



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi**

Łódź, dnia lipca 2011 r.

Pan
January PALMA
Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Zduńskiej Woli

LLO-4112-01-02/2011
S/11/002

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi skontrolowała w Urzędzie Skarbowym w Zduńskiej Woli (zwanym dalej „Urzędem”), prawidłowość działań w zakresie rozliczenia podatku VAT przez wybranych podatników wykonujących usługi transportowe.

W związku z kontrolą, której wyniki przedstawione zostały w protokole kontroli podpisanym w dniu 15 czerwca 2011 r. - Najwyższa Izba Kontroli, stosownie do art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Panu Naczelnikowi niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli - mimo stwierdzonych uchybień - pozytywnie ocenia działania Urzędu w kontrolowanym zakresie. Pozytywną ocenę uzasadnia m.in. prawidłowa oraz terminowa realizacja postępowań kontrolnych, podatkowych i egzekucyjnych wobec badanych firm świadczących usługi transportowe. Wystąpiły jednak przypadki niewłaściwego zastosowania przepisów w podstawie prawnej decyzji, skutkujące ich uchyleniem, w części dotyczącej zobowiązań w podatku VAT za niektóre okresy rozliczeniowe.

1. W latach 2004-2010 Urząd przeprowadził łącznie 110 kontroli rozliczenia podatku VAT związanych z obrotem paliwami niewiadomego pochodzenia, w tym 16 w podmiotach prowadzących działalność w zakresie sprzedaży paliwa i 94 w firmach świadczących

¹ Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701 ze zm.

usługi transportowe. Kwoty uszczupień ujawnionych w następstwie tych kontroli wyniosły odpowiednio 3.296,2 tys. zł i 3.202,1 tys. zł.

Wynikiem kontroli i postępowań podatkowych przeprowadzonych przez Urząd w latach 2005-2008 w podmiotach dokonujących obrotu paliwami (BOGROMIL sp. z o.o., ROLIMEX sp. z o.o. i GOMAK sp. jawna), prowadzących działalność gospodarczą na terenie objętym właściwością miejscową Urzędu, było zakwestionowanie obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktur dokumentujących zakup przez te podmioty paliwa do dalszego obrotu. Wg ustaleń tych kontroli, transakcje zakupu paliwa miały charakter fikcyjny, ponieważ faktury VAT na zakupione paliwo nie były wystawione przez podmiot, od którego faktycznie dokonano zakupu, a ponadto dotyczyły innego rodzaju paliwa niż było wykazane w fakturach wystawionych dla odbiorców. W dokumentacji Urzędu określono, że faktury VAT nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych pod względem podmiotowo-przedmiotowym.

Pierwsze decyzje pozbawiające Spółkę BOGROMIL i ROLIMEX prawa do odliczenia podatku naliczonego (wynikającego z faktur), wydane zostały w 2007 r. Na skutek wznowienia postępowania podatkowego (m.in. w związku z wpływem materiałów dotyczących obrotu paliwami od organów ścigania) wydane decyzje zostały zmienione: dla spółki BOGROMIL w 2009 r., a dla spółki ROLIMEX w 2010 r. Określały one z tytułu spornych faktur zobowiązanie w podatku VAT za kolejne okresy rozliczeniowe w kwocie „0” zł oraz obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług², jako wykazanego w wystawionych fakturach. Ponadto w latach 2008 i 2009, Urząd wydał decyzje orzekające o solidarnej odpowiedzialności byłych wspólników za zaległości podatkowe spółki jawnej GOMAK (spółka zaprzestała wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT).

2. Podstawą wszczynania postępowań kontrolnych w firmach świadczących usługi transportowe były materiały i ustalenia organów ścigania, wskazujące na nabywanie przez te firmy paliw na podstawie faktur VAT nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, a wystawionych przez podmioty działające w zorganizowanej grupie przestępczej, materiały uzyskane w toku własnych postępowań Urzędu prowadzonych w podmiotach, u których stwierdzono proceder nielegalnego obrotu paliwami, jak również otrzymane od innych organów podatkowych.

² Dz. U. Nr 54 poz. 535 ze zm.

W ocenie NIK, materiały te stanowiły dostateczną podstawę do wszczynania i prowadzenia kontroli w firmach świadczących usługi transportowe.

Szczegółowa analiza 10 postępowań kontrolnych w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT przez 5 podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usług transportowych. wykazała, że kontrole te prowadzone były przez Urząd z zachowaniem wymogów określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³, zwanej dalej „O.p.” Podstawą ich przeprowadzenia były imienne upoważnienia, zawierające elementy określone w art. 283 § 2 O.p.

Urząd uwzględnił wnioski podatników w zakresie miejsca prowadzenia czynności kontrolnych i w 9 spośród badanych spraw kontroli dokumentów podatkowych dokonano w siedzibie Urzędu, a w jednej w miejscu ich przechowywania (zamieszkania podatnika) w godzinach popołudniowych. Wszystkie protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 O.p., a zamieszczone w nich oceny znajdowały oparcie w ustaleniach kontroli. Urząd terminowo i wyczerpująco odnosił się też do zarzutów przedstawionych przez podatników w zastrzeżeniach do protokołów kontroli.

