73</sup> Sprawa wyznaczona w Sądzie Rejonowym na 10 stycznia 2017 r.

podatku akcyzowego od posiadanych wyrobów akcyzowych (olejów smarowych, oleju napędowego czy paliwa lotniczego), przez co narażono na uszczuplenie podatek akcyzowy odpowiednio o 13,9 tys. zł, 33,7 tys. zł i 73,8 tys. zł. Sąd każdorazowo w tych przypadkach udzielił zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe

W pozostałych dwóch przypadkach wszczęte postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe zostały zawieszono ze względu na toczące się postępowanie przed sądami administracyjnymi i do czasu zakończenia kontroli NIK nie zostały wznowione<sup>74</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 1420-1423)

3.5. Analiza 10 spraw, w których organy Służby Celnej ujawniły nieprawidłowości na największe kwoty, skutkujące ukaraniem sprawców czynów zabronionych wykazała, że w przypadku ośmiu postępowań w sprawach o przestępstwo skarbowe<sup>75</sup> uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna<sup>76</sup> była małej wartości w rozumieniu art. 53 § 14 kks<sup>77</sup>. Dotyczyły one czynów polegających na przewożeniu wyrobów akcyzowych (papierosów, tytoniu do palenia czy alkoholu etylowego) bez znaków akcyzy lub bez polskich znaków akcyzy a sprawcy tych czynów ukarani zostali (po akcie oskarżenia lub wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności) karami grzywny<sup>78</sup> sięgającymi od 12,0 tys. zł do 37,5 tys. zł oraz przypadkiem przedmiotów. Przykładowo, sprawcę czynu z art. 63 § 6 i § 2 kks ukarano karą grzywny w wysokości 37,5 tys. zł za przewożenie wyrobów akcyzowych (papierosów – 12.580 szt. z białoruskimi znakami akcyzy), przez co naraził on na uszczuplenie należność publiczną na kwotę 125,0 tys. zł<sup>79</sup>. Z kolei, za przestępstwo skarbowe, o którym mowa w art. 65 § 1 kks, polegające na przechowywaniu w garażu wyrobów akcyzowych (960 litrów alkoholu etylowego bez polskich znaków akcyzy), od których kwota podatku narażonego na uszczuplenie wynosiła 49,9 tys. zł ukarano sprawcę karą grzywny w kwocie 15,0 tys. zł oraz zastosowano przepadek przedmiotów o wartości 80,0 tys. zł<sup>80</sup>.

W kolejnym przypadku sprawcę czynu z art. 54 § 1 kks ukarano karą grzywny w wysokości 45,0 tys. zł w związku z uchylaniem od opodatkowania. Podatnik bowiem w okresie VII.2007 – XII.2010 nie składał organowi podatkowemu deklaracji dla podatku akcyzowego od nabycia z niewiadomego źródła paliwa silnikowego w postaci oleju napędowego (w łącznej ilości 615.000 litrów), przez co naraził na uszczuplenie podatek akcyzowy w kwocie 644,8 tys. zł<sup>81</sup>.

W pozostałym przypadku uszczuplone lub narażone na uszczuplenie należności publicznoprawne miały dużą wartość w rozumieniu art. 53 § 15 kks<sup>82</sup> a sprawcę czynu (z art. 86 § 3 kks) ukarano karą grzywny w wysokości 69,9 tys. zł i karą pozbawienia wolności (1 rok). Przestępstwo skarbowe polegało na przewożeniu w 2015 r. z miejscowości Terespol do miejscowości Magdeburg na terenie Niemiec, wyrobów akcyzowych (w ilości 1.300.000 szt. papierosów nie oznaczonych znakami akcyzy), wprowadzonych na teren Polski bez zgłoszenia celnego i bez

<sup>74</sup> Do dnia zakończenia kontroli NIK nie ustąpiły przyczyny uzasadniające ich zawieszenie

<sup>75</sup> Dotyczy czynów popełnionych w 2014 r. (2 przypadki) i 2015 r. (6 przypadków)

<sup>76</sup> Z tytułu należności celnej, podatku akcyzowego, podatku VAT itp.

<sup>77</sup> Wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. W przypadku czynów popełnionych w 2014 r. i 2015 r. uszczuplenia do wysokości nieprzekraczającej odpowiednio 336,0 tys. zł i 350,0 tys. zł. Do tej wartości czyn o łagodniejszej kwalifikacji prawnej.

