



KBF.430.004.2017  
Nr ewid. 15/2017/P/16/010/KBF

Informacja o wynikach kontroli

DZIAŁANIA  
ORGANÓW KONTROLI SKARBOWEJ  
I ORGANÓW SŁUŻBY CELNEJ  
W CELU OGRANICZENIA SZAREJ STREFY  
W GOSPODARCE

DEPARTAMENT BUDŻETU  
I FINANSÓW

## MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

## WIZJA

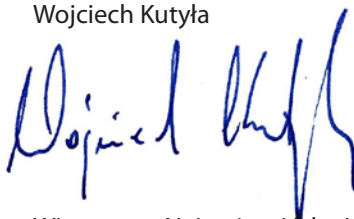
Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów:  
Stanisław Jarosz



**Akceptuję:**

Wojciech Kutyla



Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

**Zatwierdzam:**

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, dnia 14.04.2017r.

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
02-056 Warszawa  
T/F +48 22 444 50 00  
[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

WPROWADZENIE .....	6
1. ZAŁOŻENIA KONTROLI .....	7
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI.....	8
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności .....	8
2.2. Synteza wyników kontroli.....	9
2.3. Uwagi końcowe i wnioski .....	15
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE.....	17
3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne.....	17
3.2. Wyniki kontroli.....	26
3.2.1. Działania Ministra Finansów na rzecz ograniczenia szarej strefy w gospodarce, w tym identyfikowanie zagrożeń w przeciwdziałaniu rozrostowi szarej strefy oraz wypracowanie uregulowań prawnych .....	26
3.2.2. Wykonywanie przez Ministra Finansów nadzoru w sprawach przeciwdziałania szarej strefie przez organy kontroli skarbowej oraz organy Służby Celnej .....	38
3.2.3. Wyniki kontroli w izbach celnych i urzędach celnych .....	48
3.2.4. Wyniki kontroli w urzędach kontroli skarbowej .....	58
4. INFORMACJE DODATKOWE .....	71
4.1. Organizacja i metodyka kontroli .....	71
4.2. Przebieg kontroli .....	71
5. ZAŁĄCZNIKI.....	74

## Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

- ABW** Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego;
- bufor** w celu ukrycia oszustwa, tworzone są łańcuchy podmiotów gospodarczych; bufor to podmiot pośredniczący, którego zadaniem jest pozorne wydłużenie łańcucha dostaw w celu utrudnienia przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych;
- CBŚP** Centralne Biuro Śledcze Policji;
- CIT** podatek dochodowy od osób prawnych, regulowany przez ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>;
- dostawa wewnątrz-wspólnotowa (WDT)** w rozumieniu podatku VAT polega na wywozie towarów z terytorium kraju, w wykonaniu czynności uznanych za dostawę, na terytorium innego kraju członkowskiego; w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów następuje zwolnienie dostawy z opodatkowania (stosuje się stawkę 0%), jednak z zachowanym prawem do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tą dostawą, ponieważ rozliczenie podatku następuje przez nabywcę dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- GIIF** Generalny Inspektor Informacji Finansowej;
- GIKS** Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej;
- IC** izba celna;
- IS** izba skarbowa;
- karuzela podatkowa** oszustwo popełniane w sposób zorganizowany; w uproszczeniu, to fikcyjny przepływ towarów pomiędzy co najmniej dwoma (w praktyce znacznie więcej) krajami UE organizowany w taki sposób, że towary te „fakturowo” wracają do państw pochodzenia; symulowany jest obieg towarów pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w oszustwie bez faktycznego posiadania towaru lub bez ponoszenia kosztów jego transportu (obieg fakturowy); spotykane są także odmiany transakcji karuzelowych, w których towar istnieje i jest rzeczywiście przewożony w łańcuchu dostaw w celu zachowania pozorów normalnego obrotu towarowego; w przypadku oszustwa karuzelowego obowiązuje określony podział funkcji w ramach grup zaangażowanych w nią podmiotów (m.in. znikający podatnik, bufor); zarówno udziałowcami jak i członkami zarządu w podmiotach działających jako znikający podatnicy lub bufory, są najczęściej osoby podstawione, tzw. „słupy”;
- k.k.s.** Kodeks karny skarbowy;
- krajowa grupa zadaniowa** wyodrębniona, wyspecjalizowana grupa zajmująca się identyfikacją zagrożeń w obszarach wrażliwych; grupa wyodrębniona w ramach wskazanego przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej urzędu kontroli skarbowej lub wskazanej przez Szefa Służby Celnej izby celnej;

<sup>1</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, ze zm.

<b>nabycie wewnątrz-wspólnotowe (WNT)</b>	w rozumieniu podatku VAT nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy; należny z tytułu obrotu podatek jest rozliczany przez nabywcę towaru w państwie, do którego nastąpiła dostawa towarów w wysokości i na zasadach obowiązujących w państwie docelowym; transakcji wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów, ze względu na charakter tej czynności towarzyszy zawsze odpowiednia czynność dokonywana przez drugą stronę transakcji, którą jest wewnątrz-wspólnotowa dostawa towarów;
<b>PIT</b>	podatek dochodowy od osób fizycznych, regulowany przez ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych <sup>2</sup> ;
<b>powtórna kontrola celna</b>	kontrola prowadzona na podstawie art. 78 ust. 2 wspólnotowego kodeksu celnego <sup>3</sup> , a następnie na podstawie art. 48 unijnego kodeksu celnego <sup>4</sup> ;
<b>SC</b>	Służba Celna;
<b>szara strefa</b>	działalność gospodarcza prowadzona poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa;
<b>UC</b>	urząd celny;
<b>UE</b>	Unia Europejska;
<b>UKS</b>	urząd kontroli skarbowej;
<b>VAT</b>	podatek od towarów i usług, regulowany przez ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług <sup>5</sup> ;
<b>wskaźnik skuteczności kontroli</b>	relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli;
<b>zaległości</b>	należności pozostałe do zapłaty, których termin płatności minął i mogą być egzekwowane;
<b>znikający podatnik</b>	to podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc podatku VAT, i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT, nie przekazując należnego podatku VAT do budżetu państwa; nadana mu nazwa odnosi się do charakterystycznego dla tego rodzaju podmiotów zachowania, tj. przerwy w łańcuchu dostaw opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej, powstałej za sprawą jednego z zaangażowanych weń podatników, który znika pozostawiając po sobie nieuregulowane kwoty podatku należnego, odliczanego następnie przez kolejnego handlowca w łańcuchu.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające wspólnotowy kodeks celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, str. 1 ze zm.).

<sup>4</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, str.1, ze zm.). Obowiązuje od 1 maja 2016 r.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.

Kontrola P/16/010 – *Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce* została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z Planem pracy NIK na rok 2016. Badaniami objęto działania Ministra Finansów mające na celu identyfikowanie zagrożeń w przeciwdziałaniu rozrostowi szarej strefy w gospodarce i wypracowanie uregulowań na rzecz jej ograniczenia oraz realizację zadań przez organy kontroli skarbowej i organy Służby Celnej.

Polska należy do krajów, w których udział szarej strefy w gospodarce jest wyższy od średniej dla państw członkowskich Unii Europejskiej. Taki poziom<sup>6</sup> stanowi zagrożenie dla dalszego stabilnego rozwoju gospodarczego kraju jak i równowagi finansów publicznych.

W latach 2012–2015 pogorszyła się skuteczność poboru podatków. Kluczowym problemem pozostawała niewystarczająca skuteczność organów kontroli skarbowej oraz organów Służby Celnej w ograniczaniu niekorzystnych zjawisk w gromadzeniu dochodów podatkowych.

Na rozwoju szarej strefy traci budżet państwa z powodu mniejszych wpływów z podatków. Prowadzenie nieujawnionej działalności gospodarczej stanowi nieuczciwą konkurencję dla przedsiębiorców rzetelnie rozliczających się z danin publicznych.

Niską skuteczność podejmowanych działań przez Ministra Finansów i podległe mu jednostki w zwalczaniu oszustw podatkowych, w tym popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne, wykazały wyniki poprzednich kontroli NIK, w szczególności przeprowadzonej w II półroczu 2013 r. kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*<sup>7</sup> oraz przeprowadzonej w II półroczu 2015 r. kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*<sup>8</sup>. NIK wnioskuje po tych kontrolach do Ministra Finansów między innymi o szybsze wdrażanie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności zwalczania oszustw podatkowych oraz szybsze pozyskiwanie i przetwarzanie danych przy planowaniu kontroli w celu przyspieszenia reakcji na rozpoznane zagrożenia.

<sup>6</sup> Szacunki rozmiarów szarej strefy przedstawiono w punkcie 3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne.

<sup>7</sup> Informacja o wynikach kontroli zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług, Nr ewid. 17/2014/P/13/042/KBF, NIK Warszawa 2014 r.

<sup>8</sup> Informacja o wynikach kontroli przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF, NIK, Warszawa kwiecień 2016 r.

### Cel główny kontroli

Celem kontroli była ocena rzetelności i skuteczności działań organów kontroli skarbowej oraz organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce.

### Zakres podmiotowy kontroli

Kontrola była przeprowadzona w Ministerstwie Finansów, czterech z 16 urzędów kontroli skarbowej, czterech z 16 izb celnych oraz czterech z 45 urzędów celnych na terenie czterech województw. Wykaz skontrolowanych podmiotów przedstawiono w załączniku nr 1 do niniejszej informacji.

### Cel szczegółowy kontroli

Celami szczegółowymi kontroli była ocena:

- rzetelności i skuteczności identyfikowania przez Ministra Finansów zagrożeń w przeciwdziałaniu rozrostowi szarej strefy w gospodarce oraz podejmowania działań, w tym wypracowania uregulowań prawnych, na rzecz ograniczenia szarej strefy w gospodarce;
- rzetelności wykonywania przez Ministra Finansów nadzoru w sprawach przeciwdziałania szarej strefie przez organy kontroli skarbowej oraz organy Służby Celnej;
- rzetelności typowania podmiotów do kontroli przez organy kontroli skarbowej i organy Służby Celnej;
- prawidłowości i skuteczności działań kontrolnych organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej oraz współpracy z organami ścigania w poszukiwaniu sprawców oszustw podatkowych.

### Okres objęty kontrolą

Kontrola NIK obejmowała okres od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r.

### Podstawa prawna i okres przeprowadzenia kontroli

Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o NIK<sup>9</sup> pod względem legalności, gospodarności, rzetelności i celowości.

Kontrola została przeprowadzona od 5 września do 27 grudnia 2016 r.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2015 r. poz. 1096, ze zm.).

### 2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

**Minister Finansów w kontrolowanym okresie, od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2016 r., rzetelnie realizował zadania mające na celu ograniczenie szarej strefy w gospodarce, jednak nie uzyskano w toku kontroli danych potwierdzających, że doprowadziły one do istotnej poprawy skuteczności służb skarbowych i celnych w przeciwdziałaniu niekorzystnym zjawiskom oraz do znacznego zwiększenia wpływów do budżetu państwa.**

Minister Finansów rzetelnie monitorował skuteczność obowiązujących rozwiązań prawnych i organizacyjnych, analizował sygnały o nieprawidłowościach napływające od podmiotów zewnętrznych oraz dyrektorów izb celnych i urzędów kontroli skarbowej, identyfikował obszary szczególnie narażone na nieprawidłowości, zlecał wykonywanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka oraz analizował wyniki działań organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej.

Wyniki analizy zagrożeń o istotnym znaczeniu dla gromadzenia dochodów Skarbu Państwa oraz skuteczności służb podległych Ministrowi Finansów, były podstawą przeprowadzenia bądź zainicjowania zmian legislacyjnych oraz organizacyjnych.

Przygotowane bądź wprowadzone zostały rozwiązania zmierzające do ograniczenia możliwości nieujawniania podstawy opodatkowania, dokonywania obrotu towarami niewiadomego pochodzenia, z nielegalnych źródeł i w stosunku do którego nie zostały uiszczone w prawidłowej wysokości zobowiązania, w tym przygotowane bądź wprowadzone zostały zmiany legislacyjne mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego.

Na obecnym etapie brak jest danych pozwalających na ocenę czy prowadzona przez Ministra Finansów strategia walki z szarą strefą przyniesie oczekiwane efekty w postaci ograniczenia nieuczciwej konkurencji, w szczególności ze strony podmiotów prowadzących działalność gospodarczą poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa oraz w postaci istotnej poprawy w gromadzeniu dochodów podatkowych.

Minister Finansów prawidłowo sprawował nadzór nad działaniami organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce.

**Organy kontroli skarbowej typowały do kontroli podmioty o dużym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości i ujawniły w wyniku kontroli znacznych rozmiarów oszukańcze praktyki. Osiągnęły podstawowe mierniki realizacji zadań wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej**, w tym skuteczności kontroli podatków, mierzonej relacją *liczby postępowań kontrolnych, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogólnej liczby przeprowadzonych postępowań dotyczących podatków* (84% w 2015 r. oraz 83% w I półroczu 2016 r.) oraz odnotowały wzrost kwoty wpływów budżetowych z tytułu ustalonych nieprawidłowości i zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT z 974,3 mln zł w 2014 r. do 1.307,9 mln zł w 2015 r. i 2.348,9 mln zł w 2016 r. (w I półroczu 2016 r. 832,6 mln zł).

Kwoty nieprawidłowości ustalonych przez organy kontroli skarbowej istotnie wzrastały i wskazują na znaczne rozmiary oszukańczych procederów. W 2015 r. kwoty podatków wymierzone decyzjami podatkowymi i wynikające ze złożonych przez podatników korekt deklaracji wyniosły 18,5 mld zł, podczas gdy w 2014 r. 10,6 mld zł. W I półroczu 2016 r. wyniosły 9,9 mld zł, a w całym 2016 r. 22,2 mld zł. Nie uzyskano natomiast wyraźnej poprawy relacji wpływów budżetowych i zatrzymanych nienależnych zwrotów podatku VAT w wyniku przeprowadzonych postępowań kontrolnych do kwoty ustaleń ogółem. Relacja ta wyniosła 9,2% w 2014 r., 7,1% w 2015 r. oraz 8,4% w I półroczu 2016 r., a w całym 2016 r. 10,6%.



**Służba Celna podejmowała rzetelne działania w celu rozpoznawania podmiotów działających w szarej strefie i koncentrowała kontrole w priorytetowych obszarach ryzyka. W większości osiągnęła także planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej w zakresie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.**

Służba Celna osiągnęła cztery spośród siedmiu celów głównych wyznaczonych na okres od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r., w tym dotyczące ograniczenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. W trakcie kolejnego okresu rozliczeniowego, według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r., powyżej oczekiwanego poziomu kształtowały się mierniki celu *zwiększenie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach*. Natomiast poniżej oczekiwanej wielkości były wyniki dwóch z czterech izb celnych granicznych w zakresie *zwiększenia skuteczności działań ograniczających dostępność nielegalnych wyrobów tytoniowych*.

Obniżeniu uległy kwoty nieprawidłowości ustalone przez Służbę Celną w kontrolach podatkowych. W 2015 r., w porównaniu do roku poprzedniego były niższe o 18,6% i wyniosły 836 mln zł, podczas gdy w 2014 r. 1.027,5 mln zł. W I półroczu 2016 r. ustalenia wyniosły 334,2 mln zł, a w całym 2016 r. 672 mln zł. W 2015 r. obniżyły się również, w porównaniu do 2014 r., kwoty nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku powtórnych kontroli celnych. Poprawa w tym zakresie nastąpiła w 2016 r. Typowanie podmiotów i miejsc do kontroli prowadzono rzetelnie i zgodnie z zasadami określonymi w zarządzeniach Ministra Finansów oraz wytycznych Ministerstwa Finansów i krajowych grup zadaniowych. Podjęto zarazem wielostronne działania dla wypracowania skuteczniejszych form współpracy z organami ścigania w zwalczaniu przestępczości gospodarczej i poszukiwaniu sprawców oszustw podatkowych.

Działania kontrolne skoncentrowane były w ustalonych przez właściwe organy priorytetowych obszarach ryzyka. Jednak czas reakcji na zidentyfikowane duże ryzyka wystąpienia nieprawidłowości był niezadowalający. W analizowanych sprawach organy kontroli skarbowej wszczynały kontrole planowe średnio po ośmiu miesiącach a kontrole doraźne po trzech miesiącach. Przypadki późnego reagowania na zidentyfikowane duże ryzyka wystąpienia nieprawidłowości stwierdzono także w urzędach celnych. W co dziesiątej badanej sprawie kontrole wszczęto po upływie od pięciu do 24 miesięcy.

Inspektorzy kontroli skarbowej, w prawie co trzeciej badanej sprawie, z opóźnieniem kierowali do komórki postępowań przygotowawczych urzędu kontroli skarbowej, wnioski wskazujące na uzasadnione popełnienie czynu zabronionego lub zaniechali takich działań pomimo zakończenia kontroli skarbowej. W jednej sprawie doprowadziło to do przedawnienia karalności za czyn zabroniony. Przypadki dopuszczenia do przedawnienia karalności za czyny zabronione polegające na naruszeniu przepisów prawa podatkowego stwierdzono także w dwóch urzędach celnych. NIK negatywnie ocenia prowadzenie tych spraw.

## 2.2 Synteza wyników kontroli

1. Minister Finansów rzetelnie monitorował skuteczność obowiązujących rozwiązań oraz analizował wyniki kontroli prowadzonych przez podległe służby w zidentyfikowanych obszarach podwyższonego ryzyka. Prowadzone analizy służyły podejmowaniu decyzji

kierunkowych w zakresie zmiany obowiązujących przepisów prawnych oraz opracowaniu nowych rozwiązań systemowych. Przyspieszenie działań mających na celu ograniczenie szarej strefy w gospodarce nastąpiło w 2016 r.

Obszarami, w których służby podległe Ministrowi Finansów identyfikowały największe zagrożenia związane z występowaniem zjawiska szarej strefy były: obszar wyrobów energetycznych, w tym paliw, obszar wyrobów tytoniowych<sup>10</sup>, obszar alkoholu etylowego<sup>11</sup>, w tym całkowicie skażonego, obszar gier hazardowych, w tym urządzanych za pośrednictwem sieci Internet, obrót elektroniką i metalami szlachetnymi oraz roboty budowlane.

W latach 2015–2016 weszły w życie regulacje prawne bądź zostały zainicjowane przez Ministra Finansów prace nad regulacjami wprowadzającymi rozwiązania bezpośrednio nakierowane na zwalczanie szarej strefy w gospodarce, w szczególności w obszarze paliw, alkoholu, wyrobów tytoniowych i gier hazardowych. Opracowano także rozwiązania przyczyniające się do tego w sposób pośredni, poprzez ograniczanie nieuczciwej konkurencji i stwarzanie lepszych warunków działalności dla uczciwych przedsiębiorców. Należą do nich regulacje uszczelniające system podatkowy, mające na celu zwalczanie oszustw podatkowych i ograniczanie możliwości optymalizacyjnych. Przeprowadzone bądź zainicjowane zmiany dotyczyły w szczególności ustawy o podatku akcyzowym<sup>12</sup>, ustawy o podatku od towarów i usług, ustaw o podatkach dochodowych, ustawy Ordynacja podatkowa<sup>13</sup>, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>14</sup> oraz Kodeksu karnego skarbowego<sup>15</sup>. Do najważniejszych zmian systemowych należały:

- wprowadzenie obowiązku przekazywania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych danych z ewidencji VAT w postaci plików o jednolitej strukturze<sup>16</sup> (jednolity plik kontrolny), który po wdrożeniu narzędzia informatycznego służącego do analizy rozliczeń podatkowych, zawierającego centralny rejestr faktur, ma pozwolić na identyfikowanie anomalii w rozliczeniach podatkowych i poprawić skuteczność typowania podmiotów do kontroli;
- „pakiet paliwowy” wprowadzający zmiany regulacji w celu skuteczniejszego zapobiegania wyłudzeniu podatku od towarów i usług w obrocie paliwami<sup>17</sup>;
- „pakiet uszczelniający VAT”<sup>18</sup> obejmujący w szczególności likwidację rozliczeń kwartalnych dla określonych grup podatników, rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia oraz odpowiedzialności solidarnej, zmiany w zakresie rejestracji i przesłanek odmowy rejestracji podatników oraz wprowadzenie sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku i zaostrenie sankcji karnych skarbowych za wystawianie fikcyjnych faktur;

<sup>10</sup> Papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki, susz tytoniowy.

<sup>11</sup> Alkohol etylowy czysty, alkohol etylowy skażony, napoje spirytusowe, rozcieńczalniki, płyny do spryskiwaczy.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43).

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829, ze zm.).

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137, ze zm.).

<sup>16</sup> W odniesieniu do podatników spełniających kryteria dużych przedsiębiorców, w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przepis obowiązuje od dnia 1 lipca 2016 r., w stosunku do małych i średnich przedsiębiorców od dnia 1 stycznia 2017 r., a mikroprzedsiębiorcy będą objęci tym obowiązkiem od dnia 1 stycznia 2018 r.

<sup>17</sup> Obowiązuje od dnia 1 sierpnia 2016 r.

<sup>18</sup> Obowiązuje od dnia 1 stycznia 2017 r.

- „pakiet przewozowy” wprowadzający system elektronicznego nadzoru nad towarami wrażliwymi (takimi jak paliwa, alkohol skażony i wyroby na bazie takiego alkoholu, susz tytoniowy)<sup>19</sup>;
  - klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>20</sup>, dająca podstawę do zakwestionowania sztucznych czynności prawnych podejmowanych przede wszystkim w celu uniknięcia opodatkowania;
  - reforma organizacji służb podległych Ministrowi Finansów, polegająca na konsolidacji administracji podatkowej, skarbowej i celnej i utworzeniu w ich miejsce Krajowej Administracji Skarbowej, która ma być jednym z najważniejszych rozwiązań służących poprawie skuteczności tych organów w zwalczaniu szarej strefy w gospodarce<sup>21</sup>;
  - obniżenie limitu transakcji, powyżej którego istnieje obowiązek dokonania (przyjęcia) płatności poprzez rachunek płatniczy<sup>22</sup>. [str. 26]
2. Szef Służby Celnej wyznaczył cele strategiczne dla Służby Celnej na lata 2014–2020 oraz cele średnioterminowe stanowiące reakcję na bieżące zagrożenia i monitorował cyklicznie skuteczność podległych jednostek w realizacji priorytetowych zadań.

Aktywność organów Służby Celnej w latach 2015–2016 koncentrowała się, zgodnie z zaleceniami Szefa Służby Celnej, na ograniczaniu szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.

Służba Celna osiągnęła cztery spośród siedmiu celów głównych przewidzianych do wykonania w okresie od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r. Osiągnięte zostały cele w zakresie ograniczenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Nie zostały osiągnięte w szczególności cele: *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych oraz skuteczne prowadzenie egzekucji zaległości podatkowych i innych niepodatkowych należności budżetu państwa w sprawach celnych, akcyzowych i hazardowych*. Relacja kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do kwoty należności budżetowych wyniosła 99,26%, przy wielkości planowanej  $\geq 100\%$ , a poziom wyegzekwowanych należności objętych tytułami wykonawczymi w stosunku do ogólnej kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi wyniósł 6,43%, przy wielkości planowanej  $\geq 6,5\%$ .

Cele przyjęte do realizacji na okres od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r. przedłużono do końca 2016 r. W trakcie kolejnego okresu rozliczeniowego, na dzień 30 czerwca 2016 r., Służba Celna osiągnęła oczekiwane poziomy mierników monitorujących osiągnięcie trzech spośród pięciu celów głównych. Powyżej oczekiwanego poziomu kształtowały się mierniki celu *zwiększenie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach*. Poniżej oczekiwanego poziomu kształtowała się relacja wyegzekwowanych należności objętych tytułami wykonawczymi w stosunku do ogólnej kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi i wyniosła 3,94%, przy wartości planowanej powyżej 8,5%. Zakładanych rezultatów nie osiągnęły dwie spośród czterech izb celnych granicznych w zakresie ujawnienia przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych.

<sup>19</sup> Druk sejmowy 1244.

<sup>20</sup> Obowiązuje od dnia 15 lipca 2016 r.

<sup>21</sup> Obowiązuje od dnia 1 marca 2017 r.

<sup>22</sup> Obowiązuje od dnia 1 stycznia 2017 r.

Zmniejszyły się w 2015 r., w porównaniu do roku poprzedniego, kwoty nieprawidłowości ustalonych w wyniku kontroli Służby Celnej, w tym kontroli podatkowych o 18,6% (wyniosły 836 mln zł) i powtórnych kontroli celnych o 29,8% (25 mln zł). W 2016 r. ponownie obniżyły się kwoty nieprawidłowości ustalonych w toku kontroli podatkowych i wyniosły 672 mln zł. Natomiast wyraźnie wzrosły kwoty nieprawidłowości ujawnionych w wyniku powtórnych kontroli celnych i wyniosły 43 mln zł<sup>23</sup>. [str. 38]

- 3.** Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej określał corocznie główne cele i sposoby postępowania w zakresie realizacji polityki finansowej państwa, zlecał wykonywanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka oraz regularnie monitorował skuteczność organów kontroli skarbowej w zwalczaniu nieprawidłowości.

Aktywność organów kontroli skarbowej skoncentrowana była na ograniczaniu oszustw w VAT, w tym popełnianych z wykorzystaniem faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji w obszarze paliw i elektroniki.

Organy kontroli skarbowej osiągnęły zakładane podstawowe mierniki realizacji zadań, w tym skuteczności kontroli dotyczących podatków, wzrosły kwoty wpływów budżetowych z tytułu stwierdzonych nieprawidłowości i zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT.

Przy mniejszej liczbie przeprowadzonych kontroli, organy kontroli skarbowej ujawniły nieprawidłowości na wyższe kwoty. W 2015 r. kwoty ustaleń w podatkach wymierzone w decyzjach pokontrolnych i wynikające z korekt deklaracji złożonych przez podatników były wyższe o 74,9% niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. wyższe o 39,6% niż w I półroczu 2015 r. Natomiast, mimo podejmowanych przez Ministra Finansów działań organizacyjnych i prawnych, relacja wpływów budżetowych i zatrzymanych nienależnych zwrotów podatku VAT do kwoty nieprawidłowości ujawnionych w wyniku postępowań organów kontroli skarbowej obniżyła się z 9,2% w 2014 r. do 7,1% w 2015 r. W I półroczu 2016 r. relacja ta wyniosła 8,4%, a w całym 2016 r. 10,6%. Wpływy z ustaleń organów kontroli skarbowej pozostawały więc na niskim poziomie. [str. 44]

- 4.** Kontrolowane (cztery) izby celne<sup>24</sup> oraz (cztery) urzędy celne<sup>25</sup> rzetelnie realizowały zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów i miejsc do kontroli oraz przeprowadzania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka.

Dyrektorzy izb celnych sprawnie reagowali na napływające informacje o nieprawidłowościach, podejmując działania kontrolne z wykorzystaniem własnej komórki zwalczania przestępczości lub zlecając przeprowadzenie kontroli przez funkcjonariuszy urzędów celnych. Natomiast nie zawsze sprawnie reagowano na zidentyfikowane ryzyka w badanych urzędach celnych. Analiza 109 spraw wykazała, że kontrole w 12 podmiotach wszczęto po upływie od pięciu do 24 miesięcy od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Szybkość reakcji na informacje o nieprawidłowościach wynikała między innymi z prowadzenia postępowań przez inne organy podatkowe oraz ograniczonego składu osobowego komórek kontrolnych. Zdaniem NIK czas reakcji na zidentyfikowane duże ryzyka wystąpienia nieprawidłowości powinien ulec istotnemu skróceniu.

<sup>23</sup> Dane skorygowane na podstawie wyników kontroli wykonania budżetu w 2016 r. w części 77 Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa.

<sup>24</sup> Kontrola była przeprowadzona w IC w Białej Podlaskiej, IC w Olsztynie, IC w Poznaniu oraz IC w Warszawie.

<sup>25</sup> Kontrola była przeprowadzona w UC w Białej Podlaskiej, UC w Olsztynie, UC w Poznaniu oraz UC w Radomiu.

Skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli przeprowadzonych przez funkcjonariuszy wydziałów zwalczania przestępczości badanych izb celnych, obniżyła się dla kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych z 58,3% w 2014 r. do 52,9% w 2015 r. oraz do 43,1% w I półroczu 2016 r. Natomiast skuteczność powtórnych kontroli celnych, prowadzonych przez funkcjonariuszy badanych urzędów celnych, po obniżeniu się z 83,8% w 2014 r. do 63,9% w 2015 r., zwiększyła się w I półroczu 2016 r. i wyniosła 88,2%. Skuteczność kontroli urządzania gier hazardowych we wszystkich badanych jednostkach utrzymywała się na wysokim poziomie (95–100%). [str. 48]

5. Funkcjonariusze celni badanych izb i urzędów celnych w większości osiągnęli planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej w zakresie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Oczekiwanej do ujawnienia wielkości nielegalnych wyrobów tytoniowych nie osiągnęła Izba Celną w Poznaniu (w I półroczu 2016 r.) oraz Urząd Celný w Olsztynie (w okresie od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r.).

Izby Celne na bieżąco monitorowały realizację przez podległe urzędy celne działań kontrolnych oraz jakość decyzji wydawanych w I instancji przez naczelników urzędów celnych.

Badanie przebiegu 44 postępowań, prowadzonych w I instancji przez naczelników badanych urzędów celnych, wobec podmiotów, którym wymierzono decyzjami po kontrolach podatkowych lub celnych do zapłaty 62,6 mln zł, wykazało nierzetelne prowadzenie dwóch spraw. W rezultacie czego doprowadzono do przedawnienia, w dwóch urzędach celnych, zobowiązań w podatku akcyzowym na kwotę 92,4 tys. zł oraz przedawnienia karalności ujawnionych czynów zabronionych. W jednym urzędzie celnym stwierdzono również przewlekłe prowadzenie sześciu postępowań podatkowych oraz niedopełnienie obowiązku zawiadomienia stron o niezafatwieniu spraw we właściwym terminie w czterech postępowaniach.

W wyniku badania przebiegu 58 postępowań odwoławczych od decyzji naczelników urzędów celnych na kwotę 55,2 mln zł, w dwóch z czterech kontrolowanych izb celnych, stwierdzono nieprawidłowości w ich prowadzeniu. W 18 z 27 postępowań odwoławczych, w których przekroczony został termin zafatwienia sprawy określony w art. 139 § 3 ustawy *Ordynacja podatkowa*, dyrektorzy izb celnych nie zawiadomili stron postępowania podatkowego o niezafatwieniu sprawy we właściwym terminie. Natomiast w 10 sprawach postanowienia o podjęciu zawieszonych postępowań oraz decyzje uchylające decyzje naczelników urzędów celnych i umarzające postępowania, podjęto w okresie od pięciu do dwunastu miesięcy od daty, w której ustała faktyczna przyczyna ich zawieszenia. [str. 52]

6. Na podstawie badania próby 52 postępowań podatkowych, NIK stwierdziła, że informacje o ustaleniach wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, kierowane były w trzech z czterech badanych urzędów celnych na bieżąco, poza jedną sprawą. Decyzja o wszczęciu postępowania przygotowawczego lub jego odmowie poprzedzona była szczegółową analizą każdej sprawy, a postępowania prowadzono rzetelnie. Stwierdzone nieprawidłowości w Urzędzie Celnym w Białej Podlaskiej dotyczyły sprawy, w której dopuszczono do przedawnienia zobowiązania podatkowego na kwotę 21,2 tys. zł oraz karalności za przestępstwo skarbowe. Natomiast w Urzędzie Celnym w Poznaniu, dopuszczono do przedawnienia karalności za czyny zabronione w czterech z 12 badanych spraw.

W ocenie NIK działania prowadzone były nierzetelnie. Stosowano zasadę, zgodnie z którą przekazywano do komórki karnej skarbowej sprawy zakończone prawomocną decyzją organu podatkowego. Na skutek długotrwałych postępowań odwoławczych w trzech sprawach, stosowanie takiej zasady przyczyniło się do przedawnienia karalności czynów zabronionych. W czwartej sprawie błędnie uznano, że chodzi o wykroczenie skarbowe. Na skutek opieszałego działania organu podatkowego dopuszczono również do przedawnienia zobowiązania podatkowego na kwotę 71,2 tys. zł. Zdaniem NIK do stwierdzonych nieprawidłowości przyczynił się brak właściwej współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi Urzędu oraz brak właściwego systemu kontroli zarządczej. [str. 57]

7. Kontrolowane (cztery) urzędy kontroli skarbowej<sup>26</sup> rzetelnie realizowały zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów do kontroli, obszarów ujmowanych w planach kontroli, realizacji kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka. W badanych urzędach kontroli skarbowej w procesie planowania kontroli przestrzegano wytycznych GIKS. Do kontroli typowano podmioty o dużym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, biorąc pod uwagę obszary szczególnie narażone na występowanie niekorzystnych zjawisk, w tym obrót elektroniką i paliwami. Kontrole w 85% kończyły się ustaleniem nieprawidłowości. Plany kontroli sporządzano rzetelnie. Nie stwierdzono nieuzasadnionych odstępstw w ich realizacji, ani w prowadzeniu kontroli doraźnych w podmiotach zakwalifikowanych do objęcia takimi kontrolami.