Uwzględniając charakter kontroli, których przeprowadzenie było niezbędne dla zabezpieczenia dowodów popełnienia przestępstwa skarbowego, zgodnie z art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁴, zwanej dalej „ustawą z dnia 2 lipca 2004 r.”, Urząd odstąpił w przypadku 2 postępowań wszczętych po dniu 1 stycznia 2009 r. od obowiązku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze ich wszczęcia, informując go o tym fakcie w dniu rozpoczęcia kontroli.

W ocenie NIK, postępowania kontrolne prowadzono z zachowaniem wymogów art. 83 powołanej wyżej ustawy. Czas trwania kontroli przeprowadzonych w okresie do dnia 6 marca 2009 r., nie przekraczał limitu określonego w art. 83 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, natomiast przy kontrolach przeprowadzonych po tym dniu (które trwały odpowiednio 8 i 13 dni), ograniczenie czasu ich trwania nie miało zastosowania z uwagi na wystąpienie okoliczności określonych w art. 83 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r., tj. przeprowadzenie kontroli było niezbędne dla zabezpieczenia dowodów popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

3. Analiza dokumentacji 10 postępowań podatkowych wykazała, że postępowania te wszczynano w terminie określonym w art. 54 § 1 pkt 6, a po dniu 1 stycznia 2009 r. - w art. 165b § 1 O.p. Niemniej jednak tylko 5 postępowań przeprowadzono w terminie

³ Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.

⁴ Dz. U. z 2010 r. Nr 220 poz. 1447 ze zm.

określonym w art. 139 § 1 O.p., a w pozostałych przekroczone ten termin, m.in. z uwagi na konieczność przeanalizowania obszernego materiału dowodowego i zebrania dodatkowych dowodów – co wynikało z dokumentacji zgromadzonej w sprawach. W tych przypadkach każdorazowo informowano podatników – zgodnie z art. 140 O.p. - o przyczynach niedotrzymania terminu, wskazując jednocześnie nowy termin załatwienia sprawy.

Stan faktyczny w badanych sprawach ustalony był w oparciu o materiały dowodowe zgromadzone w trakcie prowadzonych postępowań oraz włączone do nich - w trybie art.180 i 181 O.p. – dowody pochodzące z innych postępowań kontrolnych Urzędu, jak również pozyskane od organów ścigania i właściwych organów podatkowych, które dotyczyły m.in. źródła pochodzenia nabywanego paliwa, mechanizmu jego sprzedaży oraz wystawiania faktur VAT. Dowody zebrane przez Urząd w trakcie własnych postępowań obejmowały m.in. badanie urządzeń księgowych, wyjaśnienia podatników i zatrudnionych przez nich pracowników oraz zeznania świadków.

Stosownie do art. 123 i 200 O.p. zapewniono czynny udział stron w badanych postępowaniach, a przed wydaniem decyzji możliwość wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

4. W wyniku objętych analizą postępowań, wydanych zostało 15 decyzji na łączną kwotę uszczupień 363,3 tys. zł (13 w 2008 r. i 2 w 2010 r.). Naczelnik Urzędu – po rozpatrzeniu wniosków stron - wstrzymał wykonanie 2 decyzji, natomiast odmówił wstrzymania wykonania 6 decyzji, nie znajdując uzasadnienia dla pozytywnego rozpatrzenia wniosków. Rygor natychmiastowej wykonalności nadano natomiast 2 decyzjom wydanym w 2010 r., uzasadniając to w jednym przypadku zagrożeniem nieuregulowania zaległości podatkowej z uwagi na prowadzenie postępowania egzekucyjnego i posiadanie przez podatnika innych zaległości, tj. przesłanką określoną w art. 239 b § 1 pkt 1 O.p., a w drugim - krótszym niż 3 miesiące okresem do upływu terminu przedawnienia zobowiązania (art. 239 b § 1 pkt 4 O.p.).
5. Na ogólną liczbę 103 decyzji wydanych wobec firm transportowych w latach 2008 – 2010 obejmujących kwotę 3.000,5 tys. zł, podatnicy wnieśli odwołania od 90 decyzji na łączną kwotę 2.757.7 tys. zł. Organ odwoławczy utrzymał w mocy 62 decyzje (68,9%) na kwotę 1.812,6 tys. zł (7 decyzji utrzymano w części), uchylił, uchylił i określił lub uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia 15 decyzji (16,7%) na kwotę 80,2 tys. zł. Do dnia rozpoczęcia kontroli NIK, nie zostało rozpatrzonych 13 odwołań.

Spośród 12 analizowanych decyzji, od których podatnicy wnieśli skuteczne odwołania (3 wpłynęły po ustawowym terminie), organ drugiej instancji utrzymał w mocy 8 decyzji (53,3%), 3 decyzje uchylił w części i jednocześnie odstąpił od określenia zobowiązania, a jedną decyzję uchylił w części i umorzył postępowanie.