<sup>78</sup> Czyny popełnione w tym okresie podlegały karze grzywny w wysokości kształtującej się w przedziale 560 – 16.799.040 zł

<sup>79</sup> Postępowanie nr RKS 1064/2014

<sup>80</sup> Postępowanie nr RKS 904/2015

<sup>81</sup> Postępowanie nr RKS 310/2011

<sup>82</sup> Wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia. W przypadku czynu popełnionego w 2015 r. uszczuplenie w wysokości przekraczającej 875,0 tys. zł. Po przekroczeniu tego progu sąd może zastosować nadzwyczajne obostwienie kary zgodnie z art. 37 § 1 pkt 1 i art. 38 § 1 kks



przedstawienia go organowi celnemu przez co narażono należność publicznoprawną na uszczerpienie w wysokości 1.387,4 tys. zł<sup>83</sup>

(dowód: akta kontroli str. 1486-1489)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

- 1) Dwóch spraw (spośród 12 objętych kontrolą) nie przekazano do Referatu Dochodzeniowo-Sledczego celem rozważenia zasadności wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych<sup>84</sup>. W przypadkach tych podmioty gospodarcze nabyły wyroby energetyczne (olej napędowy) od podmiotu, który przez organy kontroli skarbowej uznany został za wprowadzający do obrotu „puste faktury VAT”. Miało to służyć wprowadzeniu do obrotu gospodarczego oleju napędowego niewiadomego pochodzenia, od którego nie zapłacono podatku akcyzowego, magazynowanego poza składem podatkowym, przez co narażono na uszczerpienie należności publicznoprawne na łączną kwotę 127,3 tys. zł. Wskutek nieprzekazania informacji z ustaleń powziętych po zakończeniu postępowania podatkowego do komórki karnej skarbowej dopuszczono do przedawnienia karalności czynu (z art. 54 kks), wobec dwóch podatników.

(dowód: akta kontroli str. 1420-1423)

Z wyjaśnienia p.o. Kierownika Referatu Akcyzy i Gier wynika, że przed przeprowadzeniem postępowania karnego skarbowego, skutkującego przynajmniej przedstawieniem zarzutów podejrzanym, należy przeprowadzić szereg czynności sprawdzających i procesowych. Na naradzie kierownictwa Urzędu ustalono, że minimalny okres na przeprowadzenie dochodzenia to pół roku. Zatem, aby zaistniała realna możliwość przeprowadzenia postępowania karnego skarbowego, materiały sprawy powinny zostać przekazane do UDSR najpóźniej do końca miesiąca poprzedzającego przedawnienie. Mając na uwadze termin przedawnienia, jak i fakt, że takie materiały byłyby przekazane w grudniu 2015 r. wykonanie niezbędnych czynności procesowych w tych przypadkach było praktycznie niewykonalne.

(dowód: akta kontroli str. 1492-1499)

NIK wskazuje, że przedawnienie karalności czynów spowodowane było stosowaną w Urzędzie praktyką przekazywania do komórki karnej skarbowej jedynie spraw zakończonych prawomocną decyzją podatkową. Rozwiązanie to nie sprawdza się w przypadku długotrwałych postępowań odwoławczych oraz stwarza ryzyko niejednorodnych zasad w karaniu wobec sprawców oszustw podatkowych. Opisana sytuacja dotyczyła 3 podatników, którzy nabyli wyroby akcyzowe z niezapłaconą akcyzą. W stosunku do jednego wszczęto postępowanie karne skarbowe zakończone ukaraniem sprawcy. Pozostali dwaj podatnicy uniknęli kary.

NIK zwraca uwagę, że ustalenie osób odpowiedzialnych i wyjaśnienie okoliczności popełnienia czynu powinno nastąpić w możliwie najkrótszym terminie. Nieuchronność kary oraz szybkość jej wymierzenia działa prewencyjnie i wpływa na podnoszenie dyscypliny podatkowej w państwie, a także świadczy o skutecznym działaniu organów celnych.

<sup>83</sup> Postępowanie nr RKS 51/2015

<sup>84</sup> Dotyczyło to postępowań podatkowych zakończonych wydaniem decyzji wymiarowej określającej wysokość zobowiązań podatkowych<sup>84</sup>, wszczętych po kontrolach podatkowych, w związku z posiadaniem przez podatników wyrobów akcyzowych z niezapłaconą akcyzą.

- 2) Przekazanie jednej sprawy z postępowania podatkowego zakończonego wydaniem decyzji wymiarowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego do Referatu Dochodzeniowo-Śledczego celem rozważenia zasadności wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych nastąpiło po upływie terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego<sup>85</sup>. Postępowanie to zostało wszczęte po kontroli podatkowej, w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym wyrobów energetycznych (218.227 litrów oleju smarowego), dla których podatnik nie złożył deklaracji i nie zapłacił akcyzy, przez co narażono na uszczuplenie należności publicznoprawne na kwotę 257,8 tys. zł. Wskutek przewlekłości działań zmierzających do ukarania sprawcy tego czynu dopuszczono do przedawnienia karalności czynu (z art. 54 kks).