Analiza 118 postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez badane urzędy kontroli skarbowej wykazała, że postępowania ujęte w półrocznych planach kontroli (58) były wszczynane średnio po 254 dniach od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, a postępowania w trybie doraźnym (60) średnio po 101 dniach. Wcześniejsza reakcja była ograniczona między innymi ze względu na zaangażowanie inspektorów kontroli skarbowej w inne postępowania kontrolne oraz oczekiwanie na wyniki kontroli u kontrahentów. Zdaniem NIK, w celu poprawy skuteczności służb skarbowych w zwalczaniu szarej strefy, znacznemu skróceniu powinien ulec czas reakcji na zidentyfikowane duże ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. [str. 58]

8. Kontrolowane urzędy kontroli skarbowej prowadziły systematyczne działania w celu ograniczenia szarej strefy. Ustalenia z tytułu wydanych decyzji wymiarowych i złożonych przez podatników korekt deklaracji wzrosły z 3,7 mld zł w 2014 r. do 5,9 mld zł w 2015 r. oraz z 2,2 mld zł w I półroczu 2015 r. do 4,0 mld zł w I półroczu 2016 r. Były to głównie kwoty wymierzone podmiotom wprowadzającym do obrotu gospodarczego fikcyjne faktury i stanowiły 74,8% kwoty ustaleń w 2014 r., 86,4% w 2015 r. oraz 76,5% w I półroczu 2016 r.

Badanie 62 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 1.002,0 mln zł, wykazało, że trwały one od 98 do 1.428 dni. Średni czas postępowania wyniósł 464 dni. Głównymi przyczynami zakończenia postępowań po terminie określonym w art. 139 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa* było oczekiwanie na wyniki kontroli prowadzonych równolegle u kontrahentów, trudności w zgromadzeniu dokumentacji z powodu braku kontaktu z podatnikiem oraz konieczność przeanalizowania obszernego materiału dowodowego. W uzasadnionych przypadkach współpracowano z administracjami innych państw (12) oraz Generalnym Inspektorem

<sup>26</sup> Kontrola była przeprowadzona w UKS w Lublinie, UKS w Olsztynie, UKS w Poznaniu oraz UKS w Warszawie.

Informacji Finansowej (14). Uzyskana pomoc głównie przyczyniła się do udowodnienia fikcyjności zawieranych transakcji oraz ustalenia łańcucha podmiotów podejrzanych o udział w oszustwach. W sprawach, w których zachodziła uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, a z przeprowadzonego rozpoznania wynikało, że mogły istnieć składniki majątku lub źródła dochodu dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej wnioskowali do naczelników urzędów skarbowych o dokonanie na podstawie art. 33 ustawy *Ordynacja podatkowa* zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, a od 1 stycznia 2016 r., po wejściu w życie art. 14d ustawy *o kontroli skarbowej*, dokonywali takich zabezpieczeń. Działania w niewielkim stopniu były skuteczne, w postępowaniach zabezpieczających faktycznie zajęto 12,6 mln zł. Podmioty zobowiązane przeważnie już na etapie postępowania kontrolnego nie miały majątku, środków nie było także na rachunkach bankowych. Z ustalonych kwot nieprawidłowości do zakończenia kontroli NIK wygezekwowano 36,3 mln zł, tj. 3,6%. [str. 63]

9. Na podstawie badania próby 62 postępowań kontrolnych, NIK stwierdziła w 19 sprawach opóźnienia lub zaniechania w kierowaniu przez inspektorów kontroli skarbowej, po zakończonych postępowaniach kontrolnych, wniosków wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego (w ramach odpowiedzialności karnej skarbowej) do komórki postępowań przygotowawczych urzędu kontroli skarbowej. Nieprzekazanie informacji lub przekazanie ich z opóźnieniem było działaniem nierzetelnym oraz niezgodnym z wewnętrznymi uregulowaniami. Ustalenie osób odpowiedzialnych i wyjaśnienie okoliczności popełnienia czynu zabronionego powinno nastąpić w możliwie najkrótszym terminie. Szybkość wymierzenia kary działa prewencyjnie i wpływa na podnoszenie dyscypliny podatkowej.

Dochodzenie lub śledztwo wszczęto w 16 badanych sprawach. Organy postępowania przygotowawczego wnikliwie analizowały sprawy przed wszczęciem postępowania przygotowawczego i ostrożnie podejmowały decyzję o jego wszczęciu, uwzględniając termin przedawnienia karalności czynów zabronionych. [str. 68]

### 2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Rozmiary szarej strefy oraz rozpoznane zagrożenia dla gromadzenia dochodów podatkowych uzasadniały podjęcie przez Ministra Finansów szerokich zmian systemowych. Jednak skuteczność prowadzonej strategii będzie w znacznym stopniu uzależniona od rzeczywistego wykorzystania przez podległe służby nowych narzędzi oraz gromadzonych danych. Zdaniem NIK wyniki kontroli upoważniają do skierowania pod adresem Ministra Rozwoju i Finansów następujących wniosków:

- 1) przygotowanie pracowników do korzystania z nowych rozwiązań prawnych oraz z danych, do raportowania których w ostatnim czasie zobowiązani zostali przedsiębiorcy (w szczególności w zakresie VAT oraz CIT);
- 2) wyspecjalizowanie grup zajmujących się wyłącznie zwalczaniem najgroźniejszych dla gromadzenia dochodów państwa nadużyć;
- 3) efektywniejsze typowanie podmiotów do kontroli oraz prowadzenie kontroli z większym wykorzystaniem technik informatycznych;
- 4) monitorowanie skuteczności nowych rozwiązań mających uszczelnić system podatkowy;
- 5) skrócenie czasu reakcji na zidentyfikowane duże ryzyka wystąpienia nieprawidłowości;
- 6) zapewnienie niezwłocznego podejmowania postępowań karnych skarbowych.

Wniosek o szybsze wprowadzanie rozwiązań ułatwiających zwalczanie oszustw w VAT, które sprawdziły się w innych krajach, w tym rozważenie przyspieszenia prac nad wprowadzeniem jednolitego pliku audytowego, a także wniosek o szybsze pozyskiwanie oraz przetwarzanie danych z wykorzystaniem technik informatycznych przy planowaniu oraz prowadzeniu kontroli, NIK sformułowała po przeprowadzonej w II półroczu 2013 r. kontroli *Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*. Uzasadnieniem skierowania takich wniosków do Ministra Finansów była niewystarczająca skuteczność organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym w VAT. W latach 2012–2013 nastąpił spadek dochodów z podatku od towarów i usług. W 2013 r. dochody były niższe niż w 2011 r. o ponad 6%. Wpływ na to miał między innymi wzrost ubytków w dochodach spowodowany nasileniem się oszustw podatkowych. W kolejnych latach nadal obniżała się skuteczność poboru podatków. Po przeprowadzonej w II półroczu 2015 r. kontroli *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów w przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. NIK wskazała, że potrzebne są nowe środki usprawniające pobór i egzekucję podatków, zmiany w organizacji służb do zwalczania najpoważniejszych oszustw podatkowych, jak i zmiany na płaszczyźnie regulacji karnych w kierunku zapewnienia realnej możliwości karania sprawców oszustw podatkowych. Wyniki kontroli upoważniały do skierowania do Ministra Finansów wniosków, w tym o szybkie wdrożenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne oraz o szybsze pozyskiwanie oraz przetwarzanie danych przy planowaniu kontroli w celu przyspieszenia reakcji na rozpoznane zagrożenia. Prezes Najwyższej Izby Kontroli, prezentując wyniki kontroli, na posiedzeniu plenarnym Sejmu RP w dniu 10 czerwca 2016 r., wskazał także, że poszczególne państwa (członkowskie UE) podejmują różnorodne działania prawne, organizacyjne i wykorzystują różne instrumenty dla ograniczenia patologii w obszarze podatku od towarów i usług. Także w naszym państwie najwyższy czas by te działania zintensyfikować i nie czekać na uzdrowienie systemu na poziomie unijnym.

W 2016 r. nastąpiło przyspieszenie działań legislacyjnych i organizacyjnych mających na celu ograniczenie szarej strefy w gospodarce. Konsekwentnie realizowane były przedsięwzięcia zmierzające do poprawy skuteczności służb skarbowych i celnych w ograniczaniu niekorzystnych zjawisk. Na obecnym etapie brak jest jednak danych pozwalających na ocenę czy przygotowane oraz wprowadzone w ostatnich miesiącach szerokie zmiany systemowe przyniosą oczekiwane efekty w postaci uszczelnienia systemu podatkowego i poprawy ściągalności podatków. W sytuacji nieosiągnięcia zamierzonych celów, biorąc pod uwagę zagrożenia dla dalszego stabilnego rozwoju gospodarczego kraju jak i równowagi finansów publicznych, potrzebne będą kolejne rozwiązania mające na celu ograniczenie oszustw podatkowych. Aktualny pozostaje wniosek o szybkie wdrażanie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności zwalczania oszustw podatkowych.



### 3.1 Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne

Szara strefa to działalność gospodarcza prowadzona poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa, część faktycznej, ale nieobserwowanej (ukrywanej) aktywności gospodarczej. Nazw tego zjawiska w literaturze i dokumentach organizacji międzynarodowych występuje wiele, np. *gospodarka nieformalna*, *gospodarka w cieniu*. Istotą szarej strefy, w szczególności z punktu widzenia przeprowadzonej kontroli NIK, jest ukrywanie części dochodu w celu uniknięcia opodatkowania, a także zatrudnianie pracowników „na czarno”.

W Polsce oficjalne badania statystyczne szarej strefy prowadzi Główny Urząd Statystyczny. Szara strefa jest badana i wliczana do produktu krajowego brutto (PKB) zgodnie z Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej (ESA 2010)<sup>27</sup>, w którym korzysta się z nazwy *gospodarka nieobserwowana*.

*Gospodarka nieobserwowana*, zdefiniowana zgodnie z zasadami rachunków narodowych ESA 2010, obejmuje trzy kategorie: *działalność nielegalną* (np. przemysł papierosów), *działalność ukrytą*, w przypadku której transakcje same w sobie nie są sprzeczne z prawem, ale nie są zgłaszane w celu uniknięcia urzędowej kontroli (np. zaniżanie obrotów celem obniżenia obciążeń podatkowych) oraz *działalność określaną jako „nieformalną”* zazwyczaj w sytuacji, gdy nie prowadzi się żadnych rejestrów (podejmowana jest głównie przez niezarejestrowane osoby fizyczne).

Główny Urząd Statystyczny posługuje się pojęciem *produkcja nieobserwowana*, w której wyróżnia *szarą gospodarkę*<sup>28</sup> i *działalność nielegalną*. *Szara gospodarka* według GUS obejmuje działania produkcyjne w sensie ekonomicznym, całkowicie legalne, ale ukrywane przed władzami publicznymi w celu unikania płacenia podatków, płacenia składek na ubezpieczenia społeczne, stosowania wymogów prawa takich jak płaca minimalna, maksymalny czas pracy, warunki bezpieczeństwa pracy oraz unikania procedur administracyjnych. *Działalność nielegalna* (np. przemysł papierosów) obejmuje działalność produkcyjną, która jest zwykle legalna, lecz staje się nielegalna, gdyż jest wykonywana przez producentów nie mających do tego prawa, a także produkcję wyrobów i usług, których sprzedaż, rozprowadzanie lub posiadanie jest zabronione przez prawo.

Szara strefa występuje we wszystkich gospodarkach świata. Jej duży udział w gospodarce negatywnie wpływa na uczciwą konkurencję pomiędzy firmami oraz znacznie obniża wpływy do budżetu, przez co zwiększa rozmiary deficytu.

Ministerstwo Finansów nie sporządzało własnych szacunków rozmiarów szarej strefy w polskiej gospodarce i związanego z tym zjawiskiem ubytku w dochodach budżetu państwa, nie zlecało też sporządzenia takich szacunków podmiotom zewnętrznym. Analizy dotyczące szarej strefy prowadzone przez jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów opierały się przede wszystkim na danych publikowanych przez Główny Urząd Statystyczny. Dla celów porównawczych wykorzystywane były także prace publikowane przez Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową (szara strefa równoznaczna z gospodarką nieobserwowaną GUS)

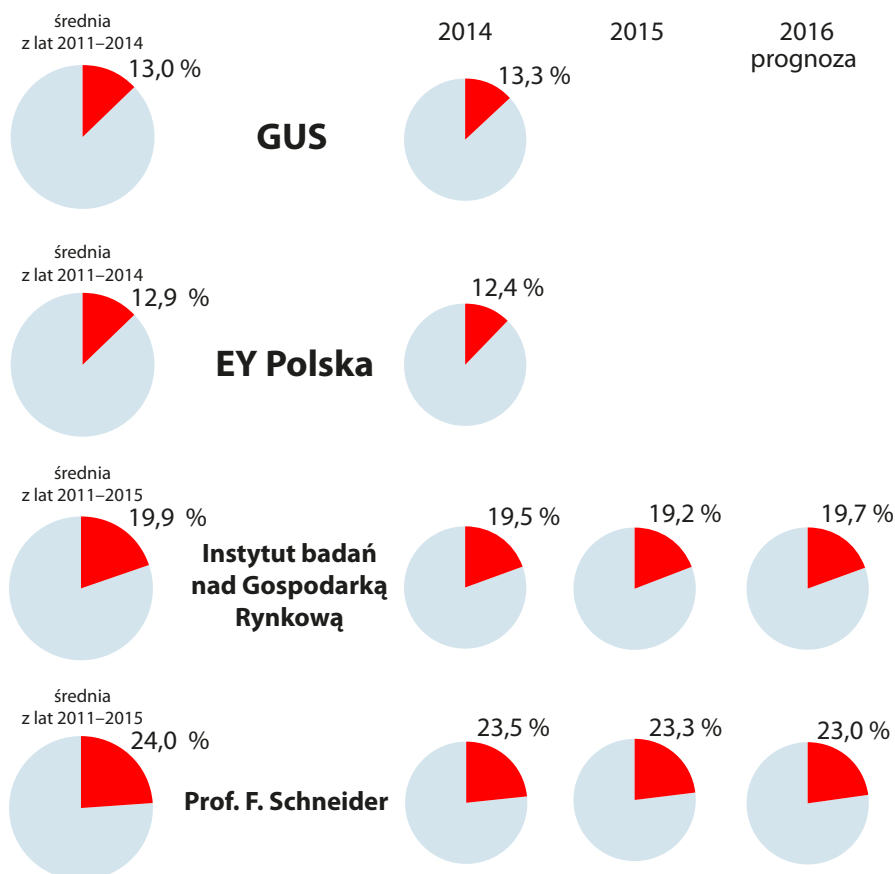
<sup>27</sup> Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA2010) wprowadzony rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 174 z 26.06.2013, str.1, ze zm.).

<sup>28</sup> Pojęcie to odpowiada dwóm kategoriom gospodarki nieobserwowanej wg ESA 2010, tj. działalności ukrytej i działalności nieformalnej.

oraz raporty ekonomistów szacujących szarą strefę, w szczególności dla krajów OECD prof. Friedricha Schneidera<sup>29</sup>.

Wykres nr 1

Szacunki rozmiarów szarej strefy/gospodarki nieobserwowanej w Polsce



Szacunki rozmiarów gospodarki nieobserwowanej są dla Polski bardzo różne (głównymi przyczynami rozbieżności są różne metody jej szacowania, jak również różny sposób definiowania tego pojęcia). Według:

- danych GUS, opublikowanych w sierpniu 2016 r.<sup>30</sup>, gospodarka nieobserwowana stanowiła 13,3% PKB w 2014 r., a 13,0% średnio w latach 2011–2014;
- szacunków EY Polska, z kwietnia 2016 r., szara strefa stanowiła 12,4% PKB w 2014 r., a 12,9% średnio w latach 2011–2014<sup>31</sup>;
- szacunków Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową szara strefa stanowiła 19,5% PKB w 2014 r. i 19,2% w 2015 r., a prognoza na 2016 r. 19,7% (19,9% średnio w latach 2011–2015)<sup>32</sup>;

<sup>29</sup> Profesor Uniwersytetu im. Johanna Keplera w Linz, Austria, Department of Economics. Jego analizy dotyczą szeroko rozumianej szarej strefy, tj. obejmującej działalność nielegalną, co odpowiada pojęciu gospodarki nieobserwowanej stosowanej przez GUS.

<sup>30</sup> <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/roczne-rachunki-narodowe/rachunki-narodowe-wedlug-sektorow-i-podsektorow-instytucjonalnych-w-latach-2011-2014,4,11.html>

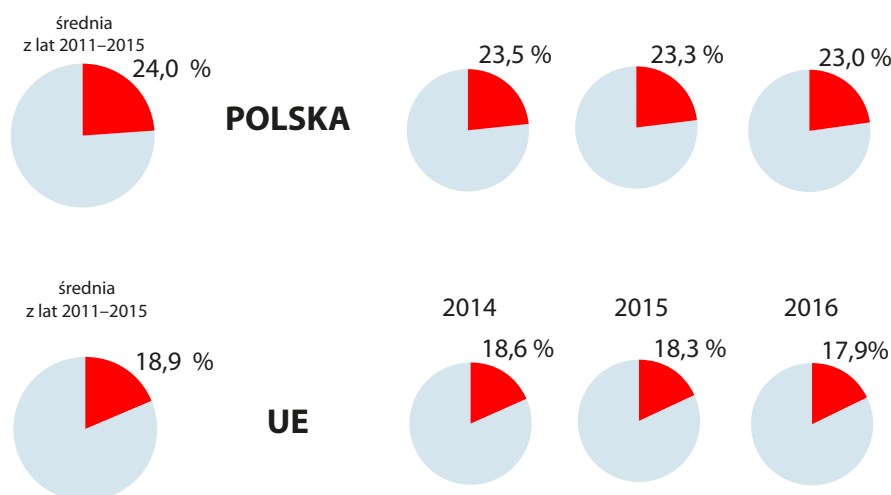
<sup>31</sup> Szara strefa w Polsce, Rola płatności gotówkowych i elektronicznych, EY Polska, kwiecień 2016.

<sup>32</sup> Szara strefa w polskiej gospodarce w 2016 roku, Warszawa marzec 2016, oraz Szara strefa w polskiej gospodarce w 2015 roku, Warszawa marzec 2015.

- szacunków prof. F. Schneidera – 23,5% w 2014 r., 23,3% w 2015 r., 23,0% prognoza na 2016 r. (24,0% średnio w latach 2011–2015), dla 28 krajów UE wartości te oszacowane zostały odpowiednio na poziomie 18,6% w 2014 r., 18,3% w 2015 r., 17,9% w 2016 r. (18,9% średnio w latach 2011–2015)<sup>33</sup>.

## Wykres nr 2

## Szacunki rozmiarów szarej strefy wg prof. F. Schneidera



Polska należy do grupy państw Unii Europejskiej, w których udział szarej strefy w gospodarce jest wyższy od średniej. Przed wejściem do Unii Europejskiej, według szacunków EY<sup>34</sup>, szara strefa utrzymywała się na poziomie 19% PKB, od 2005 r. miał miejsce systematyczny spadek tej relacji, do ustabilizowania się w latach 2008–2013 na poziomie 13%. W 2014 r. szara strefa obniżyła się do 12,4% PKB. Przy zastrzeżeniu jednak, że całego zjawiska szarej strefy nie da się precyzyjnie oszacować, gdyż nie są dostępne szacunki dla całkowitej skali wyłudzeń podatkowych w Polsce, a jedynie dla wybranych branż.

Udział szarej strefy w rynku papierosów (udział papierosów z przemytu i podróbek w całkowitej konsumpcji papierosów), według wyników badań przeprowadzonych przez Instytut Doradztwa i Badania Rynku Almares, wynosił 17,3% w czwartym kwartale 2014 r., 18,2% w analogicznym okresie 2015 r., a w drugim kwartale 2016 r. relacja ta prognozowana była na poziomie 17,2%<sup>35</sup>. Według szacunków EY, sporządzonych w ramach projektu UN Global Compact *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce*, 24% wszystkich wyrobów tytoniowych konsumowanych w Polsce w 2015 r. była nielegalna. Było to około 13,7 mld sztuk papierosów (wytworzonych fabrycznie lub skręconych samodzielnie) pochodzących z szarej strefy. Roczne straty budżetu państwa wynikające z istnienia szarej strefy wyrobów tytoniowych oszacowano na 6,5 mld zł (5,2 mld zł z tytułu akcyzy i 1,2 mld zł z tytułu VAT).

<sup>33</sup> Friedrich Schneider Trotz gegenläufiger Tendenzen (Anstieg der Arbeitslosigkeit und der Flüchtlinge) ein Rückgang der Schattenwirtschaft (des Pusch) in Österreich in 2016, styczeń 2016 r.

<sup>34</sup> Partner merytoryczny inicjatywy Sekretarza Generalnego ONZ, Global Compact, współautor raportu *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce 2015/16*.

<sup>35</sup> Poland Market Survey Report. Empty Discarded Pack Colletion. April 2016.

W Ministerstwie Finansów podjęte zostały działania zmierzające do utworzenia narzędzi do pomiaru natężenia zjawisk niepożądanych w obszarze wyrobów tytoniowych. Jednym z nich było wdrożenie badań statystycznych w celu szacowania wolumenu przemytu papierosów przez drogowe przejścia graniczne w samochodach osobowych. Przy współpracy Wojewódzkiego Urzędu Statystycznego w Rzeszowie, w którego strukturach działa Ośrodek Badań Obszarów Transgranicznych i Statystyki Euroregionalnej, opracowano metodykę pomiaru – *Wolumen przemytu – badania statystyczne poziomu przemytu na przejściach granicznych*. W przypadku izb celnych wewnętrznych analizowano wyniki badań rynkowych przeprowadzanych kwartalnie przez firmę Almares.

W odniesieniu do obszaru gier hazardowych w Ministerstwie Finansów korzystano z raportów dotyczących rynku internetowych gier losowych oraz gier i zakładów online, sporządzonych przez firmę zewnętrzną dla jednego z zarejestrowanych operatorów oferujących przyjmowanie zakładów wzajemnych w sieci Internet<sup>36</sup>. Ponadto, w związku z realizacją wniosku NIK po kontroli *Egzekwowanie przepisów prawa wobec podmiotów prowadzących działalność w zakresie zakładów wzajemnych*<sup>37</sup>, Departament Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier Ministerstwa Finansów w marcu 2015 r. zlecił Dyrektorowi Izby Celnej w Opolu, w strukturze której działała Grupa Zadaniowa ds. e-kontroli, opracowanie analizy rozmiarów nielegalnych działań w obszarze urządzania zakładów wzajemnych w sieci Internet, ich reklamowania, promocji oraz ewentualnych skutków dla budżetu państwa. Grupa Zadaniowa do spraw e-kontroli opracowała raport z analizy ryzyka krajowego, obejmujący okres od stycznia 2013 r. do czerwca 2015 r. Według raportu z października 2015 r., gry hazardowe urządzane za pośrednictwem sieci Internet są najbardziej dynamicznie rozwijającym się sektorem usług hazardowych w Europie. W 2013 r. nielegalny rynek internetowych zakładów wzajemnych urządzanych w Polsce przez zagraniczne podmioty gospodarcze stanowił około 2,5 krotność całego rynku legalnego przyjmowania zakładów wzajemnych.

Źródłem danych o rozmiarach szarej strefy w obszarze alkoholu, wykorzystywanym w pracach analitycznych jednostek organizacyjnych Ministerstwa Finansów, były wyniki badań KPMG<sup>38</sup> przeprowadzonych na zlecenie Związku Pracodawców Polski Przemysł Spirytusowy. Badania oparte zostały między innymi na danych izb celnych. KPMG oszacowała wielkość szarej strefy w obszarze alkoholu w 2011 r. na poziomie 9,5% produkcji krajowej (11,6 mln litrów 100% vol.). Służba Celna przyjęła wielkość szarej strefy za 2012 r. na poziomie roku poprzedniego z uwagi na porównywalną wielkość dostaw rynkowych. Za 2013 r. szara strefa nie była szacowana ze względu na planowaną z początkiem 2014 r. podwyżkę akcyzy i gromadzeniem przez producentów napojów spirytusowych zapasów w III i IV kwartale 2013 r. Na podstawie wyników kontroli, Służba Celna oszacowała wielkość szarej strefy w 2015 r. na poziomie 8,5% legalnego rynku napojów spirytusowych, tj. około 10 mln litrów 100% vol., w tym maksymalnie 5,7 mln litrów stanowił alkohol odkażany<sup>39</sup>. Na 2016 r. przyjęto szacunki na zbliżonym poziomie.

W 2015 r. ponownie obniżyły się dochody podatkowe w relacji do PKB. Jeszcze w 2008 r. dochody te, obliczone zgodnie z krajową metodologią, stanowiły średnio 21,3% PKB. W następnych trzech latach wciąż przekraczały 19% wartości produktu krajowego brutto, w 2014 r. wyniosły już tylko

<sup>36</sup> Roland Berger Strategy Consultants: Ocena rynku internetowych gier losowych w Polsce: wpływ społeczny i ekonomiczny. Raport końcowy, 2013 oraz Rynek gier i zakładów online w Polsce: korzyści dla budżetu i sportu, 2014.

<sup>37</sup> Informacja NIK o wynikach kontroli Egzekwowanie przepisów prawa wobec podmiotów prowadzących działalność w zakresie zakładów wzajemnych, Nr ewid.21/2015/I/14/001/KBF, NIK, Warszawa luty 2015 r.

<sup>38</sup> Szara strefa wyrobów spirytusowych w Polsce, 2012 r.

<sup>39</sup> Z 5,7 mln litrów szacowano, że 0,8 mln litrów może trafić na rynek zagraniczny.

18,6%, a w 2015 r. – zaledwie 18,3% PKB. Istnieje zagrożenie, że obserwowana od początku kryzysu finansowego erozja wpływów podatkowych w Polsce zagrozić może prawidłowemu funkcjonowaniu państwa, prowadząc do niedofinansowania usług publicznych lub szybkiego przyrastania wartości długu publicznego. Mimo że sytuacja gospodarcza w Polsce stopniowo się poprawia, to nie ma ona przełożenia na wzrost wpływów podatkowych w relacji do wielkości gospodarki. Wartość tej relacji jest obecnie niższa niż w pierwszych latach światowego kryzysu, gdy tempo wzrostu gospodarczego gwałtownie osłabło. Powyższe zjawisko erozji dochodów podatkowych jest w skali europejskiej dosyć nietypowe. Podczas gdy pomiędzy 2006 r. i 2015 r. wielkość łącznych dochodów podatkowych w Unii Europejskiej wzrosła z 26,3% PKB do 26,7% PKB, to w Polsce dochody te zmalały z 21,6% PKB do zaledwie 19,8% PKB, według metodologii obliczeń przyjętej przez Komisję Europejską<sup>40</sup>. Niski poziom dochodów podatkowych jest charakterystyczny dla większości państw Europy Środkowej. Oprócz Polski również w Czechach, na Litwie, w Rumunii i Słowacji wpływy podatkowe w 2015 r. nie przekraczały 20% PKB. O ile jednak w tych państwach obserwowaliśmy w ostatnich latach wzrost relacji dochodów podatkowych do PKB, to w Polsce następowało jej dalsze zmniejszenie.<sup>41</sup> Relacja ta nie uległa istotnej poprawie w 2016 r.

#### Instytucje prawne służące opodatkowaniu szarej strefy określone w ustawie Ordynacja podatkowa

Zgodnie z art. 21 § 1 pkt.1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa dla zobowiązań podatkowych powstałych z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, tj. dla zobowiązań powstałych z mocy prawa obowiązuje zasada, zgodnie z którą jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Z dniem 1 marca 2017 r. weszły w życie:

- ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>42</sup>,
- ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>43</sup>.

Konsekwencją wejścia w życie tych przepisów była konsolidacja administracji podatkowej, skarbowej i celnej i utworzenie w ich miejsce Krajowej Administracji Skarbowej.

#### Zadania organów kontroli skarbowej w zakresie zwalczania szarej strefy

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>44</sup> do zakresu działania kontroli skarbowej należało m.in.: kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

<sup>40</sup> Według metodologii krajowej dochody podatkowe w 2015 r. były jeszcze mniejsze, gdyż wyniosły 18,3% PKB.

<sup>41</sup> Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku, NIK Warszawa czerwiec 2016 r., str. 251 i 252.

<sup>42</sup> Dz. U. poz. 1947, ze zm.

<sup>43</sup> Dz. U. poz. 1948, ze zm.

<sup>44</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 720, ze zm. – ustawa uchylona z dniem 1 marca 2017 r.

Postępowanie kontrolne prowadzono zgodnie z planem kontroli ustalonym przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej stosownie do zadań określanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (art. 12 ust. 1 i 2). Wszczęcie postępowania kontrolnego następowało wyłącznie z urzędu w formie postanowienia. Datą wszczęcia postępowania kontrolnego był dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego (art.13 ust. 1 i 2).

Gdy ustalenia dotyczyły podatków, których określanie lub ustalanie należało do właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz podatku akcyzowego organ kontroli skarbowej kończył postępowanie kontrolne decyzją w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a). Od decyzji, tej służyło odwołanie do właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej – jeżeli decyzję wydał dyrektor urzędu kontroli skarbowej (art. 26 ust. 1). W zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej do postępowania kontrolnego stosowano odpowiednio przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 31 ust. 1).

#### Zadania Służby Celnej w zakresie zwalczania szarej strefy

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej<sup>45</sup> do zadań Służby Celnej należał m.in.: wymiar i pobór należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, podatku akcyzowego, podatku od gier, opłaty paliwowej. Zgodnie z art. 30 ustawy o Służbie Celnej kontrola wykonywana przez Służbę Celną polegała na sprawdzeniu prawidłowości przestrzegania przepisów prawa przez zobowiązane do tego podmioty podlegające kontroli w następujących obszarach: prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami, prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy, urządzania i prowadzenia gier hazardowych, prawidłowość i terminowość wpłat podatku akcyzowego od niektórych wyrobów określonych w przepisach odrębnych oraz podatku od gier, rodzaju paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych.

#### Zasady opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

Art. 20 ust. 1 b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych zalicza do kategorii przychodów objętych tym podatkiem również przychody nieznanające pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Z dniem 1 stycznia 2016 r. do ustawy tej dodano rozdział 5a *Opodatkowanie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych*.

Zgodnie z art. 25b ust. 1 tej ustawy za przychody, o których mowa w art. 20 ust. 1b, uważa się przychody: nieznanające pokrycia w ujawnionych źródłach obejmujące przychody ze źródeł wskazanych przez podatnika, ujawnione w nieprawidłowej wysokości, ze źródeł nieujawnionych obejmujące przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku nad

przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, uzyskanymi przed poniesieniem tego wydatku.

Za wydatek uznaje się wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia lub wysokość wydatkowanych w roku podatkowym środków, w przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie roku podatkowego, w którym zgromadzono te środki (art. 25b ust. 2). Za przychody (dochody) opodatkowane uznaje się wartości pozostające w dyspozycji podatnika przed poniesieniem wydatku, spełniające łącznie następujące warunki: ich pochodzenie zostało ustalone co do tytułu, kwoty i okresu uzyskania, jest możliwe określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wartości, które mają wpływ na ustalenie takiego zobowiązania, albo zobowiązanie takie zostało określone lub ustalone, albo zostały zgłoszone do opodatkowania (art. 25b ust. 3).

Za przychody (dochody) nieopodatkowane uznaje się wartości pozostające w dyspozycji podatnika przed poniesieniem wydatku, których pochodzenie zostało ustalone co do tytułu, kwoty i okresu uzyskania, oraz które: były wolne od podatku lub zwolnione od opodatkowania na podstawie przepisów ustawy innych niż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub przepisów odrębnych ustaw albo nie podlegały opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy innych niż przepisy niniejszego rozdziału lub przepisów odrębnych ustaw, albo były objęte obowiązkiem podatkowym w zakresie właściwego podatku, jednak zobowiązanie podatkowe nie powstało albo wygasło wskutek: zaniechania poboru podatku, umorzenia zaległości podatkowej, zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, przedawnienia (art. 25b ust. 4).

Zgodnie z art. 25c obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. Podstawę opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych stanowi w roku podatkowym przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. W przypadku wystąpienia w roku podatkowym więcej niż jednej nadwyżki, podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów odpowiadających kwocie nadwyżek wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi (art. 25 d). Od przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z zastrzeżeniem art. 25g ust. 7, zryczałtowany podatek dochodowy wynosi 75% podstawy opodatkowania (art. 25e).

Podatek od przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala, w drodze decyzji, za rok podatkowy, w którym powstał przychód odpowiadający kwocie nadwyżki lub nadwyżek, właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej (art. 25f). W toku postępowania podatkowego albo w toku postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku (art. 25g ust. 1). Zasady tej nie stosuje się do przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych znanych organowi z urzędu lub możliwych do ustalenia przez organ na podstawie: posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych, rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp drogą elektroniczną (art. 25g ust. 2). W postępowaniu prowadzonym

w zakresie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych przy ustalaniu nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi podatnik wskazuje przychody (dochody) opodatkowane lub przychody (dochody) nieopodatkowane, którymi pokrywa poszczególne wydatki. Jeżeli podatnik nie wskazał, którymi przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi pokrył poszczególne wydatki, stosuje się zasadę, że najwcześniejszy wydatek jest pokrywany najwcześniejszymi przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi (art. 25g ust. 5). Jeżeli podatnik nie dysponuje dowodami potwierdzającymi wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia, wartość tę określa się na dzień poniesienia wydatku (art. 25g ust. 6).

W przypadku ustalenia w postępowaniu podatkowym albo w postępowaniu kontrolnym organu kontroli skarbowej źródła pochodzenia nieujawnionych uprzednio przychodów (dochodów) i ich wysokości, przychody (dochody) te podlegają opodatkowaniu podatkiem na zasadach określonych w przepisach ustawy innych niż przepisy niniejszego rozdziału lub w przepisach odrębnych ustaw (art. 25 g ust. 7).