Analiza decyzji uchylonych wykazała, że Urząd decyzjami tymi zmienił m.in. swoje wcześniejsze decyzje ostateczne, którymi określił zobowiązanie w podatku VAT za listopad i grudzień 2003 r. oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek podatnika za grudzień 2003 r. Przyczyną uchylecia tych decyzji, było niewłaściwe powołanie przez Urząd art. 254 O.p. - jako podstawy prawnej zmian decyzji ostatecznych – co Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił błędną interpretacją przepisów. W 3 z tych spraw, Urząd wznowił i prowadził postępowanie podatkowe w trybie art. 240 O.p., a w jednej wszczął postępowanie w trybie zwykłym, tj. stosowanym do spraw niezakończonych decyzjami ostatecznymi. Decyzje kończące za ww. okresy wydane zostały natomiast w oparciu o przepis art. 254 § 1 O.p.

NIK zauważa, że konsekwencją uchylecia jednej z tych decyzji, był brak możliwości wydania nowej decyzji - w trybie art. 245 § 1 O.p.- (określającej zobowiązanie w kwocie wyższej o 1,2 tys. zł od wynikającej z wcześniejszej decyzji ostatecznej) z uwagi na upływ terminu przedawnienia.

Pozostałe badane decyzje były poprawne, zarówno od strony formalno-prawnej, jak i merytorycznej.

6. W badanym okresie Urząd wydał 23 decyzje w zakresie udzielania ulg dla podmiotów świadczących usługi transportowe, w tym 6 decyzji o rozłożeniu na raty zaległości (należność główna 583 tys. zł i odsetki 371,1 tys. zł), 3 decyzje odraczające termin płatności (odpowiednio 41,9 tys. zł i 27,9 tys. zł) oraz 14 decyzji umarzających odsetki za zwłokę i opłatę prolongacyjną (odpowiednio 154,6 tys. zł i 0,9 tys. zł). Tylko w 4 przypadkach (12, 9% wydanych rozstrzygnięć) Urząd wydał decyzje odmowne. Analiza 3 wniosków o udzielenie ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowych (z odsetkami) wykazała, że jeden wniosek pozostawiono bez rozpatrzenia z uwagi na nieuzupełnienie go przez podatnika (pomimo wezwania), natomiast w pozostałych 2 sprawach postępowanie zakończyło się wydaniem decyzji odmownej. Postępowania te prowadzone były z zachowaniem wymogów określonych w O.p. Decyzje wydane zostały bezzwłocznie, po przeprowadzeniu formalnej i merytorycznej weryfikacji wniosków.

7. W ocenie NIK, prawidłowo prowadzono postępowanie egzekucyjne do nieuregulowanych w terminie zobowiązań w podatku VAT przez firmy świadczące usługi transportowe. W badanych sprawach z łącznej kwoty zaległości w wysokości 353,9 tys. zł, uregulowano 54,4 tys. zł (15%), a kwota 299,6 tys. zł do czasu zakończenia kontroli NIK nie została wyegzekwowana. Wszystkie zaległości podatkowe objęte zostały tytułami wykonawczymi. W ramach prowadzonej egzekucji dokonano m.in. zajęć ruchomości (pozostawiając je pod nadzorem zobowiązanych), wynagrodzenia za pracę oraz rachunku bankowego. Korzystano również z uprawnień przewidzianych w art. 36 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵, zwracając się do właściwych organów o udzielenie informacji o zobowiązanych i ich majątku. Kontrola wykazała, że Urząd nie podejmował czynności egzekucyjnych wobec dłużników, w przypadku wstrzymania wykonania decyzji wymiarowych, przedłużenia postępowania odwoławczego lub uchylenia decyzji przez organ odwoławczy. Postępowania egzekucyjne w tym okresie zostały zawieszone.
8. Analiza działań wobec dostawców paliwa, zmierzających do wyegzekwowania podatku VAT z tytułu zakwestionowanych faktur VAT wystawionych przez podmioty dostarczające paliwo do firm transportowych wykazała, iż Urząd korzystał z możliwości dochodzenia zobowiązań podatkowych od osób trzecich i następców prawnych podatników. Z uwagi na bezskuteczność prowadzonych egzekucji wydane zostały decyzje o odpowiedzialności solidarnej byłych Prezesów Zarządu Spółek z o.o. za zaległości BOGROMIL i ROLIMEX, skierowano też do sądu pozew o uznanie za bezskuteczne, czynności prawnych polegających na darowaniu przez współnika spółki jawnej GOMAK majątku nieruchomości.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi Najwyższa Izba Kontroli wnosi o wyeliminowanie przypadków nieprawidłowego powoływania przepisów w podstawach prawnych decyzji.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje przedstawienia przez Pana Naczelnika w terminie 14 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku bądź o działaniach podjętych w celu realizacji wniosku lub przyczyn niepodjęcia takich działań.

⁵ Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.

Zgodnie z treścią art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego przysługuje Panu Naczelnikowi prawo zgłoszenia na piśmie do Dyrektora Delegatury NIK w Łodzi umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosku zawartych w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o której wyżej mowa, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały właściwej komisji NIK.