(dowód: akta kontroli str. 1420-1442)

P.o. Kierownika Referatu Akcyzy i Gier wyjaśniła, że przekazanie tej sprawy było niezasadne z uwagi na minimalny półroczny okres na przeprowadzenie dochodzenia, tym samym materiały sprawy powinny zostać przekazane najpóźniej do końca miesiąca czerwca, poprzedzającego przedawnienie. W tym przypadku uprawomocnienie się decyzji podatkowej nastąpiło 5 listopada 2015 r., a więc wykonanie niezbędnych czynności procesowych było praktycznie niewykonalne, gdyż termin karalności czynu upływał 31 grudnia 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 1492-1499)

NIK wskazuje, że również w tym przypadku wpływ na okoliczności skutkujące dopuszczeniem do przedawnienia karalności czynów miała przyjęta w praktyce Urzędu zasada przekazywania do komórki karnej skarbowej dopiero spraw zakończonych prawomocną decyzją podatkową.

- 3) Do Referatu Dochodzeniowo-Śledczego nie przekazano jednej sprawy dotyczącej złożenia przez podatnika, w październiku 2014 r., do organu podatkowego, deklaracji podatkowej dla podatku akcyzowego za lata 2010-2011, w sytuacji gdy ujawnienia przedmiotu i podstawy opodatkowania podatnik dokonał dopiero na skutek doręczenia mu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. W komórce postępowania podatkowego ten stan faktyczny zakwalifikowano jako czyn polegający na niezłożeniu deklaracji w terminie, co nosi znamiona wykroczenia skarbowego z art. 56 § 4 kks przedawniającego się po upływie roku od jego popełnienia. Zaś zdaniem Referatu Dochodzeniowo-Śledczego<sup>86</sup>, takie zachowanie podatnika nosiło znamiona czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania (art. 54 § 1 kks) będącego (z uwagi na wysokość uszczuplenia) przestępstwem skarbowym. Tym samym, karalność tego czynu przedawni się z dniem 31 grudnia 2016 r. Do dnia zakończenia kontroli NIK nie przekazano ww. sprawy do komórki karno-skarbowej celem wszczęcia ewentualnego postępowania karno-skarbowego i zapobieżenia przedawnieniu karalności czynu.

(dowód: akta kontroli str. 1420-1423, 1482-1485)

P.o. Kierownika Referatu Akcyzy i Gier, podała, iż kierując się wytycznymi zawartymi w piśmie Naczelnika UC z dnia 23 maja 2012 r. potraktowano ww. działanie podatnika jako nieterminowe złożenie deklaracji podatkowej

<sup>85</sup> Przedawnienie karalności czynu nastąpiło z dniem 31 grudnia 2015 r. a sprawę przekazano do komórki karno-skarbowej dopiero w dniu 5 stycznia 2016 r.

<sup>86</sup> W 2015 r. Kierownik Referatu Dochodzeniowo-Śledczego zwrócił się do innych komórek organizacyjnych UC o przekazywanie spraw w sytuacji złożenia deklaracji podatkowych na skutek zakończonych kontroli podatkowych do komórki karno-skarbowej (protokół z narady z 23 kwietnia 2015 r.).

(wywołującej skutki prawne), które wyczerpuje znamiona wykroczenia skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 1492-1499)

#### Ocena cząstkowa

Sprawy przekazywane przez komórki postępowania podatkowego były rozpatrywane przez organ finansowy postępowania przygotowawczego niezwłocznie. Prowadzone w Urzędzie postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe zostały wszczęte po uprawomocnieniu się decyzji organu podatkowego, wskutek stosowanej w Urzędzie praktyki. Na skutek długotrwałych postępowań, uwzględniających terminy określone dla postępowań odwoławczych, w trzech sprawach stosowanie takiej zasady przyczyniło się do przedawnienia karalności czynów zabronionych. W prowadzonych postępowaniach karnych skarbowych rzetelnie zgromadzono materiał dowodowy, który dał podstawę do dalszych działań organów ścigania i postawienia zarzutów popełnienia przestępstwa ustalonym sprawcom czynów.

## V. Wnioski

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>87</sup>, wnosi o:

- 1) przestrzeganie wymogu prowadzenia postępowań podatkowych bez zbędnej zwłoki i zawiadomianie strony, odpowiednio wcześniej, w przypadku nieprzeprowadzenia postępowania podatkowego w ustawowym terminie,
- 2) podejmowanie kontroli podatkowych i prowadzenie postępowań podatkowych w terminach umożliwiających przeciwdziałanie przedawnieniu zobowiązań podatkowych,
- 3) usprawnienie procesu podejmowania postępowań karnych skarbowych celem zapobiegania przedawnieniom karalności czynów ujawnionych w toku kontroli podatkowych,
- 4) opracowanie i wdrożenie przejrzystych zasad przekazywania spraw mających znamiona czynu zabronionego z kks do komórki karno-skarbowej celem wyeliminowania rozbieżności w interpretowaniu znamion czynu zabronionego z kks.

## VI. 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 Poznaniu

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.

<sup>87</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 1096 oraz z 2016 r. poz. 677

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.

Poznań, dnia 13 grudnia 2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Poznaniu

Kontrolerzy  
Ewa Kruszyńska  
specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
z up. Grzegorz Malesiński  
Wicedyrektor

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Przemysław Grad  
specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*