*Podstawowe rodzaje czynów zabronionych związanych z szarą strefą określone w ustawie Kodeks karny skarbowy Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (k.k.s.) zawiera przepisy określające czyny zabronione związane z naruszeniem przepisów prawa podatkowego;*

- art. 54 k.k.s. dotyczący podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie;
- art. 55 k.k.s. dotyczący podatnika, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie – tzw. firmanctwo;
- art. 56 k.k.s. dotyczący podatnika, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie;
- art. 57 k.k.s. dotyczący podatnika, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku;
- art. 60 i 61 k.k.s. dotyczący podatnika, który wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi oraz nierzetelnie prowadzi księgę;
- art. 62 k.k.s. dotyczący podatnika, który wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania;
- art. 63 k.k.s. dotyczący podatnika, który wbrew przepisom ustawy wydaje wyroby akcyzowe, w stosunku do których zakończono procedurę zawieszenia poboru akcyzy, bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy;
- art. 64 k.k.s. dotyczący podatnika, który bez pisemnego powiadomienia w terminie właściwego organu wyprowadza ze składu podatkowego wyroby akcyzowe nieoznaczone znakami akcyzy z przeznaczeniem do dokonania ich dostawy wewnątrzspółnotowej lub eksportu;



- art. 65 k.k.s. dotyczący podatnika, który nabywa, przechowuje, przewozi, przesyła lub przynosi wyroby akcyzowe stanowiące przedmiot czynu zabronionego lub pomaga w ich zbyciu albo te wyroby akcyzowe przyjmuje lub pomaga w ich ukryciu, art. 67 k.k.s. dotyczący podatnika, który podrabia albo przerabia znak akcyzy albo upoważnienie do odbioru banderol;
- art. 73 a k.k.s. dotyczący podatnika, który w użyciu wyrobu akcyzowego zmienia jego przeznaczenie, w szczególności używa oleju opałowego jako oleju napędowego, przez co naraża podatek akcyzowy na uszczuplenie.

#### Istotne kwestie prawne związane ze stosowaniem przepisów służących zwalczaniu szarej strefy

Praktyka stosowania prawa przez organy podatkowe wskazuje na istotne trudności w ściganiu podatników uchylających się od opodatkowania, w sytuacji, gdy podatnikowi grożą sankcje z dwóch różnych ustaw, pomimo, że Trybunał Konstytucyjny wskazał na zasadność jednoczesnego stosowania sankcji przewidzianych w ustawie o podatku od osób fizycznych oraz w Kodeksie karnym skarbowym.<sup>46</sup>

Natomiast Sąd Najwyższy uznał, że sprawca nie może ponieść za to samo zachowanie dwukrotnej odpowiedzialności, wynikającej z art. 30 ust. 1 pkt. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wiążącej się z naliczeniem podatku w wysokości 75% uzyskanego dochodu, a równocześnie odpowiadać za czyn określony w art. 54 k.k.s.

Art. 54 k.k.s. penalizuje zachowania podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie. W świetle rozstrzygnięć Sądu Najwyższego<sup>47</sup> nie jest możliwe zastosowanie do podatnika podlegającego sankcyjnemu opodatkowaniu, którego zasady określono w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 54 k.k.s. z uwagi na fakt, że momentem popełnienia czynu zabronionego musiałby być okres, w którym dochody ze źródeł nieujawnionych zostały osiągnięte, lecz nie została wydana jeszcze decyzja ustalająca wysokość podatku. Sąd Najwyższy uznał, że w przypadku opodatkowania przychodów nieujawnionych zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze doręczenia decyzji i dopiero wtedy można mówić o obowiązku podatkowym podatnika. Nie można więc obarczać podatnika odpowiedzialnością z tytułu k.k.s. za zdarzenia w okresie wcześniejszym, tj. przed wydaniem decyzji ustalającej. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r. wskazał, że wyeliminowanie możliwości pociągnięcia osoby fizycznej (podatnika) do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe za uchylenie się od opodatkowania i nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji, po uprzednim nałożeniu na nią zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych, osłabiałoby prewencyjną funkcję regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W ocenie Trybunału tej funkcji, w mechanizmie opodatkowania dochodów nieujawnionych należy przypisać decydujące znaczenie.

<sup>46</sup> Wyrok P 90/08.

<sup>47</sup> Wyroki sygn. akt II KK 20/09 z dnia 10 czerwca 2009 r. oraz V KK 340/11 z dnia 20 października 2011 r.

Inny problemem prawnym, który negatywnie wpływa na skuteczność ścigania podatków naruszających przepisy prawa podatkowego jest problem zbyt szerokiego stosowania art. 16a k.k.s.<sup>48</sup>, tj. stosowania tej instytucji prawnej nie tylko do czynów polegających na wadliwym złożeniu deklaracji podatkowych, ale również do czynów polegających na niewłaściwym prowadzeniu ksiąg oraz wystawianiu faktur. Art. 16a k.k.s., na podstawie którego nie podlega karze za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe ten, kto złożył prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej, dotyczy tylko przestępstw lub wykroczeń skarbowych, które odnoszą się do czynów popełnionych przez złożenie wobec właściwego organu deklaracji podatkowej, bowiem warunkiem zaniechania ukarania sprawcy jest złożenie korekty deklaracji. Natomiast art. 16a k.k.s. nie przewiduje wymogu dokonania korekty księgi podatkowej czy faktury. Możliwość zaniechania ukarania sprawcy przewidziana w tym przepisie nie odnosi się więc do czynów opisanych w art. 61 k.k.s. oraz art. 62 k.k.s., tj. czynów które dotyczą niewłaściwego prowadzenia ksiąg oraz wystawiania faktur.

### 3.2 Wyniki kontroli

#### 3.2.1. Działania Ministra Finansów na rzecz ograniczenia szarej strefy w gospodarce, w tym identyfikowanie zagrożeń w przeciwdziałaniu rozrostowi szarej strefy oraz wypracowanie uregulowań prawnych

Minister Finansów rzetelnie identyfikował zagrożenia wynikające z występowania w Polsce szarej strefy w gospodarce. Działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej były ukierunkowane na obszary podwyższonego ryzyka. Największe zagrożenia związane z występowaniem zjawiska szarej strefy były identyfikowane w obszarze wyrobów energetycznych, w tym paliw, wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego, w tym całkowicie skażonego, obszarze gier hazardowych, w tym urządzanych za pośrednictwem sieci Internet, obrocie elektroniką i metalami szlachetnymi oraz robotach budowlanych.

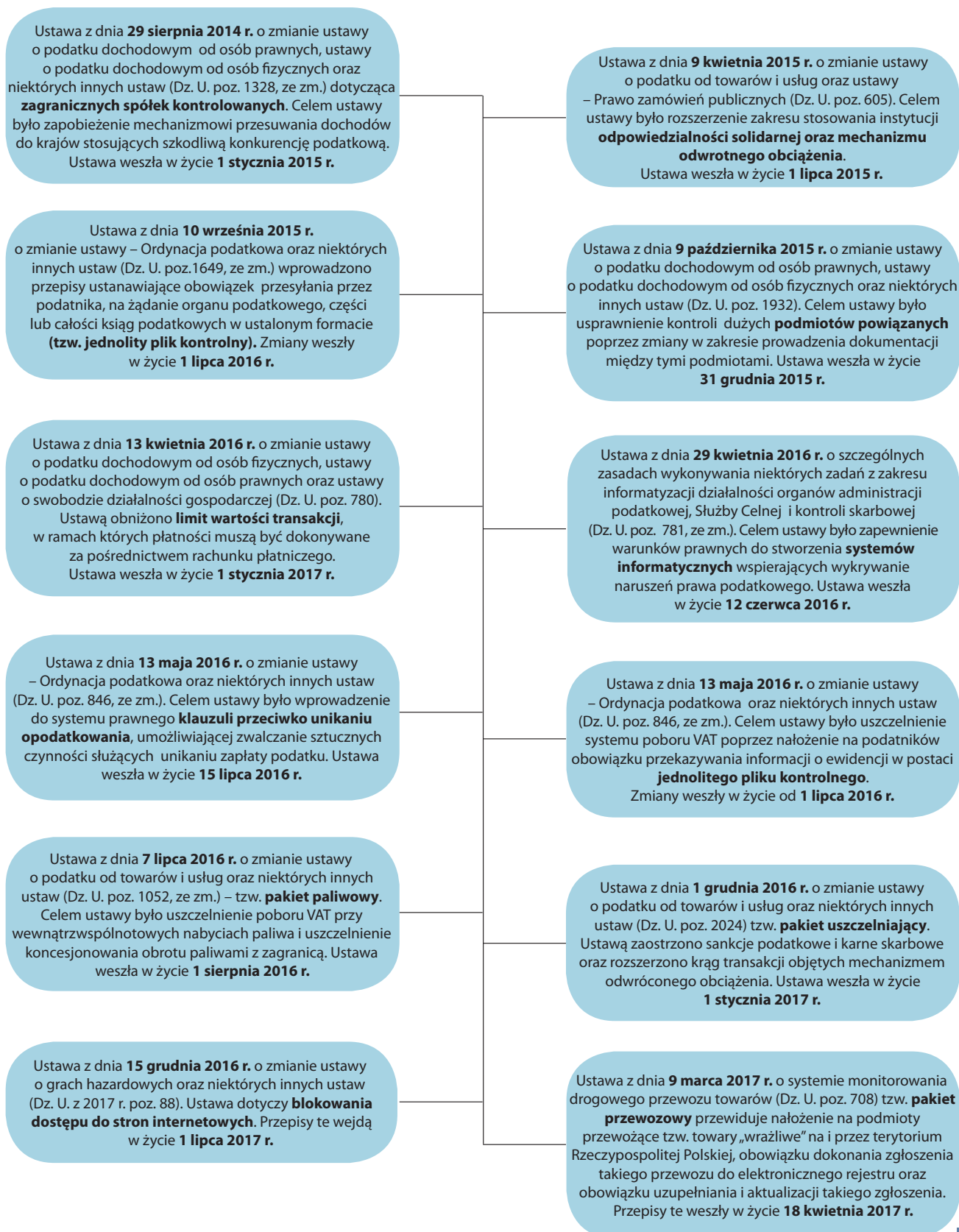
Minister Finansów monitorował wyniki kontroli przeprowadzonych przez podległe jednostki i skuteczność obowiązujących rozwiązań. Wnioski wypływające z prowadzonych analiz były podstawą do zmian o charakterze systemowym. Zakończono, rozpoczęte w okresie poprzedzającym kontrolę, bądź zainicjowano prace legislacyjne nad rozwiązaniami mogącymi przyczynić się do zmniejszenia rozmiarów szarej strefy. Były to przede wszystkim zmiany uszczelniające system podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług, podatków dochodowych, zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa, ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i Kodeksie karnym skarbowym.

---

<sup>48</sup> Wyrok Sądu Najwyższego I KZP 3/12.

## Wykres nr 3

## Pakiet ustaw służących ograniczeniu zjawiska szarej strefy



**1. W obszarze wyrobów tytoniowych** celem strategicznym Służby Celnej było ograniczenie podaży na rynku krajowym wyrobów tytoniowych pochodzących z nielegalnych źródeł, ze szczególnym uwzględnieniem wytwarzania tych wyrobów w szarej strefie oraz ograniczenie wielkości tranzytu nielegalnych wyrobów tytoniowych przez terytorium Polski na rynki innych państw Unii Europejskiej. Działania były prowadzone w oparciu o *Strategię działania Służby Celnej w zakresie zwalczania przemytu i nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi na lata 2012–2015*. Aktywność Służby Celnej skoncentrowana była na zapobieganiu wprowadzania na rynek nielegalnych wyrobów tytoniowych oraz monitorowaniu skuteczności zmian przepisów prawnych, które weszły w życie w tym okresie i sytuacji na rynku wyrobów tytoniowych.

W związku z nasileniem się zjawiska udostępniania konsumentom, w punktach sprzedaży detalicznej wyrobów tytoniowych, urządzeń do automatycznego nabijania gilz papierosowych, na których dokonywano produkcji papierosów, opracowany został projekt zmiany przepisów ustawy o podatku akcyzowym. W znowelizowanej ustawie<sup>49</sup> rozszerzona została definicja produkcji wyrobów tytoniowych, do której zaliczono także wytwarzanie papierosów przez konsumenta przy użyciu maszyny do wytwarzania papierosów. Ponadto z powodu wykorzystywania do produkcji papierosów cygar o dużej gramaturze (tzw. „imprezowych”, „weekendowych”, „klubowych” czy „kolekcyjnych”) wypełnionych krajanką tytoniową lub zrolowanymi liśćmi tytoniu, co znacznie obniżało stawkę akcyzy przypadającą od jednego wytworzonego w ten sposób papierosa, zmieniony został sposób opodatkowania cygar i cygaretek poprzez wprowadzenie stawki akcyzy uzależnionej od wagi, a nie od sztuki. Wprowadzona również została odpowiedzialność solidarna podmiotów w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy z tytułu nielegalnej produkcji papierosów ciąży na kilku podatnikach. Zmienione przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

Ogólnopolskie działania kontrolne Służby Celnej, przeprowadzone na początku 2015 r., ukierunkowane na zwalczanie nielegalnej produkcji papierosów w punktach handlowych, wykazały ograniczenie procedury udostępniania maszyn do automatycznego nabijania gilz. Powtórne działania kontrolne przeprowadzone w punktach, w których stwierdzono wcześniej nielegalną produkcję papierosów, podjęte w celu weryfikacji wcześniejszych ustaleń, wskazały, że działalność gospodarcza w punktach, w których wcześniej ustawione były maszyny do produkcji papierosów, została zakończona.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszły w życie kolejne zmiany regulacji, przygotowane przez Ministra Finansów. Były one reakcją na zidentyfikowane, w trakcie kontroli Służby Celnej przeprowadzonych w latach 2013–2014, nieprawidłowości w działalności pośredniczących podmiotów tytoniowych, w tym fikcyjną sprzedaż suszu tytoniowego w ramach dostaw wewnątrzspółnotowych. Ubytek w dochodach budżetu państwa z tego tytułu w 2013 r. i I półroczu 2014 r. oszacowało na kwotę 337 mln zł. W celu ograniczenia nadużyć, w Ministerstwie Finansów przygotowany został projekt nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym w zakresie działalności pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz ustawy *Kodeks karny skarbowy*. Wprowadzone zmiany<sup>50</sup> zwiększyły obciążenia pośredniczących podmiotów tytoniowych dokonujących obrotu suszem tytoniowym, to jest nałożono na nie obowiązek rejestracji i złożenia zabezpieczenia akcyzowego, a wpis do rejestru został uzależniony od spełnienia określonych warunków (w szczególności niekaralności osób kierujących pośredniczącym podmiotem tytoniowym oraz reprezentujących podmiot),

<sup>49</sup> Zmiany wprowadzone na podstawie art. 7 ustawy z dnia 5 grudnia 2014 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. poz. 1877, ze zm.).

<sup>50</sup> Ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1479, ze zm.).

określone zostały także przesłanki odmowy dokonania wpisu do rejestru i przesłanki wykreślenia z rejestru takich podmiotów. Jednocześnie w *Kodeksie karnym skarbowym* dodano przepisy określające sankcje za niedopełnienie obowiązków nałożonych na pośredniczące podmioty tytoniowe. Dokonane zmiany w dużej mierze stanowiły realizację postulatów kierowanych do Ministerstwa Finansów przez przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w branżach związanych z obrotem wyrobami tytoniowymi. Sygnały napływające do Ministerstwa Finansów wskazują na poprawność przyjętych rozwiązań. Jedną z takich przesłanek są wyniki badania firmy Almares<sup>51</sup> wskazujące na spadek udziału w rynku nielegalnym tzw. podróbek. W skali całego kraju w 2015 r. ich średni udział wynosił 2% konsumpcji, natomiast w II kwartale 2016 r. obniżył się do poziomu 1,6%. Drugą przesłanką był wzrost o 3,2% sprzedaży tytoniu do palenia odnotowany przez koncerny tytoniowe w okresie siedmiu miesięcy 2016 r., w porównaniu z analogicznym okresem 2015 r., przy jednoczesnym dalszym spadku liczby konsumentów wyrobów tytoniowych. Nastąpiło także zmniejszenie liczby pośredniczących podmiotów tytoniowych, w 2015 r. było ich 158, a w połowie grudnia 2016 r. w *Rejestrze pośredniczących podmiotów tytoniowych* zarejestrowanych było 15 podmiotów.

W 2016 r. w Ministerstwie Finansów prowadzono prace nad kolejnymi projektami mającymi na celu ograniczenie rozmiarów szarej strefy. Susz tytoniowy, obok innych towarów szczególnie narażonych na nieprawidłowości, został objęty koncepcją systemu monitorowania przewozu towarów wrażliwych (tzw. pakietem przewozowym). Podjęte zostały także, przy współpracy z Ministerstwem Rolnictwa i Rozwoju Wsi, prace nad nowelizacją przepisów dotyczących obrotu suszem tytoniowym (tzw. pakietem tytoniowym).

**2. W obszarze gier hazardowych**, w celu ograniczenia występowania zjawiska szarej strefy w zakresie gier na automatach oraz gier w sieci Internet, w Ministerstwie Finansów opracowany został projekt zmiany przepisów *ustawy o grach hazardowych*. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r.<sup>52</sup> wprowadza rejestr i zasady blokowania dostępu do stron internetowych nielegalnych operatorów, zakaz udostępniania usług płatniczych przez dostawców tych usług na stronach internetowych wpisanych do rejestru oraz rozszerzenie katalogu kar pieniężnych za naruszenie przepisów ustawy i zaostrzenie tych kar. W odniesieniu do automatów do gier realizacji celu ma służyć objęcie urządzania tych gier poza kasynami gry monopolem państwa. Ustawa rozszerzyła katalog gier hazardowych, które będą mogły być oferowane polskim obywatelom za pośrednictwem sieci Internet<sup>53</sup>. W ocenie projektodawcy umożliwienie legalnego uczestniczenia w dotychczas zakazanych grach urządzanych za pośrednictwem sieci Internet, grach na automatach w salonach gier, będzie skutkowało przeniesieniem się graczy z szarej strefy do podmiotów legalnych. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 kwietnia 2017 r., z wyjątkiem przepisów dotyczących blokowania dostępu do stron internetowych oraz zakazu oferowania i udostępniania usług płatniczych na stronach wymienionych w rejestrze domen służących do oferowania gier hazardowych niezgodnie z ustawą, a także przepisów wprowadzających kary pieniężne za naruszenie obowiązków w tym zakresie, które wejdą w życie z dniem 1 lipca 2017 r.

Na problem nielegalnie działających w Polsce operatorów organizujących zakłady wzajemne za pośrednictwem sieci Internet NIK zwróciła uwagę po przeprowadzonej w 2014 r. kontroli *Egzekwowanie przepisów prawa wobec podmiotów prowadzących działalność w zakresie zakładów*

<sup>51</sup> Wyniki badań Instytutu Doradztwa i Badań Rynku Almares dostępne są pod adresem: [www.kspt.org.pl](http://www.kspt.org.pl).

<sup>52</sup> Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 88).

<sup>53</sup> W poprzednim stanie prawnym możliwość taka istniała w odniesieniu do zakładów wzajemnych i wymagała stosownego zezwolenia.

wzajemnych. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła wówczas, że obowiązujące regulacje pozwalają na egzekwowanie ich przestrzegania jedynie w stosunku do podmiotów działających na terenie RP i sprzyjają unikaniu odpowiedzialności przez podmioty niepodlegające bezpośredniej jurysdykcji polskich organów podatkowych. Wskazała na konieczność przeprowadzenia analiz prawnych pozwalających na ustalenie czy i w jakim zakresie możliwe jest wdrożenie instrumentów prawnych, za pomocą których nastąpiłoby ograniczenie nielegalnych działań podmiotów organizujących zakłady wzajemne za pośrednictwem sieci Internet. NIK zwróciła także uwagę na fakt, że w latach 2011–2012 Służba Celna nie prowadziła postępowań karnych skarbowych dotyczących uczestniczenia w nielegalnych zakładach wzajemnych w sieci Internet, w 2013 r. prowadzono jedno takie postępowanie zakończone wystawieniem mandatu w wysokości jednego tysiąca złotych. W 2014 r. w efekcie 1.031 wszczętych postępowań karnych skarbowych postawiono 27 zarzutów, a dziesięć osób zostało skazanych. W 2015 r. nastąpił dalszy wzrost efektów stosowania sankcji na podstawie Kodeksu karnego skarbowego, wszczęto 3.593 postępowania, zarzuty postawiono 695 osobom, a 345 osób zostało skazanych.

**3. Obszarem wrażliwym ze względu na występującą skalę nadużyć był obrót alkoholem etylowym skażonym** i wyrobami zawierającymi skażony alkohol etylowy, zwolniony z akcyzy. Na problem nielegalnych praktyk polegających na odkażaniu alkoholu oraz wytwarzaniu z tak otrzymanego produktu napojów alkoholowych Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę po kontroli *Opodatkowanie akcyzą wyrobów alkoholowych*, przeprowadzonej w II półroczu 2011 r.<sup>54</sup> NIK wskazała na potrzebę opracowania analizy skuteczności obowiązujących regulacji prawnych i organizacyjnych z punktu widzenia zapobiegania nieprawidłowościom w obrocie skażonym alkoholem etylowym. Ministerstwo Finansów w latach 2012–2014 monitorowało sytuację w tym obszarze na podstawie raportów *Grupy Zadaniowej do spraw Kontroli Obrotu Wyrobami Alkoholowymi*<sup>55</sup>. Wyniki analiz poświęconych przeciwdziałaniu nieprawidłowościom w obrocie alkoholem całkowicie skażonym, w tym analiza obrotu alkoholem całkowicie skażonym nabywanym wewnątrzspółnotowo z Republiki Węgierskiej, wskazywały na potrzebę przygotowania i prowadzenia dalszych działań kontrolnych przez Służbę Celną. W kolejnych latach kontynuowano badania jakości i pochodzenia wyrobów alkoholowych wprowadzonych do obrotu w jednostkach handlu detalicznego i gastronomii. Działania kontrolne i prewencyjne przeprowadzone z udziałem funkcjonariuszy Policji w ramach ogólnopolskich akcji w dyskotekach, klubach i innych lokalach oraz na stacjach benzynowych, w sklepach i innych punktach handlowych (94 kontrole w maju 2015 r. oraz 955 kontrole w okresie od 15 kwietnia do 15 maja 2016 r.) nie ujawniły napojów spirytusowych powstałych na bazie alkoholu odkażonego. Jednostkowe przypadki nieprawidłowości polegających na wprowadzaniu do obrotu alkoholu nielegalnego oraz obecności skaźników w alkoholu oferowanym do sprzedaży stwierdzono w wyniku działań Służby Celnej przeprowadzonych w II i III kwartale 2016 r. podczas 219 imprez plenerowych i poza plenerowych (typu targi, festyny, jarmarki). Biorąc pod uwagę wysokie ryzyko odkażania alkoholu skażonego i wprowadzanie do obrotu napojów na bazie alkoholu odkażonego oraz po analizie skuteczności dotychczasowych rozwiązań, mających na celu ograniczenie nielegalnych praktyk w obrocie alkoholem skażonym, Minister Finansów rozporządzeniem z 7 lipca 2016 r.<sup>56</sup> zmienił *rozporządzenie w sprawie dokumentu dostawy, warunków i sposobu zwrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich*

<sup>54</sup> Informacja NIK o wynikach kontroli *Opodatkowanie akcyzą wyrobów alkoholowych*, Nr ewid. 22/2012/P11023/KBF, NIK, Warszawa kwiecień 2012 r.

<sup>55</sup> Od września 2015 r. Grupa Zadaniowa ds. Alkoholu.

<sup>56</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1028.

przeznaczenie oraz środków skażających alkohol etylowy<sup>57</sup>. Ograniczony został wykaz środków skażających alkohol etylowy wykorzystywany do produkcji produktów nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi oraz nastąpiło przyporządkowanie konkretnych skażalników do poszczególnych branż zużywających skażony alkohol etylowy do produkcji tych produktów.

Przedstawiciele Ministerstwa Finansów brali udział w pracach nad wdrożeniem procedury skażania alkoholu etylowego dopuszczonej we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej (tzw. euroskażalnika). Rezultatem tych prac jest zmiana załącznika do rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego<sup>58</sup>. Wejście w życie rozporządzenia<sup>59</sup> zmieniającego zaplanowano od 1 sierpnia 2017 r. Regulacja wprowadza wspólną procedurę skażania stosowaną we wszystkich państwach członkowskich dla alkoholu etylowego całkowicie skażonego. Nie będzie możliwe stosowanie krajowych metod całkowitego skażenia, z załącznika do rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 zostają usunięte krajowe metody całkowitego skażenia. Przedstawiciele Ministerstwa Finansów głosowali za przyjęciem rozporządzenia wykonawczego. Wobec przyjęcia powyższego rozwiązania bezprzedmiotowy stał się zgłoszony wcześniej przez Polskę wniosek o wykreślenie metody węgierskiej lit. c z wykazu dodatkowych środków skażających alkohol etylowy, określonych w załączniku do rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93.

**4.** W 2016 r. zainicjowano i przeprowadzono prace legislacyjne mające na celu zapobieganie wyłudzeniu podatku VAT w obrocie paliwami. Z dniem 1 sierpnia 2016 r. zaczął obowiązywać **tzw. pakiet paliwowy**<sup>60</sup>, na który złożyły się zmiany ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym, ustawy Prawo energetyczne<sup>61</sup>, Kodeks karny skarbowy oraz ustawy o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym<sup>62</sup>.

**5.** Regulacją uzupełniającą w stosunku do pakietu paliwowego jest projekt wprowadzający system monitorowania przewozu towarów na i przez terytorium Polski (**tzw. pakiet przewozowy**). System kontroli przewozu towarów funkcjonuje w Portugalii od 1 lipca 2013 r. oraz na Węgrzech od 1 stycznia 2015 r. Celem wprowadzenia projektowanych w Ministerstwie Finansów rozwiązań jest ograniczenie możliwości dokonywania obrotu towarami o istotnym znaczeniu dla dochodów Skarbu Państwa (niewiadomego pochodzenia, z nielegalnych źródeł i w stosunku do którego nie zostały uiszczone w prawidłowej wysokości zobowiązania). Projekt ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów stanowi także regulację pomocniczą dla systemu podatkowego, która ma zapewnić dodatkowe narzędzie kontroli zasadności zwrotów VAT oraz typowania podmiotów do kontroli podatkowej. Proponowany katalog towarów objętych obowiązkiem rejestracji i monitorowania obejmuje między innymi paliwa silnikowe i pochodne, dodatki do paliw oraz oleje smarowe. Oprócz wymienionych wyrobów propozycja obejmuje

<sup>57</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 2285.

<sup>58</sup> Dz. Urz. UE L 288 z 23.11.1993, str. 12, ze zm.

<sup>59</sup> Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2016/1867 z dnia 20 października 2016 r. zmieniające załącznik do rozporządzenia (WE) nr 3199/93 w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. UE L 286 z 21.10.2016, str. 32).

<sup>60</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1052, ze zm.).

<sup>61</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 220, ze zm.

<sup>62</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1899, ze zm.

odmrażacze na bazie alkoholu etylowego, rozcieńczalniki i rozpuszczalniki, alkohol etylowy skażony oraz susz tytoniowy. Ustawa o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów została podpisana przez Prezydenta RP w dniu 31 marca 2017 r.<sup>63</sup>.

**6.** Od 1 stycznia 2017 r. obowiązują zmienione przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz ustaw o podatkach dochodowych, istotne z punktu widzenia walki z szarą strefą opierającą się na nierejestrowanych transakcjach gotówkowych. Ustawą z dnia 13 kwietnia 2016 r.<sup>64</sup> obniżony został z 15 tys. euro do 15 tys. zł limit wartości transakcji pomiędzy przedsiębiorcami, w ramach której płatności muszą być dokonywane (przyjmowane) za pośrednictwem rachunku płatniczego<sup>65</sup>. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono regulację, która określa skutki podatkowe po stronie kosztów uzyskania przychodów w przypadku przekroczenia tego limitu. Wprowadzone w tych ustawach zmiany polegają na wyłączeniu możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, albo – w przypadku transakcji odnoszącej się do kosztu zaliczonego uprzednio do kosztów uzyskania przychodów – na powstaniu obowiązku dokonania zmniejszenia tych kosztów w części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

**7.** Z dniem 1 stycznia 2015 r. weszły w życie zmiany w systemie ewidencji sprzedaży towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Sprzedaż ta objęta jest powszechnym obowiązkiem prowadzenia jej przy użyciu **kas rejestrujących**. W dniu 4 listopada 2014 r. Minister Finansów podpisał rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących<sup>66</sup>, które określało zakres zwolnień na lata 2015–2016. W rozporządzeniu tym rozszerzono, w stosunku do poprzednio obowiązującego rozporządzenia<sup>67</sup>, katalog czynności wyłączonych ze zwolnień poprzez objęcie obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących: usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, usług w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów, usług w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów, usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, usług prawniczych, z wyjątkiem czynności notarialnych, usług doradztwa podatkowego, usług związanych z wyżywieniem oraz usług fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych. Obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących objęta została także dostawa perfum i wód toaletowych, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów, oraz dostawa wszystkich nośników danych cyfrowych.

W Ministerstwie Finansów podjęto także prace nad koncepcją utworzenia systemu rejestrowania sprzedaży detalicznej i bieżącego przekazywania danych o charakterze fiskalnym do centralnego repozytorium<sup>68</sup>. Według założeń system ten ma być kolejnym, uzupełniającym, obok jednolitego pliku kontrolnego i centralnego rejestru faktur, narzędziem służącym uszczelnieniu systemu podatku VAT i ograniczeniu szarej strefy w sprzedaży detalicznej. Wstępnie przyjęto, że system

<sup>63</sup> Druk sejmowy nr 1244.

<sup>64</sup> Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 780).

<sup>65</sup> Art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

<sup>66</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1215.

<sup>67</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2012 r. poz. 1382) obowiązywało w latach 2013–2014.

<sup>68</sup> Systemy kas rejestrujących funkcjonują m.in. w Chorwacji, Turcji, Słowacji i na Węgrzech.



będzie się składał z kas rejestrujących jako narzędzi ewidencji obrotu i kwot podatku, repozytorium jako systemu gromadzenia danych dotyczących transakcji oraz danych dotyczących kas, centralnej ewidencji kas rejestrujących oraz narzędzi analitycznych pozwalających na weryfikację i kontrolę prawidłowości ewidencjonowanych przez podatników obrotów i kwot podatku.

W 2015 r. Minister Finansów uruchomił Narodową Loterię Paragonową, mającą na celu promowanie pobierania paragonów fiskalnych. Uruchomienie loterii i prowadzenie akcji promocyjnej było jednym z celów ujętych w *Planie działalności Ministra Finansów na rok 2015*. Miernikiem realizacji celu była *liczba osób biorących dowód zakupu towaru lub usługi*. Pod koniec 2015 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło badania opinii publicznej, których wyniki wskazały, że udział osób biorących paragon wzrósł z 7% (przy zakupie towaru) i z 5% (przy zakupie usługi) w 2014 r., to jest przed uruchomieniem loterii paragonowej, do odpowiednio 31% i 28% w 2015 r. (po uruchomieniu loterii), przy zakładanym wzroście o 15%.

**8.** W Ministerstwie Finansów zakończone zostały prace, rozpoczęte w I kwartale 2014 r., nad rozwiązaniami, które wprowadziła ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych<sup>69</sup>. Rozszerzony został zakres stosowania instytucji odpowiedzialności solidarnej w szczególności na nabywców materiałów eksploatacyjnych do drukarek, niektórych metali szlachetnych, części biżuterii i wyrobów jubilerskich oraz cyfrowych aparatów fotograficznych, a na sprzedawców tych towarów rozszerzono obowiązek składania miesięcznych rozliczeń podatku VAT. Wyłączono z tej instytucji złoto w postaci surowca lub półproduktu o próbie 325 tysięcznych lub większej w związku z objęciem dostaw tego towaru mechanizmem odwrotnego obciążenia, którym objęto także komputery przenośne, telefony komórkowe oraz konsole do gier wideo i pozostałe urządzenia do gier z elektronicznym wyświetlaczem.

Kolejne rozwiązania, mające na celu ograniczenie i zapobieganie oszustwom i nadużyciom oraz poprawę ściągalności podatku od towarów i usług, Ministerstwo Finansów przygotowało w ramach **tzw. pakietu rozwiązań uszczelniających**, wprowadzonego ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, a także Kodeksu karnego skarbowego i Ordynacji podatkowej<sup>70</sup>. Zmiany dotyczą modyfikacji rozliczeń w podatku VAT i postępowań weryfikacyjnych prowadzonych przez organy podatkowe oraz zaostrzenia sankcji za wykroczenia i przestępstwa skarbowe. Nowela przewiduje między innymi:

- likwidację możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla podatników innych niż mali podatnicy<sup>71</sup> oraz brak możliwości rozliczeń kwartalnych dla nowych podatników przez okres pierwszych dwunastu miesięcy prowadzenia działalności;
- obowiązek składania przez niektórych podatników deklaracji i informacji podsumowujących za okresy miesięczne wyłącznie drogą elektroniczną;
- rozszerzenie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia na transakcje, których przedmiotem są procesory, dyski, określone towary ze złota i srebra, oleje rzepakowe oraz niektóre transakcje mające za przedmiot świadczenie usług budowlanych;
- rozszerzenie na kolejne towary odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zobowiązania sprzedawcy oraz modyfikację obowiązujących rozwiązań w tym zakresie;

<sup>69</sup> Dz. U. poz. 605. Regulacje weszły w życie 1 lipca 2015 r.

<sup>70</sup> Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024).

<sup>71</sup> W rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (art. 2 pkt 25).

- odmowę rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, gdy czynności sprawdzające wykażą, że podmiot ten nie istnieje;
- wykreślenie z urzędu z rejestru podatnika VAT, który wystawiał faktury fikcyjne lub wiedział (bądź miał uzasadnione podstawy by przypuszczać), że jego kontrahenci uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej;
- wprowadzenie sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku (dodatkowe zobowiązanie podatkowe);
- wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej pełnomocnika za zaległości podatkowe podatnika, w imieniu którego pełnomocnik dokonał zgłoszenia rejestracyjnego (do 500 tys. zł);
- zaostrzenie sankcji przewidzianej w *Kodeksie karnym skarbowym* (łącznie z wprowadzeniem kary pozbawienia wolności) za wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny albo posługiwanie się nimi.

Ustawa (z wyjątkiem niektórych przepisów) weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

**9.** Nowelą z dnia 10 września 2015 r.<sup>72</sup> dodane zostały do ustawy *Ordynacja podatkowa* przepisy wprowadzające obowiązek przesyłania przez podatnika, na żądanie organu podatkowego, części lub całości ksiąg podatkowych w ustalonym formacie i jednolitej strukturze (**tzw. jednolity plik kontrolny**).

Ustawą z dnia 13 maja 2016 r. *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*<sup>73</sup> dodany został § 1b w art. 82 ustawy *Ordynacja podatkowa*, zgodnie z którym wprowadzono obowiązek comiesięcznego przesyłania, bez wezwania organu podatkowego, informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy *o podatku od towarów i usług*, w postaci jednolitego pliku kontrolnego. Celem wprowadzenia tej regulacji było uszczelnienie systemu VAT. W odniesieniu do podatników spełniających kryteria dużych przedsiębiorców<sup>74</sup> przepis obowiązuje od 1 lipca 2016 r., w stosunku do małych i średnich przedsiębiorców od 1 stycznia 2017 r., a mikroprzedsiębiorcy będą objęci tym obowiązkiem od 1 stycznia 2018 r.

Ustawą z dnia 13 maja 2016 r. *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* wprowadzono także zmiany do ustawy *o podatku od towarów i usług* polegające na doprecyzowaniu zakresu danych, jakie ma zawierać ewidencja VAT, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy *o podatku od towarów i usług*, oraz na wprowadzeniu wymogu podawania w ewidencji numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta. Przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. Ponadto ustawa, od dnia 1 stycznia 2018 r., nałożyła obowiązek prowadzenia ewidencji VAT w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych, co oznacza, że od tej daty obowiązek składania informacji o prowadzonej ewidencji obejmie wszystkich podatników VAT zobowiązanych do prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy *o podatku od towarów i usług*.

Celem zmian jest zwiększenie efektywności prowadzonych przez organy administracji skarbowej analiz, które będą mogły być zautomatyzowane i zcentralizowane. Nowe regulacje mają umożliwić zbudowanie skuteczniejszego systemu zarządzania i kontroli VAT, efektywne typowanie przestępczych łańcuchów transakcji i eliminowanie proceduru wystawiania fikcyjnych faktur.

<sup>72</sup> Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, ze zm.).

<sup>73</sup> Dz. U. poz. 846, ze zm.

<sup>74</sup> W rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

**10.** Ustawą z dnia 29 kwietnia 2016 r.<sup>75</sup> określone zostały warunki realizacji niektórych **projektów informatycznych** o publicznym zastosowaniu z zakresu spraw należących do działu administracji rządowej finanse publiczne. Celem tej regulacji jest zapewnienie systemów teleinformatycznych wspierających wykrywanie naruszeń przepisów prawa podatkowego, w oparciu o dane uzyskiwane z systemów ministra właściwego do spraw finansów publicznych i jednostek mu podległych oraz zwiększenie efektywności poboru dochodów budżetu państwa, w szczególności poboru podatku VAT. Do realizacji powyższych projektów powołana została spółka celowa. W dniu 14 czerwca 2016 r. Minister Finansów podpisał akt założycielski spółki Aplikacje Krytyczne Sp. z o.o. Jednym z jej zadań określono budowę informatycznego rejestru faktur (tzw. centralnego rejestru faktur).

**11.** Od dnia 1 stycznia 2015 r. obowiązują przepisy dotyczące **zagranicznych spółek kontrolowanych**, dodane do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowelą z dnia 29 sierpnia 2014 r.<sup>76</sup> Wprowadzenie tego rozwiązania do polskiego systemu podatkowego miało przede wszystkim charakter prewencyjny tak, aby zapobiegać tworzeniu sztucznych struktur z elementami międzynarodowymi w celu unikania opodatkowania poprzez mechanizm przesuwania dochodów do spółek zależnych zlokalizowanych w krajach o preferencyjnych systemach podatkowych (tzw. rajów podatkowych, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową).

Podatnicy osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane zobowiązani są do składania zeznań o wysokości dochodu z tych spółek. Podatnicy, którzy osiągnęli dochody z zagranicznej spółki kontrolowanej, której rok podatkowy odpowiadał kalendarzowemu i rozpoczął się w dniu 1 stycznia 2015 r., zobowiązani byli złożyć pierwsze zeznanie do końca września 2016 r. Zeznanie takie złożyło 125 podatników wykazując podatek należny w kwocie 11,5 mln zł (dane wstępne).

**12.** Ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>77</sup> wprowadzono zmiany w zakresie **dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi**. Regulacje mają służyć usprawnieniu kontroli dużych podmiotów powiązanych, w celu ograniczenia zjawiska zaniżania podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów między jednostkami zależnymi oraz jednostką dominującą w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność w dużej skali i działających w kilku jurysdykcjach podatkowych. Nowela weszła w życie w dniu 31 grudnia 2015 r.

**13.** Od dnia 15 lipca 2016 r. obowiązują przepisy ustawy z dnia 13 maja 2016 r., które wprowadziły do *Ordynacji podatkowej* instytucję **klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania** (tzw. klauzula generalna). Klauzula o unikaniu opodatkowania była już wcześniej elementem polskiego systemu prawnego. Została wprowadzona do *Ordynacji podatkowej* z dniem 1 stycznia 2003 r. W wyroku z dnia 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając, że nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo wprowadzenie klauzuli generalnej do ustawodawstwa, orzekł, że klauzula w obowiązującym wówczas kształcie nie spełnia standardów legislacji, a w konsekwencji narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego

<sup>75</sup> Ustawa z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej (Dz. U. poz. 781, ze zm.).

<sup>76</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 1328, ze zm.

<sup>77</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 1932.

prawa (art. 2 Konstytucji RP) i nie realizuje wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji RP). Wprowadzenie klauzuli ma umożliwić zwalczanie sztucznych czynności, zwykle zawierających elementy zagraniczne, wykorzystywanych zazwyczaj do unikania zapłaty podatku, co prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w nieuczciwy sposób, a sam fakt istnienia klauzuli powinien zniechęcać do działań zmierzających do unikania opodatkowania.

Po kontroli *Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego*<sup>78</sup> NIK wyraziła opinię, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie stanowił przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego.

**14.** W miejsce dotychczasowego systemu, obejmującego trzy niezależne piony, od 1 marca 2017 r.<sup>79</sup> powstała nowa struktura, obejmująca izby administracji skarbowej oraz urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe. Zorganizowanie sprawnego aparatu wykonawczego odpowiedzialnego za wymiar, pobór i kontrolę danin publicznych oraz zapewnienie bezpieczeństwa finansowego było jednym z celów przyjętym w *Planie działalności Ministra Finansów na rok 2016*. Miernikiem jego osiągnięcia było wdrożenie przepisów ustawy o **Krajowej Administracji Skarbowej**.

W ocenie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej konsolidacja to jedno z najważniejszych rozwiązań mających służyć poprawie skuteczności organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w zwalczaniu szarej strefy w gospodarce. Konsolidacja jest reakcją na problemy wynikające z rozproszenia i powielania niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb.

Administracja celna i podatkowa posiadała strukturę w trzech niezależnie funkcjonujących pionach. Obowiązujące do 1 marca 2017 r. regulacje w odmienny sposób regulowały kwestie kontroli prowadzonych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe i organy celne. Zdaniem NIK rozproszenie baz danych oraz niewystarczająco rozwinięte kanały komunikacji pomiędzy organami potwierdzały potrzebę dokonania zmian w kierunku konsolidacji służb w jedną organizację<sup>80</sup>.

**15.** Organy celne i organy kontroli skarbowej podejmowały szereg działań we współpracy z innymi służbami powołanymi do ścigania przestępstw, przede wszystkim z Policją, w tym Centralnym Biurem Śledczym Policji, Agencją Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Strażą Graniczną i prokuraturą. Współpraca polegała przede wszystkim na wymianie informacji o osobach i zdarzeniach oraz realizacji wspólnych działań kontrolnych w wytypowanych miejscach i obiektach. Współpraca z innymi służbami w zakresie prowadzenia działań operacyjnych uzupełniała brak uprawnień operacyjno-rozpoznawczych po stronie organów Służby Celnej, poza uprawnieniem z art. 75b ustawy o Służbie Celnej<sup>81</sup>. Czynności operacyjno-rozpoznawcze mogły prowadzić,

<sup>78</sup> Informacja NIK o wynikach kontroli Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, Nr ewid. 27/2015/P/14/013/KBF, NIK, Warszawa kwiecień 2015 r.

<sup>79</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947) oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948). Uchwalone ustawy były projektami poselskimi.

<sup>80</sup> Na podstawie wystąpienia pokontrolnego skierowanego do Ministra Rozwoju i Finansów po przeprowadzonej równoległej kontroli NIK Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi i gazowymi.

<sup>81</sup> Prawo do obserwowania i rejestrowania, przy użyciu środków technicznych, obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom – wyłącznie w toku czynności podejmowanych w celu ustalenia sprawców oraz uzyskania dowodów przestępstw lub przestępstw skarbowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4–6 ustawy o Służbie Celnej.

na podstawie upoważnień zawartych w ustawach, między innymi Centralne Biuro Śledcze Policji, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencja Wywiadu, Służba Kontrwywiadu Wojskowego, organy kontroli skarbowej, Straż Graniczna i Żandarmeria Wojskowa.

Działania Służby Celnej w obszarze wyrobów alkoholowych, prowadzone we współpracy z Policją, w tym CBŚP, Strażą Graniczną oraz administracją skarbową dotyczyły w szczególności likwidacji nielegalnych odkażalni i rozlewni alkoholu etylowego oraz bimbrowni. Uszczuplenia budżetu państwa w podatku akcyzowym i VAT od zajętych wyrobów alkoholowych oszacowano na kwotę 10 mln zł w 2015 r. oraz 4,4 mln zł w I półroczu 2016 r. Funkcjonariusze Służby Celnej uczestniczyli w działaniach prowadzonych przez Policję jako specjaliści w zakresie obrotu alkoholem etylowym, oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy oraz skażenia alkoholu etylowego.

Współpraca organów celnych ze Strażą Graniczną realizowana była na podstawie *Porozumienia między Ministrem Finansów a Komendantem Straży Granicznej z dnia 7 maja 2010 r. w sprawie współpracy Służby Celnej i Straży Granicznej oraz Katalogu wspólnych przedsięwzięć ukierunkowanych na zwiększenie efektywności współpracy jednostek/komórek organizacyjnych Straży Granicznej i Służby Celnej* na 2015 r. i na 2016 r. Efektem przeprowadzonych w 2015 r. wspólnych działań obu służb (przy współudziale innych organów) było między innymi ujawnienie i zatrzymanie 65 mln sztuk papierosów bez akcyzy, 53 ton tytoniu, urządzeń do produkcji papierosów o wartości około 10 mln zł, 27 tys. litrów alkoholu oraz 256 niezalegalizowanych automatów do gier hazardowych.

W zakresie zwalczania nielegalnej działalności polegającej na urządzaniu gier na automatach bez zezwolenia oraz przeciwdziałania tego rodzaju działalności, Służba Celna pozyskiwała od Policji informacje pozwalające na ustalenie lokalizacji nielegalnych automatów do gry. W wyniku analizy tych informacji w 2015 r. Służba Celna zlokalizowała 2.963 nowe miejsca eksploatacji nielegalnych automatów, a na podstawie informacji uzyskanych w czerwcu 2016 r. wstępnie oszacowano liczbę nowych miejsc eksploatacji nielegalnych automatów na poziomie 3.167.

Współpraca z innymi instytucjami i służbami powołanymi do ścigania przestępstw realizowana była między innymi w ramach prac *Zespołu eksperckiego do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy*, powołanego na podstawie *Porozumienia z dnia 30 stycznia 2014 r.*, zawartego pomiędzy Ministrem Spraw Wewnętrznych, Ministrem Finansów i Prokuratorem Generalnym, o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej. W ramach realizacji *Porozumienia* opracowany został *Program przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020*, przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 6 października 2015 r. (uchwała nr 181)<sup>82</sup>. Za realizację *Programu* odpowiada Międzyresortowy Zespół do spraw koordynacji wdrażania, monitorowania i ewaluacji *Programu przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej na lata 2015–2020*<sup>83</sup>. Podmioty wiodące w realizacji celów wymienionych w *Programie* zostały zobowiązane do przygotowania i uzgodnienia z podmiotami współpracującymi projektów harmonogramów ich realizacji, wraz z wskazaniem planowanego terminu ich wdrożenia oraz określenia środków niezbędnych do realizacji celu, w terminie do 1 września 2016 r. Harmonogramy w części dotyczącej Ministerstwa Finansów zostały opracowane i przekazane do MSWiA w wyznaczonym terminie. Minister Finansów lub Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej był podmiotem wiodącym przy wykonaniu kilkunastu zadań wynikających z *Planu działań*, w szczególności:

<sup>82</sup> M.P. poz. 1069.

<sup>83</sup> Przewodniczącym Zespołu jest Sekretarz Stanu w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych.

- przegląd obowiązujących regulacji pod kątem identyfikacji luk prawnych lub zapisów sprzyjających rozwojowi szarej strefy, przestępczości związanej z obrotem gospodarczym oraz przestępczości związanej z podatkiem od towarów i usług oraz akcyzowym, ze szczególnym uwzględnieniem rynku paliw płynnych (zadanie Nr 11);
- stworzenie jednolitych kryteriów i metodyki szacowania stwierdzonych strat przez budżet państwa w wyniku przestępczości gospodarczej (zadanie Nr 1);
- przeprowadzenie zmian prawnych umożliwiających zaangażowanym służbom i instytucjom podniesienie skuteczności wymiany informacji na temat składników majątkowych sprawców przestępstw (zadanie Nr 22).

Dla realizacji *Porozumienia o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej*, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej w dniu 16 lipca 2014 r. zawarł *Porozumienie o współpracy z Krajową Szkołą Sądownictwa i Prokuratury* w zakresie organizowania szkoleń kadr sądownictwa i prokuratury oraz pracowników i funkcjonariuszy urzędu obsługującego Ministra Finansów i podległych jednostek. W ramach tego Porozumienia, w roku 2015 zrealizowano osiem szkoleń na terenie całego kraju obejmujących zagadnienia związane z ujawnianiem i zwalczaniem przestępczości podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT i podatku akcyzowego. W szkoleniach uczestniczyło 404 osób ze strony KSSiP (sędziowie i prokuratorzy) oraz 62 osoby ze strony urzędów kontroli skarbowej (prelegenci). W 2016 r. nie przeprowadzono szkoleń w tym zakresie.

W dniu 17 grudnia 2014 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej podpisał z Komendantem Centralnego Biura Śledczego Policji *Porozumienie o współpracy w zakresie współdziałania w ujawnianiu i zwalczaniu przestępstw obejmujących oszustwa w podatku od towarów i usług oraz akcyzowym*. Porozumienie określiło między innymi zakres, zasady i formy współpracy dyrektorów urzędów kontroli skarbowej z naczelnikami zarządów CBŚP. W okresie 2015–I półrocze 2016 r. administracja skarbowa wspólnie z CBŚP prowadziła 741 spraw (dotyczących 976 podmiotów). W wyniku tych działań stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 4.106,3 mln zł, dokonano zabezpieczeń na kwotę 1.961,6 mln zł, postawiono zarzuty karne 1.659 osobom, a aktem oskarżenia objęto 227 osób.

### 3.2.2. Wykonywanie przez Ministra Finansów nadzoru w sprawach przeciwdziałania szarej strefie przez organy kontroli skarbowej oraz organy Służby Celnej

Minister Finansów sprawował nadzór nad organami Służby Celnej oraz organami kontroli skarbowej poprzez:

- wyznaczanie celów i zadań w zakresie zwalczania szarej strefy;
- monitorowanie wyników osiąganych przez izby i urzędy celne oraz urzędy kontroli skarbowej;
- cykliczne omawianie na spotkaniach kadry kierowniczej realizacji zaplanowanych mierników w zakresie wyznaczonych celów, w tym przyczyn ich niewykonania;
- organizowanie szkoleń oraz wydawanie wytycznych służących poprawie skuteczności działań podległych służb.

1. Szef Służby Celnej wyznaczył dla Służby Celnej cele strategiczne na lata 2014–2020 oraz cele średnioterminowe, stanowiące uszczegółowienie celów strategicznych w perspektywie rocznej. Celami Służby Celnej w zakresie zwalczania szarej strefy było przede wszystkim ograniczenie dostępności nielegalnych wyrobów tytoniowych oraz ograniczenie nielegalnego urządzania gier na automatach. Stopień realizacji wyznaczonych celów był monitorowany na podstawie pomiaru wartości mierników osiąganych w cyklach miesięcznych, kwartalnych, półrocznych oraz rocznych.

**1.1.** Spośród siedmiu celów głównych Służby Celnej przewidzianych do wykonania w okresie lipiec 2014 r. czerwiec 2015 r. zrealizowano cztery. Na koniec tego okresu organy Służby Celnej nie osiągnęły celu:

- *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych;*
- *skuteczne prowadzenie egzekucji zaległości podatkowych i innych niepodatkowych należności budżetu państwa w sprawach celnych, akcyzowych i hazardowych.*

Relacja kwoty wpływów z tytułu należności stanowiących dochód budżetu państwa w stosunku do kwoty należności budżetowych wyniosła 99,26%, przy wielkości planowanej  $\geq 100\%$ , a poziom wyegzekwowanych należności objętych tytułami wykonawczymi w stosunku do ogólnej kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi wyniósł 6,43%, przy wielkości planowanej  $\geq 6,5\%$ . Nie został osiągnięty także jeden z trzech mierników monitorujących osiągnięcie celu *ułatwianie legalnej działalności gospodarczej i usuwanie barier biurokratycznych oraz doskonalenie współpracy*. Udział decyzji utrzymujących w mocy decyzje organu I instancji w stosunku do wszystkich decyzji wydanych w II instancji wyniósł 78,3% przy wielkości planowanej  $\geq 80\%$ .

Pomiar stopnia realizacji celów przewidzianych do wykonania w okresie od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r. (a następnie przedłużonym do końca 2016 r.) wskazywał, że na dzień 30 czerwca 2016 r. osiągnięto oczekiwany poziom mierników dla trzech spośród pięciu celów. Poziom miernika celu: *zapewnienie dochodów dla budżetu państwa z tytułu podatków, ceł i należności niepodatkowych*, to jest relacja wyegzekwowanych należności objętych tytułami wykonawczymi w stosunku do ogólnej kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi, za okres od lipca 2015 r. do czerwca 2016 r., wyniosła 3,94%, przy wartości oczekiwanej  $> 8,5\%$ . Wartość tego miernika została utrzymana na cały rok 2016. Na poziom osiągniętego w 2015 r. wskaźnika efektywności egzekucji zaległości podatkowych, zdaniem Ministerstwa Finansów, wpłynęły zmiany organizacyjne dokonane w strukturze Służby Celnej, polegające między innymi na utworzeniu od 1 października 2015 r. Centrum Organu Wierzyciela w Izbie Celnej w Szczecinie i przypisanie tej jednostce kompetencji centralnych z zakresu wykonywania zadań wierzyciela.

W Ministerstwie Finansów w sierpniu 2016 r. powołany został *Zespół ds. zwiększenia wpływów budżetowych i efektywności egzekucji administracyjnej*. Do jego zadań należało między innymi zdefiniowanie występujących zagrożeń, ustalenie metodyki działania w wybranych obszarach, a także przedstawienie propozycji nowych rozwiązań i oczekiwanych efektów. Przygotowanie projektów przyporządkowano poszczególnym izbom skarbowym i celnym. Na przykład przygotowanie metodyki w obszarze obsługi deklaracji i zgłoszeń – IC i IS w Katowicach, obsługi wierzytelności – IC w Szczecinie i IS w Opolu, egzekucji wierzytelności – IC w Łodzi, IS w Warszawie, IS w Szczecinie.

Na koniec okresu rozliczeniowego 2014/2015 organy Służby Celnej osiągnęły zakładane wielkości mierników dla celu *zwiększenie skuteczności działań ograniczających dostępność nielegalnych wyrobów tytoniowych*. W kolejnym okresie rozliczeniowym, przedłużonym do końca 2016 r., dla powyższego celu (według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r.) oczekiwaną wartość miernika, wyrażonego odsetkiem ujawnionego przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych, osiągnęły dwie spośród czterech izb celnych granicznych, tj. IC w Białej Podlaskiej i IC w Olsztynie.

Zdaniem Ministerstwa Finansów o pozytywnych efektach ograniczenia szarej strefy może świadczyć wzrost wpływów do budżetu państwa. W obszarze wyrobów tytoniowych w I półroczu 2016 r. odnotowany został ponad 5%-wy wzrost wpływów budżetowych z akcyzy w porównaniu z analogicznym okresem roku ubiegłego. Powyższy wzrost nastąpił pomimo dalszego spadku liczby

osób spożywających tradycyjne wyroby tytoniowe. W pasie województw leżących przy wschodniej granicy Polski, koncerny tytoniowe notowały wzrost sprzedaży wyrobów legalnych. Porównując trzy kwartały 2016 r. do analogicznego okresu roku poprzedniego, największy wzrost sprzedaży odnotowano w województwie lubelskim (10,89%), warmińsko-mazurskim (9,54%), natomiast w województwach podkarpackim i podlaskim wzrosty wyniosły odpowiednio 0,78% i 1,18%.

Dla pozostałych celów określonych na lata 2014/2015 i 2015/2016 Służba Celna osiągnęła zakładane wartości mierników. Cele te dotyczyły w szczególności: ograniczenia szarej strefy w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach, poprawionej sprawności i jakości postępowania administracyjnego w sprawach celnych, akcyzowych i hazardowych oraz usprawnienia obsługi klienta na drogowych przejściach granicznych.

**1.2.** W budżecie państwa w układzie zadaniowym na rok 2015 i 2016 ujęto dla Służby Celnej zadania, podzadania i działania, które miały na celu ograniczanie szarej strefy w gospodarce. Dotyczyły one w szczególności: poboru podatków i niepodatkowych należności budżetu państwa, ograniczenia nieprawidłowości dotyczących funkcjonowania na rynku gier hazardowych, ochrony rynku krajowego i UE przed przemytem towarów akcyzowych, usprawnienia działań kontrolnych w oddziałach celnych, ochrony rynku przed przywozem towarów objętych ograniczeniami lub zakazami pozataryfowymi. Spośród czterech zbadanych działań i trzech podzadań ujętych w budżecie zadaniowym na rok 2015 i wyznaczonych sześciu mierników ich realizacji, na koniec grudnia 2015 r. na zakładanym poziomie lub wartości wyższej od planowanej Służba Celna wykonała cztery mierniki, natomiast nie osiągnęła założonego celu i wielkości mierników dla dwóch działań.

Powyżej wartości planowanej Służba Celna wykonała w 2015 r. mierniki w działaniu:

- *kontrole w zakresie gier hazardowych*, dla którego ustalono cel: *ograniczenie nieprawidłowości dotyczących funkcjonowania na rynku gier hazardowych*; relacja liczby przeprowadzonych kontroli w zakresie urządzania gier hazardowych, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli ogółem wyniosła 96,1%, przy wartości planowanej 87%;
- *udaremnienie przemytu wyrobów akcyzowych*, dla którego określono cel: *ochrona rynku krajowego i UE przed przemytem towarów akcyzowych*; wartość przechwyconego przemytu wyrobów tytoniowych i alkoholowych na jedno działanie kontrolne w ramach wydziałów zwalczania przestępczości wyniosła 14,0 tys. zł, przy wartości planowanej 10,0 tys. zł.

Na zakładanym poziomie 66% osiągnięto wartość miernika liczonego relacją liczby przeprowadzonych kontroli podatkowych i powtórnych kontroli celnych, w których stwierdzono nieprawidłowości z wynikiem równym i powyżej 1.000 zł do liczby kontroli dla celu: *Zapewnienie wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i celnego w podzadaniu Kontrole wykonywane przez Służbę Celną.*

Służba Celna nie wykonała w 2015 r. zakładanych wielkości mierników dla działań:

- *kontrole związane z importem towarów*, dla którego ustalono cel: *usprawnienie działań kontrolnych w szczególności wykonywanych w oddziałach celnych*; wielkość miernika liczonego stosunkiem liczby przeprowadzonych kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby zgłoszeń celnych poddanych kontroli, wykonano w 13,8%, przy planowanej 28%;
- *kontrole związane z podatkiem akcyzowym*, dla którego określono cel *wzrost efektywności kontroli*; średnia arytmetyczna kwoty ustaleń na jedną kontrolę podatkową wyniosła 320,0 tys. zł, przy założeniu, że wyniesie ona 342,0 tys. zł.



Niewykonanie miernika dotyczącego celu: *wzrost efektywności kontroli*, wynikało według analiz Ministerstwa Finansów, ze spadku przeprowadzonych kontroli podatkowych w obszarze olejów opałowych, co było spowodowane zmianą od 1 stycznia 2015 r. przepisów ustawy o podatku akcyzowym w zakresie warunków stosowania stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży tych wyrobów.<sup>84</sup> Wykonanie miernika poniżej zakładanego poziomu odnoszącego się do celu *usprawnienie działań kontrolnych w szczególności wykonywanych w oddziałach celnych (...)*, zdaniem Ministerstwa Finansów wynikało z faktu, że zgłoszenia celne składane były w sposób prawidłowy, co świadczyło o należytych stosowaniu przepisów celnych i podatkowych przez przedsiębiorców.

**1.3.** Służba Celna realizowała działania kontrolne<sup>85</sup> przede wszystkim w podstawowych obszarach ryzyka, takich jak: papierosy, tytoń do palenia, cygara i cygaretki, susz tytoniowy, oleje opałowe, benzyny, oleje smarowe, alkohol etylowy skażony i wyroby na bazie tego alkoholu, gry hazardowe urządzone na automatach do gier.

W 2015 r. urzędy celne przeprowadziły 857 kontroli podatkowych. Nieprawidłowości stwierdzono w 72% kontroli na kwotę 836 mln zł. W porównaniu do 2014 r. liczba kontroli zmniejszyła się o 26,3% (1.163 kontrole w 2014 r.), a kwota ustaleń o 18,6% (1.027,5 mln zł w 2014 r.). W 2016 r. organy Służby Celnej przeprowadziły 645 kontroli podatkowych na kwotę ustaleń 672 mln zł. Ich skuteczność wyniosła 74%. W latach 2014–2016 (I półrocze) 86% działań kontrolnych przeprowadzono w obszarze paliw.

Na zmniejszenie liczby przeprowadzanych kontroli i uzyskanych efektów finansowych w 2015 r. w stosunku do 2014 r. miał wpływ w szczególności spadek aktywności kontrolnej w obszarze olejów opałowych, spowodowany zmianą od 1 stycznia 2015 r. przepisów ustawy o podatku akcyzowym w zakresie stosowania wyższej stawki podatku akcyzowego przy sprzedaży tych wyrobów (w szczególności odstąpienie od naliczenia wyższej stawki w przypadku niezłożenia oświadczeń o przeznaczeniu paliw opałowych w terminie; stosowanie wyższej stawki gdy w wyniku kontroli ustalono, że paliwa nie zostały zużyte do celów opałowych).

W roku 2015, w porównaniu z rokiem 2014, zmniejszyła się liczba jak i kwoty stwierdzonych ustaleń w wyniku powtórnych kontroli celnych. W 2015 r. przeprowadzono 487 kontroli i ustalono nieprawidłowości na kwotę 25 mln zł (w 2014 r. 532 kontrole z ustaleniami na kwotę 35,6 mln zł). W 2016 r. w wyniku przeprowadzonych 413 powtórnych kontroli celnych ustalono nieprawidłowości na kwotę 43 mln zł. Kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości stanowiły w 2014 r. 93%, w 2015 r. 74%, a w 2016 r. 75%. Według analiz Ministerstwa Finansów, ograniczony stopień korzystania z upoważnienia do prowadzenia powtórnych kontroli celnych w obszarze paliw, alkoholu oraz tytoniu w badanym okresie wynikał z ograniczonej liczby przypadków zidentyfikowanych ryzyk na poziomie średnim lub wysokim, dotyczących importerów powyższych towarów, uzasadniających podjęcie kontroli w siedzibie importera.

<sup>84</sup> Zmiany w ustawie o podatku akcyzowym, wynikające z art. 26 ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 1662) dotyczyły m.in. odstąpienia od stosowania do paliw stawki akcyzy jak dla niektórych paliw silnikowych w przypadku niezłożenia w terminie zestawień oświadczeń o przeznaczeniu nabytych paliw opałowych; stosowania wobec paliw opałowych wyższej stawki akcyzy właściwej dla niektórych paliw silnikowych dopiero wówczas gdy niespełnione zostały warunki dotyczące oświadczeń o przeznaczeniu nabywanych paliw do celów opałowych i jednocześnie w wyniku postępowania podatkowego, kontrolnego lub kontroli podatkowej ustalono, że paliwa te nie zostały użyte do celów opałowych lub nie ustalono nabywców tych wyrobów.

<sup>85</sup> Przez działania kontrolne należy rozumieć czynności kontrolne prowadzone w ramach jednej kontroli, dotyczące jednego obszaru. Np. jeżeli kontrola (przedsiębiorcy, środka transportu, zgłoszenia celnego przed zwolnieniem towaru, itp.) dotyczyła zagadnień z trzech obszarów, to są to trzy działania kontrolne, po jednym działaniu w każdym obszarze. Suma działań kontrolnych we wszystkich obszarach może zatem być znacznie większa niż liczba przeprowadzonych kontroli.

W 2015 r. i w 2016 r. zrealizowano odpowiednio 43.295 i 64.020 kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, z czego w 14,2% i 11,8% stwierdzono nieprawidłowości. W 2014 r. przeprowadzono 44.510 kontroli zgłoszeń celnych, z czego w 21,2% kontroli stwierdzono nieprawidłowości.

Izby i urzędy celne przeprowadziły w 2015 r. 50.115 kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych. Nieprawidłowości stwierdzono w 19,5% kontroli i oszacowano na kwotę 86,1 mln zł. W 2014 r. przeprowadzono 52.379 kontroli, nieprawidłowości ujawniono w 20,7% kontroli na kwotę 133,0 mln zł. W I półroczu 2016 r. było to 26.967 kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego, z których w 18,0% stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 35,1 mln zł. W całym 2016 r. przeprowadzono 58.344 kontrole, z których w 16% ujawnione nieprawidłowości oszacowano na kwotę 60,0 mln zł.

**W obszarze wyrobów alkoholowych**<sup>86</sup> Ministerstwo Finansów w latach 2014–2016 nadzorowało działania kontrolne prowadzone w ramach ogólnopolskich akcji, które obejmowały w szczególności: bazy, targowiska, giełdy, prywatne posesje (przy współdziałaniu innych służb, głównie Policji, w tym CBŚP), środki transportu, kontrole osób, co do których zachodziło podejrzenie dokonywania nielegalnego obrotu alkoholem, działalność podmiotów prowadzących obrót alkoholem całkowicie skażonym lub wyrobami zawierającymi w swym składzie alkohol etylowy.

Służba Celna w 2014 r. przeprowadziła kontrole obrotu alkoholem skażonym, zwolnionym od akcyzy ze względu na przeznaczenie oraz wyrobami wytworzonymi na jego bazie. W ich wyniku stwierdzono sprzedaż na paragon fiskalny przez hurtownie chemiczne dużych ilości rozpuszczalników i rozcieńczalników (jednostkowe transakcje wynosiły 1.000 lub więcej litrów). Kontrolą objęto ponad 11,9 tys. ton oraz ponad 690 tys. litrów różnych wyrobów na bazie alkoholu skażonego.

W 2015 r. przeprowadzono działania w miejscach, w których odbywał się legalny obrót alkoholem (dyskoteki, puby i inne miejsca zabaw). W ich wyniku nie stwierdzono w obrocie alkoholu odkażonego. W innych miejscach, takich jak jarmarki, targi, festyny, kontrole wykazały jednostkowe przypadki oferowania do konsumpcji alkoholu bez wymaganych znaków akcyzy. Kontrolą objęto 7.791 butelek, tj. 4.392 litry objętościowe napojów, co stanowiło 34% łącznej ilości opakowań jednostkowych napojów spirytusowych znajdujących się w miejscu kontroli.

W 2016 r. przeprowadzona została kolejna akcja w segmencie handlu detalicznego, gdzie odbywał się legalny obrót alkoholem (markety, mniejsze sklepy, stacje benzynowe); podczas tych działań nie stwierdzono w obrocie alkoholu odkażonego. Kontrolą objęto ponad 67 tys. litrów napojów spirytusowych, tj. 16,7% ilości wyrobów znajdujących się w miejscu kontroli.

W 2015 r. w obszarze alkoholu etylowego skażonego i wyrobów na bazie tego alkoholu Służba Celna przeprowadziła ogółem 2.093 postępowania kontrolne, w tym 485 działań, w których stwierdzono nieprawidłowości (w 2014 r. odpowiednio 3.089 postępowania, 632 działań, w których stwierdzono nieprawidłowości). W wyniku współpracy z Policją, w 2015 r. ujawniono 11 nielegalnych odkażalni/rozlewni, w których wykryto blisko 32,8 tys. litrów alkoholu etylowego (w 2014 r. wykryto 13 nielegalnych odkażalni/rozlewni i ujawniono blisko 52 tys. litrów alkoholu). W I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półroczu 2015 r. wzrosła liczba przeprowadzonych działań kontrolnych w tym

<sup>86</sup> Tj. alkohol etylowy czysty, alkohol etylowy skażony, napoje spirytusowe, rozcieńczalniki, płyny do spryskiwaczy.

obszarze z 941 do 1.459. Zwiększyła się również efektywność i skuteczność tych kontroli. W okresie tym ujawniono 7 odkażalni/rozlewni i zajęto 39,9 tys. litrów alkoholu etylowego (w I półroczu 2015 r. – 5 odkażalni/rozlewni i 12,2 tys. litrów alkoholu).

W I półroczu 2016 r., w porównaniu do I półrocza 2015 r., Służba Celna zwiększyła liczbę kontroli w tym obszarze, a udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości obniżył się z 29,0% do 12,4%. W ocenie Ministerstwa Finansów nie świadczy to o braku rzeczywistej skuteczności podejmowanych działań, gdyż wpływy z podatku akcyzowego od alkoholu w pierwszych trzech kwartałach 2016 r. wzrosły o 6,3% w porównaniu do analogicznego okresu 2015 r.

W obrocie detalicznym napojów spirytusowych (w dyskotekach, klubach i innych punktach sprzedaży detalicznej) od 2012 r. kontrole nie wykazały sprzedaży alkoholu odkażonego. Jednostkowe przypadki nieprawidłowości polegających na wprowadzaniu do obrotu alkoholu nielegalnego oraz obecności skaźników w alkoholu oferowanym do sprzedaży stwierdzono w wyniku działań Służby Celnej przeprowadzonych w II i III kwartale 2016 r. podczas 219 imprez plenerowych i poza plenerowych.

Wielkość szarej strefy w 2015 r. w obszarze alkoholu szacowana jest na poziomie 8,5% legalnego rynku napojów spirytusowych, tj. 10 mln litrów 100% vol., w tym 5,7 mln litrów alkoholu odkażanego. Biorąc pod uwagę, że ponad połowę szarej strefy w obszarze alkoholu stanowi alkohol wyprodukowany na bazie alkoholu odkażonego, zdaniem NIK analizy wymaga skuteczność reakcji na występujące ryzyko, zakres oraz metody badań. Ponadto w większym zakresie powinny być podejmowane działania prewencyjne, wskazujące na występujące zagrożenia.

**W obszarze wyrobów tytoniowych**<sup>87</sup> prowadzono kontrole na granicy, drogach publicznych, bazarach, targowiskach i posesjach. Sprawdzano przesyłki pocztowe i kurierskie. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. zajęto 667,1 mln szt. papierosów i 968,4 mln szt. tytoniu i suszu tytoniowego<sup>88</sup>, tj. odpowiednio o 9,9% i 94,5% więcej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Liczba działań kontrolnych Służby Celnej w 2015 r. wyniosła 509,3 tys. i wzrosła o 62,6% w porównaniu do 2014 r., a w I półroczu 2016 r. 402,1 tys. i wzrosła o 90,1% w porównaniu do I półrocza 2015 r.

Ministerstwo Finansów nadzorowało działania Grupy Zadaniowej ds. Wyrobów Tytoniowych i Suszu Tytoniowego, powołanej w strukturze Izby Celnej w Białymstoku. Grupa ta koordynowała kontrole ukierunkowane na zwalczanie zjawiska nielegalnej produkcji papierosów na urządzeniach do automatycznego nabijania gilz papierosowych, nieprawidłowości w obrocie cygarami i cygaretkami oraz działalności pośredniczących podmiotów tytoniowych. Wyniki kontroli wskazywały na ograniczenie nielegalnych procedurów i potwierdziły prawidłowość zmian dokonanych w przepisach regulujących wymienione obszary.

**W obszarze paliw**<sup>89</sup> organy Służby Celnej ujawniały nieprawidłowości głównie w sprzedaży olejów opałowych i nieprawidłowości polegające na nabyciu oraz posiadaniu paliw bez zapłaty należnego podatku akcyzowego.

Służba Celna koordynowała między innymi działania kontrolne w zakresie diagnozowania rynku paliw płynnych pod kątem dystrybucji oleju napędowego niespełniającego wymagań jakościowych oraz ustalenia źródła jego pochodzenia i prawidłowości zapłaty należnych podatków (działania

<sup>87</sup> Papierosy, tytoń do palenia, cygara, cygaretki, susz tytoniowy.

<sup>88</sup> Do przeliczenia tytoniu i suszu tytoniowego przyjęto: 1 kg = 1000 sztuk.

<sup>89</sup> Benzyny, oleje napędowe, oleje opałowe, oleje smarowe.

polegały na poborze próbek w miejscach dystrybucji); w zakresie prawidłowości przewozu olejów smarowych w obrocie wewnątrzspółnotowym; a także, przy współdziałaniu CBŚP, w zakresie weryfikacji dostaw olejów smarowych ze słowackich i niemieckich podmiotów oraz w zakresie weryfikacji dostaw olejów smarowych z dwóch składów podatkowych.

Nadzór nad realizacją przez organy Służby Celnej działań w **obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach** był wykonywany za pośrednictwem Grupy Zadaniowej ds. Kontroli Gier Hazardowych działającej w Izbie Celnej w Szczecinie. W 2015 r. przeprowadzono 11.253 kontrole w obszarze nielegalnych gier na automatach, w wyniku których zatrzymano 30.248 automatów do gry (w 2014 r. 5.218 kontroli i zatrzymano 14.257 automatów). Skuteczność tych kontroli, mierzona liczbą kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogółem przeprowadzonych kontroli, wyniosła odpowiednio 99,5% i 98,8%. W I półroczu 2016 r. przeprowadzono 2.768 kontroli. W 99,4% tych działań stwierdzono nieprawidłowości i zatrzymano 8.356 automatów (w I półroczu 2015 r. było to 5.491 kontroli i zatrzymano 15.620 automatów). Spadek w I półroczu 2016 r., w porównaniu do analogicznego okresu roku poprzedniego, o blisko 50% liczby kontroli oraz o 46,5% liczby zajętych automatów do gier był spowodowany głównie skierowaniem około 50% zasobów osobowych realizujących działania w obszarze nielegalnych gier na automatach do działań kontrolnych w obszarze podatku od towarów i usług, akcyzy i ceł. Było to konsekwencją wyznaczonego przez kierownictwo Ministerstwa Finansów kierunku uszczelniania systemu podatkowego i skierowania działań przede wszystkim na wymienione obszary.

**2.** Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej określał corocznie główne cele, priorytety i sposoby postępowania w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w *Zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej*. *Zadania* uwzględniały priorytety kontroli skarbowej ujęte w corocznych planach działalności Ministra Finansów, podzadania i działania przypisane w poszczególnych funkcjach budżetu zadaniowego oraz wskazywały na obszary zagrożone wystąpieniem nieprawidłowości. *Zadania* zawierały wytyczne oraz mierniki oceny wykonania działań.

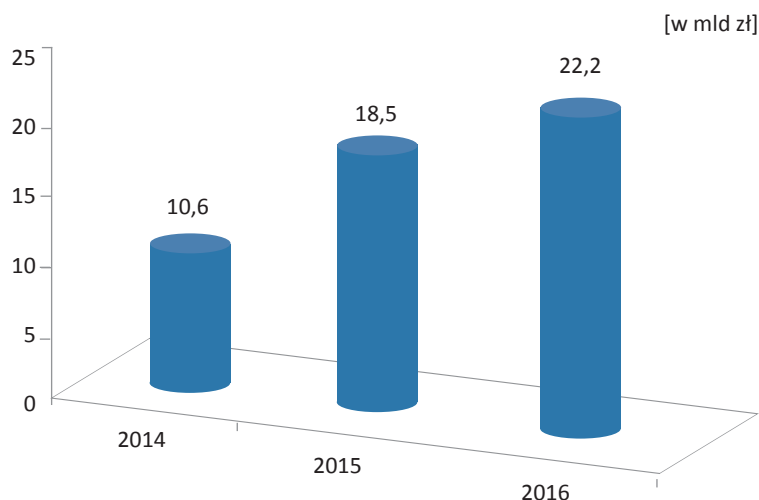
Głównymi zadaniami kontroli skarbowej wyznaczonymi na 2015 r. i 2016 r. było zwalczanie przestępczości podatkowej, w szczególności dotyczącej podatku od towarów i usług oraz skuteczne karanie i pozbawianie korzyści sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych.

**2.1.** W roku 2015 urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 5.956 kontroli rozliczeń podatkowych, z których 81,9% zakończonych zostało wydaniem decyzji lub złożeniem korekty deklaracji przez podatnika, w 2014 r. przeprowadzono 6.426 kontroli, a 79,8% zakończonych zostało decyzją lub korektą deklaracji. W I półroczu 2016 r. wykonano 2.651 kontroli, z których 82,6% zakończonych zostało decyzją lub korektą deklaracji.

Kwoty ustaleń w podatkach wymierzone w decyzjach pokontrolnych i wynikające z korekt deklaracji złożonych przez podatników w 2015 r. wyniosły 18.545,6 mln zł i były wyższe o 74,9% niż w 2014 r. W I półroczu 2016 r. stwierdzono nieprawidłowości w podatkach na kwotę 9.928,4 mln zł, tj. o 39,6% wyższą niż w I półroczu 2015 r. W całym 2016 r. ustalenia wyniosły 22.197,9 mln zł.

Wykres nr 4

Kwoty podatków wynikające z decyzji wymiarowych i złożonych przez podatników korekt deklaracji po kontrolach organów kontroli skarbowej



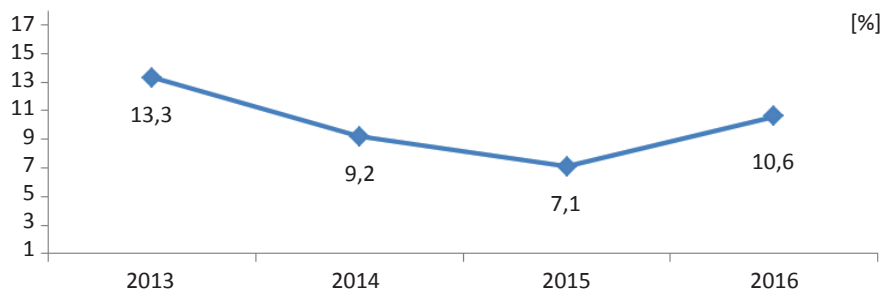
Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

W 2015 r. oraz w I półroczu 2016 r. 90,4% stwierdzonych nieprawidłowości w kontrolach rozliczeń podatkowych stanowiły ustalenia w podatku VAT (w 2014 r. 85,9%).

Kwoty zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT i wpływy do budżetu państwa uzyskane w wyniku kontroli skarbowych wyniosły 974,3 mln zł w 2014 r., 1.307,9 mln zł w 2015 r., 832,6 mln zł w I półroczu 2016 r. oraz 2.348,9 mln zł w całym 2016 r. Z kwot tych same wpływy wyniosły 747,2 mln zł w 2014 r., 1.140,0 mln zł w 2015 r. oraz 1.320,6 mln zł w 2016 r. Relacja wpływów budżetowych i zatrzymanych nienależnych zwrotów podatku VAT do kwoty nieprawidłowości ujawnionych w wyniku zrealizowanych postępowań przez organy kontroli skarbowej wyniosła: w 2014 r. 9,2%, w 2015 r. 7,1%, w I półroczu 2016 r. 8,4%, a w całym 2016 r. 10,6%.

Wykres nr 5

Relacja wpływów budżetowych i zatrzymanych nienależnych zwrotów podatku VAT w wyniku postępowań kontrolnych organów kontroli skarbowej do kwoty ustaleń ogółem tych organów w latach 2013–2016



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli w Ministerstwie Finansów.

Średnia kwota ustaleń ujawnionych w jednej kontroli dotyczącej podatków w 2015 r. wyniosła 3,1 mln zł i wzrosła o 88,7% w porównaniu do 2014 r., a w I półroczu 2016 r. wyniosła 3,7 mln zł i wzrosła o 45,5% w porównaniu do I półroczu 2015 r.

**2.2.** Nieprawidłowości na największą kwotę ujawniono w branży paliwowej i elektronicznej. W 2015 r. stanowiły one odpowiednio 39,2% i 34,2% kwot wymierzonych decyzjami pokontrolnymi (w 2014 r. było to 26,0% i 18,3%), a w I półroczu 2016 r. 50,8% i 21,3%. Ujawnione mechanizmy działań w tych obszarach sprowadzały się głównie do fałszowania dokumentów oraz posługiwania się fakturami wskazującymi na fikcyjność transakcji, w tym w celu zalegalizowania obrotu paliwem niewiadomego pochodzenia. Ustalenia kontroli w podmiotach dokonujących obrotu paliwami płynnymi za 2015 r. wyniosły 6,7 mld zł i wzrosły w porównaniu do 2014 r. o 125,9%. W I półroczu 2016 r. wyniosły 3,6 mld zł i wzrosły o 54,7% w stosunku do I półrocza 2015 r. W branży elektronicznej ustalenia kontroli w 2015 r. wyniosły 5,1 mld zł i wzrosły o 258,6% w porównaniu do 2014 r.

W 2015 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 39 kontroli podmiotów dokonujących obrotu wyrobami tytoniowymi, w tym 33 zakończone zostały wydaniem decyzji na kwotę 368,4 mln zł, oraz 19 kontroli podmiotów dokonujących obrotu alkoholem, w tym 9 zakończonych zostało wydaniem decyzji na kwotę 10,8 mln zł. W I półroczu 2016 r. było to odpowiednio 20 kontroli podmiotów dokonujących obrotu wyrobami tytoniowymi (16 zakończonych wydaniem decyzji) oraz 9 kontroli podmiotów dokonujących obrotu alkoholem (6 zakończonych wydaniem decyzji). Ustalenia tych kontroli wyniosły odpowiednio 36,0 mln zł i 2,6 mln zł.

W 2015 r. z wniosków wywiadu skarbowego zrealizowanych zostało 1.401 kontroli skarbowych oraz 754 w I półroczu 2016 r. Po kontrolach z wniosków wywiadu skarbowego organy kontroli skarbowej wydały w 2015 r. 3.519 decyzji na kwotę ustaleń podatkowych 9.332,6 mln zł, w I półroczu 2016 r. odpowiednio 1.462 decyzji i 4.955,2 mln zł ustaleń podatkowych (mogących skutkować wpływem środków pieniężnych do budżetu państwa).

**2.3.** W badanym okresie wzrastała liczba (i kwoty) wykrytych przez urzędy kontroli skarbowej faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji. W 2014 r. ujawniono 207,0 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 33,7 mld zł, w 2015 r. – 360,7 tys. (wzrost o 74,3% w porównaniu do 2014 r.) na kwotę 81,9 mld zł (wzrost o 142,9%), a w I półroczu 2016 r. – 205,0 tys. (wzrost o 39,1% w porównaniu z I półroczem 2015 r.) na kwotę 38,9 mld zł (wzrost o 38,6%). W całym 2016 r. wykryto 421,3 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 103,9 mld zł.

Na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług w 2015 r. organy kontroli skarbowej wydały 4.024 decyzje na kwotę 12,0 mld zł, tj. o 19,6% decyzji więcej i na kwotę wyższą o 130,8% niż w 2014 r. (w 2014 r. było to 3.365 decyzji na kwotę 5,2 mld zł). W I półroczu 2016 r. wydano 1.640 decyzji na kwotę 6,3 mld zł, a w I półroczu 2015 r. 1.842 decyzje na kwotę 4,9 mld zł. W całym 2016 r. wydano 3.321 decyzji na kwotę 12,6 mld zł.

Stan należności pozostałych do zapłaty wynikających z decyzji, wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i naczelników urzędów skarbowych, na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, na koniec grudnia 2014 r. wyniósł 9.887,3 mln zł, na koniec grudnia 2015 r. 21.872,7 mln zł, a na koniec czerwca 2016 r. 27.265,6 mln zł. Wpłaty na poczet tych kwot wyniosły odpowiednio 60,3 mln zł, 160,5 mln zł i 58,4 mln zł.

**2.4.** Ministerstwo Finansów analizowało wyniki kontroli skarbowej oraz monitorowało realizację określonych w *Zadaniach* mierników na podstawie informacji i okresowych sprawozdań przekazywanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

Spośród 22 mierników przyjętych do realizacji w 2015 r. nie wykonano czterech mierników pomocniczych, których wprowadzenie miało na celu stopniowe doskonalenie działalności kontroli skarbowej: udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, spośród wytypowanych przez centrum kompetencyjne i przyjętych do realizacji, wyniósł 64%, przy wielkości planowanej  $\geq 80\%$ ;

udział podmiotów zaliczanych do grupy wysokiego ryzyka, w których wszczęto postępowania kontrolne w czasie krótszym niż 2 miesiące od zamieszczenia na Platformie POLFISC wyniosła 79% przy wartości planowanej wskaźnika  $\geq 90\%$ ; ilość postępowań kontrolnych z zastosowaniem pobrania danych elektronicznych i przeprowadzeniem ich pełnej analizy – przeprowadzono 49 postępowań, przy wielkości planowanej  $\geq 100$ ; liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1.000 kontrolerów wyniosła 2.643,1 – przy wartości planowanej 2.751. Podstawowe mierniki realizacji zadań kontroli skarbowej zostały wykonane.

W *Zadaniach* na 2016 rok GIKS wyznaczył dla kontroli skarbowej 24 mierniki. W zaleceniach wskazano na potrzebę ustalania, na etapie planowania kontroli, składników majątkowych służących zabezpieczeniu roszczeń Skarbu Państwa oraz szacowania potencjalnej kwoty uszczuplenia.

**3. Ministerstwo Finansów** przeprowadziło w okresie 2014–I półrocze 2016 r. 16 **kontroli wewnętrznych** w urzędach kontroli skarbowej. Dotyczyły one prawidłowości realizacji zadań ustawowych, w tym: typowania podmiotów do kontroli, planowania kontroli i realizacji planów kontroli, analizy czasu trwania postępowań kontrolnych, wybranych zagadnień z postępowań kontrolnych oraz postępowań odwoławczych, kontroli nieujawnionych źródeł przychodu i niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, wybranych zagadnień z postępowań karnych skarbowych, rozpatrywania skarg i wniosków. W kierowanych do jednostek podległych wnioskach i zaleceniach Ministerstwo Finansów wносиło między innymi o: skrócenie czasu analizy wniosków o kontrole w celu szybszej reakcji na niekorzystne zjawiska, dokonanie weryfikacji procedur wewnętrznych w zakresie typowania podmiotów do kontroli, tworzenia planów kontroli oraz monitorowanie realizacji planów kontroli, zwiększenie nadzoru nad terminowością załatwiania spraw, przeszkolenie pracowników w zakresie procedury prowadzenia postępowań kontrolnych.

W izbach i urzędach celnych Ministerstwo Finansów przeprowadziło 16 kontroli wewnętrznych w latach 2014–2015 oraz w I półroczu 2016 r. Kontrole dotyczyły między innymi: efektywności działań wykonywanych w odniesieniu do podmiotów produkujących, dystrybuujących i zużywających wyroby na bazie alkoholu skażonego; prawidłowości nadzoru nad funkcjonowaniem pośredniczących podmiotów tytoniowych oraz kontrolami i innymi czynnościami realizowanymi w stosunku do tych podmiotów; prawidłowości postępowania w odniesieniu do wymierzania kar pieniężnych za urządzenie gier hazardowych bez koncesji lub zwołnienia, bez dokonania zgłoszenia lub bez wymaganej rejestracji automatu lub urządzenia do gry; przeciwdziałania przypadkom fikcyjnego wywozu towarów poza obszar celny Unii Europejskiej; przestrzegania przepisów podatkowych przez podmioty produkujące wyroby alkoholowe. Ministerstwo Finansów zaleciło podległym jednostkom między innymi: bezzwłoczne reagowanie na zidentyfikowane zagrożenia w obszarze susz tytoniowy; ścisły nadzór nad naczelnikami urzędów celnych w zakresie funkcjonowania podmiotów prowadzących obrót wyrobami tytoniowymi i suszem tytoniowym; zapewnienie jednolitego trybu postępowania nadzorowanych urzędów celnych w zakresie zatwierdzania akt weryfikacyjnych składów podatkowych; wnikliwe analizowanie, podczas urzędowego sprawdzenia, przedmiotu oraz procesu produkcji pod względem prawidłowej klasyfikacji taryfowej wyrobów akcyzowych; skuteczne monitorowanie stosowania aplikacji System Publikacji Wyników Analiz Centrum Analitycznego Administracji Celnej w oddziałach celnych; podniesienie efektywności kontroli prowadzonych u producentów napojów alkoholowych; zintensyfikowanie działań komórek zarządzania ryzykiem w obszarze obrotu towarami akcyzowymi; przeprowadzenie szkolenia w zakresie stosowania art. 122 Ordynacja podatkowa podczas postępowań; wyeliminowanie opieszałości urzędu celnego w zakresie wszczynania postępowań w celu wymierzania kar pieniężnych z tytułu urządzania gier hazardowych bez koncesji lub zezwolenia.

4. Pracownicy kontroli skarbowej w latach 2014–2015 oraz w okresie od stycznia do sierpnia 2016 r. uczestniczyli w 28 szkoleniach dotyczących przeciwdziałania rozrostowi szarej strefy (w siedmiu w 2014 r., w siedmiu w 2015 r. oraz w 14 od stycznia do sierpnia 2016 r.). W ich wyniku przeszkolonych zostało 33 pracowników Ministerstwa Finansów oraz 756 pracowników urzędów kontroli skarbowej (w 2014 r. odpowiednio 11 i 196 osób, w 2015 r. 10 i 180 osób oraz do sierpnia 2016 r. 12 i 380 osób). **Szkolenia** dotyczyły w szczególności: nadużyć w podatku od towarów i usług, w tym zwalczania oszustw karuzelowych; rejestracji dla celów podatku VAT; gromadzenia dowodów w postępowaniach o wyłudzenie podatku VAT; kontroli podmiotów stosujących mechanizm odwróconego obciążenia; przestępczości podatkowej; kontroli nieujawnionych źródeł przychodów, w kontekście zmian obowiązujących przepisów.

Dla pracowników Służby Celnej w latach 2014–2015, na poziomie centralnym, przeprowadzono szkolenia z 64 tematów z zakresu szeroko rozumianej problematyki związanej ze zwalczaniem szarej strefy. Dotyczyły one obszarów takich jak: wyroby tytoniowe i susz tytoniowy, paliwa, alkohol, gry hazardowe, analiza ryzyka, czynności dochodzeniowo-śledcze, ochrona praw własności intelektualnej. W szkoleniach udział wzięło 3.334 osób, w tym 93 osoby zatrudnione w Ministerstwie Finansów. W I półroczu 2016 r. w szkoleniach centralnych i regionalnych uczestniczyło 8.475 osób, w tym 64 osoby zatrudnione w Ministerstwie Finansów.

W celu zapewnienia jednolitości w zakresie identyfikacji i oceny ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli, w 2015 r. opracowano i wdrożono program szkoleń podnoszących kompetencje analityków. W 2016 r. zaplanowano 10 szkoleń. Do sierpnia 2016 r. przeprowadzono 7 szkoleń dla 116 osób, w tym dwa w I półroczu 2016 r. dla 36 osób.

### 3.2.3. Wyniki kontroli w izbach celnych i urzędach celnych

#### *Typowanie podmiotów do kontroli*

W kontrolowanych jednostkach Służby Celnej typowanie podmiotów do kontroli prowadzono na zasadach określonych w zarządzeniach Ministra Finansów w sprawie systemu kontroli wykonywanych przez Służbę Celną oraz wytycznych, instrukcjach i procedurach o prowadzeniu czynności analitycznych oraz działań kontrolnych, przekazanych przez Ministerstwo Finansów i krajowe grupy zadaniowe.

Podstawowe założenia do opracowania planów kontroli w Służbie Celnej określono w *Strategicznym Planie Kontroli na rok 2015*, zatwierdzonym przez Szefa Służby Celnej oraz *Instrukcji w sprawie opracowywania Strategicznego Planu Kontroli i sprawozdawczości*, która obowiązywała do czerwca 2015 r. Od II półrocza 2015 r. kontrole były wykonywane na bieżąco, w oparciu o cele wyznaczone przez Szefa Służby Celnej oraz profile ryzyka zgodnie z hierarchią wynikającą z poziomu ryzyka. Typowaniem podmiotów do kontroli, oceną i prognozowaniem potencjalnych zagrożeń oraz analizą ryzyka, z uwzględnieniem określenia metod reakcji na ryzyko i ukierunkowaniem kontroli w profilach ryzyka zajmowały się komórki zarządzania ryzykiem na poziomie regionalnych (w izbach celnych) i komórki oceny ryzyka na poziomie lokalnym (w urzędach celnych), wykorzystując w tym celu Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem.

Analiza ryzyka na poziomie krajowym, obejmująca swym zakresem właściwość miejscową co najmniej dwóch izb celnych dokonywana była przez Strategiczne Centrum Analiz Służby Celnej w Katowicach oraz krajowe grupy zadaniowe, realizujące zadania centralne z zakresu kontroli obrotu wyrobami tytoniowymi, zwalczania przestępczości paliwowej, kontroli obrotu wyrobami alkoholowymi, kontroli gier hazardowych oraz e-kontroli.



W celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów szarej strefy, które występowały na terenie właściwości miejscowej poszczególnych izb i urzędów celnych, przeprowadzono analizy, w wyniku których identyfikowano regionalne i lokalne obszary ryzyka. Analizy ryzyka w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów szarej strefy prowadzono regularnie i rzetelnie. Podstawowym kryterium oceny poziomu ryzyka było prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia o negatywnych skutkach finansowych oraz wysokość następstw finansowych. W kontrolowanych granicznych izbach celnych (Izba Celną w Białej Podlaskiej i Izba Celną w Olsztynie), na przejściach drogowych obsługujących ruch osobowy utworzono stanowiska superwizora, a w oddziałach celnych obsługujących ruch towarowy stanowiska dyspozytora i analizy ryzyka. Funkcję superwizora pełnili funkcjonariusze z dużym doświadczeniem, którzy typowali podmioty do kontroli na podstawie wyników bieżącej analizy danych o pojazdach i osobach przekraczających granicę, w oparciu o analizę dokumentów podróży, oględziny pojazdów i zachowanie osób. Analogicznie dyspozytorzy prowadzili na bieżąco analizę dokumentów towarzyszących przesyłce.

Funkcjonariusze izb i urzędów celnych podejmowali rzetelne działania w celu rozpoznawania i wykrywania podmiotów działających w szarej strefie, dokonujących przemytu, nielegalnej produkcji lub obrotu wyrobami tytoniowymi, alkoholem etylowym, paliwami nielegalnego pochodzenia oraz podmiotów urządzających nielegalne gry na automatach do gier. Kontrole prowadzono w oparciu o zidentyfikowane ryzyka, które były analizowane i oceniane na poziomie krajowym, regionalnym i lokalnym. Dla ryzyk o poziomie wysokim i średnim tworzone były profile ryzyka skierowane do komórek kontrolnych. Zawierały one dane do sporządzenia zlecenia kontroli, w tym informacje o przedsiębiorcach, osobach, miejscach, towarach i środkach transportu, na które ukierunkowane zostało ryzyko, a także określały środki i metody przeciwdziałania zagrożeniom.

Typując podmioty i miejsca do kontroli wykorzystywano istotne wskazania ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych. Decyzje o sposobie wykorzystania informacji podejmowano po ich analizie i ocenie. W badanych izbach celnych typując podmioty i miejsca do kontroli korzystano przede wszystkim z wyników własnych analiz oraz analiz podległych urzędów celnych (61,5%). Informacjami przekazanymi przez Szefa Służby Celnej, Ministerstwo Finansów, krajowe grupy zadaniowe i inne izby celne kierowano się w 18,8% spraw, a w co dziesiątej kontroli podstawą jej wszczęcia były wskazania prokuratury, Policji (w tym CBŚP) lub ABW. W kontrolowanych urzędach celnych typując podmioty do kontroli kierowano się głównie wynikami własnych analiz (65,4%) oraz wskazaniami zewnętrznymi, w szczególności wnioskami prokuratury, Policji (w tym CBŚP), ABW (14,2%) i izby celnej (7,1%).

W kontrolowanych izbach celnych, w okresie objętym kontrolą dyrektorzy izb celnych wydali 79 zarządzeń przeprowadzenia obserwacji na podstawie art. 75b ustawy o Służbie Celnej, tj. wykonywania czynności obserwowania i rejestrowania, przy użyciu środków technicznych, obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom. W 2015 r. wydano (48) o dwa zarządzenia przeprowadzenia obserwacji więcej niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. – 31 zarządzeń.

Uprawnienia określone w art. 75b ustawy o Służbie Celnej zostały przyznane ustawą z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych w zakresie zmieniającym ustawę o Służbie Celnej od 1 stycznia 2010 r. Według stanu na koniec 2014 r. komórki obserwacji/rozpoznania utworzono w 15 z 16 izb celnych, a według stanu na koniec I półroczu 2016 r. we wszystkich izbach celnych.

NIK zwraca uwagę, że w granicznej i największej Izbie Celnej w Białej Podlaskiej do II kwartału 2016 r. nie korzystano z uprawnień do wykonywania obserwacji. Dyrektor Izby Celnej w Białej Podlaskiej formalnie utworzył referat odpowiedzialny za wykonywanie czynności, o których mowa w art. 75b ustawy o Służbie Celnej, w dniu 28 września 2015 r. W kolejnych miesiącach prowadzone były przygotowania do wykonywania obserwacji (m.in. rekrutacja, szkolenia i zakup sprzętu), a pierwsze dwa zarządzenia w sprawie przeprowadzenia obserwacji wydane zostały w marcu 2016 r. Korzystanie z uprawnień określonych w art. 75b ustawy o Służbie Celnej, na podstawie siedmiu zarządzeń w sprawie przeprowadzenia obserwacji wydanych w drugim i trzecim kwartale 2016 r., przyczyniło się do ujawnienia papierosów o wartości 144,1 tys. zł.

Zastępca Dyrektora Departamentu Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier w Ministerstwie Finansów wskazał, że już w lipcu 2010 r. w Ministerstwie Finansów powstała i została zatwierdzona przez Szefa Służby Celnej *Koncepcja wdrożenia w Służbie Celnej uprawnień do wykonywania obserwacji*. Dokument ten usankcjonował powołanie trzech, działających na terenie całego kraju, wyspecjalizowanych referatów ds. obserwacji, prowadzących działania zarówno lokalne oraz ponadregionalne, funkcjonujące w ramach wydziałów zwalczania przestępczości. Dyrektorzy pozostałych izb celnych, po przeprowadzeniu analizy możliwości kadrowo-organizacyjnych oraz finansowych, mogli utworzyć we własnym zakresie referaty rozpoznania. W ocenie Zastępcy Dyrektora izby celne, proporcjonalnie do ilości przeszkolonych funkcjonariuszy, wykorzystywały uprawnienia wynikające z art. 75b ustawy o Służbie Celnej od 2011 r.

Zastępca Dyrektora Izby Celnej w Białej Podlaskiej wyjaśnił, że koncepcja wdrożenia w SC uprawnień do wykonywania obserwacji powstała w Ministerstwie Finansów w lipcu 2010 r.

Wymieniony dokument został zatwierdzony przez Szefa SC i usankcjonował założenie, że ze względu na możliwości kadrowe i finansowe SC odstąpiono od tworzenia wyspecjalizowanych komórek prowadzących obserwację we wszystkich izbach celnych. Powyższe założenia skutkowały wdrożeniem w latach 2010–2011 naboru i szkoleń do wykonywania czynności określonych w art. 75b ustawy o Służbie Celnej tylko w trzech izbach celnych, wśród których nie było IC w Białej Podlaskiej. Dyrektorom pozostałych izb celnych pozostawiono możliwość tworzenia we własnym zakresie referatów rozpoznania po dokonaniu szczegółowej analizy możliwości kadrowo-organizacyjnych oraz finansowych. Braki kadrowe w tutejszej IC, zidentyfikowane i potwierdzone między innymi poprzez etatyzację wymuszały pierwszeństwo w kierowaniu przyjmowanych funkcjonariuszy do granicznych oddziałów celnych do służby na stanowiskach liniowych bezpośrednio związanych z obsługą ruchu towarowego i osobowego na granicy RP. W 2012 r. zgłoszono do Ministerstwa Finansów trzech funkcjonariuszy celnych zainteresowanych poddaniem się procedurze weryfikacji umożliwiającej służbę w komórce rozpoznania, lecz Ministerstwo Finansów nie rozpoczęło procedur naboru i szkolenia zgłoszonych funkcjonariuszy, ze względu na założenia dotyczące minimalnej obsady komórek rozpoznania, umożliwiającej zapewnienie ciągłości prowadzonych czynności. Nasylenie granicznych oddziałów celnych w obsadę zapewniającą prawidłowe zabezpieczenie płynności ruchu towarowo-osobowego umożliwiło Dyrektorowi IC podjęcie decyzji o utworzeniu w dniu 28 września 2015 r. Referatu Rozpoznania. Proces rekrutacji, szkolenia funkcjonariuszy oraz przystosowania siedziby do potrzeb referatu spowodował, że dopiero od II kwartału 2016 r. zaczęto korzystać z uprawnień wynikających z art. 75b ustawy o Służbie Celnej.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne NIK, pismem z dnia 21 grudnia 2016 r., Dyrektor Izby Celnej w Białej Podlaskiej poinformował między innymi, że Izba Celna w Białej Podlaskiej podejmowała działania mające na celu ustalenie sprawców i uzyskanie dowodów przestępstw

na drodze niejawnej obserwacji i rejestracji obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom, już od roku 2012. Z uwagi na brak wyspecjalizowanej komórki w swoich strukturach czyniła to – zgodnie z Instrukcją prowadzenia obserwacji przez funkcjonariuszy Służby Celnej – za pośrednictwem Krajowego Koordynatora ds. Obserwacji, który zarządzał przeprowadzenie czynności obserwacji – przez wskazane izby celne – na rzecz Izby Celnej w Białej Podlaskiej. W latach 2012–2015 skierowano do Krajowego Koordynatora sześć wniosków o zarządzenie obserwacji. Zrealizowano pięć wniosków, dwa dotyczyły obszaru nielegalnego hazardu, dwa – nieprawidłowości w obrocie paliwami oraz jeden dotyczący obrotu wyrobami tytoniowymi.

W wydziałach zwalczania przestępczości izb celnych korzystano w badanym okresie z uprawnień wynikających z art. 75c ustawy o Służbie Celnej, który umożliwiał otrzymywanie i korzystanie z informacji, w tym danych osobowych, uzyskanych przez uprawnione organy, służby i instytucje państwowe w wyniku wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych. W Izbie Celnej w Białej Podlaskiej w latach 2015–2016 (I półrocze) uzyskano w tym trybie 87 informacji.

Skuteczność zwalczania nieprawidłowości zależy między innymi od szybkości reakcji organów Służby Celnej na rozpoznane zagrożenia. W wyniku badania 96 informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości stwierdzono, że funkcjonariusze wydziałów zwalczania przestępczości izb celnych niezwłocznie reagowali na wpływające sygnały. W trzech z czterech badanych izbach celnych, czynności kontrolne podejmowano najczęściej w dniu otrzymania informacji, a najpóźniej 27 dnia od jej otrzymania. W Izbie Celnej w Olsztynie działania kontrolne podjęto w pięciu spośród 24 analizowanych spraw po upływie dwóch miesięcy od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Najdłużej do podjęcia kontroli upłynęło 281 i 431 dni. Było to spowodowane między innymi zbiegiem planowanych działań z postępowaniem prowadzonym przez urząd skarbowy.

W urzędach celnych w wyniku badania 109 spraw stwierdzono, że:

- kontrole w 56 podmiotach wszczęto przed upływem jednego miesiąca od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości,
- kontrole w 12 podmiotach wszczęto po upływie pięciu miesięcy od powzięcia informacji o dużym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości.

Nie zawsze sprawnie reagowano na informacje sygnałne o nieprawidłowościach podejmując działania kontrolne. W szczególności:

- w Urzędzie Celnym w Poznaniu w siedmiu spośród 45 badanych spraw, kontrole wszczęto po upływie od 5,5 miesiąca do 11 miesięcy od dnia zatwierdzenia analizy ryzyka,
- w Urzędzie Celnym w Białej Podlaskiej w trzech spośród 17 objętych badaniem spraw kontrole podatkowe wszczęto po upływie 14 miesięcy od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości,
- w Urzędzie Celnym w Radomiu w dwóch spośród 24 badanych spraw, kontrole wszczęto odpowiednio po 14 i 24 miesiącach od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości.

Szybkość reakcji na stwierdzone ryzyka wynikała między innymi z prowadzenia postępowań przez inne organy podatkowe oraz ograniczonego składu osobowego komórek kontrolnych i w związku z tym podejmowania w pierwszej kolejności kontroli o wyższym poziomie ryzyka. Zdaniem NIK czas reakcji na zidentyfikowane duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości powinien ulec skróceniu.

W izbach celnych na bieżąco monitorowano zarządzanie ryzykiem przez urzędy celne oraz efektywność i skuteczność działań kontrolnych. Dyrektorzy izb celnych, w ramach sprawowanego nadzoru, kierowali do podległych jednostek wytyczne i zalecenia w celu wykrywania i typowania do kontroli podmiotów dokonujących przemytu, nielegalnej produkcji i obrotu wyrobami tytoniowymi, alkoholem etylowym, paliwami, a także dokonujących nielegalnych działań w obszarze gier hazardowych. Wpływające do izb celnych wskazówki i wytyczne Ministerstwa Finansów oraz krajowych grup zadaniowych dotyczące doboru spraw do kontroli były niezwłocznie przekazywane do podległych urzędów celnych.

Skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby kontroli przeprowadzonych przez funkcjonariuszy wydziałów zwalczania przestępczości badanych izb celnych:

- dla kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych obniżyła się z 58,3% w 2014 r. do 52,9% w 2015 r. oraz z 60,5% w I półroczu 2015 r. do 43,1% w I półroczu 2016 r.; złożyło się na to obniżenie skuteczności kontroli w trzech izbach celnych oraz poprawa w Izbie Celnej w Warszawie;
- dla kontroli przestrzegania prawa celnego obniżyła się z 52,6% w 2014 r. do 27,7% w 2015 r. oraz zwiększyła z 27,8% w I półroczu 2015 r. do 32,1% w I półroczu 2016 r.; było to wynikiem obniżenia skuteczności kontroli w Izbie Celnej w Białej Podlaskiej oraz Izbie Celnej w Olsztynie, natomiast Izba Celna w Warszawie osiągnęła 100% skuteczność.

Skuteczność kontroli urządzania gier hazardowych utrzymywał się na wysokim poziomie (99–100%). Kontrole takie przeprowadziły Izba Celna w Białej Podlaskiej i Izba Celna w Warszawie.

W czterech badanych urzędach celnych w okresie objętym kontrolą:

- zwiększyła się nieznacznie skuteczność kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów: z 2,2% w 2014 r. do 2,4% w 2015 r. oraz do 3,1% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. wyniosła 2,4%), wpłynęła na to poprawa skuteczności w 2015 r. w Urzędzie Celnym w Olsztynie;
- obniżyła się skuteczność powtórnych kontroli celnych z 83,8% w 2014 r. do 63,9% w 2015 r., a zwiększyła w I półroczu 2016 r. w porównaniu do analogicznego okresu 2015 r., tj. z 66,7% do 88,2%.

Na wysokim poziomie pozostawała skuteczność kontroli gier hazardowych urządzanych na automatach do gier i wyniosła 95–98%.

### *Działania kontrolne i ich efekty*

**1.** Działania kontrolne badanych izb celnych oraz urzędów celnych skoncentrowane były, zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów oraz krajowych grup zadaniowych, na zwalczaniu oszustw w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.

W kontrolowanych izbach celnych osiągnięto wyznaczone na okres od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r. cele Służby Celnej w zakresie ograniczenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Funkcjonariusze celni ujawnili 54,3 mln szt. papierosów (przy wartości planowanej w tych izbach 19,6 mln szt.) oraz 134,2 tys. kg suszu tytoniowego (przy wartości planowanej 76,3 tys. kg). W kontrolowanych granicznych izbach celnych (Izba Celna w Białej Podlaskiej i Izba Celna w Olsztynie) osiągnięto planowany (trzydziestoprocentowy) udział zajętych wyrobów tytoniowych w potencjalnym przemyśle na terenie działania tych izb.

W trakcie kolejnego okresu rozliczeniowego, na dzień 30 czerwca 2016 r., w badanych izbach celnych osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych (poza jednym wskaźnikiem w Izbie Celnej w Poznaniu) oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. W objętych kontrolą granicznych izbach celnych odsetek ujawnionego przemytu wyrobów tytoniowych na drogowych przejściach granicznych wyniósł w Izbie Celnej w Białej Podlaskiej i w Izbie Celnej w Olsztynie odpowiednio 38%, 36,5% wobec planowanej wartości  $\geq 35\%$ . Funkcjonariusze celnicy Izby Celnej w Warszawie ujawnili 476 mln szt. papierosów przy wielkości planowanej do osiągnięcia 109 mln szt. Natomiast w Izbie Celnej w Poznaniu nie została osiągnięta przewidziana do ujawnienia wielkość nielegalnych wyrobów tytoniowych. Plan wynosił ponad 130 mln szt. papierosów, natomiast wykonanie 44,4 mln szt. Zdaniem Dyrektora Izby Celnej w Poznaniu Ministerstwo Finansów wskazało na zbyt dużą liczbę papierosów. W poprzednim okresie rozliczeniowym (2014/2015) zakładano 46,6 mln szt. papierosów.

We wszystkich objętych kontrolą izbach celnych, według stanu na dzień 30 czerwca 2016 r., powyżej oczekiwanego poziomu kształtowały się mierniki celu *zwiększenie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach*. Funkcjonariusze komórek kontroli, badanych izb celnych oraz urzędów celnych, skierowani do działań ograniczających szarą strefę w obszarze nielegalnego urządzania gier na automatach osiągnęli oczekiwaną do zajęcia liczbę automatów do gry ( $\geq 6$ ) przypadającą na jednego funkcjonariusza celnego wykonującego działania kontrolne w tym zakresie. Zajęto 2.744 sztuki automatów, na których urządzano nielegalne gry wobec planowanej do realizacji liczby  $\geq 2.400$  sztuk.

W trzech z czterech kontrolowanych urzędach celnych osiągnięto, wyznaczone na okres od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r., cele w zakresie ograniczenia szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego oraz we wszystkich urzędach cele w zakresie nielegalnego urządzania gier na automatach. Urząd Celny w Olsztynie nie osiągnął wyznaczonych przez Dyrektora Izby Celnej w Olsztynie wartości dwóch mierników celu *zwiększenie skuteczności ograniczania szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych i suszu tytoniowego*. Udział zajętych wyrobów tytoniowych w stosunku do potencjalnego przemytu wyniósł 36,85% wobec wartości zakładanej 43,7% oraz ujawniono 297 kg tytoniu i suszu tytoniowego wobec planowanych do zajęcia 800 kg. Zdaniem Naczelnika Urzędu Celnego w Olsztynie pierwszy miernik został ustalony na zbyt wysokim poziomie. Wskaźnik ten dla IC w Olsztynie określono na 30%.

W trakcie kolejnego okresu rozliczeniowego, na dzień 30 czerwca 2016 r., w objętych kontrolą urzędach celnych osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej w zakresie skuteczności działań ograniczających szarą strefę w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.

**2.** W badanym okresie cztery kontrolowane urzędy celne ujawniły w 114 kontrolach podatkowych nieprawidłowości na kwotę 260,0 mln zł oraz w 38 powtórnych kontrolach celnych nieprawidłowości na kwotę 2,0 mln zł.

NIK zbadała 44 postępowania zakończone w okresie 2015–I półrocze 2016 r. wobec podmiotów, którym przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych należności na kwotę 62,6 mln zł. Badanie wykazało, że:

- w 15 sprawach postępowania zakończyły się w terminie określonym w art. 139 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj. nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, z tego dwa postępowania nienależące zdaniem NIK do szczególnie skomplikowanych

trwały 40 i 45 dni (prowadzone w Urzędzie Celnym w Poznaniu); w pozostałych sprawach postępowania trwały powyżej dwóch miesięcy, z tego cztery postępowania prowadzono (w Urzędzie Celnym w Poznaniu) w sposób przewlekły, z nieuzasadnionymi przerwami między czynnościami wynoszącymi do 256 dni; głównymi przyczynami uzasadniającymi długi okres trwania postępowań była złożoność spraw, oczekiwanie na wyniki czynności sprawdzających u kontrahentów, konieczność pozyskania informacji od innych organów, w tym zagranicznych, składanie dodatkowych wyjaśnień, ujawnienie nowych okoliczności i potrzeba uzupełnienia materiału dowodowego, utrudniony kontakt z podatnikiem;

- w czterech sprawach (prowadzonych w Urzędzie Celnym w Poznaniu) nie dopełniono obowiązku wynikającego z art. 140 ustawy *Ordynacja podatkowa* i nie zawiadomiono strony o niezafatwieniu sprawy we właściwym terminie;
- w trzech sprawach, w których zachodziła uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, dokonano zabezpieczenia na majątku podatnika w trybie art. 33 ustawy *Ordynacja podatkowa*;
- w dwóch sprawach wykorzystano informacje o kontrahentach badanych podmiotów uzyskane od zagranicznych administracji (Słowacji, Łotwy, Estonii, Włoch i Rumunii), które przyczyniły się do ustalenia nieprawidłowości; w jednej sprawie wystąpiono do administracji brytyjskiej w zakresie weryfikacji autentyczności operacji handlowych i pomimo monitu z dnia 24 kwietnia 2015 r. do dnia zakończenia kontroli NIK nie uzyskano odpowiedzi; ponadto skierowano zapytania do administracji litewskiej i czeskiej, które potwierdziły zarejestrowanie odbiorców paliwa w rejestrach gospodarczych; w pozostałych sprawach nie było podstaw do skorzystania z takiej współpracy;
- podejście organów w podobnych sprawach było jednolite;
- odwołania wniesiono od 24 decyzji, z czego 17 decyzji organ odwoławczy utrzymał w mocy, a cztery uchylił na podstawie art. 233 § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa* i przekazał do ponownego rozpatrzenia, gdyż rozstrzygnięcie oparto na niepełnym materiale dowodowym i konieczne było przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, tj. naruszono art. 122 i art. 187 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*; trzy postępowania odwoławcze były w toku;
- w 14 sprawach złożono skargi do wojewódzkich sądów administracyjnych, z czego trzy zostały oddalone, a pozostałe do zakończenia kontroli NIK nie zostały rozstrzygnięte;
- do zakończenia kontroli z kwot wymierzonych do zapłaty (62,6 mln zł) wyegzekwowano 2,5%.

Dopuszczono do przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz karalności za ujawnione przestępstwo skarbowe w dwóch sprawach:

- w Urzędzie Celnym w Poznaniu w sprawie, w której określono podatek akcyzowy na kwotę 71,2 tys. zł, działaniem nierzetelnym było późne, w stosunku do daty przedawnienia zobowiązania podatkowego, wszczęcie kontroli, opieszałość w nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji określającej podatek akcyzowy oraz nieszczęście postępowania przygotowawczego (zawieszającego bieg terminu przedawnienia);
- w Urzędzie Celnym w Białej Podlaskiej w sprawie, w której określono podatek akcyzowy na kwotę 21,2 tys. zł, działaniem nierzetelnym było przewlekłe gromadzenie materiału dowodowego i w rezultacie późne, w stosunku do daty przedawnienia zobowiązania podatkowego wydanie decyzji wymiarowej oraz nieszczęście postępowania przygotowawczego.

Zdaniem NIK przyczynił się do tego brak właściwej wymiany informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędów oraz brak właściwego systemu kontroli zarządczej.

**3.** W 2015 r. i I półroczu 2016 r. do objętych kontrolą (czterech) izb celnych wpłynęły 573 odwołania od decyzji pokontrolnych naczelników urzędów celnych, określających zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym (od wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw) i z tytułu ceł na kwotę 118,8 mln zł. Dyrektorzy izb celnych rozpatrzyli w tym okresie 792 odwołania na kwotę 214,9 mln zł, z czego uchylili 296 decyzji organów I instancji na kwotę 91,5 mln zł. Wskaźnik uchYLENIA decyzji naczelników urzędów celnych kształtował się na poziomie 37,4% (296 uchylonych do 792 rozpatrzonych), a w ujęciu wartościowym uchylono 42,6% kwot będących przedmiotem rozstrzygnięć dyrektorów izb celnych. W 2014 r. wskaźnik ten wyniósł odpowiednio 42,0% i 64,0%, a w 2015 – 43,8% i 40,8%. Najwyższy wskaźnik decyzji uchylonych przez organ odwoławczy w porównaniu do rozpatrzonych odwołań w okresie objętym kontrolą stwierdzono w Izbie Celnej w Warszawie (53%), a najniższy w Izbie Celnej w Olsztynie (8,4%).

NIK zbadała 58 z 296 postępowań odwoławczych zakończonych decyzjami uchylającymi decyzje pokontrolne naczelników urzędów celnych w zakresie określenia zobowiązania w podatku akcyzowym od wyrobów tytoniowych, alkoholowych oraz energetycznych. Wartość przedmiotu sporu badanych spraw wyniosła 55,2 mln zł, tj. 60,3% wartości decyzji uchylonych w okresie objętym kontrolą (91,5 mln zł). Spośród spraw objętych badaniem dyrektorzy izb celnych uchylili 36 decyzji pokontrolnych naczelników urzędów celnych (62,1% objętych badaniem) i sprawy przekazali do ponownego rozpatrzenia. W pozostałych 22 przypadkach organy II instancji uchylili decyzje naczelników urzędów celnych i sprawy rozstrzygnęły na etapie prowadzonego postępowania odwoławczego. Dyrektorzy izb celnych głównie wskazywali jako przyczyny uchYLENIA decyzji organów I instancji naruszenie zasady wynikającej z art. 122 oraz dyspozycji art. 187 §1 i art. 191 ustawy *Ordynacja podatkowa* poprzez niedopełnienie obowiązku wyjaśnienia stanu faktycznego rozpatrywanych spraw w stopniu wystarczającym do ich rozstrzygnięcia, braki w materiale dowodowym i w uzasadnieniach wydanych decyzji, a także naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na wynik postępowania, polegające na nierozpoznaniu przez organ I instancji wniosku strony o zawieszenie postępowania oraz nieuwzględnieniu wniosków dowodowych strony postępowania.

W 20 zbadanych postępowaniach odwoławczych na okoliczności rozpatrywanych spraw miała wpływ zmiana od 1 stycznia 2015 r. przepisu art. 89 ust. 16 ustawy *o podatku akcyzowym*<sup>90</sup> w odniesieniu do zestawień oświadczeń nabywców oleju opałowego do celów opałowych. Zgodnie z art. 40 ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. *o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej* nowe regulacje miały zastosowanie do spraw wszczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2015 r. W sprawach tych dyrektorzy izb celnych, w związku ze złożonym odwołaniem uchylali decyzje naczelników urzędów celnych i umarzali postępowanie bądź uchylali i przekazywali sprawy do ponownego rozpatrzenia w celu uzupełnienia materiału dowodowego.

W 31 badanych postępowaniach (53,4%) odwołania od decyzji naczelników urzędów celnych zostały rozpatrzone przez dyrektorów izb celnych w terminie określonym w art. 139 § 3 ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj. nie później niż dwa miesiące od otrzymania odwołania przez organ odwoławczy. W 27 przypadkach czas trwania postępowań odwoławczych wyniósł od 67 do 204 dni. Z wyjątkiem jednego, postępowania prowadzono bez zbędnej zwłoki pomimo

<sup>90</sup> Na podstawie art. 26 ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej.

przekroczenia terminu określonego w art. 139 § 3 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Na terminy załatwiania badanych postępowań odwoławczych wpływ miała między innymi: złożoność rozpatrywanych spraw, obszerność zgromadzonego materiału dowodowego oraz wątpliwości interpretacyjne dotyczące obowiązujących przepisów prawa (w szczególności w przypadku uchybień dotyczących przesyłania zestawień oświadczeń o przeznaczeniu oleju opałowego na cele grzewcze). W jednym postępowaniu NIK stwierdziła brak należytej staranności pracowników Izby Celnej w Poznaniu w zakresie dbałości o terminowość i szybkość postępowania. W tej sprawie, ostatecznie pismo procesowe strona złożyła w dniu 4 września 2015 r., a decyzja Dyrektora IC wydana została w dniu 11 grudnia 2015 r. (ponad trzy miesiące później). Jako przyczynę opóźnienia wskazano „priorytetowe potraktowanie spraw ze zbliżającym się terminem przedawnienia zobowiązania”, co w ocenie NIK, nie stanowi wystarczającego usprawiedliwienia stwierdzonej zwłoki w prowadzonym postępowaniu odwoławczym i było działaniem nierzetelnym.

W dziesięciu (z 15 badanych) sprawach w IC w Poznaniu naruszono zasadę szybkości postępowania wyrażoną w art. 125 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa* poprzez późne podjęcie zawieszonych postępowań odwoławczych. Zgodnie z art. 205 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*, organ podatkowy podejmuje z urzędu lub na wniosek strony, w drodze postanowienia, zawieszone postępowanie, gdy ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Postanowienia o podjęciu zawieszonych postępowań oraz decyzje Dyrektora IC uchylające decyzje naczelników urzędów celnych i umarzające postępowania w 10 sprawach, w których podstawą była zmiana przepisów prawa (art. 26 ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej nowelizujący między innymi ustawę o podatku akcyzowym), podejmowane były w okresie od pięciu do dwunastu miesięcy, licząc od daty wejścia w życie znowelizowanych przepisów (1 stycznia 2015 r.), tj. od daty w której faktycznie ustała przyczyna zawieszenia postępowań. Jako przyczynę późnego podjęcia zawieszonych postępowań wskazano duże obciążenie pracą w wydziale odpowiedzialnym za prowadzone postępowania.

W 18 z 27 zbadanych postępowań odwoławczych, w których przekroczony został termin załatwienia sprawy określony w art. 139 § 3 ustawy *Ordynacja podatkowa*, dyrektorzy izb celnych (Dyrektor IC w Poznaniu w 13 sprawach i Dyrektor IC w Warszawie w pięciu sprawach), nie zawiadomili stron postępowania podatkowego o niezakończonym terminie sprawy we właściwym terminie, co było niezgodne z dyspozycją art. 140 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Ponadto w Izbie Celnej w Poznaniu stwierdzono, że (jedyne) pisemne powiadomienie o niezakończonym terminie i wyznaczeniu nowego terminu jej załatwienia nie zostało sporządzone w formie postanowienia, co było niezgodne z art. 216 § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Zdaniem NIK zawiadomienie o niezakończonym terminie sprawy w terminie powinno być przekazywane stronie niezwłocznie, gdy tylko pojawi się przeszkoda, która powoduje zwłokę. Organ podatkowy nie powinien czekać na upływ terminu do załatwienia sprawy. Powiadomienie to powinno nastąpić w formie postanowienia. Zawiera ono bowiem rozstrzygnięcie o terminie, mające charakter kwestii wynikającej w toku postępowania, w rozumieniu art. 216 § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

**4.** W 2015 r. i I półroczu 2016 r. do wojewódzkich sądów administracyjnych wniesiono 352 skargi na decyzje dyrektorów badanych izb celnych, dotyczące orzeczeń naczelników urzędów celnych wydanych po kontrolach podatkowych odnoszących się do wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw. Sąd uchylił w tym czasie 87 decyzji dyrektorów izb celnych na kwotę 30,1 mln zł, co stanowiło 22,0% liczby i 21,7% kwoty spraw rozstrzygniętych przez wojewódzkie sądy administracyjne w okresie objętym kontrolą.



Analiza 40 wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych uchylających decyzje dyrektora izby celnej o najwyższych kwotach przedmiotu sporu, wykazała, że sądy najczęściej wskazywały jako przyczyny uchylania decyzji dyrektora izby celnej: braki dowodowe i błędy w ustaleniach faktycznych (13 wyroków), błędną interpretację przepisów (12 wyroków), przedawnienie zobowiązań podatkowych (7 wyroków), naruszenie zasady czynnego udziału stron w postępowaniach podatkowych (4 wyroki).

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

### *Postępowania karne skarbowe*

Na podstawie badania 52 zakończonych postępowań podatkowych, w których stwierdzono nieprawidłowości w wywiązywaniu się z zobowiązań podatkowych, NIK stwierdziła, że informacje o ustaleniach wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, kierowane były w trzech z czterech badanych urzędów celnych na bieżąco. Decyzja o wszczęciu postępowania przygotowawczego lub jego odmowie poprzedzona była szczegółową analizą każdej sprawy. Postępowania przygotowawcze prowadzono rzetelnie, a sprawy o podobnym charakterze rozpatrywano jednolicie. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły jednej sprawy (w Urzędzie Celnym w Białej Podlaskiej), w której dopuszczono do przedawnienia karalności za przestępstwo skarbowe (oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego, co zostało już wcześniej przedstawione).

Najwięcej nieprawidłowości stwierdzono w Urzędzie Celnym w Poznaniu, w którym w czterech z 12 badanych spraw dopuszczono do przedawnienia karalności za czyny zabronione:

- a) dwóch spraw nie przekazano do komórki postępowań przygotowawczych po zakończeniu postępowań podatkowych dotyczących posiadania przez podatników wyrobów akcyzowych z niezapłaconą akcyzą; w przypadkach tych podmioty gospodarcze nabyły wyroby energetyczne od podmiotu, który przez organy kontroli skarbowej uznany został za wprowadzający do obrotu fikcyjne 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 uszczuplenie należności publicznoprawne na łączną kwotę 127,3 tys. zł;
- b) jedną sprawę przekazano do komórki postępowań przygotowawczych po upływie terminu przedawnienia karalności czynu zabronionego wskutek przewlekłości działań zmierzających do ukarania sprawcy tego czynu; informację o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego przekazano po kontroli podatkowej w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym (218,2 tys. litrów) wyrobów energetycznych, dla których podatnik nie złożył deklaracji i nie zapłacił akcyzy, przez co narażono na uszczuplenie należności publicznoprawne na kwotę 257,8 tys. zł;
- c) nie przekazano do komórki postępowań przygotowawczych 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 k.k.s. przedawniającego się po upływie roku od jego popełnienia; natomiast zachowanie podatnika nosiło znamiona czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania (art. 54 § 1 k.k.s.) będącego (z uwagi na wysokość uszczuplenia) przestępstwem skarbowym.

W ocenie NIK działania prowadzone były nierzetelnie. W UC w Poznaniu stosowano zasadę, zgodnie z którą przekazywano do komórki karnej skarbowej sprawy zakończone prawomocną decyzją organu podatkowego. Na skutek długotrwałych postępowań odwoławczych w trzech sprawach, stosowanie takiej zasady przyczyniło się do przedawnienia karalności czynów zabronionych. W pierwszej sprawie (punkt a) opisana sytuacja dotyczyła trzech podatników, którzy nabyli wyroby akcyzowe z niezapłaconą akcyzą. W stosunku do jednego wszczęto postępowanie karne skarbowe zakończone ukaraniem sprawcy. Pozostali dwaj podatnicy uniknęli kary. W czwartej sprawie błędnie uznano, że chodzi o wykroczenie skarbowe. Zdaniem NIK do stwierdzonych nieprawidłowości przyczynił się brak właściwej współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi Urzędu oraz brak właściwego systemu kontroli zarządczej w zakresie obiegu informacji w obrębie struktury organizacyjnej.

Spośród 42 wszczętych postępowań przygotowawczych 22 zostały zakończone. Cztery postępowania zostały zawieszono i do czasu zakończenia kontroli NIK nie zostały wznowione. Dwa w związku z toczącymi się postępowaniami podatkowymi, których rozstrzygnięcia mogą być kluczowe dla dalszych czynności procesowych oraz dwa ze względu na postępowania toczące się przed sądami. Dwa postępowania zostały umorzone. Jedno zostało umorzone po śmierci oskarżonego (w trybie art. 17 §1 pkt 5 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. *Kodeks postępowania karnego*<sup>91</sup>), a drugie wobec braku znamion czynu zabronionego (art. 17 §1 pkt 2 *Kodeks postępowania karnego*). Pozostałe postępowania były w toku.

W 2015 r. w badanych urzędach celnych wszczęto 25,8 tys. postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, tj. o 13,9% więcej niż w 2014 r. Zakończono 22,9 tys. postępowań, tj. o 5,0% więcej niż w roku poprzednim. Do sądu skierowano 16,9 tys. aktów oskarżenia, tj. o 2,9% więcej niż w 2014 r. Skazanych zostało 16,9 tys. osób, tj. o 14,7% więcej niż w 2014 r. Wobec 319 osób, tj. wobec 242 osób mniej niż w roku poprzednim, sąd orzekł o dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności.

W pierwszym półroczu 2016 r. wszczęto 12,3 tys. postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, tj. o 3,4% mniej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Zakończono 13,6 tys. postępowań, tj. o 7,8% więcej niż w pierwszym półroczu 2015 r. Do sądu skierowano 9,2 tys. aktów oskarżenia, tj. o 3,7% mniej niż w analogicznym okresie roku poprzedniego. Skazanych zostało 7,2 tys. osób, tj. o 15,7% mniej niż w pierwszym półroczu 2015 r. Wobec 261 osób, tj. wobec 91 osób mniej niż w pierwszym półroczu 2015 r. sąd orzekł o dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności.

### 3.2.4. Wyniki kontroli w urzędach kontroli skarbowej

#### *Typowanie podmiotów do kontroli*

Urzędy kontroli skarbowej przy typowaniu podmiotów do kontroli uwzględniały zadania wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w zakresie ograniczenia szarej strefy. Podstawowym kryterium typowania podmiotów do kontroli planowej lub doraźnej było

<sup>91</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1749, ze zm.

ustalone w wyniku analizy podmiotu wysokie ryzyko niewypełniania obowiązków podatkowych. Postępowania kontrolne wszczynano biorąc pod uwagę wielkość szacowanych ustaleń, okres do przedawnienia należności podatkowej, branżę, w której działał podmiot, skalę prowadzonej działalności. Od 2016 r. kryterium typowania podmiotów do kontroli była również sytuacja majątkowa podmiotu, w tym możliwość wyegzekwowania wymierzonych po kontroli zobowiązań podatkowych.

Przy opracowywaniu planów kontroli uwzględniano wyniki własnych analiz oraz informacje i doniesienia ze źródeł zewnętrznych, w szczególności wnioski Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Ministerstwa Finansów, innych urzędów kontroli skarbowej, w tym pełniących rolę centrów kompetencyjnych, a także wnioski urzędów skarbowych.

Kontrole w trybie doraźnym przeprowadzono przede wszystkim na podstawie wniosków organów ścigania, w sprawach, w których Generalny Inspektor Informacji Finansowej dokonał blokady rachunku oraz w sprawach dotyczących okresów z bliskim terminem przedawnienia. Przeprowadzanie kontroli doraźnej uzasadniała pilna potrzeba jej podjęcia.

Plany kontroli sporządzane były na okresy półroczne. W czterech kontrolowanych urzędach kontroli skarbowej ujęto w planie w okresie 2015–I półrocze 2016 r. 1.267 postępowań kontrolnych, w tym 394 kontrole podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne i 427 kontroli podmiotów podejrzewanych o zaniżenie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej lub podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej. W tym okresie wszczęto także 1.321 kontroli doraźnych, w tym 703 kontrole podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne, 299 kontroli podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej lub zaniżających faktyczne rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej.

W badanych urzędach kontroli skarbowej, nie stwierdzono nieuzasadnionych odstępstw w realizacji planów kontroli, czy w przeprowadzeniu kontroli doraźnych w podmiotach zakwalifikowanych do objęcia takimi kontrolami. Sygnały o nieprawidłowościach mniejszej wagi kierowano do naczelników urzędów skarbowych, tj. zgodnie z postanowieniami porozumień zawartych z dyrektorami izb skarbowych. Informacje dotyczyły między innymi prowadzenia niezarejestrowanej działalności w zakresie wynajmu lokali, handlu samochodami, usług remontowych i budowlanych, usług przewozowych, handlu odzieżą, handlu internetowego.

W 2015 r. przeprowadzono 1.711 postępowań kontrolnych, w tym 628 planowych i 1083 doraźnych. Skuteczność kontroli w 2015 r., liczona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, była wyższa niż w 2014 r. o 3,5 punktu procentowego i wyniosła 84,5%. Skuteczność kontroli planowych zwiększyła z 79,5% w 2014 r. do 81,4% w 2015 r., a kontroli doraźnych z 81,9% w 2014 r. do 86,3% w 2015 r.

W I półroczu 2016 r. przeprowadzono 737 postępowań kontrolnych, w tym 291 planowych i 446 doraźnych. Wskaźnik skuteczności kontroli wyniósł 86,0% i w porównaniu do I półrocza 2015 r. był wyższy o 2,4 punktu procentowego. Skuteczność kontroli planowych zwiększyła się z 78,0% w I półroczu 2015 r. do 81,4% w I półroczu 2016 r., a kontroli doraźnych z 86,7% w I półroczu 2015 r. do 89,0% w I półroczu 2016 r.

W podmiotach podejrzewanych o wprowadzanie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, w okresie 2015 r.–I półrocze 2016 r., zakończono 424 kontrole planowe i 844 kontrole doraźne. Skuteczność kontroli w tym okresie wyniosła 98,3%.

Analiza 118 postępowań kontrolnych prowadzonych przez cztery kontrolowane urzędy kontroli skarbowej wykazała, że:

- postępowania ujęte w półrocznych planach kontroli (58) były wszczynane średnio po 254 dniach od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, a same decyzje o zasadności przeprowadzenia postępowania kontrolnego podejmowano średnio 54 dni od powzięcia takich informacji;
- postępowania w trybie doraźnym (60) były wszczynane średnio 101 dni od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości; przy czym decyzje o zasadności przeprowadzenia postępowania podejmowano średnio 48 dni od powzięcia takich informacji.

Okres, jaki upływał od uzyskania informacji wskazujących na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości do wszczęcia postępowania, był uzależniony między innymi od czasu oczekiwania na rezultaty kontroli u kontrahentów typowanego podmiotu, prowadzenia analiz materiałów otrzymywanych z innych organów oraz zaangażowania inspektorów kontroli skarbowej w prowadzonych już postępowaniach. Zdaniem NIK czas reakcji na zidentyfikowane duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości powinien ulec skróceniu.

Podmioty do postępowań kontrolnych w zakresie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych typowano w oparciu o wyniki analizy stanu majątkowego podmiotu. Wnioski wpływały do urzędów kontroli skarbowej z prokuratury, ABW, CBA, Policji, GIIF, Ministerstwa Finansów, urzędów skarbowych oraz innych urzędów kontroli skarbowej. Istotne znaczenie, przy podejmowaniu decyzji o przeprowadzeniu kontroli miała kwota nadwyżki wydatków nad oszacowanymi dochodami. W 2015 r. objęte badaniem urzędy kontroli skarbowej, po wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09) oraz z dnia 29 lipca 2014 r. (sygn. akt P 49/13), nie wszczynały postępowań kontrolnych w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, poza jednym podmiotem objętym kontrolą doraźną w I półroczu 2015 r. przez Urząd Kontroli Skarbowej w Olsztynie. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. orzekł, że art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w latach 1998–2006 traci moc z dniem ogłoszenia wyroku. Następnie w wyroku z dnia 29 lipca 2014 r. stwierdził niezgodność z Konstytucją RP art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. i odroczył utratę jego mocy obowiązującej o 18 miesięcy. Od 1 stycznia 2016 r. zaczęły obowiązywać nowe zasady opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>92</sup>. Badane urzędy kontroli skarbowej ujęły w planach kontroli na I półroczu 2016 r. siedem podmiotów oraz wytypowały do kontroli w trybie doraźnym dziewięć podmiotów. NIK zwraca uwagę na niewielką liczbę kontroli źródeł pochodzenia majątku. Liczba podejmowanych postępowań w zakresie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych po wejściu w życie nowych regulacji powinna rosnąć. Intensyfikowanie działań w tym obszarze przyczyni się do ograniczenia szarej strefy w gospodarce.

<sup>92</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 251.

Badane urzędy rzetelnie realizowały zadania w ramach centrów kompetencyjnych, w celu zwalczania szarej strefy, zlecone przez GIKS. W 2015 r. w UKS w Lublinie działało centrum kompetencyjne do spraw grup zawodowych a w UKS w Warszawie centrum kompetencyjne do spraw przestępczości azjatyckiej i do spraw obrotu metalami szlachetnymi. W UKS Warszawie w 2015 r. funkcjonowało również centrum kompetencyjne do spraw cen transferowych przenoszenia dochodów i optymalizacji, którego zakres w 2016 r., decyzją GIKS, został rozszerzony o bardzo duże podmioty, w tym sklepy wielkopowierzchniowe<sup>93</sup>. Centra kompetencyjne przekazywały innym urządząom kontroli skarbowej wykazy podmiotów proponowanych do kontroli lub opracowywały i udostępniały metodologię typowania podmiotów i prowadzenia postępowań. W ramach prac centrum kompetencyjnego do spraw przestępczości azjatyckiej prowadzono działalność analityczną oraz przygotowano metodologię typowania podmiotów o podwyższonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, w szczególności podmiotów handlujących towarami pochodzenia azjatyckiego. Analizowano majątek oraz obroty podmiotów działających, w tym dostawy do hipermarketów. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. zakończono 73 kontrole. Ustalenia wyniosły 220,3 mln zł, a wpłaty 0,4 mln zł, tj. 0,2% kwoty ustaleń. Działaniami mającymi na celu zwalczanie przestępczości azjatyckiej, były także akcje organizowane przez *Zespół ekspercki do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy*<sup>94</sup>, tj.:

- akcja mandatowa przeprowadzona w kwietniu 2015 r. na terenie Wólki Kosowskiej, przy współpracy ze Strażą Graniczną;
- wszczęte jednocześnie przez wszystkie urzędy kontroli skarbowej w kraju postępowania kontrolne, wobec podmiotów wytypowanych przez Urząd Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy.

W ramach prac centrum kompetencyjnego do spraw obrotu metalami szlachetnymi monitorowano prowadzących w tym obszarze działalność gospodarczą przedsiębiorców oraz cyklicznie typowano do kontroli podmioty spełniające ustalone kryteria. W 2015 r. zakończono kontrole w 17 podmiotach, ustalając do wpłaty 78,2 mln zł. Z wymierzonej kwoty wyegzekwowano 0,1 mln zł, tj. 0,1% kwoty ustaleń.

UKS w Warszawie przeprowadził w 2015 r. i I półroczu 2016 r. kontrole w sześciu podmiotach, wytypowanych w ramach centrum kompetencyjnego cen transferowych oraz przenoszenia dochodów oraz wydał trzy decyzje wymiarowe. Podatnicy w związku z ustaleniami dokonanymi w trakcie kontroli złożyli również cztery korekty deklaracji. Ustalono dodatkowo do wpłaty 593,7 mln zł oraz zmniejszono straty o 1,4 mln zł. Podatnicy wpłacili 15,3 mln zł, tj. 2,6% kwoty ustaleń. Wpłaty dokonane przez podatników stanowiły 12,9% wpłat z decyzji i korekt uzyskanych w 2015 r. i I półroczu 2016 r. przez UKS w Warszawie.

W ramach *centrum kompetencyjnego do spraw cen transferowych, przenoszenia dochodów i agresywnej optymalizacji podatkowej oraz bardzo dużych podmiotów, w tym sklepy wielkopowierzchniowe*, prowadzono działania analityczne i wytypowano, spełniających ustalone kryteria, 13 dużych podmiotów działających na terytorium Polski. Kontrole prowadziło 12 urzędów kontroli skarbowej.

<sup>93</sup> Tj.: centrum kompetencyjne w zakresie cen transferowych, przenoszenia dochodów i agresywnej optymalizacji podatkowej oraz bardzo dużych podmiotów, w tym sklepów wielkopowierzchniowych.

<sup>94</sup> Zespół powołany w marcu 2014 r. przez pełnomocników do spraw realizacji Porozumienia z dnia 30 stycznia 2014 r. pomiędzy Ministrem Spraw Wewnętrznych, Ministrem Finansów i Prokuratorem Generalnym o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej.

Centrum kompetencyjne w Lublinie opracowało metodologię typowania podmiotów z grupy zawodowej lekarzy i geodetów. Przeprowadzono szereg skutecznych kontroli o istotnym znaczeniu prewencyjnym, zakończonych w większości złożeniem korekty deklaracji i wpłatą należności Skarbu Państwa. W grupie lekarzy nieprawidłowości stwierdzono w 97,1% kontroli przeprowadzonych w I półroczu 2015 r. oraz w 94,7% w II półroczu 2015 r., a w grupie geodetów we wszystkich kontrolach. Podatnicy nierzetelnie ewidencjonowali przychody. Analiza rozliczeń za następane okresy wykazała, że podatnicy wykazywali przychody w wyższych kwotach.

Ustalenia 34 postępowań przeprowadzonych przez UKS w Lublinie wobec geodetów, w 2014 r. i 2015 r. (I–II), wyniosły 211,2 tys. zł. Podatnicy złożyli korekty i wpłacili wraz z odsetkami 217,4 tys. zł. Ustalenia 69 (z 72) postępowań przeprowadzonych w 2014 r. wobec lekarzy wyniosły 781,7 tys. zł. Podatnicy złożyli korekty i wpłacili wraz z odsetkami 990,6 tys. zł. W badanym okresie UKS w Lublinie rozpoczął postępowania skierowane także do innych grup zawodowych, w szczególności dekarzy i prawników.

Podmioty do kontroli typowano również na podstawie informacji innych centrów kompetencyjnych działających w urzędach kontroli skarbowej. Poza wymienionym już centrum analitycznym VAT dla transakcji wewnątrzwspólnotowych w UKS w Bydgoszczy, dane (cyklicznie) przekazywało centrum kompetencyjne do spraw e-handlu w UKS w Białymstoku.

Objęte kontrolą NIK urzędy kontroli skarbowej podejmowały niewiele kontroli podmiotów dokonujących sprzedaży przez Internet. W urzędach kontroli skarbowej, nawet jeżeli przeprowadzano analizy danych dostarczanych przez centrum kompetencyjne do spraw e-handlu to nie wszczynano kontroli, a wykazy podmiotów podejrzanych przekazywano do właściwych organów podatkowych. Przyczyną ograniczonych działań, poza tym, że identyfikowano przeważnie niewielkie podmioty, było także duże obciążenie innymi sprawami, w tym kontrolami dużych podmiotów, oraz jakość otrzymywanych danych. W 2016 r. w centrum kompetencyjnym do spraw e-handlu podjęto działania mające na celu doskonalenie metod identyfikowania nieprawidłowości oraz trafniejsze typowanie do kontroli podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu.

Systematycznie sprawdzano wykonywanie przez podatników obowiązków rejestracji obrotów za pomocą kasy rejestrującej oraz wydawania paragonów w celu identyfikowania podmiotów zaniżających rozmiary prowadzonej działalności. Podatników typowano między innymi w oparciu o ustalenia wywiadu skarbowego, a podmioty działające w obszarze przestępczości azjatyckiej także na podstawie informacji Policji, Służby Celnej i Służby Granicznej. Na przykład: UKS w Warszawie, przy współpracy właściwych służb, podjął cykliczne kontrole wobec:

- podmiotów działających w obszarze przestępczości azjatyckiej; w wyniku 35 akcji mandatowych na terenie trzech centrów handlowych nałożono 749 mandatów na kwotę 343,0 tys. zł;
- przedsiębiorców branży gastronomicznej, prowadzących nocne kluby i dyskoteki; w wyniku ośmiu akcji mandatowych nałożono 292 mandaty na kwotę 239,5 tys. zł.

Działania przeprowadzane były przy współpracy z funkcjonariuszami Policji, Służby Celnej, Straży Miejskiej, Straży Granicznej, Inspekcji Transportu Drogowego, Państwowej Inspekcji Pracy oraz Wojewódzkiej Inspekcji Handlowej. Inspektorzy kontroli skarbowej przeprowadzali także postępowania mandatowe w trybie doraźnym, w tym na podstawie zawiadomień od osób fizycznych i prawnych o niewydawaniu paragonów w sklepach, restauracjach, budkach typu fast food, na targowiskach.

Współpraca badanych urzędów kontroli skarbowej z Państwową Inspekcją Pracy oraz Zakładem Ubezpieczeń Społecznych odbywała się doraźnie i polegała przede wszystkim na wymianie informacji o niezgłoszonych do opodatkowania pracownikach oraz nieodprowadzaniu składek na ubezpieczenie społeczne, bądź nieotrzymaniu przez pracowników od pracodawcy informacji o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy. W badanym okresie urzędy kontroli skarbowej przekazały:

- 79 informacji do Państwowej Inspekcji Pracy,
- 26 informacji do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Z instytucji tych urzędy otrzymały 42 informacje o niezarejestrowanych i niezgłoszonych do opodatkowania pracownikach. Materiały z uwagi na ewentualny znikomy poziom uszczuplenia w podatkach przekazywano głównie do właściwych urzędów skarbowych.

Urzędy kontroli skarbowej przeważnie nie informowały ZUS o ujawnionych przypadkach prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu wskazał, że przekazywane były wyłącznie informacje dotyczące podmiotów zarejestrowanych, ponieważ kierowane w latach wcześniejszych informacje dotyczące prowadzenia niezarejestrowanej działalności nie były przez ZUS uwzględniane ze względu na stanowisko Ministerstwa Polityki Społecznej z 15 listopada 2004 r. Zdaniem NIK, nieuwzględnianie przez ZUS informacji o ujawnionych przypadkach prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej nie stanowi podstawy do ich nieprzekazywania. Potrzebne jest wypracowanie zasad współpracy z ZUS w przypadku ujawnienia niezarejestrowanej działalności gospodarczej.

Cztery Okręgowe Inspektoraty Pracy<sup>95</sup> w 2015 i I półroczu 2016 r. przeprowadziły 10,6 tys. kontroli legalności zatrudnienia (obywateli polskich oraz cudzoziemców), w trakcie których badano zatrudnienie 101,9 tys. osób. Ujawniono 4.570 przypadków nielegalnego zatrudnienia, tj. u 4,5% osób objętych czynnościami kontrolnymi.

Siedem Oddziałów Zakładu Ubezpieczeń Społecznych<sup>96</sup> przeprowadziło 21.382 kontroli prawidłowości i rzetelności obliczania, potrącania i opłacania składek oraz innych składek i wpłat, do których pobierania zobowiązany jest ZUS. Nieprawidłowości stwierdzono w rozliczeniach 55,0 tys. ubezpieczonych na kwotę 158,6 mln zł.

#### *Postępowania kontrolne oraz ich efekty*

W czterech badany przez NIK urzędach kontroli skarbowej, w okresie 2015–I półrocze 2016 r., zakończono 2.448 kontroli dotyczących rozliczeń podatkowych. Nieprawidłowości stwierdzono w 85,0% kontroli.

Ponad połowę kontroli (1.268) przeprowadzono w podmiotach wprowadzających<sup>97</sup> do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Nieprawidłowości stwierdzono w 98,3% kontroli. Najwyższymi kwotami ustaleń zostały zakończone kontrole podmiotów działających w branżach elektronicznej i paliwowej.

<sup>95</sup> Okręgowy Inspektorat Pracy w Warszawie, Poznaniu, Lublinie i Olsztynie.

<sup>96</sup> ZUS I Oddział w Warszawie, ZUS II Oddział w Warszawie i ZUS III Oddział w Warszawie, ZUS I Oddział w Poznaniu, ZUS II Oddział w Poznaniu, ZUS Oddział w Lublinie, ZUS Oddział w Olsztynie.

<sup>97</sup> Tj. w podmiotach posługujących się takimi fakturami, w tym wystawiających fikcyjne faktury.

Ustalenia z tytułu wydanych decyzji wymiarowych i złożonych przez podatników korekt deklaracji wzrosły z 3.675,3 mln zł w 2014 r. do 5.945,3 mln zł w 2015 r. oraz z 2.232,3 mln zł w I półroczu 2015 r. do 4.034,1 mln zł w I półroczu 2016 r. Udział ustaleń:

- w podmiotach wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne wyniósł 74,8% w 2014 r., 86,4% w 2015 r. oraz 76,5% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 87,5%);
- w podmiotach podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej, podmiotach podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej oraz z kontroli przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wyniósł 8,3% w 2014 r., 6,5% w 2015 r. oraz 4,2% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 3,7%).

Wpłaty z tytułu zakończonych kontroli (decyzjami lub korektami deklaracji) wyniosły 185,7 mln zł w 2014 r., 358,1 mln zł w 2015 r. oraz 183,5 mln zł w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 122,4 mln zł). Wpłaty podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne stanowiły 42,4% wpłat ogółem w 2014 r., 56,3% w 2015 r. oraz 46,6% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 57,2%). Udział wpłat podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej, podmiotów podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej oraz z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wyniósł 21,5% w 2014 r., 27,3% w 2015 r. oraz 6,0% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 17,1%).

Niski był poziom odzyskiwanych przez Skarb Państwa kwot wynikających z decyzji i korekt deklaracji. Relacja wpłat do ustaleń wynosiła 5,1% w 2014 r., 6,0% w 2015 r., 4,5% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 5,5%). Dla podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego fikcyjne faktury relacja wpłat do ustaleń wynosiła 2,9% w 2014 r., 3,9% w 2015 r. oraz 2,8% w I półroczu 2016 r. (w I półroczu 2015 r. – 3,6%).

W czterech badanych urzędach kontroli skarbowej, inspektorzy kontroli skarbowej wykryli w 2015 r. 111,0 tys. faktur dokumentujących czynności fikcyjne na kwotę brutto 24.893,1 mln zł, tj. wyższą niż w 2014 r. o 13.631,8 mln zł. W I półroczu 2016 r. było to 65,8 tys. faktur nieodzwoiercedlających rzeczywistych transakcji na kwotę 14.450,2 mln zł, tj. wyższą niż w I półroczu 2015 r. o 5.342,6 mln zł. Na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wymierzono w 2015 r. podatek do zapłaty na kwotę 4.184,6 mln zł, tj. wyższą niż w 2014 r. o 2.188,0 mln zł, a w I półroczu 2016 r. na kwotę 2.516,2 mln zł, tj. wyższą niż w analogicznym okresie 2015 r. o 882,5 mln zł. Kwoty wyegzekwowane stanowiły 2,3% podatku wymierzonego do zapłaty w 2015 r., a 0,8% w I półroczu 2016 r. Fikcyjne faktury dotyczyły przede wszystkim paliw i elektroniki.

Niski poziom odzyskiwanych przez Skarb Państwa kwot wynikał przede wszystkim z tego, że zobowiązania podatkowe wymierzono podmiotom uczestniczącym w „karuzeli podatkowej”, pełniącym rolę „znikającego podatnika” lub „bufora” (którymi były przeważnie „słupy”). Kontrolowane spółki zakładane były na krótki okres w celu wystawiania fikcyjnych faktur, a nie prowadzenia działalności gospodarczej. Były to podmioty podejmujące szereg oszukańczych zabiegów, niewyposażone w majątek rzeczowy, z którymi często nie było kontaktu już na etapie postępowania kontrolnego. Ich siedziby umiejscawiano w „wirtualnych biurach”.

W podmiotach podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności przeprowadzono 653 kontrole. Nieprawidłowości stwierdzono w 76,3% kontroli. W badanym okresie



przeprowadzono także 43 kontrole podmiotów podejrzewanych o prowadzenie niezarejestrowanej działalności. Nieprawidłowości stwierdzono w 36 kontrolach. Ustalenia z tytułu wydanych decyzji wymiarowych i złożonych przez podatników korekt deklaracji wyniosły 32,3 mln zł w 2015 r. oraz 28,3 mln zł w I półroczu 2016 r. Kwoty wyegzekwowane stanowiły 4,7% w 2015 r. oraz 1,8% w I półroczu 2016 r.

W okresie 2015–I półrocze 2016 r. zakończono 18 kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W dziewięciu kontrolach nie stwierdzono nieprawidłowości, a w pozostałych dziewięciu wydano 13 decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe na kwotę 9.903,8 tys. zł.

Na dzień 30 czerwca 2016 r., w czterech badanych urzędach kontroli skarbowej, w trakcie było 1.775 postępowań kontrolnych dotyczących wywiązywania się podmiotów z zobowiązań podatkowych. Jedną trzecią prowadzono w podmiotach podejrzewanych o wprowadzanie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, jedną trzecią w podmiotach podejrzewanych o zaniżanie faktycznych rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej lub w podmiotach, które prowadziły niezarejestrowaną działalność gospodarczą. Wszczęto także 13 kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

NIK badaniem objęła, w czterech urzędach kontroli skarbowej, 62 postępowania kontrolne, w wyniku których ujawniono nieprawidłowości na kwotę 1.002,0 mln zł (zakończone decyzją wymiarowa lub korektą deklaracji). Z badanych postępowań kontrolnych, 35 postępowań wszczęto w trybie doraźnym, pozostałe (27) były ujęte w planach kontroli. Wyegzekwowano 36,3 mln zł, tj. 3,6% kwoty ustalonej do zapłaty. Niska kwota wyegzekwowanych zobowiązań podatkowych wynikała z braku majątku, z którego mogła być prowadzona egzekucja oraz źródeł dochodów. Na przykład: w trzech postępowaniach prowadzonych przez Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie wobec osób pochodzących z Azji lub podmiotów handlujących z przedsiębiorcami z Azji, w trakcie czynności kontrolnych potwierdzono informacje otrzymane od GIIF o wpływach na rachunki bankowe podatników kilkumilionowych kwot. Operacje finansowe przeprowadzono przez krótki czas, a następnie rachunki zamykano lub zaprzestawano dokonywania jakichkolwiek operacji. W rezultacie, podczas egzekwowania należnego zobowiązania wynikającego z decyzji ostatecznej, nie ustalano środków na rachunkach. Nie ustalano także innych składników majątkowych.

Badane postępowania kontrolne nie zostały zakończone w terminie określonym w art. 139 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Średni czas postępowania wyniósł 464 dni. Trwały one od 98 do 1.428 dni. Często inspektorzy kontroli skarbowej nie mieli żadnego kontaktu z podatnikiem, a ustalenia oparte były na dokumentach zgromadzonych w trakcie innych postępowań kontrolnych prowadzonych u kontrahentów. Najdłużej trwały trzy postępowania: 1.428 dni prowadzone przez Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie, 1.002 dni prowadzone Urzędem Kontroli Skarbowej w Warszawie i 968 dni prowadzone przez Urząd Kontroli Skarbowej w Olsztynie. Głównymi przyczynami zakończenia kontroli przez Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie po prawie czterech latach było oczekiwanie na wyniki kontroli prowadzonych równoległe za lata wcześniejsze oraz konieczność przeanalizowania obszernego materiału dowodowego. W sprawach prowadzonych przez Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie i Urząd Kontroli Skarbowej w Olsztynie ustalenia oparto na wynikach postępowań kontrolnych przeprowadzonych, na wniosek tych organów, u kontrahentów. W jednej sprawie, w której nie było kontaktu z osobami reprezentującymi spółkę,

występowano także o materiały dotyczące działalności spółki do dwóch prokuratur okręgowych. Długi okres prowadzenia postępowań kontrolnych był spowodowany koniecznością zgromadzenia materiału dowodowego potwierdzającego fikcyjność transakcji zawieranych przez spółki.

Każdorazowo, na podstawie art. 140 § 1 ustawy, informowano strony o niezałatwieniu sprawy oraz wskazywano nowy termin jej zakończenia, podając przyczynę niezakończenia postępowania w terminie. W uzasadnieniu postanowień w sprawie wyznaczenia nowego terminu w sprawie, wskazywano między innymi na konieczność przeprowadzenia kontroli sprawdzających u kontrahentów, przesłuchania osób w charakterze świadków, trudności w pozyskaniu dokumentacji źródłowej z powodu braku kontaktu z podatnikiem lub osobami reprezentującymi spółkę. Nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w prowadzeniu postępowań kontrolnych.

W dwunastu badanych sprawach podczas prowadzenia postępowań kontrolnych korzystano z możliwości współpracy z administracjami innych państw. Zapytania dotyczyły głównie potwierdzenia transakcji wykazanych przez kontrolowany podmiot, w tym miejsc dostawy, form zapłaty. Uzyskane informacje przyczyniły się przeważnie do stwierdzenia fikcyjności zawieranych transakcji, ustalenia łańcucha podmiotów biorących udział w oszustwie podatkowym.

W czternastu postępowaniach kontrolnych objętych badaniem korzystano z informacji GIIF o wzbudzających wątpliwości transakcjach finansowych. W oparciu o te materiały wszczęto w podejrzanych podmiotach postępowania kontrolne. Współpraca na etapie realizacji postępowań kontrolnych polegała na występowaniu organów kontroli skarbowej do GIIF o informacje o przepływach na rachunkach bankowych kontrolowanych podmiotów (wskazanie posiadanych przez kontrolowane podmioty rachunków, ich obrotów, stanów, stron transakcji) oraz dane o rachunkach papierów wartościowych.

Organy kontroli skarbowej, w badanych sprawach, zapewniły stronom czynny udział na każdym etapie postępowania. Zgodnie z art. 190 ustawy Ordynacji podatkowej, strona postępowania była informowana, na co najmniej siedem dni przed, o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań. Przed wydaniem decyzji wyznaczano kontrolowanemu siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Wnioskowano o zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, gdy istniała uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane. Brak wniosku o zabezpieczenie zobowiązania podatkowego był spowodowany nieustaleniem majątku podatnika, który mógł być przedmiotem zabezpieczenia lub brakiem przesłanek do dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, o których mowa w art. 33 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Zabezpieczenia zostały dokonane na towarach (olej napędowy), środkach pieniężnych na rachunkach bankowych oraz w formie hipoteki na nieruchomościach. W badanych sprawach zajęto faktycznie 12,6 mln zł.

W Urzędzie Kontroli Skarbowej w Warszawie w wyniku badania 17 postępowań kontrolnych, stwierdzono nieprawidłowe określenie kwoty zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych w dwóch decyzjach wymiarowych:

- w jednej decyzji określono zobowiązanie w kwocie 2.619,8 tys. zł zamiast w kwocie 2.814,1 tys. zł; przy obliczaniu zobowiązania, uwzględniono koszty uzyskania przychodów w wysokości 2.502,8 tys. zł, zamiast 1.483,3 tys. zł, mimo że w trakcie kontroli organ kontroli skarbowej wyłączył zaewidencjonowane w kosztach uzyskania przychodów wydatki na kwotę 1.019,5 tys. zł, udokumentowane 42 nierzetelnymi fakturami niestanowiącymi w świetle art. 22 ust.1 ustawy

o podatku dochodowym od osób fizycznych podstawy do takiego zaliczenia; błąd nie został wykryty na żadnym etapie kontroli decyzji, zarówno w Urzędzie Kontroli Skarbowej jak i w Izbie Skarbowej, w związku z wniesionym przez podatnika odwołaniem od decyzji organu kontroli skarbowej; organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej; WSA, we wrześniu 2016 r., rozpatrując skargę podatnika na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie odrzucił skargę; zobowiązanie określone decyzją nie zostało wyegzekwowane, nie ustalono składników majątkowych, z których mogła być prowadzona egzekucja; podatnik przebywał w Wietnamie;

- w decyzji określono zobowiązanie podatkowe w kwocie 263,4 tys. zł, zamiast 263,8 tys. zł; określone zobowiązanie jest niższe od zobowiązania wynikającego z ustaleń kontroli i uzasadnienia decyzji o 470 zł; także w tym przypadku kontrola dokumentu przed podpisaniem decyzji nie doprowadziła do wykrycia błędu; podatnik nie wniósł odwołania od decyzji; decyzja jest ostateczna; zobowiązanie określone decyzją nie zostało wyegzekwowane, nie ustalono składników majątkowych, z których mogła być prowadzona egzekucja.

Zobowiązania podatkowe określono w kwocie niższej o 194,8 tys. zł przez błędy pracowników, które nie zostały zauważone na żadnym etapie kontroli dokumentów, przed podpisaniem decyzji wymiarowej. Zdaniem NIK nieprawidłowości były spowodowane brakiem należytej staranności pracowników, jak również słabością nadzoru ze strony przełożonych.

Postępowania kontrolne objęte badaniem (62) zostały zakończone wydaniem decyzji podatkowych (53) lub złożeniem przez podatników korekt deklaracji podatkowych (9). Od 16 decyzji podatkowych, podatnicy wnieśli odwołania do dyrektora izby skarbowej. Organ odwoławczy po rozpatrzeniu odwołań podatników:

- cztery decyzje organu kontroli skarbowej utrzymał w mocy,
- 12 decyzji organu kontroli skarbowej uchylił oraz 11 spraw przekazał do ponownego rozpatrzenia; w jednej sprawie określił zobowiązanie podatkowe w kwocie 9.532,7 tys. zł, tj. niższej o 1,2 tys. zł.

Od decyzji organów kontroli skarbowej wydanych w 37 postępowaniach, podatnicy nie wnieśli odwołań. W przeważającej części postępowań kontrolnych zakończonych tymi decyzjami, inspektorzy kontroli skarbowej nie mieli żadnego kontaktu z podatnikiem lub osobami go reprezentującymi. Pisma jak również decyzje doręczano w trybie art. 150 § 1 lub art. 151a ustawy Ordynacja podatkowa.

W badanych 26 postępowaniach kontrolnych, dotyczących wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, nie ustalono organizatorów oszustw, tj. osób stojących za fikcyjnymi działalnościami, „znikającymi podatnikami” i „buforami”.

NIK zwraca uwagę na potrzebę zwiększenia staranności inspektorów kontroli skarbowej w gromadzeniu materiału dowodowego. Analiza 28 decyzji dyrektora izby skarbowej, w których organ odwoławczy uchylił decyzję organu kontroli skarbowej a sprawę przekazał do ponownego rozpatrzenia (w tym 11 decyzji wydanych w objętych szczegółowym badaniem postępowaniach kontrolnych) wskazała, że główną przyczyną uchylenia decyzji było naruszenie art. 122 i art. 187 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. W ocenie organu odwoławczego, organ kontroli skarbowej nie przeprowadził w pełni postępowania kontrolnego. W ramach postępowania nie doszło do ustalenia istotnych elementów stanu faktycznego w stopniu umożliwiającym rozstrzygnięcie sprawy na etapie postępowania odwoławczego. Nie stwierdzono zwłoki w podjęciu przez organ kontroli skarbowej czynności w celu uzupełnienia materiału dowodowego, zgodnie ze wskazaniami organu odwoławczego.

W jednej analizowanej sprawie prowadzonej przez Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie, w związku z wniesionym przez podatnika odwołaniem, organ odwoławczy uchylił i umorzył postępowanie w sprawie. W ocenie organu odwoławczego błędnie organ kontroli skarbowej przyjął, że strona prowadzi działalność gospodarczą. Zaskarżona decyzja w sposób rażąco naruszała przepisy prawa materialnego oraz zasady postępowania przewidziane w art. 120, art. 121, art. 122 i art. 180 ustawy Ordynacja podatkowa.

#### *Postępowania karne skarbowe*

Na podstawie badania próby 62 zakończonych postępowań kontrolnych NIK stwierdziła, że informacje o ustaleniach kontroli skarbowej wskazujące na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, inspektorzy kontroli skarbowej przekazali do komórki postępowań przygotowawczych w 45 sprawach. We wszystkich kontrolowanych urzędach kontroli skarbowej, stwierdzono opóźnienia lub przypadki zaniechania obowiązku przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa do komórki postępowań przygotowawczych, tj.:

- w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Olsztynie z opóźnieniem wynoszącym od dwóch do 15 miesięcy przekazano do komórki postępowań przygotowawczych osiem z 11 spraw,
- w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Warszawie z opóźnieniem wynoszącym 14 miesięcy przekazano jedną z 12 spraw,
- w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Poznaniu z opóźnieniem wynoszącym prawie cztery miesiące przekazano jedną z ośmiu spraw,
- w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Lublinie nie przekazano do komórki postępowań przygotowawczych informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego w dziewięciu z 15 badanych spraw.

W jednym przypadku, w UKS w Lublinie, nieprzekazanie informacji oraz niewszczęcie postępowania karnego skarbowego, wpłynęło na przedawnienie karalności przestępstwa określonego w art. 61 ustawy Kodeks karny skarbowy (nierzetelne prowadzenie ksiąg).

Opóźnienia tłumaczono między innymi dużą liczbą prowadzonych spraw oraz wątpliwościami dotyczącymi ustaleń wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynów zabronionych na podstawie przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy.

Nieprzekazanie przez inspektorów kontroli skarbowej informacji lub przekazanie ich z opóźnieniem było działaniem nierzetelnym oraz niezgodnym z wewnętrznymi uregulowaniami. Stwarzało ono ryzyko do niepociągnięcia sprawców do odpowiedzialności za czyny zabronione. Zdaniem NIK stwierdzone nieprawidłowości świadczą o zawodności systemu kontroli zarządczej w tym zakresie. Ustalenie osób odpowiedzialnych i wyjaśnienie okoliczności popełnienia czynu zabronionego powinno nastąpić w możliwie najkrótszym terminie.

Wątpliwości w kontrolowanych urzędach dotyczyły między innymi zasadności przekazywania informacji o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego, w świetle rozstrzygnięć Sądu Najwyższego w wyrokach sygn. akt II KK 20/09 z dnia 10 czerwca 2009 r. i sygn. akt V KK 340/11 z dnia 20 października 2011 r., w sprawach dotyczących zryczałtowanego podatku w wysokości 75% od dochodu z nieujawnionych źródeł. Decyzja dotycząca przychodów z nieujawnionych źródeł jest decyzją ustalającą.

W ocenie Sądu Najwyższego nie jest możliwe zastosowanie do podatnika podlegającego sankcyjnemu opodatkowaniu art. 54 k.k.s. z uwagi na fakt, że momentem popełnienia czynu musiałby być okres, w którym dochody ze źródeł nieujawnionych zostały osiągnięte, lecz nie

została wydana jeszcze decyzja ustalająca wysokość podatku. Sąd Najwyższy uznał, że w przypadku opodatkowania przychodów nieujawnionych zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze doręczenia decyzji i dopiero wtedy można mówić o obowiązku podatkowym podatnika. Nie można więc obarczać podatnika odpowiedzialnością z tytułu k.k.s. za zdarzenia w okresie wcześniejszym tj. przed wydaniem decyzji ustalającej.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r. Sygn. akt P 90/08 wskazał między innymi: *„Nie można zatem zgodzić się z poglądem pytających sądów, że wymierzenie podatnikowi – na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2016 r.] – zryczałtowanego podatku i ewentualne pociągnięcie go do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest przejawem kumulowania odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej, pozostającym w sprzeczności z art. 2 Konstytucji (zasada proporcjonalności). (...) Wyeliminowanie możliwości pociągnięcia osoby fizycznej (podatnika) do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe za uchylenie się od opodatkowania i nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji, po uprzednim nałożeniu na nią zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych, osłabiałoby prewencyjną funkcję regulacji (...) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. A właśnie tej funkcji, w mechanizmie opodatkowania dochodów nieujawnionych, należy, zdaniem Trybunału, przypisać zasadnicze znaczenie”*.

W ocenie NIK taki sposób stosowania prawa nie sprzyja wszczynaniu postępowań karnych skarbowych.

Dochodzenie lub śledztwo wszczęto w 16 badanych sprawach. Postępowania przygotowawcze były wszczynane niezwłocznie. Organy postępowania przygotowawczego wnikliwie analizowały sprawy przed wszczęciem postępowania przygotowawczego i ostrożnie podejmowały decyzję o jego wszczęciu, uwzględniając termin przedawnienia karalności czynów zabronionych. W sprawach tych nie dopuszczono do przedawnienia karalności czynów zabronionych.

Organ postępowania przygotowawczego zakończył dochodzenie lub śledztwo w ośmiu sprawach, w tym w pięciu sprawach przekazując akt oskarżenia do prokuratora, a w trzech sprawach występując z wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Sądy rejonowe rozpatrzyły dwie sprawy uznając oskarżonych winnych zarzucanych czynów oraz pozytywnie rozpatrzyły dwa wnioski o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Analiza 37 orzeczeń wydanych w okresie 2015–I półrocze 2016 r. za czyny zabronione, ujawnione w postępowaniach kontrolnych zakończonych decyzjami, wykazała, że wymierzane były przede wszystkim kary grzywny. Oprócz kary grzywny wymierzano, w niektórych przypadkach, kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem na okres próby oraz zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

Na przykład:

- w sprawie, w której decyzjami w zakresie VAT oraz PIT wymierzono podatek do wpłaty na kwotę 24,1 mln zł, między innymi za czyny polegające na posługiwaniu się fikcyjnymi fakturami, orzeczono sprawcy karę grzywny w wysokości 500 stawek dziennych w kwocie 100 zł za jedną stawkę oraz karę pozbawienia wolności jednego roku warunkowo zawieszoną na okres próby wynoszący dwa lata;

- w sprawie, w której kontrola (działalności gospodarczej w branży paliwowej) ujawniła uszczuplenia w VAT oraz w PIT na kwotę 5,5 mln zł oraz nieprzechowywanie księgi przychodów i rozchodów za 2009 r.; sprawcy wymierzono karę jednego roku pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem na okres próby 5 lat, karę grzywny 500 stawek dziennych w kwocie 60 zł oraz zakaz prowadzenia wszelkiej działalności gospodarczej na okres 5 lat;
- w sprawie, w której kontrola ujawniła wykorzystanie faktur dokumentujących zdarzenia fikcyjne do obniżenia podatku należnego oraz uwzględnienia kwot z faktur w kosztach uzyskania przychodów i podatnikowi określono w VAT podatek do zapłaty na kwotę 0,9 mln zł oraz podatek dochodowy od osób prawnych na kwotę 1,5 mln zł, wobec osoby odpowiedzialnej, za narażenie na uszczuplenie podatku od towarów i usług za okres czerwiec–grudzień 2005 r. oraz podatku dochodowego od osób prawnych za 2005 r., orzeczono przestępstwo i wymierzono karę grzywny w wysokości 400 stawek dziennych po 100 zł za stawkę;
- w sprawie, w której podatnikowi decyzją wymierzono w zakresie VAT i PIT do wpłaty 1,1 mln zł, między innymi za niedopełnienie obowiązku zgłoszenia rejestracyjnego przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży internetowej, a także niedopełnienie rzetelnego i prawidłowego rozliczania zobowiązań podatkowych za lata 2009–2011, wymierzono karę grzywny 500 stawek dziennych po 50 zł za jedną stawkę oraz karę pozbawienia wolności dwóch lat warunkowo zawieszoną na trzy lata próby.

Inspektorzy kontroli skarbowej systematycznie prowadzili postępowania mandatowe, najczęściej weryfikowano przestrzeganie obowiązku rejestrowania transakcji za pomocą kas rejestracyjnych oraz wydawania paragonów. W badanych urzędach kontroli skarbowej w okresie 2015–I półrocze 2016 r. nałożono 7.735 mandatów karnych na kwotę 2,7 mln zł. Najwięcej – 5.789 mandatów, na kwotę 1,8 mln zł, nałożono na podstawie art. 62 § 4 k.k.s. za wykroczenia skarbowe polegające na dokonaniu sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo niewydaniu dokumentu z kasy rejestrującej. Działania prowadzono we współpracy z funkcjonariuszami Policji, Straży Miejskiej, Służby Celnej, Straży Granicznej, Inspekcji Transportu Drogowego, Państwowej Inspekcji Pracy oraz Wojewódzkiej Inspekcji Handlowej.

## 4 INFORMACJE DODATKOWE

### 4.1 Organizacja i metodyka kontroli

#### Organizacja kontroli

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w czterech urzędach kontroli skarbowej, czterech izbach celnych, czterech urzędach celnych oraz w Ministerstwie Finansów.

W kontroli wzięły udział Delegatury NIK w Lublinie, Olsztynie i Poznaniu. Kontrolę koordynował Departament Budżetu i Finansów, który przeprowadził kontrolę w Ministerstwie Finansów, Urzędzie Kontroli Skarbowej w Warszawie, Izbie Celnej w Warszawie oraz Urzędzie Celnym w Radomiu.

Kontrola została przeprowadzona w dniach od 5 września do 27 grudnia 2016 r.

#### Metodyka prowadzenia kontroli

Wybór jednostek do kontroli był konsekwencją wytypowania dwóch województw o największych kwotach wpływów podatkowych (mazowieckie, wielkopolskie) oraz dwóch województw wschodniej Polski (warmińsko-mazurskie, lubelskie), tj. graniczących z państwami nienależącymi do UE.

W kontroli stosowano kryteria legalności, gospodarności, celowości i rzetelności.

W kontroli badaliśmy działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej na rzecz ograniczenia oszustw podatkowych, mające ujawnić aktywność gospodarczą, ukrytą przed tymi organami, która zgodnie z obowiązującymi przepisami powinna być opodatkowana. Były to działania bezpośrednio ukierunkowane na zwalczanie szarej strefy lub pośrednio poprzez zwalczanie oszustw podatkowych w celu ograniczenia nieuczciwej konkurencji dla przedsiębiorców rzetelnie rozliczających się z danin publicznych.

W urzędach kontroli skarbowej sprawdzono, czy rzetelnie i zgodnie z wytycznymi Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, a w izbach i urzędach celnych czy rzetelnie i zgodnie z wytycznymi Szefa Służby Celnej, typowano podmioty do działań kontrolnych, a także zakres i skuteczność kontroli. Zbadano rzetelność działań w zakresie zabezpieczenia wykonania przyszłych zobowiązań podatkowych na majątku podatnika i efekty finansowe postępowań kontrolnych. Sprawdzono jakość wydawanych rozstrzygnięć oraz prowadzenie postępowań karnych skarbowych. Oceny ogólnej działalności jednostek dokonano według jednolitych mierników (rzetelność wykorzystania informacji przy typowaniu podmiotów do kontroli oraz sporządzaniu planów kontroli, zakres i skuteczność kontroli, prawidłowość postępowań kontrolnych i postępowań karnych skarbowych, a także rzetelność i skuteczność zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, jakość wydawanych rozstrzygnięć i efekty finansowe działań kontrolnych). Zastosowano oceny opisowe, gdyż lepiej odzwierciedlały ustalenia kontroli.

### 4.2 Przebieg kontroli

Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 13 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek. Dwa zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego złożył Minister Rozwoju i Finansów, które uwzględniono w całości.

Do kierowników kontrolowanych jednostek skierowano 23 wnioski pokontrolne (pięć wniosków do dwóch Dyrektorów IC, osiem do Naczelników UC; siedem do trzech Dyrektorów UKS; trzy do MF), z których 16 zostało zrealizowanych, a pozostałe są w trakcie realizacji.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do dyrektorów izb celnych sformułowano wnioski i uwagi zmierzające do zapewnienia przestrzegania zasad prowadzenia postępowania podatkowego, niezwłocznego podejmowania zawieszonych postępowań podatkowych, w sytuacji gdy ustaną przesłanki uzasadniające ich zawieszenie.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do naczelników urzędów celnych sformułowano wnioski i uwagi zmierzające do zapewnienia podejmowania kontroli podatkowych i prowadzenia postępowań podatkowych w terminach umożliwiającym przeciwdziałanie przedawnieniu zobowiązań podatkowych; usprawnienia procesu podejmowania postępowań karnych skarbowych celem zapobiegania przedawnieniom karalności czynów zabronionych; a także szybszego reagowania na informacje wskazujące na duże ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz zapewnienia przestrzegania zasad prowadzenia postępowania podatkowego.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wnioskowano o zwiększenie nadzoru nad jakością postępowań kontrolnych i jakością wydawanych decyzji, niezwłoczne przekazywanie wniosków o wszczęcie postępowania karnego skarbowego po zakończonych postępowaniach kontrolnych, w których stwierdzono przesłanki do prowadzenia takiego postępowania.

W odpowiedziach na wystąpienia pokontrolne kierownicy kontrolowanych jednostek poinformowali NIK o przyjęciu wniosków oraz uwag do realizacji, podjętych działaniach organizacyjnych i nadzorczych, w tym o wdrożeniu rozwiązań mających na celu niezwłoczne kierowanie zawiadomień o ujawnieniu przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz sprawne rozpatrywanie przesłanek do przeprowadzenia postępowania przygotowawczego.

Do Ministra Rozwoju i Finansów zostały skierowane wnioski o:

- 1) przyspieszenie reakcji na pojawiające się zagrożenia, w szczególności poprzez rozpoznawanie niekorzystnych zjawisk, typowanie podmiotów do kontroli oraz prowadzenie kontroli z większym wykorzystaniem technik informatycznych;
- 2) przygotowanie pracowników do korzystania z nowych rozwiązań prawnych oraz z danych, do raportowania których w ostatnim czasie zobowiązani zostali przedsiębiorcy (w szczególności w zakresie VAT oraz CIT);
- 3) wyspecjalizowanie grup zajmujących się wyłącznie zwalczaniem najgroźniejszych dla gromadzenia dochodów państwa nadużyć.

Minister Rozwoju i Finansów w piśmie z 16 stycznia 2017 r. poinformował o sposobie wykorzystania uwag i wykonaniu wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym wskazując m.in., że:

- w Ministerstwie Finansów prowadzone są intensywne działania mające na celu rozwijanie kompetencji analitycznych do prowadzenia analiz z wykorzystaniem narzędzi do zaawansowanego przetwarzania danych. Przykładami takich działań są: 1) wdrożenie programu szkoleń z zakresu wykorzystania metod badań statystycznych w analizie ryzyka, 2) wdrożenie specjalistycznych narzędzi do prowadzenia zaawansowanych analiz, budowy modeli statystycznych, wspomagających interpretację uzyskanych wyników, 3) prace nad integracją danych rozproszonych w wielu systemach i bazach danych, w sposób umożliwiający ich wiązanie z wykorzystaniem dostępnych narzędzi; dodatkowo zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 4 stycznia 2017 r. został utworzony wyspecjalizowany w zarządzaniu ryzykiem Departament Analiz Podatkowych, który odpowiada za prowadzenie działalności analitycznej w odniesieniu do negatywnych zjawisk w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych;



- zaplanowane zostały szkolenia dla trenerów pt. „Podatek od towarów i usług – wybrane zagadnienia, w tym zmiana przepisów” oraz szkolenia dla pracowników organów podatkowych na temat nowych rozwiązań dotyczących rozliczania podatku od wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw silnikowych; został utworzony w Ministerstwie Finansów wydział, którego zadaniem jest stosowanie przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, współpraca z organami podatkowych niższego szczebla w przedmiocie identyfikacji schematów agresywnych optymalizacji podatkowych; GIKS pismem z 2 stycznia 2017 r. wskazał dyrektorom urzędów kontroli skarbowej priorytety do realizacji w 2017 r., w tym: 1) wykorzystanie technik informatycznych, celem przyspieszenia reakcji na pojawiające się zagrożenia zalecono kontynuację działań; 2) przygotowanie pracowników do stosowania nowych rozwiązań informatycznych i elektronicznego przetwarzania danych z wykorzystaniem Jednolitego Pliku Kontrolnego;
- GIKS polecił dyrektorom urzędów kontroli skarbowej specjalizację zespołów kontrolnych w obszarze karuzel podatkowych, wyłudzeń zwrotów VAT, cen transferowych i optymalizacji podatkowej; w Służbie Celnej funkcjonują wyodrębnione, wyspecjalizowane grupy zajmujące się identyfikacją zagrożeń w obszarach wrażliwych, takich jak: wyroby energetyczne, wyroby alkoholowe, wyroby tytoniowe, środki odurzające, zastępcze, dopalacze, farmaceutyki; w ramach administracji podatkowej funkcjonuje Samodzielny Referat Kontroli Koordynowanych i Koordynacji Działań w Obszarze Paliw – komórka działająca na zasadzie centrum kompetencyjnego, realizująca swoje zadania centralnie na rzecz izb i urzędów skarbowych; działania związane z tworzeniem wyspecjalizowanych grup zadaniowych mających na celu szeroko rozumianą walkę z tzw. szarą strefą będą kontynuowane i rozwijane także w nowotworzonej Krajowej Administracji Skarbowej.

Na finansowe rezultaty kontroli złożyły się uszczuplenia dochodów podatkowych w kwocie 92,4 tys. zł (w wyniku opieszalego działania organu podatkowego dopuszczono do przedawnienia zobowiązań podatkowych).

Wykaz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły kontrolę, skontrolowanych podmiotów, osób zajmujących kierownicze stanowiska, odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność oraz wykaz ocen ogólnych kontrolowanej działalności zawartych w wystąpieniach pokontrolnych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	Minister Finansów: od 28.09.2016 r. do zakończenia kontroli NIK – Mateusz Morawiecki Wiceprezes Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów, od 16.11.2015 r. do 27.09.2016 r. – Paweł Szałamacha od 27.11.2013 r. do 15.11.2015 r. – Mateusz Szczurek	Minister Finansów rzetelnie realizował zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce. W szczególności dotyczyło to monitorowania skuteczności obowiązujących rozwiązań prawnych i organizacyjnych, analizy sygnałów o nieprawidłowościach napływających od podmiotów zewnętrznych oraz dyrektorów izb celnych i urzędów kontroli skarbowej, identyfikowania obszarów szczególnie narażonych na nieprawidłowości, zlecenia wykonywania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka oraz monitorowania wyników działań organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej. Wyniki analizy zagrożeń o istotnym znaczeniu dla gromadzenia dochodów Skarbu Państwa oraz efektywności i skuteczności służb skarbowych i celnych w ograniczaniu niekorzystnych zjawisk, były podstawą przeprowadzenia bądź zainicjowania zmian legislacyjnych oraz organizacyjnych. Na obecnym etapie brak jest danych pozwalających na ocenę czy prowadzona przez Ministra Finansów strategia walki z szarą strefą przyniesie oczekiwane efekty w postaci ograniczenia nieuczciwej konkurencji, w szczególności ze strony podmiotów prowadzących działalność gospodarczą poza oficjalnym obiegiem podlegającym kontroli państwa, oraz w postaci istotnego zwiększenia wpływów do budżetu państwa. Przygotowane bądź wprowadzone zostały rozwiązania wpływające do ograniczenia możliwości nieujawniania podstawy opodatkowania, dokonywania obrotu towarami niewiadomego pochodzenia, z nielegalnych źródeł i w stosunku do którego nie zostały uiszczone w prawidłowej wysokości zobowiązania, a także zmiany legislacyjne mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Organy kontroli skarbowej osiągnęły zakładane podstawowe mierniki realizacji zadań, w tym skuteczności kontroli dotyczących podatków, wzrosły kwoty wpływów budżetowych z tytułu stwierdzonych nieprawidłowości i zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT. Służba Celna osiągnęła cztery spośród siedmiu celów głównych przewidzianych do wykonania w okresie od lipca 2014 r. do czerwca 2015 r. W trakcie kolejnego okresu rozliczeniowego, na dzień 30 czerwca 2016 r., Służba Celna osiągnęła oczekiwane poziomy mierników monitorujących osiągnięcie trzech spośród pięciu celów głównych. Minister Finansów prawidłowo sprawował nadzór nad działaniami organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce.
2.		Izba Celna w Warszawie	Dyrektor Izby Celnej: od 12.05.2016 r. do zakończenia kontroli NIK – Maria Rutka, od 19.03.2012 r. do 11.05.2016 r. – Andrzej Chodubski	Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów i miejsc do kontroli, wykonywania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, bieżącego monitorowania działalności podległych urzędów celnych w zakresie realizacji zadań objętych niniejszą kontrolą. Osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej, dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w gospodarce w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach.

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
3.	Departament Budżetu i Finansów	Urząd Celný w Radomiu	Naczelnik Urzędu Celnego: od 19.12.2008 r. do zakończenia kontroli NIK – Marek Dudziński	<p>Poprawiła się skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli, prowadzonych przez Wydział Zwalczenia Przetępczości Izby Celnej. Sprawnie reagowano na napływające informacje o nieprawidłowościach.</p> <p>Izba Celna podjęła skuteczne działania w celu poprawy jakości rozstrzygnięć wydawanych w I instancji przez naczelników podległych urzędów celnych.</p> <p>Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów do kontroli, wykonywania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, przeprowadzania postępowań podatkowych zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, prowadzenia postępowań karnych skarbowych wobec winnych naruszeń prawa. Osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej, dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w gospodarce w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli, natomiast pogorszyła skuteczność kontroli celnych przed zwolnieniem towarów.</p>
4.		Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 12.12.2015 r. do zakończenia kontroli NIK – p.o. Dyrektora – Zbigniew Witczak, od 1.07.2014 r. do 30.09.2014 r. – p.o. Dyrektora, a od 01.10.2014 r. do 1.12.2015 r. – Dyrektor – Danuta Butka-Filipczak	<p>Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów do kontroli, obszarów ujmowanych w planach kontroli, prowadzenia postępowań karnych skarbowych wobec winnych naruszeń prawa.</p> <p>Zwiększono liczbę przeprowadzonych kontroli oraz wzrosły kwoty ujawnionych przez inspektorów kontroli skarbowej nieprawidłowości. Na wysokim poziomie pozostawała skuteczność kontroli, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli i wyniosła 85,4% w 2015 r. oraz 89,2% w I półroczu 2016 r. Wpływ z ustaleń pozostawały na niskim poziomie (2,1%), ponieważ podmioty, którym wymierzono podatek nie posiadały przeważnie majątku.</p> <p>W 2015 r. przeprowadzono 515 postępowań kontrolnych, tj. o 45 więcej niż w 2014 r., a w I półroczu 2016 r. 269 postępowań, tj. o 43 więcej niż w analogicznych okresie 2015 r. Kwoty ustaleń z decyzji oraz korekt złożonych przez podatników wyniosły w 2015 r. 3.284,9 mln zł i w porównaniu do 2014 r. były wyższe o 45,0%. W I półroczu 2016 r. wyniosły one 2.352,2 mln zł i w porównaniu do I półroczu 2015 r. były wyższe o 60,9%.</p>

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
5.		Izba Celna w Białej Podlaskiej	<p>Dyrektor Izby Celnej: od 10.12.2015 r. do zakończenia kontroli NIK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Waldemar Chaba,</li> <li>od 3.08.2010 r. do 9.12.2015 r.</li> <li>– Remigiusz Woźniak</li> </ul>	<p>Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczania szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szeffa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów i miejsc do kontroli, przeprowadzania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, bieżącego monitorowania działalności podległych urzędów celnych, w zakresie realizacji zadań objętych niniejszą kontrolą.</p> <p>Skuteczność przeprowadzanych w 2015 r. przez Izbę Celna i podległe urzędy celne kontroli: podatkowych; powtórnych kontroli celnych oraz zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów uległa pogorszeniu w porównaniu do roku 2014, natomiast skuteczność tych kontroli przeprowadzanych w I półroczu 2016 r. poprawiła się w porównaniu do I półroczu 2015 r. Na wysokim poziomie (93,4–96,6%) utrzymywała się skuteczność kontroli gier hazardowych urządzanych na automatach do gier.</p> <p>Osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej, dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w gospodarce w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego zarządzania gier na automatach.</p> <p>Sprawnie reagowano na napływające informacje sygnałne o nieprawidłowościach, podejmując działania kontrolne z wykorzystaniem własnej komórki zwalczania przestępczości lub zlecając przeprowadzenie kontroli urzędem celnym. Wymierne efekty w zwalczaniu szarej strefy przyniosło, wprowadzenie w życie uprawnienia do niejawniej obserwacji i rejestracji obra- zu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w celu ustalenia sprawców i uzyskania dowodów przestępstw. Z uprawnienia tego Izba Celna zaczęła korzystać dopiero w 2016 r., tj. po ponad sześciu latach od wejścia w życie przepisu nadającego takie uprawnienia.</p>
6.	Delegatura NIK w Lublinie	Urząd celny w Białej Podlaskiej	<p>Naczelnik Urzędu Celnego: od 1.02.2016 r. do zakończenia kontroli NIK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Janusz Wasyluk,</li> <li>od 17.03.2010 r. do 31.01.2016 r.</li> <li>– Jarosław Zozula</li> </ul>	<p>Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szeffa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to realizowania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, przeprowadzania postępowań podatkowych zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa oraz właściwego prowadzenia postępowań w sprawach o czynny zabronione.</p> <p>Działania Urzędu w zakresie przeciwdziałania szarej strefie polegały głównie na kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów. Skuteczność tych kontroli w latach 2015-2016 (I półrocze) zawierała się w przedziale 6,7%–7,8%. W badanym okresie nasilono kontrole urządzania gier hazardowych, których najwyższa skuteczność (93,1%) przypadła w 2015 r. Wzrosła liczba i efekty kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, natomiast liczba kontroli podatkowych i powtórnych kontroli celnych nie uległa istotnej zmianie i nie przekraczała 10 kontroli w skali roku.</p>
7.		Urząd Kontroli Skarbowej w Lublinie	<p>Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 14.12.2015 r. do zakończenia kontroli NIK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– p.o. Dyrektora</li> </ul>	<p>Urząd podejmował rzetelne działania wobec zidentyfikowanych podmiotów, podejrzewanych o funkcjonowanie w szarej strefie. Właściwie zorganizowano proces typowania i planowania pomiotów do kontroli. Zapewnił on objęcie postępowaniami kontrolnymi przypadków o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości.</p> <p>Urząd osiągnął zakładane przez Ministerstwo Finansów wartości miernika skuteczności kontroli na lata 2015–2016 (I półrocze). Na wysokim poziomie (83–100%) utrzymywała się również skuteczność kontroli w poszczególnych obszarach związanych ze zwalczaniem szarej strefy.</p>

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
8.		Izba Celna w Olsztynie	<p>Małgorzata Makowska, od 17.09.2007 r. do 13.12.2015 r. – Tomasz Maruszewski</p> <p>Dyrektor Izby Celnej: od 6.12.2014 r. do 31.03.2015 r. p.o. Dyrektora, a od 1.04.2015 r. do zakończenia kontroli NIK – Dyrektor Dariusz Postek</p>	<p>Wzrosła kwota ustalení wynikających z wydanych przez Urząd decyzji oraz korekt deklaracji złożonych przez podatników. W 2015 r. wyniosły one 849,2 mln zł i były o 426,7 mln zł wyższe niż w 2014 r. W I półroczu 2016 r. wyniosły zaś 514,7 mln zł. Tendencję wzrostową wykazywała też relacja kwot odzyskanych dla Skarbu Państwa do ujawnionych zobowiązań. Wynosiła ona odpowiednio: 3,5%, 11,2% i 16,5%.</p> <p>Postępowania wszczęte w oparciu o przepisy ustawy Kodeks karny skarbowy prowadzono w sposób legalny i rzetelny. Nie we wszystkich przypadkach, w których kontrola wykazała czyny wypełniające znamiona przestępstwa wszczynano jednak dochodzenie, co wynikało z nieprzekazania przez inspektorów kontroli skarbowej informacji o podejrzeniu popełnienia przestępstwa do komórki postępowania przygotowawczych.</p> <p>Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów i miejsc do kontroli, wykonywania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka oraz bieżącego monitorowania działalności podległych urzędów celnych w zakresie realizacji zadań objętych niniejszą kontrolą.</p> <p>W wyniku prowadzonych działań osiągnięto planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej, dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w gospodarce w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Sprawnie reagowano również na napływające informacje o nieprawidłowościach. Zwiększeniu uległa skuteczność kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli. Spadła jednak skuteczność kontroli w obszarze podatków.</p> <p>Poprawiła się jakość rozstrzygnięć wydawanych w I instancji przez naczelników podległych urzędów celnych, w tym w odniesieniu do decyzji pokontrolnych określających zobowiązanie podatkowe od wyrobów tytoniowych, alkoholu etylowego oraz paliw.</p>
9.	Delegatura NIK w Olsztynie	Urząd Celny w Olsztynie	<p>Naczelnik Urzędu Celnego: od 1 lipca 2016 r. do zakończenia kontroli NIK – Barbara Sokołowska, od 1.03.2016 r. do 30.06.2016 r. – p.o. Naczelnika Adam Gronowski, od 1.10.2009 r. do 29.02.2016 r. – Naczelnik Tomasz Machaszewski</p>	<p>Rzetelnie realizowane były wyznaczone przez Szefa Służby Celnej zadania w zakresie ograniczenia szarej strefy w gospodarce. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów i miejsc do kontroli, podejmowania działań w celu ograniczenia tej strefy poprzez wykonywanie kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka, przeprowadzania postępowań podatkowych zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa oraz prowadzenia postępowań o wykroczenia i przestępstwa skarbowe.</p> <p>W większości przypadków Urząd osiągnął planowane wartości mierników stopnia realizacji celów Służby Celnej, dotyczące skuteczności działań ograniczających szarą strefę w gospodarce, w obszarze wyrobów tytoniowych oraz nielegalnego urządzania gier na automatach. Na wysoką skuteczność działań wskazywał niski współczynnik uchylonych decyzji podatkowych, od których wniesiono odwołanie do Dyrektora Izby Celnej oraz składanie zawiadomień do komórki karnej skarbowej w sprawach o wykroczenia oraz przestępstwa skarbowe, a także niedopuszczenie do ich przedawnienia.</p> <p>NIK zwróciła uwagę na znaczny wpływ czasu pomiędzy zakończeniem postępowania podatkowego, a wszczęciem postępowania karnego skarbowego oraz na znaczne obciążenie liczbą prowadzonych spraw funkcjonariuszy referatu dochodzeniowo – śledczego w pionie kontroli.</p>

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
10.	Delegatura NIK w Olsztynie	Urząd Kontroli Skarbowej w Olsztynie	<p>Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 31.03.2016 r. do zakończenia kontroli NIK – p.o. Dyrektora Agnieszka Szablak, od 17.06.2013 r. do 30.03.2016 r. – Dyrektor Czesław Kalinowski</p>	<p>Rzetelnie realizowane były zadania wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w zakresie ograniczania szarej strefy w gospodarce. Prawidłowo typowano podmioty do kontroli. Opracowując plany kontroli uwzględniano obszary priorytetowe oraz wykorzystywano informacje będące wynikiem własnych analiz oraz pochodzące ze źródeł zewnętrznych, zaś stwierdzone przypadki odstąpienia od kontroli planowych były uzasadnione. Kontrole przeprowadzono zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, zaś wobec winnych naruszeń prawa prowadzono postępowania karne skarbowe. Zwiększono liczbę przeprowadzonych kontroli. W 2015 r. zakończono decyzją 194 kontrole, tj. o 35 więcej niż w 2014 r. i 74 kontrole w I półroczu 2016 r. Relacja kwot odzyskanych do ujawnionych w toku kontroli skarbowych zobowiązań wzrosła z 3,8% w 2014 r. do 21,0% w 2015 r. i 21,4% w I półroczu 2016 r. Zobowiązania wynikające z kontroli zakończonych decyzją wyniosły 537,6 mln zł w 2015 r., tj. o 141,9 mln zł więcej niż w 2014 r., oraz 239,9 mln zł w I półroczu 2016 r., tj. o 80,3 mln zł więcej niż w I półroczu 2015 r. Stwierdzona nieprawidłowość dotyczyła sporządzenia ośmiu z 11 analizowanych wniosków o wszczęcie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych po upływie 30 dni od uprawomocnienia się decyzji ostatecznej, tj. niezgodnie z zarządzeniem Dyrektora Urzędu.</p>
11.	Delegatura NIK w Poznaniu	Izba Celna w Poznaniu	<p>Dyrektor Izby Celnej: od 23.09.2016 r. do zakończenia kontroli – p.o. Dyrektora Wojciech Tyczewski, od 27.06.2016 r. do 22.09.2016 r. – Wiesław Struk, do 10.06.2016 r. do 26.06.2016 r. p.o. Dyrektora - Andrzej Dąbrowski, od 10.12.2015 r. do 9.06.2016 r. – Sylwester Skórski, od 9.08.2007 r. do 9.12.2015 r. – Arkadiusz Tomczyk</p>	<p>Rzetelnie realizowane były zadania w zakresie ograniczania szarej strefy w gospodarce, w tym wyznaczone przez Szefa Służby Celnej. W szczególności dotyczyło to prawidłowego typowania podmiotów do kontroli i przeprowadzania kontroli w priorytetowych obszarach ryzyka. Działania kontrolne Wydział Zwalczania Przestępczości IC podejmował niezwłocznie, w reakcji na informacje uzyskane z Centralnego Biura Śledczego Policji lub w oparciu o własne rozpoznanie i szacowanie ryzyka. Skuteczność kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczenia i zużycia wyrobów akcyzowych prowadzonych przez Wydział pogorszyła się. Również pogorszyła się skuteczność kontroli podatkowych i kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów prowadzonych przez podległe urzędy celne. W okresie objętym kontrolą, Izba Celna osiągnęła – poza jednym, w I. półroczu 2016 r., dotyczącym zwiększonej skuteczności działań ograniczających dostępność nielegalnych wyrobów tytoniowych, planowane wskaźniki stopnia realizacji celów Szefa Służby Celnej w zakresie zwalczania szarej strefy w obszarze wyrobów tytoniowych oraz urządzania nielegalnych gier na automatach. Izba osiągnęła wymagany poziom wykonania mierników w zakresie poprawy sprawności i jakości postępowań administracyjnych w sprawach celnych, akcyzowych i hazardowych. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły terminowości podejmowania czynności procesowych w toku postępowań odwoławczych od decyzji naczelników urzędów celnych wydawanych w toku postępowań podatkowych oraz realizacji uprawnień stron tych postępowań, wynikających z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa.</p>

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
12.	Delegatura NIK w Poznaniu	Urząd Celny w Poznaniu	<p>Naczelnik Urzędu Celnego: od 10.06.2016 r. do zakończenia kontroli NIK</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– p.o. Naczelnika Stanisław Downar, od 1.10.2012 r. do 9.06.2016 r.</li> <li>– Andrzej Dąbrowski</li> </ul>	<p>Rzetelnie realizowane były 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. 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 mających na celu wykrycie przemytu, nielegalnej produkcji lub obrotu wyrobami tytoniowym, alkoholem etylowym i paliwem. Dotyczyło to w głównej mierze kontroli podatkowych i kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczenia i zużycia wyrobów akcyzowych. Poprawiła się natomiast skuteczność kontroli zgłoszeń celnych przed zwolnieniem towarów. Skuteczność działań kontrolnych w obszarze gier hazardowych urządzanych na nielegalnych automatach do gier wyniosła 100%.</p> <p>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 niezatwierdzeniu spraw 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.</p>
13.	Delegatura NIK w Poznaniu	Urząd Kontroli Skarbowej w Poznaniu	<p>Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 29.06.2016 r. do zakończenia kontroli p.o. Dyrektora</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Paweł Widman, od 12.12.2015 r. do 28.06.2016 r. p.o. Dyrektora</li> <li>– Wojciech Gacek, od 10.03.2015 r. p.o., a od 15.05.2015 r. do 11.12.2015 r. Dyrektor</li> <li>– Beata Oleśkiewicz, od 6.02.2012 r. do 9.03.2015 r.</li> <li>– Piotr Leszkowski</li> </ul>	<p>Urząd rzetelnie realizował zadania zmierzające do ograniczenia szarej strefy w gospodarce, wyznaczone przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Procedura typowania podmiotów pozwalała na objęcie kontrolą podmiotów o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Opracowując plany kontroli oraz podejmując kontrole doradne uwzględniano obszary priorytetowe wskazane przez GIKS.</p> <p>Rzetelnie prowadzono postępowania kontrolne, przestrzegając procedur określonych w przepisach działu IV ustawy Ordynacja podatkowa. Ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach wymiarowych lub złożonych przez podatników korektach. Wzrastała liczba kontroli rozliczeń podatkowych zakończonych wydaniem decyzji (249 w 2014 r., 277 w 2015 r., 131 w I półroczu 2016 r.). Znacznie wzrosła kwota ustalonych nieprawidłowości (576,0 mln zł w 2014 r., 1.233,8 mln zł w 2015 r., 926,4 mln zł w I półroczu 2016 r.). Wzrosła również kwota odzyskanych należności na rzecz Skarbu Państwa (37,1 mln zł w 2014 r., 55,4 mln zł w 2015 r., 18,4 mln zł w I półroczu 2016 r.). Pogorszeniu uległa jednak relacja kwot odzyskanych do ustalen i wyniosła ona: w 2014 r. – 6,3%, w 2015 r. – 4,4%, w I półroczu 2015 r. – 3,5%, a w I półroczu 2016 r. – 2%.</p> <p>Mimo upływu znacznego czasu od zakończenia postępowań kontrolnych do wszczęcia postępowań przygotowawczych, Urząd prawidłowo wywiązywał się z obowiązków w tym zakresie, stosując jednolite zasady wobec sprawców, organizatorów oszustw oraz nie dopuszczając do przedawnienia karalności czynów zabronionych.</p>

## Wykaz podstawowych aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201).
2. Ustawa z dnia 28 września 1991 o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1799, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43).
7. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137, ze zm.).



## Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Rozwoju i Finansów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Przewodniczący Sejmowej Komisji Finansów Publicznych
9. Przewodniczący Sejmowej Komisji do Spraw Kontroli Państwowej
10. Przewodniczący Senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych