



KBF.410.007.00.2015  
Nr ewid. 24/2016/P/15/011/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**PRZECIWDZIAŁANIE  
WPROWADZANIU DO OBROTU GOSPODARCZEGO  
FAKTUR DOKUMENTUJĄCYCH CZYNNOŚCI FIKCYJNE**

DEPARTAMENT BUDŻETU  
I FINANSÓW

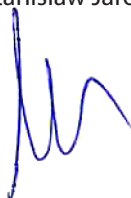
## MISJA

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

## WIZJA

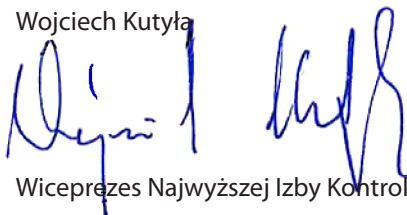
Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor  
Departamentu Budżetu i Finansów:  
Stanisław Jarosz



### Akceptuję:

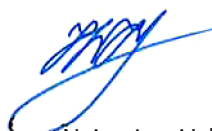
Wojciech Kutyla



Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli

### Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, dnia 23 marca 2016 r.

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 .....	7
1. ZAŁOŻENIA KONTROLI .....	8
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI.....	9
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności .....	9
2.2. Synteza wyników kontroli.....	9
2.3. Uwagi końcowe i wnioski .....	13
3. INFORMACJE SZCZEGÓŁOWE.....	15
3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowania ekonomiczne i organizacyjne.....	15
3.2. Wyniki kontroli.....	21
3.2.1. Działania Ministra Finansów mające na celu zwalczanie procederu wystawiania i posługiwania się fakturami dokumentującymi czynności fikcyjne.....	21
3.2.2. Nadzór Ministra Finansów nad organami kontroli skarbowej w sprawach przeciwdziałania wprowadzaniu do obiegu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne .....	36
3.2.3. Wyniki kontroli w urzędach kontroli skarbowej .....	43
3.2.4. Wyniki kontroli w urzędach skarbowych.....	53
4. INFORMACJE DODATKOWE .....	61
4.1. Organizacja i metodyka kontroli .....	61
4.2. Przebieg kontroli .....	61
5. ZAŁĄCZNIKI.....	64

## Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

<b>bufor</b>	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
<b>czynności egzekucyjne</b>	wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego
<b>dostawa wewnątrzwspólnotowa (WDT)</b>	polega na wywozie towarów z terytorium kraju, w wykonaniu czynności uznanych za dostawę, na terytorium innego kraju członkowskiego; w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (stosuje się stawkę 0%) następuje zwolnienie dostawy z opodatkowania, 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
<b>GIIF</b>	Generalny Inspektor Informacji Finansowej
<b>GIKS</b>	Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
<b>karuzela podatkowa</b>	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 podatek, bufor); zarówno udziałowcami jak i członkami zarządu w podmiotach działających jako znikający podatnicy lub bufory, są najczęściej osoby podstawione, tzw. „słupy”
<b>luka podatkowa</b>	różnica między tym co podatnik powinien płacić (teoretycznymi wpływami do budżetu), a tym co faktycznie płaci (rzeczywistymi wpływami do budżetu)
<b>mechanizm odwrotnego obciążenia (reverse charge mechanism)</b>	przesunięcie obowiązku rozliczenia podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę
<b>nabycie wewnątrzwspólnotowe (WNT)</b>	nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne 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 wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, ze względu na charakter tej czynności towarzyszy zawsze odpowiednia czynność dokonywana przez drugą stronę transakcji, którą jest wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

<b>odpowiedzialność solidarna nabywcy w VAT</b>	odpowiedzialność podatkowa nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w odniesieniu do dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług <sup>1</sup>
<b>organ egzekucyjny</b>	organ uprawniony do stosowania w całości lub w części określonych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji środków służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanych ich obowiązków o charakterze pieniężnym lub obowiązków o charakterze niepieniężnym oraz zabezpieczania wykonania tych obowiązków
<b>procedura celna 42</b>	dopuszczenie do obrotu z jednoczesnym wprowadzeniem na rynek krajowy towarów, które podlegają zwolnieniu z podatku VAT w przypadku ich dostawy do innego państwa członkowskiego (import z kraju trzeciego z bezpośrednio następującą po nim dostawą wewnątrzwspólnotową)
<b>procedura celna 63</b>	powrotny przywóz z jednoczesnym dopuszczeniem do obrotu i wprowadzeniem na rynek krajowy towarów, które podlegają zwolnieniu z podatku VAT w przypadku ich dostawy do innego państwa członkowskiego, następującej bezpośrednio po tym przywozie
<b>sieć Eurofisc</b>	sieć służąca sprawnej wymianie między państwami członkowskimi UE ukierunkowanych informacji, mająca na celu ułatwienie wielostronnej współpracy w zakresie zwalczania oszustw w podatku od towarów i usług, powołana rozporządzeniem Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie wartości dodanej <sup>2</sup>
<b>split payment (dzielona płatność)</b>	polega na podziale płatności przez nabywcę w taki sposób, że cena netto wpłacana jest na konto dostawcy, a kwota podatku VAT na specjalny rachunek podatnika będący w dyspozycji organów podatkowych, zwolnienie kwot tam zgromadzonych dokonywane jest przez ten organ, czy też subkonto przypisane danemu podatnikowi w ramach rachunku organu podatkowego
<b>środki egzekucyjne</b>	środki przymusu służące do doprowadzenia do wykonania przez zobowiązanych obowiązków poddanych egzekucji administracyjnej; w egzekucji świadczeń pieniężnych katalog środków egzekucyjnych obejmuje 13 pozycji, np.: egzekucję z pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, rachunków bankowych, ruchomości, nieruchomości
<b>tytuł wykonawczy</b>	dokument będący podstawą wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej, wystawiany przez wierzyciela według ustalonego wzoru, zawierający m.in. oznaczenie wierzyciela, dane zobowiązanego oraz wysokość należności pieniężnej i podstawę prawną obowiązku podlegającego egzekucji
<b>UE</b>	Unia Europejska
<b>UKS</b>	urząd kontroli skarbowej
<b>US</b>	urząd skarbowy
<b>VAT</b>	podatek od towarów i usług – polski odpowiednik podatku od wartości dodanej, którego zasady funkcjonowania określa dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

<sup>2</sup> Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010, s. 1, ze zm.

<sup>3</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

- VIES** System Wymiany Informacji o Podatku VAT (*VAT Information Exchange System*) – elektroniczna sieć pozwalająca na wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi o transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz podatnikach VAT, w tym informacji o ważności numerów identyfikacyjnych VAT przedsiębiorców zarejestrowanych w państwach członkowskich, informacji o dostawach wewnątrzspółnotowych
- wierzyciel** podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym
- wskaźnik skuteczności kontroli** relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do ogólnej liczby przeprowadzonych kontroli
- zaległości** należności pozostałe do zapłaty, których termin płatności minął i mogą być egzekwowane
- znikający podatnik** to podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, 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

Kontrola P/15/011 – „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne” została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z Planem pracy NIK na rok 2015. Badaniami objęto działania Ministra Finansów oraz organów kontroli skarbowej mające na celu zwalczanie procederu wystawiania i posługiwania się fakturami dokumentujących czynności fikcyjne oraz egzekwowanie przez naczelników urzędów skarbowych kwot podatku wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych.

Oszustwa podatkowe przybierają różną formę, począwszy od prowadzenia nieujawnionej działalności gospodarczej do oszustw związanych z fikcyjnymi fakturami.

Obszarem, w którym w ostatnich latach zidentyfikowane zostało największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, rozumiane zarówno jako największe prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości jak i potencjalnych skutków ich wystąpienia, był podatek od towarów i usług, a ujawniane nieprawidłowości dotyczyły głównie wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur VAT nieodzwierciedlających realnych zdarzeń gospodarczych oraz odliczania podatku naliczanego z takich faktur.

Problem strat spowodowanych oszustwami w podatku od towarów i usług, w tym związanych z wykorzystywaniem faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, w ostatnich latach narastał, a rozmiary oszukańczych praktyk wpływały na pogorszenie się ściągальności dochodów podatkowych.

Uchylenie się od podatku VAT, występuje w całej Unii Europejskiej i prowadzi do znacznych ubytków w dochodach budżetowych, a także naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania. Utrzymywanie się znacznych rozmiarów oszustw w VAT może powodować zakłócenia warunków konkurencji.

Niewystarczającą szybkość i skuteczność reakcji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zwalczaniu oszustw, karaniu sprawców przestępstw i wykroczeń oraz pozbawianiu ich korzyści z nielegalnej działalności, wykazały wyniki poprzednich kontroli NIK, w szczególności przeprowadzonej w II półroczu 2013 r. kontroli zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług<sup>4</sup>. NIK wniosowała po tej kontroli do Ministra Finansów między innymi o szybsze wprowadzanie rozwiązań ułatwiających zwalczanie oszustw w VAT, które sprawdzą się w innych krajach.

<sup>4</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.

### Cel główny kontroli

**Celem kontroli była ocena rzetelności i skuteczności działań organów kontroli skarbowej zapobiegających wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.**

### Zakres podmiotowy kontroli

Kontrola była przeprowadzona w Ministerstwie Finansów, pięciu z 16 urzędów kontroli skarbowej oraz sześciu z 400 urzędów skarbowych na terenie pięciu województw. Wykaz skontrolowanych podmiotów przedstawiono w załączniku nr 1 do niniejszej informacji.

### Cele szczegółowe

Celami szczegółowymi kontroli była ocena:

- sposobu typowania podmiotów do kontroli (w urzędach kontroli skarbowej),
- prowadzenia postępowań kontrolnych oraz efektów finansowych (w urzędach kontroli skarbowej),
- prowadzenia postępowań karnych skarbowych (w urzędach kontroli skarbowej),
- zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika (w urzędach kontroli skarbowej oraz w urzędach skarbowych),
- egzekwowania wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych zobowiązań podatkowych (w urzędach skarbowych),
- działań Ministra Finansów mających na celu zwalczanie procederu wystawiania i posługiwania się fakturami dokumentujących czynności fikcyjne,
- wykonywania przez Ministra Finansów nadzoru w sprawach przeciwdziałania przez organy kontroli skarbowej wprowadzaniu do obiegu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

### Okres objęty kontrolą

Kontrola NIK obejmowała okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r.

### Podstawa prawna i okres przeprowadzenia kontroli

Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o NIK<sup>5</sup> pod względem legalności, gospodarności, rzetelności i celowości.

Kontrola została przeprowadzona od 10 września do 16 grudnia 2015 r.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2015 r. poz. 1096).

### 2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie skuteczność działania Ministra Finansów i podległych mu organów w przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

Badane urzędy kontroli skarbowej, zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów, koncentrowały swoje działania na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług. Do kontroli typowano podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, a kontrole kończyły się ustaleniami nieprawidłowości. Kontrolowane urzędy skarbowe prowadziły postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne rzetelnie, zgodnie z obowiązującą procedurą. Jednak działania te były przeważnie nieskuteczne. Od podmiotów uczestniczących w oszukańczym procederze, głównie firm „słupów”, nie wyegzekwowano wymierzonych w wyniku działań kontrolnych podatków. W większości badanych przypadków organy kontroli skarbowej nie ustaliły także faktycznych organizatorów oszustw podatkowych.

W okresie objętym badaniami NIK, tj. w 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r., wyraźnie wzrastała, liczona przede wszystkim kwotowo, wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej czynności fikcyjnych, co skutkowało również wzrostem kwot wymierzonego podatku. W 2013 r. organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, w I półroczu 2015 r. na kwotę 28,2 mld zł, a w całym 2015 r. na kwotę 81,9 mld zł. Na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wymierzyły należny podatek w kwotach odpowiednio 2,3 mld zł w 2013 r., 5,2 mld zł w 2014 r. oraz 4,9 mld zł w I półroczu 2015 r. Wpłaty do budżetu w latach 2013–2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 162,3 mln zł, tj. 1,3% kwot wynikających z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej. Niska skuteczność w odzyskiwaniu należnego podatku spowodowała gwałtowny wzrost zaległości w VAT z decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. z 5,1 mld zł na koniec 2013 r. do 14,1 mld zł na koniec czerwca 2015 r. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli możliwości odzyskania tych kwot są niewielkie.

Zaproponowane przez Ministra Finansów mechanizmy<sup>6</sup> uszczelniające skierowane zostały, podobnie jak przy poprzedniej<sup>7</sup> modyfikacji, na obszary działalności gospodarczej, w których zidentyfikowano istotne nieprawidłowości, nie umożliwiały natomiast ograniczenia oszustw w sposób systemowy, to znaczy niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze.

Zastosowane rozwiązania systemowe (mechanizm odwrotnego obciążenia oraz instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy) i organizacyjne okazały się niewystarczające dla poprawy skuteczności zwalczania oszustw popełnianych z wykorzystaniem faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji oraz ograniczenia zagrożeń dla gromadzenia dochodów budżetu państwa.

### 2.2 Synteza wyników kontroli

1. Minister Finansów monitorował skuteczność obowiązujących rozwiązań prawnych i organizacyjnych mających przeciwdziałać oszustwom podatkowym, analizował sygnały o nieprawidłowościach napływające od podmiotów zewnętrznych oraz dyrektorów urzędów

<sup>6</sup> Wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług od 1 lipca 2015 r.

<sup>7</sup> Wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług od 1 października 2013 r.

kontroli skarbowej i izb skarbowych. Wyniki prowadzonych analiz wykorzystane były do opracowania kolejnej zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Regulacje weszły w życie od 1 lipca 2015 r. Rozszerzony został katalog towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz zakres stosowania odpowiedzialności solidarnej. Przyjęte rozwiązania miały na celu ograniczenie nieprawidłowości w obrocie zidentyfikowanymi najbardziej wrażliwymi towarami. Miały one charakter zmian doraźnych. Nie umożliwiały ograniczenia oszustw w sposób systemowy, to znaczy niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze. [str. 21]

2. Minister Finansów rzetelnie monitorował wyniki kontroli skarbowej oraz identyfikował obszary szczególnie narażone na nieprawidłowości związane z wprowadzaniem do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji. W celu poprawy skuteczności organów kontroli skarbowej w rozpoznawaniu i zwalczaniu negatywnych zjawisk wprowadzane były rozwiązania mające na celu przyspieszenie reakcji podległych służb na występujące zagrożenia oraz ujawnianie składników majątkowych podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych. Mechanizmy uszczelniające oraz działania organów kontroli skarbowej skierowane były na obszary, w których oszustwa podatkowe występowały w znacznych rozmiarach. W wyniku działań analitycznych oraz kontrolnych wykryto większą liczbę fikcyjnych transakcji. W rezultacie znacznie wzrosła kwota wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>8</sup> podatku do zapłaty. W wyniku kontroli skarbowych w 2013 r. wykryto fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, w I półroczu 2015 r. na kwotę 28,2 mld zł, a w całym 2015 r. na kwotę 81,9 mld zł. Organy kontroli skarbowej w 2013 r. wymierzyły na podstawie art. 108 ustawy podatek na kwotę 2,3 mld zł, w 2014 r. na kwotę 5,2 mld zł, a w I półroczu 2015 r. na kwotę 4,9 mld zł.

Średnia kwota ustaleń ujawnionych w jednej kontroli wzrosła z 0,9 mln zł w 2013 r. do 1,6 mln zł w 2014 r. oraz 2,6 mln zł w I półroczu 2015 r. Na wysokim poziomie pozostawała skuteczność kontroli podatków, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli. W 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r. wyniosła ona 90,9%, podczas gdy w 2013 r. 90,1%.

Pomimo zwiększenia liczby i kwot wykrytych w wyniku postępowań kontrolnych fikcyjnych transakcji nie uzyskano poprawy w zapobieganiu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Wyniki analiz oraz kontroli organów kontroli skarbowej i wywiadu skarbowego wykazały, że odwrotne obciążenie nie rozwiązuje problemu oszustw w sposób systemowy, a jedynie doraźnie, ponieważ objęcie tym mechanizmem danej grupy towarów powoduje przeniesienie procederu oszustw na inne towary pozostające poza tym mechanizmem.

Wysoka częstotliwość wykrywania nieprawidłowości w trakcie kontroli prowadzonych przez organy kontroli skarbowej oraz kwoty wymierzonego w decyzjach pokontrolnych podatku świadczą o prawidłowym doborze podmiotów do kontroli, ale także o wysokim ryzyku występowania oszustw podatkowych oraz istotnych zagrożeniach dla gromadzenia dochodów podatkowych. [str. 36]

<sup>8</sup> Podmiotom dokonującym oszustw z wykorzystaniem faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji wymierzono największe kwoty podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym, gdy podmiot wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest zobowiązany do jego zapłaty.

3. Pomimo podejmowanych przez Ministra Finansów działań organizacyjnych i prawnych, nie nastąpiła poprawa w odzyskiwaniu należnych kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych, w tym wynikających z wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

Wpływy z ustaleń organów kontroli skarbowej pozostawały na niskim poziomie. Wpłaty na poczet zaległości wynikających z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosły w latach 2013–2014 oraz w I półroczu 2015 r. 162,3 mln zł i stanowiły 1,3% kwoty podatku wymierzonego na podstawie tego artykułu przez organy kontroli skarbowej.

Zaległości z kwot wymierzonych na podstawie art. 108 ustawy, bez uwzględnienia podatku od importu towarów, na koniec 2013 r. wyniosły 5,1 mld zł, na koniec 2014 r. 9,9 mld zł, a na koniec czerwca 2015 r. 14,1 mld zł. [str. 37]

4. W badanych pięciu urzędach kontroli skarbowej obowiązywały sformalizowane procedury planowania i typowania podmiotów do kontroli. Plany kontroli zostały sporządzone rzetelnie, zgodnie z przyjętymi zasadami. Typując podmioty do kontroli wykorzystano istotne wskazania ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych. W procesie planowania kontroli oraz typowania podmiotów do kontroli doraźnych przestrzegano zaleceń Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Postępowania kontrolne przeprowadzane były zgodnie z planami kontroli, a przypadki odstąpienia od kontroli były uzasadnione. Do kontroli typowano podmioty o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, a kontrole kończyły się ustaleniami nieprawidłowości. Organy kontroli skarbowej, zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów, koncentrowały swoje działania na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług. [str. 43]

5. Badanie 90 postępowań kontrolnych prowadzonych przez pięć urzędów kontroli skarbowej wykazało, że były one prowadzone rzetelnie, zgodnie z obowiązującą procedurą. Postępowania zakończono po terminie określonym w art. 139 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>9</sup> (maksymalnie dwa miesiące), średni czas trwania postępowania wyniósł 419 dni, jednak o każdym przypadku niezakończenia sprawy w terminie zawiadamiano stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy (art. 140). Głównymi przyczynami przedłużania postępowań były: brak lub utrudniony kontakt z reprezentantem podmiotu, gromadzenie materiału dowodowego bez udziału strony, na podstawie wyników kontroli innych podmiotów, oczekiwanie na informacje od administracji podatkowych obcych państw, a także konieczność przeanalizowania obszernego materiału dowodowego. W co drugiej badanej sprawie współpracowano z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej oraz administracjami podatkowymi innych państw. W wyniku wspólnego działania dyrektorów urzędów, prokuratury i innych instytucji (np. CBS, ABW), w 28 z 90 postępowań wykryto organizatorów oszust. W efekcie 90 badanych postępowań kontrolnych ustalono nieprawidłowości na kwotę 1.914,6 mln zł, z której do zakończenia kontroli NIK wyegzekwowano 46,1 mln zł (2,4%). Wpłaty w relacji do ustaleń pozostawały na niskim poziomie, ponieważ podmioty 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 nie było kontaktu już na etapie postępowania kontrolnego. Dla ustalenia stanu faktycznego konieczne było

<sup>9</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.

przeprowadzenie postępowań kontrolnych w kilku podmiotach i dokonanie oceny całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego. Średni upływ czasu od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko uczestnictwa podmiotu w oszustwie podatkowym do wszczęcia postępowania kontrolnego wyniósł w przypadku kontroli doraźnych 73 dni (obejmujących 57% badanych spraw), a planowych 189 dni. W jednym przypadku postępowanie kontrolne wszczęto po 350 dniach od otrzymania od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej informacji o ryzyku wystąpienia istotnych nieprawidłowości. W ocenie NIK w podmiotach podejrzewanych o poważne oszustwa podatkowe, postępowania kontrolne powinny być wszczynane niezwłocznie, w celu skrócenia czasu reakcji organów kontroli skarbowej w takich sprawach. [str. 48]

6. W uzasadnionych przypadkach dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej informowali naczelników urzędów skarbowych o wystąpieniu przesłanek do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT, jednak w co dziesiątym postępowaniu informacje takie nie były przekazywane na bieżąco. Miało na to przeważnie wpływ uznanie przez inspektorów kontroli skarbowej za wystarczające przekazanie naczelnikom urzędów skarbowych decyzji wymiarowych, chociaż przesłanki do wykreślenia oszusta z rejestru podatników VAT zostały ujawnione w trakcie postępowania kontrolnego. W ocenie NIK konieczne jest niezwłoczne informowanie naczelników urzędów skarbowych o ujawnieniu w postępowaniu kontrolnym przesłanek do wykreślenia podmiotu z rejestru. Aktualność informacji o nieważności numerów identyfikacyjnych VAT ma zasadnicze znaczenie dla zapobiegania nadużyciom w podatku od towarów i usług. Rzetelne wypełnianie przez administrację podatkową zadań w zakresie występowania przesłanek do unieważnienia numeru identyfikacyjnego podatnika jest także istotne ze względu na wymogi wynikające z art. 23 rozporządzenia o współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w podatku od wartości dodanej. [str. 51]
7. W trzech z pięciu badanych urzędów kontroli skarbowej stwierdzono przypadki opóźnienia 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 lub we wszczynaniu postępowań przygotowawczych. W badanych sprawach nie dopuszczono do przedawnienia karalności czynów. W ocenie NIK ustalenie osób odpowiedzialnych i wyjaśnienie okoliczności popełnienia czynu zabronionego powinno nastąpić w możliwie najkrótszym terminie. Szybkość pociągnięcia sprawy do odpowiedzialności za oszustwa podatkowe działa prewencyjnie i wpływa na podnoszenie dyscypliny podatkowej. [str. 51]
8. W sześciu badanych urzędach skarbowych rzetelnie i zgodnie z przepisami prowadzono postępowania mające na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatników wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Nie stwierdzono przypadków zaniechania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika kiedy było to zasadne. W większości badanych spraw przeprowadzone postępowania zabezpieczające nie przyczyniły się na dalszym etapie do wyegzekwowania kwot wymierzonego podatku. Podmioty zaangażowane bezpośrednio w oszukańczą działalność nie miały majątku, z którego można było ściągnąć kwoty wynikające z decyzji wymiarowych organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych. [str. 53]

9. W badanych urzędach skarbowych rzetelnie prowadzono systematyczną kontrolę terminowości zapłaty zobowiązań oraz prawidłowo realizowano postępowania egzekucyjne. W większości badanych spraw podjęte działania były nieskuteczne. Nie ustalono majątku, podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne, z którego możliwa byłaby egzekucja wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych podatków. W sprawach objętych badaniem NIK z kwoty 2.337,8 mln zł zaległości, dochodzonych od 97 podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne, wyegzekwowano jedynie 8,2 mln zł, tj. 0,4%. [str. 56]

### 2.3 Uwagi końcowe i wnioski

Minister Finansów podejmował szereg działań i inicjatyw mających na celu poprawę skuteczności podległych służb w zwalczaniu oszustw w podatku od towarów i usług, w tym ograniczenie wyłudzeń podatku VAT oraz unikania zapłaty zobowiązań podatkowych. Jednak okazały się one mało skuteczne.

Istotnym problemem było zwiększenie skuteczności zwalczania grup przestępczych wykorzystujących mechanizmy podatkowe do wyłudzenia podatku od towarów i usług, grup podejmujących fikcyjne działania nakierowane na uszczuplenie należności podatkowych. Oszustwa wykrywane były przeważnie z opóźnieniem, kiedy oszuści zniknęli, czasem pozostały osoby podstawione działające jako „słupy”. Trudności występowały z ustaleniem sprawców oszustw jak i odzyskaniem uszczuplonych kwot podatku VAT.

W latach 2013–2015 na szeroką skalę występowało zjawisko wprowadzania do obiegu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, stanowiące poważne zagrożenie dla dochodów budżetu państwa. Nastąpiło pogorszenie skuteczności organów podatkowych w poborze podatków. Obniżała się relacja dochodów podatkowych do PKB oraz trzy lata z rzędu kształtowała się poniżej 15%.

Rozmiar luki w podatku od towarów i usług utrzymywał się na poziomie wyższym niż średnia wielkość tego zjawiska w krajach Unii Europejskiej. Według raportów Komisji Europejskiej w latach 2010–2013 wzrosła ona – z 18% do 27% – możliwych do osiągnięcia dochodów z VAT. W kolejnych latach nie udało się istotnie ograniczyć tego zjawiska. Luka podatkowa, utrzymująca się w znacznych rozmiarach, świadczy o niewystarczającej efektywności polskiego systemu podatkowego i potrzebie wprowadzenia nowych rozwiązań mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych.

Od dłuższego czasu podnoszone są przez różne gremia eksperckie, w tym w Ministerstwie Finansów, opinie, że dotychczasowe rozwiązania są narzędziami o ograniczonej efektywności w zwalczaniu oszustw lub nieefektywne. Potrzebne są kolejne rozwiązania zmierzające do zmniejszenia skali negatywnych zjawisk, umożliwiające skuteczne reagowanie na zagrożenia, jak i karanie sprawców oszustw. Wymienia się potrzebę wprowadzenia takich rozwiązań jak:

- obowiązek wystawiania faktur VAT za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów (centralny rejestr faktur);
- publiczny rejestr rachunków bankowych podatników;
- ograniczenie możliwości rozliczeń kwartalnych w VAT;
- powszechna standaryzacja ewidencji danych (dotyczących dokumentów, księgowości, płatności);

- dodanie kolejnych przesłanek warunkujących wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT;
- fakultatywny split payment (dzielona płatność) lub możliwość stosowania rozwiązania dzielonej płatności jako przesłanki zwalniającej od odpowiedzialności solidarnej;
- rozszerzenie zakresu odpowiedzialności solidarnej w ten sposób, że będzie miała zastosowanie zawsze w przypadku dokonywania płatności z tytułu transakcji na konto inne niż uwidocznione w bazie *on-line* podatników jako konto właściwe do rozliczeń VAT;
- ograniczenie płatności gotówkowych.

Dotychczasowe regulacje prawne oraz działania okazały się niewystarczające i nie pozwalają na skuteczne zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Minister Finansów powinien przeprowadzić gruntowną analizę rozwiązań proponowanych przez gremia eksperckie, specjalistów resortu finansów, mechanizmów stosowanych w innych krajach i podjąć niezwłoczne decyzje, które z rozwiązań mogą być wprowadzone w celu skutecznego przeciwdziałania oszustwom w VAT.

Tylko kompleksowe rozwiązania pozwolą na istotną poprawę w ograniczeniu strat wynikających z nadużyć w podatku od towarów i usług. 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.

Rozważyć należy wyodrębnienie pionu lub służby wyspecjalizowanej do zwalczania oszustw podatkowych na wielką skalę z wykorzystaniem fikcyjnych faktur, służby wyposażonej w procedury kontroli i uprawnienia adekwatne do wagi popełnianych przez zorganizowane grupy przestępstw.

Zdaniem NIK wyniki kontroli upoważniają do skierowania pod adresem Ministra Finansów następujących wniosków:

- 1) szybkie wdrożenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne;
- 2) zwiększenie współpracy organów kontroli skarbowej z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej;
- 3) zintensyfikowanie współpracy między służbami podległymi Ministrowi Finansów oraz z prokuraturą i Policją;
- 4) szybsze pozyskiwanie oraz przetwarzanie danych przy planowaniu kontroli w celu przyspieszenia reakcji na rozpoznane zagrożenia;
- 5) skoncentrowanie działań podległych służb na wykrywaniu organizatorów procederu wyłudzenia podatku zamiast na firmach „słupach”;
- 6) skuteczne egzekwowanie od dyrektorów urzędów kontroli skarbowej bezzwłocznego informowania naczelników urzędów skarbowych o wystąpieniu przesłanek uzasadniających wykreślenie oszustów z rejestru podatników VAT oraz od naczelników urzędów skarbowych wykreślenia podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, z rejestru podatników VAT czynnych oraz VAT UE;
- 7) poprawę skuteczności w odzyskiwaniu należnych kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych.

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

Oszustwa podatkowe przybierają różną formę, począwszy od prowadzenia nieujawnionej działalności gospodarczej do oszustw związanych z fikcyjnymi fakturami.

Charakterystyczne oszustwa dokonane z wykorzystaniem fikcyjnych faktur to:

- fikcyjna wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów – brak kontroli granicznych ułatwia pozorowanie takich dostaw, obowiązująca w wewnątrzwspólnotowej dostawie stawka 0% pozwala na żądanie zwrotu VAT lub obniżenie podatku należnego do budżetu państwa;
- przestępstwa karuzelowe – jako 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;
- fikcyjny eksport – dostawy do państw spoza UE, w szczególności do krajów, z którymi utrudniona jest współpraca w zakresie zwalczania oszustw podatkowych.

Celem podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne jest przede wszystkim zmniejszenie zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług poprzez odliczenie podatku naliczonego z tych faktur, zmierzające często do wyłudzenia zwrotu podatku z urzędu skarbowego. Analogiczna sytuacja pojawia się w podatku dochodowym od osób prawnych/fizycznych, gdzie wprowadzenie wymienionych faktur w ciężar kosztów uzyskania przychodów prowadzi do zaniżenia zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Oszustwa związane z wprowadzeniem do obrotu fikcyjnych faktur przybierają różne formy, począwszy od tych mniej skomplikowanych polegających na zakupie przez przedsiębiorcę jednej lub kilku fikcyjnych faktur w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, a skończywszy na tworzeniu zorganizowanych struktur przestępczych.

Niezgodne z przepisami prawa działania podatników, mające na celu wykorzystanie konstrukcji rozliczania podatku VAT do otrzymania zwrotu podatku, mogą koncentrować się na zmniejszeniu podatku należnego bądź/oraz zawyżeniu podatku naliczonego. Zmniejszenie podatku należnego jest możliwe poprzez niewykazywanie całej wartości sprzedaży. Natomiast zawyżenie podatku naliczonego może być skutkiem zawyżania kosztów działalności, m.in. poprzez wprowadzanie do rozliczeń fikcyjnych faktur dokumentujących zdarzenia, które nigdy nie miały miejsca, obrazujących przebieg zdarzeń gospodarczych niezgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem lub faktur, w których wykazano ilości i wartości w wielkościach nierzeczywistych.

Według stanu na koniec grudnia 2014 r. w urzędach skarbowych zarejestrowanych było 1.620,3 tys. podatników VAT, w tym 744,5 tys. podatników VAT UE. Podobnie jak w latach wcześniejszych liczba podatników VAT czynnych utrzymywała się na zbliżonym poziomie, natomiast wzrastała liczba podatników VAT UE. Na koniec czerwca 2015 r. liczba czynnych podatników VAT wyniosła 1.628,9 tys., a podatników VAT UE 788,5 tys.

Zgodnie z ustawą z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>10</sup> celem kontroli skarbowej jest w szczególności ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Do zakresu kontroli skarbowej należy między innymi:

- kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa,

<sup>10</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 553.

- ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Kontrolę skarbową sprawują organy kontroli skarbowej, którymi są:

- Minister Finansów jako naczelny organ kontroli skarbowej,
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej,
- dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.

Jednostkami organizacyjnymi kontroli skarbowej są urzędy kontroli skarbowej i urząd obsługujący Ministra Finansów.

Naczelnicy urzędów skarbowych działają jako organy podatkowe pierwszej instancji i organy egzekucyjne. Urzędy skarbowe wykonują w szczególności czynności poprzedzające wszczęcie postępowania egzekucyjnego, w tym wystawiają i doręczają upomnienia, wystawiają i przekazują do organów egzekucyjnych tytuły wykonawcze oraz zarządzenia zabezpieczenia, badają prawidłowość otrzymanych tytułów wykonawczych i dopuszczalność egzekucji, prowadzą egzekucję, zabezpieczanie należności pieniężnych, poszukują majątku zobowiązanych w ramach prowadzonych postępowań egzekucyjnych i zabezpieczających.

Rada Unii Europejskiej mając na uwadze, że zwalczanie uchylania się od podatku od wartości dodanej wymaga ścisłej współpracy między właściwymi organami każdego państwa członkowskiego przyjęła rozporządzenie w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Do końca 2011 r. było to rozporządzenie nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92<sup>11</sup>, a następnie w związku ze zmianami zasad współpracy, rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie wartości dodanej. Instrumenty (narzędzia) mające na celu poprawę walki z oszustwami związanymi z podatkiem od wartości dodanej w Unii Europejskiej zawarte w rozporządzeniu Rady (UE) Nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej to przede wszystkim:

- wymiana automatyczna informacji za pomocą systemu VIES o transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz podmiotach dokonujących takich transakcji, w szczególności wymiana informacji obejmująca sumę dostaw towarów i świadczenia usług (objętych informacjami podsumowującymi) przez podatników danego kraju członkowskiego UE do poszczególnych podatników z innego kraju członkowskiego UE oraz sumy dostaw towarów i świadczenia usług każdego z podatników z danego kraju członkowskiego UE do podatnika z innego kraju członkowskiego UE;
- wymiana informacji na wniosek kraju członkowskiego UE, umożliwiająca przekazywanie informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania podatku VAT;
- prowadzenie kontroli jednoczesnych, kontroli prowadzonych na wniosek państwa członkowskiego, które uzna, że prowadzenie takich kontroli będzie skuteczniejsze niż kontroli prowadzonych tylko przez jedno państwo członkowskie;

<sup>11</sup> Dz. Urz. UE L 264 z 15.10.2003, s. 1 ze zm.

- współpraca w obszarach roboczych w ramach sieci Eurofisc, polegająca na sprawnej wymianie ukierunkowanych informacji między państwami członkowskimi, pozwalająca na szybsze reagowanie na wyróżniające się nowatorstwem lub szczególnie dużą skalą metody oszustw podatkowych; Eurofisc pełni funkcję wielostronnego systemu ostrzegawczego w dziedzinie zwalczania oszustw związanych z podatkiem VAT.

W ramach Eurofisc funkcjonują cztery obszary robocze, w ramach których współpraca ukierunkowana jest na wykrywanie oszustw:

- karuzelowych oraz oszustw z wykorzystaniem znikającego podatnika,
- związanych z handlem samochodami i innymi środkami transportu,
- przy zastosowaniu procedury celnej 42, 63.

Czwarta grupa robocza to grupa obserwacyjna, w ramach której analizuje się trendy w oszustwach, nowych modelach dokonywania oszustw, metodach ich wykrywania i zwalczania. Państwo członkowskie może swobodnie wybrać, w której z grup roboczych chce uczestniczyć.

Koordynatorem udziału Polski w sieci Eurofisc jest Departament Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów. Urzędy kontroli skarbowej prowadzą analizy mające na celu typowanie podmiotów, które mają być monitorowane w sieci Eurofisc (np. uzasadnione podejrzenie, świadomego bądź nie, uczestnictwa w oszustwie karuzelowym) oraz wykrywanie nowych rodzajów oszustw w podatku od towarów i usług.

#### *1) Regulacje prawne służące zapobieganiu oszustwom podatkowym*

W ustawie o podatku od towarów i usług przewidziano regulacje mające przeciwdziałać nadużyciom prawa. Stosowanie do art. 86 ust. 1 ustawy w zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124). W przypadku gdy kwota podatku naliczonego, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy (art. 87 ustawy).

Przypadki wyłączające prawo podatników do odliczenia podatku zawarte są w art. 88 ustawy. Zgodnie z art. 88 ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy m.in.:

- pkt 1 lit. a) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący,
- pkt 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
  - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
  - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
  - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego<sup>12</sup> – w części dotyczącej tych czynności.

<sup>12</sup> Istotą tych przepisów jest to, że czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna (art. 58) oraz nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozoru (art. 83).

Zgodnie z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Przepis ten stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. Art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług odpowiada art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, z którego wynika, że każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku.

Z dniem 1 października 2013 r.<sup>13</sup> wprowadzono regulacje polegające na:

- rozszerzeniu zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na obrót niektórymi wyrobami ze stali i miedzi oraz na dodatkowe grupy towarów stanowiących odpady i surowce wtórne;
- wprowadzeniu instytucji odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe w VAT sprzedawcy w przypadku dostaw takich towarów wrażliwych, jak niektóre wyroby stalowe (nieobjęte mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwa i złoto nieobrobione – wymienione w dodanym do ustawy o podatku od towarów i usług załączniku nr 13;
- likwidacji możliwości kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych wymienionych w załączniku nr 13.

Z dniem 1 lipca 2015 r.<sup>14</sup> wprowadzone zostały kolejne zmiany polegające w szczególności na:

- rozszerzeniu katalogu towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia o wyroby z kategorii elektroniki (takie jak tablety, notebooki, laptopy, telefony komórkowe, konsole do gier wideo), towary z kategorii złota, nieobrobione plastycznie metale nieżelazne (takie jak aluminium, ołów, cynk, cyna i nikiel) oraz kolejne towary z kategorii stali;
- rozszerzeniu zakresu stosowania instytucji odpowiedzialności podatkowej na nabywców materiałów eksploatacyjnych do drukarek, niektórych towarów ze stali, niektórych metali szlachetnych oraz części biżuterii i wyrobów jubilerskich, cyfrowych aparatów fotograficznych.

## 2) Zasady zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych, egzekucja zaległości podatkowych

Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia tego dokonuje się przede wszystkim w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu (art. 33 O.p.). Decyzja o zabezpieczeniu wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 33a O.p.).

<sup>13</sup> Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 1027).

<sup>14</sup> Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 605).

Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>15</sup> (u.p.e.a.) albo w formie zabezpieczenia na wniosek (art. 33d O.p.).

Zabezpieczenia w trybie przepisów u.p.e.a. dokonuje organ egzekucyjny na podstawie wniosku wierzyciela i wystawionego przez niego zarządzenia zabezpieczenia (art. 155a § 1 u.p.e.a.). Wniosek o zabezpieczenie może również zgłosić organ kontroli skarbowej (art. 155a § 2 u.p.e.a.). Organ egzekucyjny nadaje klauzulę o przyjęciu zarządzenia zabezpieczenia do wykonania (art. 156 § 1 pkt 7 u.p.e.a.). Może też odmówić dokonania zabezpieczenia, jeżeli obowiązek, którego dotyczy zarządzenie zabezpieczenia, nie podlega zabezpieczeniu w trybie administracyjnym lub zarządzenie zabezpieczenia nie zawiera wszystkich wymaganych elementów. Na postanowienie odmawiające dokonania zabezpieczenia wierzycielowi niebędącemu jednocześnie organem egzekucyjnym przysługuje zażalenie art. 157 § 1 u.p.e.a.).

Zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych<sup>16</sup> wierzyciel był obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych.

Zgodnie z § 5 rozporządzenia wierzyciel niezwłocznie doręczał zobowiązanemu upomnienie, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekraczała dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej był krótszy niż 6 miesięcy.

Upomnienie zawierało między innymi: wskazanie wysokości i rodzaju należności pieniężnej, którą należy uiścić oraz okresu, którego dotyczy i sposobu zapłaty należności pieniężnej, rodzaju i wysokości odsetek za zwłokę (§ 4 ust. 1 pkt 1–4). Upomnienie zawierało również wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia (§ 4 ust. 1 pkt 5) oraz pouczenie, że w przypadku skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego powstaje obowiązek uiszczenia kosztów egzekucyjnych, które zaspokajane są w pierwszej kolejności (§ 4 ust. 1 pkt 6).

Wierzyciel niezwłocznie wystawiał tytuł wykonawczy, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekraczała dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej był krótszy niż 6 miesięcy (§ 6).

Egzekucja zobowiązań podatkowych odbywa się na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zgodnie z art. 29 § 2 u.p.e.a. organ egzekucyjny nie przystępuje do egzekucji, jeżeli tytuł wykonawczy nie spełnia wymogów określonych w art. 27 § 1 i 2 u.p.e.a. min.in. w zakresie ustalenia aktualnego adresu siedziby zobowiązanego. Jeżeli adres siedziby zobowiązanego wskazany w tytule wykonawczym jest nieaktualny bądź inny niż to wynika z informacji będącej w posiadaniu organu egzekucyjnego, organ ten jest uprawniony do skorzystania z instytucji nieprzystąpienia

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r. poz. 1619, ze zm.).

<sup>16</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 656. Rozporządzenie zostało z dniem 1 stycznia 2016 r. zastąpione rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 2367).

do egzekucji. Wierzyciel obowiązany jest wówczas wystawić tytuł wykonawczy zawierający aktualny adres siedziby bądź podjąć działania celem jego ustalenia. W przypadku gdy działania wierzyciela mające na celu ustalenie aktualnego adresu siedziby okażą się nieskuteczne, wierzyciel obowiązany jest wystawić tytuł wykonawczy zgodnie z posiadanymi informacjami co do ostatnio znanego adresu siedziby zobowiązanego. W takim przypadku organ egzekucyjny obowiązany jest przyjąć do realizacji tytuł wykonawczy, przy czym doręczenie zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego może okazać się nieskuteczne w świetle obowiązujących w tym zakresie przepisów o doręczeniach.

W odniesieniu do doręczenia zarządzenia zabezpieczenia i tytułu wykonawczego – na mocy art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zastosowanie mają przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>17</sup>, zgodnie z którym jednostkom organizacyjnym doręcza się pisma w lokalu ich siedziby do rąk osób uprawnionych do odbioru pism (art. 45 k.p.a.). W art. 44 k.p.a. uregulowano instytucje doręczenia zastępczego, przesłanki jej skuteczności oraz daty doręczenia. Przepis ten nie zawiera regulacji prawnych odpowiadających regulacjom zawartym w art. 151 a Ordynacji podatkowej (gdy adres siedziby osoby prawnej nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia). W obecnym stanie prawnym w sytuacji braku aktualnych danych o siedzibie podatnika, wykreślenia z Krajowego Rejestru Sądowego adresu siedziby osoby prawnej bez wskazania nowego adresu tej osoby możliwość doręczenia zarządzenia zabezpieczenia lub tytułu wykonawczego jest w istotny sposób ograniczona.

### 3) *Odpowiedzialność karna*

Na podstawie art. 62 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>18</sup> kto wystawia fakturę w sposób nierzetelny albo takim dokumentem posługuje się, podlega ustawowej karze grzywny. Zgodnie z art. 271 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny<sup>19</sup> odpowiedzialności karnej podlega funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadczają w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w § 1 w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

W obecnym stanie prawnym kwalifikacja prawna czynów polegających na wystawianiu fikcyjnych faktur uzależniona jest od indywidualnych okoliczności występujących w sprawie i nie można jednoznacznie przesądzić o słuszności kwalifikacji prawnej tych czynów z art. 62 § 2 k.k.s. czy też 271 k.k. W orzecznictwie istnieją rozbieżne stanowiska co do oceny prawnej czynów zabronionych, polegających na wystawianiu fikcyjnych faktur VAT, jak również co do interpretacji wzajemnych relacji pomiędzy art. 108 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 62 § 2 k.k.s. W świetle jednej linii orzeczniczej Sądu Najwyższego zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty podatku danej kwoty nie jest wykonanie danej określonej czynności, ale sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku. Wystawca tzw. faktury pustej, jako zobowiązany do uiszczenia wskazanego w niej podatku narusza w ocenie Sądu art. 62 § 2 k.k.s. jako wystawca nierzetelnej faktury i godzi w ten sposób w obowiązek podatkowy, co wypełnia znamiona określone w tym przepisie. W świetle drugiej linii orzeczniczej Sądu Najwyższego udokumentowanie

<sup>17</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 23.

<sup>18</sup> Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.

<sup>19</sup> Dz. U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 ze zm.

fikcyjnych transakcji „pustymi fakturami” nie wyczerpuje znamion czynu zabronionego określonego w Kodeksie karnym skarbowym, ponieważ sprawcy, którzy wystawiają fikcyjną fakturę nie godzą w żadne obowiązki podatkowe, których naruszenie penalizuje Kodeks karny skarbowy, gdyż te obowiązki w ogóle nie powstały, ponieważ kwota wykazana na fakturze jako podatek nie jest faktycznym podatkiem należnym Skarbowi Państwa, lecz kwotą „podszywającą” się pod ten podatek w celu wyłudzenia jej. W tej sytuacji występuje konieczność kierowania do prokuratury zawiadomienia o podejrzeniu przestępstw z art. 271 § 1 i 3 ustawy Kodeks karny.

## 3.2 Wyniki kontroli

### 3.2.1. Działania Ministra Finansów mające na celu zwalczanie procederu wystawiania i posługiwania się fakturami dokumentującymi czynności fikcyjne

1. Minister Finansów ukierunkował działania kontrolne na obszary szczególnie narażone na występowanie niekorzystnych zjawisk, w których oszustwa podatkowe występowały w znacznych rozmiarach. W wyniku tych działań zwiększyła się liczba i kwoty ujęte w wykrytych fakturach dokumentujących czynności fikcyjne. Inspektorzy kontroli skarbowej w 2013 r. wykryli 154,6 tys. takich faktur na kwotę 19.712,8 mln zł, w 2014 r. 207,0 tys. na kwotę 33.692,7 mln zł, w I półroczu 2015 r. 147,4 tys. na kwotę 28.177,3 mln zł, a w całym 2015 r. 360,7 tys. na kwotę 81.850,7 mln zł<sup>20</sup>. Wzrosły z 4.565,1 mln zł w 2013 r. do 9.110,8 mln zł w 2014 r. ujawnione przez kontrolę skarbową uszczuplenia<sup>21</sup> w podatku od towarów i usług, a w I półroczu 2015 r. wyniosły 6.432,6 mln zł, w tym na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów urzędy kontroli skarbowej wymierzyły podatek do zapłaty na kwotę 2.263,2 mln zł w 2013 r., 5.214,7 mln zł w 2014 r. oraz 4.880,8 mln zł w I półroczu 2015 r. W celu poprawy skuteczności przeciwdziałania oszustwom w obszarach, w których przybierały one znaczną skalę, a działania kontrolne nie przynosiły oczekiwanych rezultatów, Minister Finansów przygotował propozycje zmian legislacyjnych.

Największy udział w ustaleniach kontroli skarbowych zakończonych w 2014 r. miały nieprawidłowości ujawnione w branży paliwowej (26%), w obrocie niektórymi wyrobami z branży elektronicznej (18,3%) oraz w obrocie wyrobami stalowymi (11,3%).

1.1. W 2014 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły kontrole 309 podmiotów dokonujących obrotu paliwami, w których ustalono nieprawidłowości w podatku VAT i podatku akcyzowym na kwotę 2.850 mln zł<sup>22</sup>. W I półroczu 2015 r. przeprowadzono kontrole 226 podmiotów, a ustalenia wyniosły 2.490 mln zł. W oszustwach paliwowych, mających często charakter przestępczości zorganizowanej, uczestniczyły podmioty z innych krajów członkowskich UE oraz krajów trzecich. Na przejściach granicznych przeprowadzono akcje kontroli cystern wwożących na teren Polski paliwo. Działania podjęły urzędy kontroli skarbowej, z udziałem grup realizacyjnych wywiadu skarbowego, we współpracy z innymi służbami, między innymi Policją, Strażą Graniczną, Służbą Celną oraz Inspekcją Transportu Drogowego. W ich efekcie ujawniono 217 podmiotów wprowadzających nielegalnie do obrotu paliwo, a na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych dokonano zabezpieczeń majątkowych na kwotę prawie 100 mln zł.

<sup>20</sup> Inspektorzy kontroli skarbowej w 2012 r. wykryli ponad 150 tys. fikcyjnych faktur na kwotę 15,5 mld zł, tj. wyższą niż w 2011 r. o 9,7 mld zł.

<sup>21</sup> Uszczuplenia (ustalenia) kwoty zaniżonych zobowiązań podatkowych wynikające z naruszenia przepisów prawa podatkowego.

<sup>22</sup> W 2013 r. skontrolowano 265 podmiotów działających w tej branży, a kwota ustaleń wyniosła 1.280 mln zł.

**1.2.** Obszarem narażonym na wyłudzenie nienależnego zwrotu VAT lub unikanie zapłaty należności podatkowych był rynek produktów elektronicznych, w szczególności telefonów komórkowych, tabletów oraz konsoli do gier. Wszystkie urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły postępowania kontrolne podmiotów działających w tej branży. W 2014 r. zakończono 157 postępowań z ustaleniami w wysokości 1.435 mln zł. W I półroczu 2015 r. było to 168 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 1.977 mln zł. Według stanu na dzień 30 czerwca 2015 r. urzędy kontroli skarbowej prowadziły 627 postępowań kontrolnych w podmiotach zajmujących się obrotem elektroniką. Uszczuplenia w podatku od towarów i usług ujawnione w tych kontrolach oszacowano na 4 mld zł, a decyzjami o zabezpieczeniu objęto na majątku podatników zobowiązania na kwotę 1,6 mld zł.

**1.3.** Działaniami kontrolnymi w zakresie podatku VAT oraz podatku dochodowego prowadzonymi w skali całego kraju objęty był obrót stalą. W 2014 r. zakończono 238 postępowań kontrolnych, w których ustalono nieprawidłowości na kwotę 1.0871 mln zł. Ponadto działaniami kontrolnymi, niezakończonymi do końca I półrocza 2015 r., objętych było 16 podmiotów dokonujących obrotu wyrobami stalowymi objętymi mechanizmem odwrotnego obciążenia.

**1.4.** Przedmiotem działań kontrolnych prowadzonych przez organy kontroli skarbowej były także podmioty mające siedzibę w wirtualnych biurach. Fakt posiadania zgłoszenia takiego adresu jako siedziby podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą rozpoznany został jako istotny czynnik ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. W badanym okresie rozpoczęto 1.401 kontroli takich podmiotów, z których zakończono 532 (do września 2015 r.). Ujawniono nieprawidłowości na kwotę 5.725 mln zł, z czego 87% stanowiły ustalenia w podatku VAT. Działania wobec klientów wirtualnych biur nie były ukierunkowane na konkretną branżę, a na fakt stosowania takiej siedziby przez podmioty będące „znikającymi podatnikami”. Kontrole prowadzone były we współpracy z organami podatkowymi, organami celnymi, Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej oraz organami ścigania.

**1.5.** Prowadzone były kontrole oraz analizy mające na celu ocenę skutków wprowadzenia mechanizmu odwróconego obciążenia w obrocie złomem (w 2011 r.) oraz wyrobami ze stali (w 2013 r.).

W kwietniu 2013 r. organy kontroli skarbowej rozpoczęły kontrolę koordynowaną *Badanie prawidłowości rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług za lata 2011–2012 podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w branży recyklingowej, z uwzględnieniem oceny skuteczności wprowadzenia od 1.04.2011 r. rozliczeń w podatku od towarów i usług, zgodnie z tzw. mechanizmem „reserve charge”*. Kontrola była kontynuowana w II półroczu 2015 r. Dotychczasowe ustalenia wykazały, że po dniu 1 kwietnia 2011 r. zmniejszyła się skala oszustw podatkowych stwierdzonych w obrocie złomem w porównaniu do okresu sprzed wprowadzenia regulacji prawnych dotyczących odwróconego obciążenia. Jednocześnie zaobserwowane zostały przypadki, w których podmioty prowadzące działalność w branży recyklingowej, po wprowadzeniu odwróconego obciążenia zmieniły profil działalności na branżę nieobjętą tym mechanizmem bądź w ramach dotychczasowej działalności dokonały zmiany przedmiotu obrotu na towary opodatkowane na zasadach ogólnych. Skutkiem wprowadzenia odwróconego obciążenia był znaczny spadek w obrotach złomem w porównaniu do okresu sprzed 1 kwietnia 2011 r.

W raporcie centrum kompetencyjnego do spraw stali, z 2015 r., prezentującego wyniki analiz poprawności rozliczeń podmiotów dokonujących obrotu wyrobami stalowymi po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, wskazano, że bardzo często w przypadku

oszustw karuzelowych rodzaj towaru stanowi kwestię drugorzędną. Może to rodzić wątpliwości czy wprowadzenie mechanizmu reverse charge dla poszczególnych branż nie powoduje powstawania patologii w innych branżach, jaki będzie efekt w zakresie wpływów budżetowych, a także jaka jest granica rozszerzania mechanizmu na kolejne branże.

**2.** W latach 2014–2015 do walki z oszustwami związanymi z wprowadzaniem do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji na gruncie rozwiązań legislacyjnych wykorzystywany był mechanizm odwrotnego obciążenia oraz instytucja odpowiedzialności solidarnej nabywcy. Minister Finansów po raz pierwszy skorzystał z odwróconego obciążenia w odniesieniu do obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych<sup>23</sup> w 2011 r. W dniu 1 października 2013 r. weszła w życie ustawa z 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, która rozszerzyła katalog towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia na niektóre wyroby ze stali i miedzi oraz dodatkowe grupy towarów stanowiących odpady i surowce wtórne (wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług). Ustawa z 26 lipca 2013 r. wprowadziła także instytucję odpowiedzialności podatkowej nabywcy za zobowiązania podatkowe VAT sprzedawcy w przypadku dostaw towarów wymienionych w dodanym do ustawy załączniku nr 13 oraz zlikwidowała co do zasady możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT przez podatników dokonujących sprzedaży towarów objętych odpowiedzialnością solidarną na rzecz rozliczeń miesięcznych.

Minister Finansów monitorował skuteczność wprowadzonych rozwiązań poprzez analizę uwag i opinii zgłaszanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i izb skarbowych, wyników postępowań kontrolnych oraz sygnałów pochodzących od podmiotów zewnętrznych, w szczególności organizacji branżowych. Wyniki tych prac były wykorzystane przy tworzeniu kolejnej zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, mającej na celu wzmocnienie mechanizmów uszczelniających. W rezultacie, ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych rozszerzony został katalog towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia o kolejne grupy towarów, w odniesieniu do których zdiagnozowano największą skalę nadużyć. Od 1 lipca 2015 r. mechanizmem tym objęte są wyroby z kategorii elektroniki, złota, nieobrobione plastycznie metale nieżelazne, kolejne wyroby ze stali. Ponadto rozszerzony został zakres stosowania odpowiedzialności solidarnej oraz miesięcznych okresów rozliczeniowych dla dostaw wyrobów dodanych do załącznika nr 13 ustawy o podatku od towarów i usług, np. dla dostaw srebra i platyny w postaci surowca lub półproduktu, niektórych materiałów eksploatacyjnych do drukarek. Podwyższona została wysokość kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dokonujących dostaw paliw, minimalnej z 200 tys. zł do 1 mln zł i maksymalnej z 3 mln zł do 10 mln zł. Wprowadzono także obowiązek składania informacji podsumowujących w obrocie krajowym dla sprzedawców towarów objętych mechanizmem odwróconego obciążenia.

Mechanizm odwrotnego obciążenia spowodował ograniczenie skali oszustw w obrocie towarami, które zostały nim objęte w 2011 r. i 2013 r., co potwierdziły ustalenia kontroli prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej. Pozytywne efekty działania odwrotnego obciążenia zostały również odnotowane przez organizacje przedstawicieli branż objętych tym rozwiązaniem. Potwierdziła to także sporządzona na zlecenie Ministra Finansów ekspertyza w zakresie oceny wprowadzenia

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).

ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. mechanizmu odwróconego obciążenia na niektóre towary stalowe, w której wskazano, że nowe przepisy uniemożliwiły funkcjonowanie tzw. karuzel finansowych w przypadku obrotu towarami objętymi tymi regulacjami.

Jednocześnie wyniki analiz oraz kontroli organów kontroli skarbowej i wywiadu skarbowego wskazały, że odwrotne obciążenie nie rozwiązuje problemu oszustw w sposób systemowy, a jedynie doraźnie, ponieważ objęcie tym mechanizmem danej grupy towarów powoduje przeniesienie procedury oszustw na inne towary pozostające poza tym mechanizmem. Uszczelnienie systemu w odniesieniu do jednej grupy towarów nie jest równoznaczne z jego uszczelnieniem w całości. Nie można jednoznacznie stwierdzić czy mechanizm ten przeciwdziała oszustwom podatkowym, czy też rozszerzenie jego zakresu zwiększa skalę wyłudzeń.

Mechanizm odwróconego obciążenia został oceniony jako nieefektywny przez Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego<sup>24</sup>. W opinii z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie *Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich*<sup>25</sup> Rada uznała jego stosowanie za uzasadnione jedynie do czasu wprowadzenia nowych rozwiązań, które w sposób systemowy ograniczyłyby skalę oszustw.

Instytucja solidarnej odpowiedzialności podatkowej została wprowadzona do systemów podatkowych VAT 19 państw członkowskich. W części państw ujęta została w formie normy generalnej<sup>26</sup>, w pozostałych stosowanie tej regulacji zostało ograniczone do określonych kategorii towarów. W Polsce odpowiedzialność solidarna wprowadzona ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. jest ograniczona do towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT<sup>27</sup>. W opinii Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów z dnia 19 października 2015 r., wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej jako normy generalnej mogłoby naruszyć zasadę proporcjonalności, wyrażoną w orzecznictwie TSUE<sup>28</sup>. W trakcie prac legislacyjnych nad ustawą z dnia 26 lipca 2013 r. wstępnie planowano nadać instytucji odpowiedzialności solidarnej bardziej restrykcyjny charakter<sup>29</sup>, jednak pierwotne propozycje spotkały się z bardzo dużym sprzeciwem

<sup>24</sup> Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego została powołana na podstawie Zarządzenia nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. W jej skład weszli specjaliści z zakresu prawa podatkowego, przedstawiciele środowisk naukowych, przedsiębiorców oraz doradcy podatkowi. Zadaniem Rady było doradzanie Ministrowi Finansów w sprawach regulowanych prawem oraz przedstawianie własnych propozycji zmian przepisów prawa podatkowego. W ramach Rady działały Zespoły problemowe do spraw podatków bezpośrednich, podatków pośrednich, podatków lokalnych oraz administracji podatkowej, Ordynacji podatkowej i egzekucji administracyjnej.

<sup>25</sup> Rada zaakceptowała propozycje działającego w jej ramach Zespołu ds. Podatków Pośrednich z dnia 3 czerwca 2015 r., dotyczące rozwiązań ograniczających możliwości popełniania oszustw VAT.

<sup>26</sup> W systemie niemieckim podatnik jest odpowiedzialny za podatek VAT należny w odniesieniu do poprzedzającej transakcji, jeżeli podatek VAT od tej transakcji był wskazany na fakturze i jeżeli podatnik miał lub mógł mieć świadomość co do oszukańczych zamiarów w momencie zawierania umowy; w systemie słowackim nabywca odpowiada solidarnie za niezapłacony podatek VAT od dostarczonych mu towarów lub usług, gdy jest on świadomy lub mógł być świadomy, że podatek VAT nie zostanie zapłacony; w systemie słoweńskim administracja skarbową może wymagać zapłaty całego podatku VAT od każdego podmiotu biorącego udział w oszustwie.

<sup>27</sup> Przyjętą w polskim systemie prawnym koncepcję legislacyjną oparto na wzorach brytyjskich, które były przedmiotem badania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) i zostały uznane za zgodne z prawem unijnym.

<sup>28</sup> Wyrok C-384/04 TSUE: (...) art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zasadniczo zezwala państwom członkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których osoba jest solidarnie zobowiązana do zapłaty kwoty tytułem podatku VAT należnego od innej osoby (...) Jednakże wykonując uprawnienia, jakie zostały im przyznane przez dyrektywy wspólnotowe, państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią wspólnotowego porządku prawnego, w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności.

<sup>29</sup> Proponowano żeby odpowiedzialność solidarna miała zastosowanie, jeżeli zaistniałyby odpowiednie okoliczności, do szerszego kręgu podatników oraz żeby dotyczyła nie tylko podatku VAT przypadającego na daną dostawę pomiędzy kontrahentami, ale również podatku przypadającego w wcześniejszą albo późniejszą dostawę tych towarów, jeżeli nie zostałyby wpłacone na rachunek urzędu skarbowego oraz nie przewidywano przesłanek wykluczających stosowanie odpowiedzialności solidarnej.

podatników i organizacji przedstawicielskich. W związku z tym projektowane przepisy zostały zmodyfikowane. Zdaniem Dyrektora Departamentu wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej jako normy generalnej oznaczałoby objęcie tym instrumentem wszystkich branż, w tym również tych, gdzie nie stwierdzono nieprawidłowości, a wprowadzanie tej instytucji „zapobiegawczo” wobec wszystkich podatników mogłoby zostać uznane za nieproporcjonalne.

Obowiązująca w obecnym kształcie solidarna odpowiedzialność, uznana została przez Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego<sup>30</sup> za narzędzie o ograniczonej efektywności w zwalczaniu oszustw VAT. Domniemanie działania w dobrej wierze w przypadku nabywania towarów objętych mechanizmem solidarnej odpowiedzialności od podmiotów wymienionych w wykazie prowadzonym przez Ministra Finansów powoduje, że rozwiązanie to jest w praktyce wykorzystywane przez oszustów podatkowych, którzy składają kaucję i uzyskują w ten sposób status „podmiotu zaufanego”. Ponadto mechanizmem solidarnej odpowiedzialności objęte są podmioty dokonujące obrotu daleko mniejszą grupą towarów niż grupa wykorzystywana do wyłudzenia podatku VAT.

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego, biorąc pod uwagę skalę oszustw VAT oraz uznając dotychczas stosowane metody ich zwalczania za daleko niewystarczające, wskazała między innymi następujące rozwiązania:

- wprowadzenie centralnej ewidencji faktur i rejestrów VAT;
- zastosowanie systemu rozdzielania płatności (split payment) w branży, w której skala oszustw wydaje się być największa (np. w obrocie paliwowym), system nie byłby obowiązkowy, a służyłby wyeliminowaniu odpowiedzialności solidarnej przez nabywcę;
- ograniczenie płatności gotówkowych;
- wyłączenie ryzyka kwestionowania prawa do odliczenia (lub odpowiedzialności solidarnej przy rozszerzeniu tego mechanizmu) w przypadku zapłaty na konto wskazane przez sprzedawcę w dokumentach rejestracyjnych;
- wprowadzenie zasady składania wyłącznie miesięcznych deklaracji VAT.

Zdaniem Rady zwalczanie oszustw powinno mieć charakter kompleksowy i obejmować oprócz rozwiązań legislacyjnych również m.in. aspekty związane z funkcjonowaniem administracji podatkowej (oraz jej współpracy z innymi organami państwa) a także odpowiednich narzędzi wspomagających działania administracji. Obecnie stosowane rozwiązania legislacyjne nie są wystarczające do skutecznej ochrony przed oszustami VAT. Również efektywność organów państwa jest problematyczna. Z jednej strony wynika to z kwestii organizacyjnych (m.in. brak wystarczającej współpracy pomiędzy organami ścigania, prokuraturą oraz organami podatkowymi i skarbowymi, brak wystarczającej specjalizacji organów podatkowych) z drugiej strony widać brak skutecznych narzędzi (w szczególności informatycznych, tworzeniu i dostępu do baz danych) wspomagających identyfikację oszustw VAT. NIK podziela powyższe stanowisko Rady.

**3.** Minister Finansów w celu koordynacji działań analitycznych i kontrolnych w zwalczaniu oszustw w podatku VAT, zarządzeniem Nr 25 z dnia 25 czerwca 2013 r.<sup>31</sup> powołał Zespół do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych (dalej „Zespół”). W jego skład weszli członkowie

<sup>30</sup> Opinia z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie propozycji zespołu do spraw podatków pośrednich.

<sup>31</sup> Zarządzenie to, zmienione zarządzeniem Nr 9 z 3 lutego 2014 r., utraciło moc z dniem 4 grudnia 2014 r. Następnie podstawę działania Zespołu stanowiło zarządzenie Nr 63 z dnia 5 grudnia 2014 r.

Kierownictwa Ministerstwa Finansów, w tym nadzorujący służby podatkowe, skarbowe i celne. Do zadań Zespołu należało określanie kierunków strategicznych oraz priorytetów w zakresie zwalczania oszustw podatkowych, określanie propozycji kluczowych obszarów problemowych i priorytetowych zadań do prowadzenia długofalowej polityki w zakresie zwalczania oszustw podatkowych, formułowanie rekomendacji przez wskazywanie pożądanych kierunków przyszłych działań Ministerstwa Finansów, monitorowanie źródeł oszustw podatkowych oraz identyfikowanie potrzeb i problemów służb podatkowych w zakresie ich zwalczania, ewaluacja i monitorowanie obowiązujących oraz projektowanych aktów i rozwiązań normatywnych z zakresu zwalczania oszustw podatkowych.

W 2014 r. odbyło się 15 posiedzeń Zespołu. Przedmiotem spotkań były między innymi zagadnienia dotyczące wprowadzenia jednolitego pliku audytowego, strategia działań zmierzających do poprawy ściągalności podatków oraz zwiększenia efektywności administracji podatkowej na lata 2014–2017, propozycje zmian w zastosowaniu odwróconego obciążenia i odpowiedzialności solidarnej w podatku VAT, różnicowanie stawek odsetek za zwłokę. W ramach prac Zespołu prowadzony był także monitoring stopnia realizacji Planu Działań<sup>32</sup>. Sformułowane przez Zespół rekomendacje dotyczyły między innymi zastosowania reguły odwrotnego obciążenia dla złota, telefonów komórkowych, smartfonów, tabletów i konsoli do gier, a także podniesienia wartości minimalnej i maksymalnej kaucji gwarancyjnej dla podmiotów dokonujących obrotu paliwami.

W okresie od 1 stycznia do 25 listopada 2015 r. odbyło się sześć posiedzeń Zespołu, których przedmiotem było w szczególności: wyłudzenie podatku VAT, korzyści i zagrożenia związane z mechanizmem odwróconego obciążenia, przyczyny wzrostu zaległości podatkowych oraz niższych niż zakładano wpływów z podatku VAT, stan realizacji Planu Działań, zagadnienie luki podatkowej w VAT, a także propozycje działań zmierzających do ograniczenia oszustw w VAT i możliwości wprowadzenia centralnego rejestru faktur. Na posiedzeniu w dniu 30 września 2015 r. Zespół rekomendował podjęcie działań doraźnych i legislacyjnych w celu skuteczniejszego zwalczania oszustw podatkowych, w tym podjęcie inicjatywy zmiany prawa karnego w zakresie zaostrzenia kar za wystawianie pustych faktur, ścisłą współpracę z Policją i prokuraturą przy zwalczaniu oszustw podatkowych i skupienie się na identyfikowaniu organizatorów procederu wyłudzenia podatku zamiast na firmach „słupach”.

**4.** W dniu 30 stycznia 2014 r. pomiędzy Ministrem Finansów, Ministrem Spraw Wewnętrznych i Prokuratorem Generalnym zostało zawarte *Porozumienie o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej*. Pełnomocnicy do spraw realizacji porozumienia, ze strony Ministra Finansów Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, podpisali w dniu 14 marca 2014 r. deklarację w sprawie powołania Zespołu eksperckiego do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy (dalej „Zespół ekspercki”), w skład którego weszli przedstawiciele Policji, prokuratury i Ministerstwa Finansów. Zespół ekspercki został powołany w celu opracowania propozycji kierunków zmian prawnych służących wzmocnieniu mechanizmów przeciwdziałania przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy i ograniczeniu strat budżetu państwa w związku z tego rodzaju przestępstwami. Zadaniem Zespołu eksperckiego było ponadto dokonanie

<sup>32</sup> Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017, przyjęte przez Kierownictwo Ministerstwa Finansów w dniu 8 kwietnia 2014 r. w celu realizacji rekomendacji Rady Ecofin dla Polski z grudnia 2013 r.

przebiegu procedur, standardów i metodyki działania poszczególnych służb i organów wraz z opracowaniem propozycji wspólnych przedsięwzięć, w tym szkoleń, dokonanie analizy zasad współdziałania służb, organów i instytucji w zakresie przeciwdziałania i zwalczania przestępczości podatkowej.

**4.1.** Dla realizacji celów porozumienia Minister Finansów, reprezentowany przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, zawarł w dniu 16 lipca 2014 r. *Porozumienie o współpracy z Krajową Szkołą Sądownictwa i Prokuratury* w zakresie organizowania i prowadzenia szkoleń kadr sądownictwa i prokuratury oraz pracowników i funkcjonariuszy urzędu obsługującego Ministra Finansów i podległych jednostek. Na mocy tego porozumienia zorganizowane zostały szkolenia na temat ujawniania i zwalczania przestępczości podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT i podatku akcyzowego. W 2014 r. uczestniczyło w nich 84 sędziów orzekających w sprawach karnych oraz 147 prokuratorów i asesorów Prokuratur Apelacyjnych w Lublinie, Warszawie, Katowicach i Gdańsku. W 2015 r. szkolenia zorganizowano dla 80 sędziów orzekających w sprawach karnych oraz 131 prokuratorów i asesorów Prokuratur Apelacyjnych we Wrocławiu, Krakowie, Rzeszowie i Białymstoku.

**4.2.** W wyniku działań Zespołu eksperckiego, w dniu 17 grudnia 2014 r. podpisane zostało między Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej a 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*. Przedmiotem porozumienia było określenie zakresu, zasad i form współpracy dyrektorów urzędów kontroli skarbowej z naczelnikami zarządów CBŚP. W ramach porozumienia w I półroczu 2015 r. prowadzono wspólnie 577 spraw, wobec 867 podmiotów lub osób podejrzewanych o spowodowanie strat Skarbu Państwa na kwotę 4.802 mln zł. Uszczuplenia stwierdzone w prawomocnych decyzjach podatkowych wyniosły 2.646 mln zł. Postawiono zarzuty karne 1.828 osobom, a 241 osób objęto aktem oskarżenia. W prowadzonych przez CBŚP i urzędy kontroli skarbowej postępowaniach zabezpieczono 687 mln zł, w tym na rachunkach bankowych 166 mln zł i 59 tys. euro.

**4.3.** Powołana, w ramach Zespołu eksperckiego, *Grupa zadaniowa ds. rozwiązań systemowych* skierowała w lutym 2015 r., za pośrednictwem sieci Eurofisc, zapytanie do administracji podatkowych państw UE dotyczące funkcjonowania wyspecjalizowanych organów powołanych do ścigania zorganizowanej przestępczości podatkowej (szczególnie w zakresie VAT) oraz ich uprawnień. Udzielone odpowiedzi na temat ostatnio wprowadzonych rozwiązań legislacyjnych, organizacyjnych i systemowych, które ograniczyły przestępczość w VAT i zwiększyły skuteczność jej ścigania poddane zostały analizie.

**4.4.** Z inicjatywy Zespołu eksperckiego, przeprowadzone zostało badanie ankietowe<sup>33</sup> mające na celu zdiagnozowanie barier w skutecznym zwalczaniu przestępczości związanej z VAT i akcyzą. Wyniki badania uwzględnione zostały w przygotowanym przez Zespół ekspercki raporcie *Przestępczość związana z podatkiem od towarów i usług – propozycje rozwiązań systemowych. Raport wstępny z lipca 2015 r.*

<sup>33</sup> Ankiety skierowano do prokuratorów, funkcjonariuszy i pracowników organów i instytucji współdziałających w zakresie zwalczania przestępczości w podatku VAT i akcyzie, tj. Ministerstwa Finansów, Prokuratury Generalnej i wybranych Prokuratur Apelacyjnych i Okręgowych, ABW, Zarządów Generalnego Biura Śledczego i Wydziałów Przestępczości Gospodarczej Komend Wojewódzkich, urzędów kontroli skarbowej, wyspecjalizowanych urzędów skarbowych, izb i urzędów celnych. Zebrano ponad 1300 ankiet.

W raporcie, na podstawie obserwacji służb zwalczających przestępczość podatkową stwierdzono między innymi, że stworzone ułatwienia prawne i gwarancje, mające na celu ochronę swobody działalności gospodarczej są wykorzystywane przez przestępców i utrudniają wyeliminowanie oszukańczych praktyk, przynoszących szkodę zarówno Państwu jak i uczciwym przedsiębiorcom. W ocenie ekspertów obowiązujące przepisy, będąc dość represyjnymi wobec podatników, są całkowicie nieprzystosowane dla ustalania prawidłowego wymiaru zobowiązań podatkowych wobec osób, które wykorzystują status podatnika dla prowadzenia działalności przestępczej. Koniecznym jest, w ocenie ekspertów, rozdzielenie reakcji Państwa, zarówno w aspekcie karnym, jak i podatkowym, na działania podejmowane wobec podatników i działania podejmowane wobec zorganizowanych grup przestępczych, które czerpią nielegalne dochody z nadużywania konstrukcji podatkowych. Jako rozwiązanie, które umożliwi realizację tych założeń, wskazano stopniowe przekształcanie dzisiejszej kontroli skarbowej w profesjonalną policję skarbową oraz stworzenie odrębnej procedury kontrolnej, która miałaby zastosowanie przy określaniu prawidłowej wysokości zobowiązań podatkowych podmiotów, wobec których zaistniało uzasadnione podejrzenie podejmowania celowych działań nakierowanych na uszczuplenia należności Skarbu Państwa. Niezależnie od tego, Zespół ekspercki zgłosił postulat jak najszybszego wprowadzenia zmian mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego, tj.:

- obowiązku wystawiania faktur VAT za pośrednictwem serwera Ministerstwa Finansów (centralny rejestr faktur),
- publicznego rejestru rachunków bankowych podatników,
- standaryzacji ewidencji danych dotyczących transakcji,
- ograniczenia możliwości rozliczeń kwartalnych,
- stworzenia możliwości natychmiastowego zawieszenia aktywności podatnika dla transakcji wewnątrzspółnotowych w VIES i szybszego wykreślenia z rejestru czynnych podatników VAT,
- kategorii podatnika certyfikowanego (zaufanego),
- fakultatywnego *split payment* (dzielona płatność).

Obok tych propozycji niezbędne jest, w opinii ekspertów, wprowadzenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności ścigania przestępstw skarbowych, a także zmian dotyczących wirtualnych biur i skutecznego egzekwowania obowiązku płatności przez rachunki bankowe powyżej określonej kwoty.

**5.** Niezależnie od prac Zespołu do spraw efektywności zwalczania oszustw podatkowych, międzyresortowego Zespołu eksperckiego oraz Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego i formułowanych przez te gremia opinii oraz propozycji zmian mających na celu ograniczenie oszukańczych praktyk, kierunki nowych rozwiązań rozważane były także w Departamencie Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów.

Ograniczona skuteczność wprowadzonych mechanizmów mających zapobiegać oszustwom w podatku VAT, wskazywała na konieczność podjęcia działań zmierzających do dalszego uszczelnienia systemu podatku VAT. Efektem tych analiz były propozycje modyfikacji obowiązujących rozwiązań legislacyjnych, przedstawione w notatce z dnia 23 stycznia 2015 r. nadzorującemu wówczas Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów Podsekretarzowi Stanu Jarosławowi Nenemanowi. Propozycje obejmowały zarówno działania o horyzoncie długofalowym, tj.:

- wprowadzenie systemu centralnej ewidencji faktur,
- jednej stawki VAT,

- systemu *on-line* dla rejestracji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących,
- rozszerzenie uprawnień organów podatkowych i skarbowych do wglądu w rachunki bankowe podatników,

jak i działania o horyzoncie krótkookresowym. Do rozwiązań, które powinny być wprowadzone w pierwszej kolejności zaliczono:

- likwidację możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla przedsiębiorców rozpoczynających działalność opodatkowaną podatkiem VAT przez okres dwóch pierwszych lat, niezależnie od rodzaju prowadzonej działalności i wartości zrealizowanych dostaw towarów i świadczonych usług;
- odmowę rejestracji podmiotu jako podatnika VAT czynnego lub zwolnionego, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podmiot ten nie istnieje albo nie ma możliwości skontaktowania się z nim (a w przypadku rejestracji przez przedstawiciela – rejestracja byłaby uzależniona od zgody na objęcie przedstawiciela odpowiedzialnością solidarną);
- wprowadzenie jako jednej z przesłanek zastosowania odpowiedzialności solidtarnej okoliczności przekazywania zapłaty na rachunek bankowy założony poza granicami kraju.

W dniu 25 lutego 2015 r. Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów skierował na posiedzenie Kierownictwa Ministerstwa Finansów *Notatkę w sprawie konieczności przygotowania projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług w związku z procederem oszustw i nadużyć w podatku od towarów i usług oraz podjęcia zmian o charakterze długookresowym, zawierającą po części nowe, po części przedstawione już w styczniu 2015 r. propozycje zmian w ustawie o podatku od towarów i usług:*

- likwidacja możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych dla przedsiębiorców rozpoczynających działalność objętą zakresem podatku VAT przez okres dwóch pierwszych lat, a dla podatników mających numer VAT UE bez względu na okres prowadzonej działalności;
- odmowa rejestracji podmiotu jako podatnika VAT gdy spełnione są wskazane przesłanki;
- rozszerzenie zakresu odpowiedzialności solidtarnej w ten sposób, że będzie miała zastosowanie zawsze w przypadku dokonywania płatności z tytułu transakcji na konto inne niż uwidocznione w bazie *on-line* podatników jako konto właściwe do rozliczeń VAT;
- obowiązek składania elektronicznie deklaracji miesięcznych przez podatników VAT UE;
- dodanie jako kolejnej przesłanki warunkującej wykreślenie podatnika z rejestru – nieskładanie deklaracji przez okres 3 miesięcy dla podatników rozpoczynających działalność (przez okres dwóch lat) oraz sześć miesięcy dla pozostałych podatników.

Ponadto Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów w dłuższym okresie rekomendował wprowadzenie:

- centralnej ewidencji faktur,
- systemu *on-line* dla rejestracji sprzedaży detalicznej,
- możliwości stosowania rozwiązania dzielonej płatności jako przesłanki zwalniającej od odpowiedzialności solidtarnej.

Kierownictwo Ministerstwa Finansów nie podjęło decyzji o rozpoczęciu prac zmierzających do wdrożenia powyższych rekomendacji, w tym opracowania harmonogramu prac. Podsekretarz Stanu Jarosław Neneman w piśmie z dnia 9 listopada 2015 r. wskazał, że *wprowadzenie w życie powyższych propozycji, które miałyby szerokie oddziaływanie nie tylko na podmioty parające się oszukańczym procederem wyłudzeń i unikania opodatkowania, ale również na uczciwych podatników, wymagałoby dokonania stosownych zmian legislacyjnych (poprzedzonych szczegółowymi*

*konsultacjami z organizacjami przedstawicielskimi), nie tylko w zakresie ustawy o VAT, ale również innych regulacji. W momencie zatem ich rekomendowania przez Departament Podatku od Towarów i Usług brak było realnych szans na skuteczne przeprowadzenie stosownych prac legislacyjnych w zakresie nowych projektów stosownych aktów prawnych. (...) prace nad rozwiązaniami wprowadzonymi w życie przepisami ustawy nowelizującej z dnia 9 kwietnia 2015 r. (a więc rozwiązaniami zdecydowanie mniej kontrowersyjnymi, wpisującymi się generalnie w rozwiązania przewidziane przepisami unijnymi), prowadzone były od I kwartału 2014 r. Ww. proponowane rozwiązania, z uwagi na ich złożony charakter, nie mogły również zostać włączone do procedowanego wcześniej projektu ustawy nowelizującej i objęte procesem legislacyjnym, którego przedmiotem była ta właśnie nowela ustawy o VAT. (...) złożony i istotny charakter nie pozwalał na włączenie do projektu ustawy przepisów, których potencjalna nawet skuteczność i ewentualny wpływ na warunki prowadzenia działalności gospodarczej nie zostały potwierdzone odpowiednimi analizami. (...) W tym kontekście zatem prowadzenie prac (a co za tym idzie również formułowanie harmonogramu) w sytuacji oczywistego braku możliwości wdrożenia ich rezultatów w życie – było niecelowe i bezużyteczne. W związku z tym nie były prowadzone prace nad ich wdrożeniem.*

Minister Finansów w piśmie z dnia 10 listopada 2015 r. wskazał, że zaproponowane rozwiązania mogłyby okazać się skuteczne w przeciwdziałaniu oszustwom, nie podjął jednak decyzji o kontynuowaniu prac, ponieważ uznał, iż brak jest realnych szans na skuteczne przeprowadzenie prac legislacyjnych. Minister Finansów zwrócił także uwagę, że wprowadzenie niektórych zmian w przepisach prawa wymaga współpracy i zgody innych resortów, co w niektórych przypadkach utrudnia lub wręcz wstrzymuje inicjatywę legislacyjną na bardzo wczesnym jej etapie. Jako przykład Minister Finansów wskazał zgłaszaną przez Ministerstwo Finansów propozycję obniżenia określonego w przepisach o swobodzie działalności gospodarczej progu kwotowego z 15.000 euro do 3.000 euro dla obowiązkowego rozliczania się przedsiębiorców w formie bezgotówkowej. Propozycja ta nie była uwzględniana w kolejnych projektach ustaw procedowanych przez Ministerstwo Gospodarki z uwagi na negatywne stanowisko resortu gospodarki w tym zakresie<sup>34</sup>. *Jeśli zatem tak mało uciążliwe dla przedsiębiorców regulacje jak zmniejszenie progu dla obrotu bezgotówkowego nie były uwzględniane, to wprowadzenie rozwiązań zdecydowanie bardziej uciążliwych (lub odbieranych negatywnie przez przedsiębiorców – np. rozszerzenie uprawnień do wglądu w rachunki bankowe) – było nierealne.*

Nie zostały podjęte prace nad propozycjami długookresowych rozwiązań, mających poprawić skuteczność zwalczania oszustw oraz uszczelnić system podatku VAT, zgłoszonych w styczniu i lutym 2015 r. przez Departament Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów, a następnie sygnalizowanych przez zespoły doradcze i eksperckie utworzone przez Ministra Finansów. W ocenie NIK należało na bieżąco prowadzić prace analityczne nad propozycjami rozwiązań zarówno o horyzoncie krótkookresowym, jak i długookresowym, w celu przygotowania projektów stosownych aktów prawnych. Spodziewany brak akceptacji dla poszczególnych propozycji ze strony innych resortów czy organizacji przedstawicielskich biorących udział w procesie legislacyjnym, jak również bliskie zakończenie prac Sejmu RP VII kadencji, nie powinno stanowić bariery dla przygotowywania nowych rozwiązań.

<sup>34</sup> Propozycja obniżenia progu kwotowego dla obowiązkowych rozliczeń bezgotówkowych była zgłaszana w ramach procedowania nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej we wrześniu 2014 r. oraz nowej ustawy Prawo działalności gospodarczej w styczniu 2015 r. Minister Gospodarki uznał, że wprowadzenie ww. rozwiązań nie przyczyni się do istotnego ograniczenia szarej strefy, a ponadto istnieje niewystarczająca infrastruktura płatnicza oraz wysokie koszty usług bankowych.

6. Regulacją o charakterze uszczelniającym system poboru podatków jest uchwalona w dniu 10 września 2015 r. ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>35</sup>. Istotną zmianą w tym zakresie są przepisy wprowadzające obowiązek przesyłania przez podatnika, na żądanie organu podatkowego, części lub całości ksiąg podatkowych w ustalonym formacie i jednolitej strukturze (dalej „jednolity plik kontrolny” lub „JPK”). Zmiany mają na celu wzmocnienie efektywności weryfikacji ksiąg podatkowych i dowodów księgowych, a tym samym sprawniejsze wykrywanie oszustw, szczególnie w podatku VAT.

Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów w grudniu 2011 r. przedstawił koncepcję Jednolitego Pliku Kontrolnego. W czerwcu 2012 r. powołany został zespół do opracowania założeń oraz harmonogramu wdrożenia JPK. Od lipca 2012 r. prowadzone były prace legislacyjne nad założeniami do nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa, które zostały przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r. Na podstawie założeń opracowano projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Prace nad JPK prowadzone były w ramach projektu e-Podatki. W okresie od marca 2013 r. do grudnia 2014 r. opracowana została *Koncepcja biznesowa Kontroli podatkowej*. W dniu 2 stycznia 2015 r. powołany został *Zespół projektowy do spraw opracowania zasad kontroli z wykorzystaniem JPK*, w ramach którego kontynuowano prace nad tym narzędziem. Zmiany dokonane w Ordynacji podatkowej nowelą z dnia 10 września 2015 r.<sup>36</sup> dotyczące przekazywania dowodów księgowych w postaci elektronicznej o ustalonej strukturze zmierzają do wprowadzenia koncepcji JPK opracowanej przez OECD. Takie rozwiązanie funkcjonuje między innymi w Holandii, Austrii, Portugalii, Słowenii, Estonii, Luksemburgu.

Do innych zmian mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego, usprawnienie postępowań podatkowych, wprowadzonych ustawą z dnia 10 września 2015 r., należą także zmiany w zakresie pełnomocnictw, doręczeń, związane z postępowaniem dowodowym, np.:

- a) umożliwienie przejęcia przez organ kontroli skarbowej, mający szerszy dostęp do danych bankowych, postępowania prowadzonego przez organ podatkowy pierwszej instancji (dodano od 1.01.2016 r. art. 18d);
- b) rozszerzenie na dyrektora izby skarbowej i dyrektora izby celnej, w toku postępowania odwoławczego, uprawnienia do uzyskiwania informacji z banku lub z innych instytucji finansowych, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku (zmieniono od 1.01.2016 r. art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej);
- c) umożliwienie zwrócenia się przez organ podatkowy do strony postępowania (kontrolowanego) o przetłumaczenie na język polski, na własny koszt, przedłożonych przez nią dokumentów sporządzonych w języku obcym (dodano od 1.01.2016 r. art. 189 § 3);
- d) doprecyzowanie zakresu umocowania kuratora w postępowaniu podatkowym poprzez nadanie mu statusu pełnomocnika strony we wszystkich sprawach podatkowych (dodano od 1.07.2016 r. art. 138d § 2), status dotyczy wyłącznie kuratorów, którzy zostali ustanowieni na wniosek organów podatkowych;

<sup>35</sup> Dz. U. poz. 1649.

<sup>36</sup> Unormowania w tym zakresie wchodzi w życie w różnych terminach, od 1.07.2016 r. obowiązek ten ciąży na „dużych” w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorcach, natomiast w okresie od 1.07.2016 r. do 30.06.2018 r. mali i średni przedsiębiorcy mogą przekazywać dane w formie, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

- e) wprowadzenie regulacji, aby strona, która zmieniła adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim UE miała obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń (art. 138f § 1 pkt 1 od 1.01.2016 r.);
- f) wprowadzenie instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby nieobecnej (art. 138l) oraz dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (art. 138m); dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej pełnomocnik tymczasowy byłoby wyznaczony w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw; pełnomocnik będzie upoważniony do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd (zmiany od 1.01.2016 r.);
- g) zmianę art. 151a pozwalającą doręczać pisma reprezentantom osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami, gdy podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności; w razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia (zmiany od 1.01.2016 r.).

**7.** W dniu 7 sierpnia 2014 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej i Komendant-Rektor Wyższej Szkoły Policji w Szczytnie podpisali *Porozumienie o współpracy w zakresie organizowania i prowadzenia szkoleń dla pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej i innych służb państwowych*. Efektem zawartego porozumienia było zorganizowanie specjalistycznych szkoleń z zakresu analizy kryminalnej dla 40 analityków z urzędów kontroli skarbowej.

**8.** W dniu 12 sierpnia 2014 r. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zawarł z Szefem Centralnego Biura Antykorupcyjnego *Porozumienie w sprawie współdziałania*. Strony zobowiązały się do koordynacji wspólnych działań, w tym operacyjno-rozpoznawczych i dochodzeniowo-śledczych, wymiany informacji, prowadzenia czynności kontrolnych, organizacji wspólnych szkoleń podległych funkcjonariuszy i pracowników, wymiany doświadczeń i wniosków wynikających z realizacji ustawowych zadań oraz wykorzystania zaplecza logistycznego.

**9.** W dniu 25 sierpnia 2014 r. Ministerstwo Finansów oraz Ministerstwo Gospodarki opublikowały pierwszy *list ostrzegawczy* o zagrożeniach oszustwami podatkowymi w obrocie elektroniką, a w dniu 13 listopada 2014 r. drugi o zagrożeniach w obrocie paliwami. Celem listów było poinformowanie o wykrytych nadużyciach w podatku VAT. Listy ostrzegawcze zawierały charakterystykę oszustwa oraz pouczenie o konieczności podjęcia środków ostrożności przy doborze dostawcy, w celu uniknięcia posądzenia o zamierzone uczestniczenie w przestępstwie.

**10.** W urzędach kontroli skarbowej utworzone zostały centra kompetencyjne, w tym dla obszarów: paliwa, wyroby stalowe, elektronika, złom, obrót wewnątrzspółnotowy, wirtualne biura, obrót spółkami i handel kosztami. Do zadań merytorycznych centrów kompetencyjnych należało ustalanie rodzajów nieprawidłowości występujących w analizowanej branży, opracowywanie metodologii ich wykrywania, typowanie podmiotów do kontroli i koordynowanie postępowań kontrolnych oraz przedstawianie propozycji zmian legislacyjnych.

**11.** W organach kontroli skarbowej wdrożona została w 2014 r. platforma informacyjna o podmiotach podejrzanych o udział w oszustwach w podatku od towarów i usług w handlu wewnątrzwspólnotowym – POLFISC.

Nowe narzędzie służyło tworzeniu bazy podmiotów podejrzanych o dokonywanie oszustw podatkowych, wytypowanych przez centrum kompetencyjne w obszarze transakcji wewnątrzwspólnotowych oraz wyniki typowań prowadzonych przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej dla podmiotów, w stosunku do których planowane jest wszczęcie postępowań kontrolnych. Budowane przez POLFISC powiązania pomiędzy kontrahentami umożliwiały monitorowanie zjawisk gospodarczych i trendów w oszustwach. Zautomatyzowany proces zamieszczania na platformie POLFISC informacji o podmiotach wytypowanych do kontroli służył szybszemu identyfikowaniu podmiotów podejrzanych i podejmowaniu działań kontrolnych. Narzędzie umożliwiało również bieżące monitorowanie przebiegu postępowań kontrolnych oraz ich efektów.

**12.** W badanym okresie Minister Finansów podejmował działania mające na celu poprawę skuteczności egzekwowania należności pieniężnych, w tym zobowiązań podatkowych wynikających z wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Przygotowane oraz wprowadzane zostały zmiany o charakterze organizacyjnym i prawnym. W 2014 r. w Izbie Skarbowej w Opolu powołane zostało Centrum Kompetencyjne Spraw Wierzycielskich, a w Izbie Skarbowej w Szczecinie Centrum Kompetencyjne Egzekucji Administracyjnej. W izbach i urzędach skarbowych utworzone zostały komórki wierzycielskie.

Z dniem 8 września 2016 r. wchodzi w życie zmiany przepisów o postępowaniu egzekucyjnym, wprowadzone ustawą z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych ustaw<sup>37</sup>, umożliwiające dokonywanie zajęć rachunków bankowych z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Krajowa Izba Rozliczeniowa, we współpracy z Ministerstwem Finansów, prowadzi działania w zakresie rozwoju funkcjonalności systemu OGNIVO w kierunku zapewnienia możliwości dokonywania elektronicznych zajęć rachunków bankowych i elektronicznej obsługi pism związanych z egzekucją z rachunku bankowego.

**13.** Mimo podejmowanych przez Ministra Finansów działań mających na celu ograniczenie oszustw podatkowych, w latach 2013–2014 oraz w I półroczu 2015 r. nastąpiło pogorszenie skuteczności organów podatkowych w poborze podatków. Występowało wysokie ryzyko oszustw podatkowych w szczególności związanych z wprowadzaniem do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji, stanowiących poważne zagrożenie dla dochodów budżetu państwa.

Wskaźnik realizacji podatków mierzony relacją wpływów bieżących pomniejszonych o nadpłaty wymagalne do należności powstałych w okresie bieżącym w 2014 roku wyniósł 96,0% i uległ pogorszeniu w porównaniu z 2013 r. o 0,6 punktu procentowego. Dalsze pogorszenie ściągłości dochodów przez urzędy skarbowe nastąpiło w I półroczu 2015 r. Wskaźnik realizacji podatków za I półrocze 2015 r. wyniósł 93,7% i był niższy od wskaźnika za I półrocze 2014 r. o 1,9 punktu procentowego. Na pogorszenie realizacji podatków miał wpływ znaczny wzrost zaległości bieżących, w szczególności w podatku od towarów i usług<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> Dz. U. z 2015 poz. 1311, ze zm.

<sup>38</sup> Zaległości bieżące (razem w VAT, CIT i PIT) według stanu na koniec 2014 r. w porównaniu do stanu na koniec 2013 r. wzrosły o 28,6%, z tytułu VAT o 45,5%. Zaległości te według stanu na koniec I półrocza 2015 r. w porównaniu z analogicznym okresem roku poprzedniego wzrosły o 49,5%, z tytułu VAT o 64,0%.

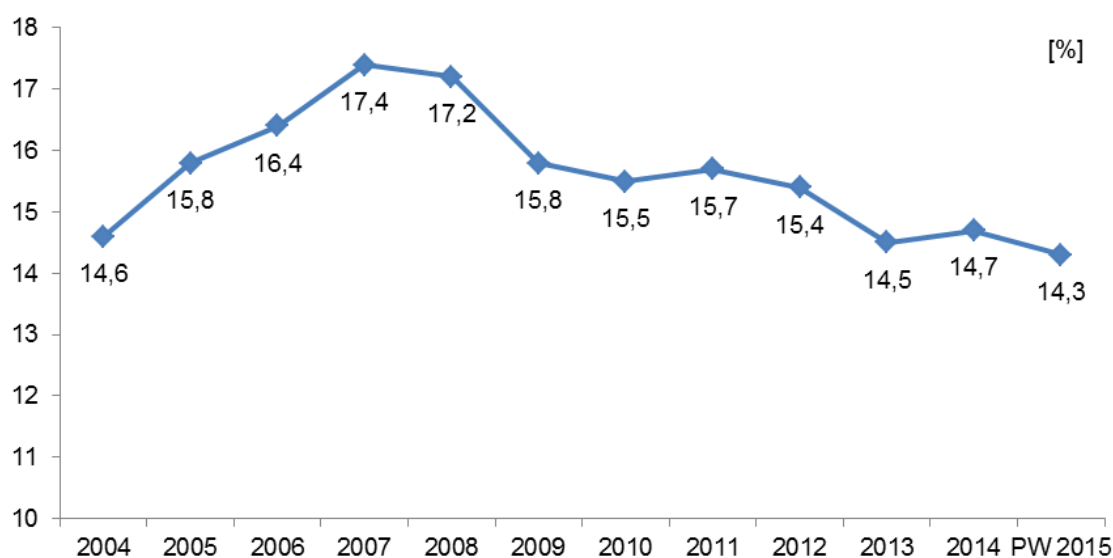
Wskaźnik realizacji zaległości z lat ubiegłych, liczony jako relacja wpływów do zaległości z lat ubiegłych, w 2014 r. wyniósł 8,7% i był o 4,0 punkty procentowe niższy niż 2013 r. W I półroczu 2015 r. wskaźnik ten uległ dalszemu pogorszeniu, wyniósł 5,6% i był o 1,1 punktu procentowego niższy niż w I półroczu 2014 r. Pogorszenie się wskaźnika było wynikiem znacznego wzrostu zaległości z lat ubiegłych.

Istotną przyczyną zwiększania się zaległości podatkowych był wzrost kwot do zapłaty wynikających z decyzji pokontrolnych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, z kwoty 5.109,5 mln zł na koniec 2013 r. do 14.100,5 mln zł na koniec czerwca 2015 r. Większość tych decyzji została wydana po przeprowadzeniu kontroli skarbowych i kontroli podatkowych, w trakcie których nie było żadnego kontaktu z podatnikiem. Kontrolowane spółki często 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 nie było kontaktu już na etapie postępowania kontrolnego. Ich siedziby były rejestrowane pod wirtualnymi adresami, co utrudniało ustalenie, czy podatnik faktycznie prowadzi działalność oraz jaki jest rzeczywisty adres jego siedziby.

W latach 2012–2015 obniżała się relacja dochodów podatkowych do PKB oraz trzy lata z rzędu – w latach 2013–2015 – kształtowała się poniżej 15%. Wskazuje to na małą skuteczność Państwa w zwalczaniu negatywnych zjawisk, w tym procederu wystawiania i posługiwania się fakturami dokumentującymi czynności fikcyjne.

Wykres

Relacja dochodów podatkowych do PKB w latach 2004–2015



Źródło: Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku z aktualizacją przewidywanego wykonania w 2015 r.

Zauważalny był wyraźny niekorzystny trend dochodów z VAT. Dochody budżetu państwa z tego źródła w latach 2012–2013 obniżyły się dwa lata z rzędu, tj. z 120,8 mld zł w 2011 r. do 113,4 mld zł w 2013 r. Nieznaczna poprawa wystąpiła w 2014 r., dochody wyniosły 124,3 mld zł. W 2015 r. przewidywane jest ich obniżenie w porównaniu do wielkości z 2014 r. Przyczyną jest duża luka podatkowa, na którą składa się zorganizowany na znaczną skalę proceder wyłudzenia podatku VAT oraz działalność gospodarcza w szarej strefie.

**14.** Oszustwa związane z wyłudzeniem podatku VAT mają istotny wpływ na powstawanie i rozmiar luki podatkowej w VAT. Według raportu z maja 2015 r.<sup>39</sup> opracowanego na zlecenie Komisji Europejskiej, luka w podatku VAT w Polsce w 2012 r. stanowiła 25% teoretycznych wpływów z VAT (9.391 mln euro)<sup>40</sup> i w stosunku do roku poprzedniego wzrosła o 6 punktów procentowych. Był to najwyższy wzrost w krajach Unii, podobny odnotowała także Słowacja. W 2013 r. luka w VAT wzrosła do 27% teoretycznych dochodów z tego podatku. Rozszerzenie luki podatkowej w VAT, w stosunku do 2012 r., odnotowały, oprócz Polski, Estonia, Finlandia, Grecja, Litwa i Włochy. W pozostałych państwach członkowskich luka w VAT bądź uległa obniżeniu bądź pozostała na niezmiennym poziomie. Wielkość realizowanych dochodów z podatku od towarów i usług oraz skala ujawnionych oszustw podatkowych wskazuje, że w latach 2014–2015 poziom luki w podatku VAT nie uległ istotnemu obniżeniu.

Według szacunków PwC<sup>41</sup> luka podatkowa w VAT w 2013 r. stanowiła 2,9% PKB, w 2014 r. 2,4% PKB, a w 2015 r. wyniesie około 3,0% PKB.

Minister Finansów w ramach działań mających na celu zwiększenie stopnia przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiających efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017 zaplanował stworzenie rocznego raportu prezentującego zmiany w czasie luki podatkowej. Celem tego działania jest stworzenie miernika statystycznego pozwalającego na monitorowanie w czasie ściągalsności podatków, a tym samym efektywności systemu i administracji podatkowej. W Planie Działań założono opublikowanie pierwszego raportu na koniec 2015 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów, odpowiedzialnego za realizację tego działania, poinformował, że szacunki dotyczące luki podatkowej w Polsce nie były do tej pory prowadzone przez administrację podatkową, jest to zagadnienie nowe i nie do końca jeszcze rozpoznane w warunkach polskich. Uwzględniając te uwarunkowania, w ramach *Zespołu do spraw poprawy efektywności zwalczania oszustw podatkowych* podjęta została decyzja o ograniczeniu prac prowadzonych w Ministerstwie Finansów nad oszacowaniem luki podatkowej jedynie do luki w podatku VAT.

W dniu 27 listopada 2014 r. rozpoczęła prace grupa robocza w ramach programu Fiscalis<sup>42</sup> – *Tax Gap project group*, do której zgłoszonych zostało dwóch przedstawicieli Ministerstwa Finansów. W pracach grupy biorą udział, oprócz Polski, przedstawiciele 15 krajów członkowskich<sup>43</sup>. Grupa ma za zadanie wypracować przewodnik dobrych praktyk w szacowaniu luki podatkowej, przy czym prace ograniczono do luki podatkowej w obszarze podatku VAT, ze względu na trudności metodologiczne i praktyczne. Sporządzenie raportu końcowego planowane jest w 2016 r.

Do zakończenia kontroli NIK Ministerstwo Finansów nie posiadało oficjalnych szacunków luki w podatku VAT. Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów poinformował, że prace zostały zakończone, jednak raport z ww. prac, jak również same dane użyte do obliczeń podlegają jeszcze wewnętrznej weryfikacji i nie zostały zatwierdzone przez Kierownictwo Ministerstwa Finansów.

<sup>39</sup> Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States, TAXUD/2013/DE/321, maj 2015 r.

<sup>40</sup> W latach 2009–2011 wynosiła 21% (6.038 mln euro), 18% (6.051 mln euro) i 19% (6.837 mln euro).

<sup>41</sup> Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015, PwC, 25 września 2015.

<sup>42</sup> Program FISCALIS jest wspólnotowym programem, mającym na celu usprawnienie i harmonizację funkcjonowania systemów podatkowych na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej, poprzez rozszerzenie współpracy pomiędzy krajami członkowskimi i ich administracjami.

<sup>43</sup> Belgia, Czechy, Niemcy, Estonia, Hiszpania, Francja, Włochy, Łotwa, Litwa, Polska, Portugalia, Słowenia, Słowacja, Finlandia i Wielka Brytania.

### 3.2.2. Nadzór Ministra Finansów nad organami kontroli skarbowej w sprawach przeciwdziałania wprowadzaniu do obiegu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne

1. Minister Finansów ukierunkował działania organów kontroli skarbowej na obszary podwyższonego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. W *Zadaniach Urzędów Kontroli Skarbowej na 2014 r.* przyjętych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej określone zostały priorytetowe działania kontroli skarbowej w obszarach szczególnie narażonych na występowanie negatywnych zjawisk, do których zaliczono: przestępczość paliwową, oszustwa w zakresie podatku VAT w obrocie wewnątrzwspólnotowym, w tym oszustwa karuzelowe, wyłudzenie zwrotu podatku VAT poprzez faktury fikcyjne. Wskazano również na potrzebę konsekwentnego wykorzystywania posiadanych uprawnień do zapewnienia skutecznego egzekwowania ustaleń z kontroli. Głównymi zadaniami kontroli skarbowej wyznaczonymi na 2015 r. było w szczególności zwalczanie przestępczości podatkowej dotyczącej podatku od towarów i usług, zwalczanie skutków zjawiska wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, a także skuteczne karanie i pozbawianie korzyści sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych.

2. Ministerstwo Finansów analizowało wyniki kontroli skarbowych na podstawie okresowych sprawozdań przekazywanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Realizację przez urzędy kontroli skarbowej wyznaczonych zadań i celów monitorowano za pomocą ustalonych mierników<sup>44</sup>. Wyniki analiz uwzględniano w zadaniach na kolejne okresy.

W badanym okresie znacznie wzrosła średnia kwota ustaleń ujawnionych w jednej kontroli rozliczeń podatkowych. W 2013 r. kwota ta wyniosła 910,8 tys. zł, w 2014 r. 1.649,9 tys. zł, a w I półroczu 2015 r. 2.573,6 tys. zł.<sup>45</sup>

Poprawiła się skuteczność kontroli mierzona wysokością ustaleń należności budżetowych na 1.000 kontrolerów. Wskaźnik ten w 2013 r. wyniósł 1.844,6 mln zł, w 2014 r. 3.042,3 mln zł oraz 1.978,0 mln zł w I półroczu 2015 r.

Skuteczność kontroli podatków, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby przeprowadzonych kontroli utrzymywała się na wysokim poziomie. W 2014 r. oraz w I półroczu 2015 r. wyniosła 90,9%, podczas gdy w 2013 r. 90,1%. Wzrost częstotliwości wykrywania nieprawidłowości osiągnięto przy mniejszej liczbie przeprowadzanych kontroli. W 2014 r. urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 6.426 kontroli (w 2013 r. 7.078) wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych, z czego 64,8% w zakresie podatku VAT (w 2013 r. 56,2%). W I półroczu 2015 r. było to odpowiednio 3.036 kontroli, w tym 68,2% kontroli VAT.

Kwoty uszczupień w podatkach wymierzone w decyzjach pokontrolnych urzędów kontroli skarbowej i wynikające z korekt deklaracji złożonych po kontrolach przez podatników wyniosły w 2014 r. 10.602,3 mln zł i były o 64,5% wyższe niż w 2013 r. W I półroczu 2015 r. stwierdzono

<sup>44</sup> Do podstawowych mierników w 2014 r. i 2015 r. należały: liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów, wysokość ustaleń w zakresie należności budżetowych na 1000 kontrolerów, udział postępowań kontrolnych, w których stwierdzono nieprawidłowości w ogólnej liczbie przeprowadzonych postępowań dotyczących podatków. W 2015 r. przyjęto dodatkowe mierniki, w tym: udział kontroli badających zagadnienie nieprawidłowości w podatku VAT w ogólnej liczbie kontroli, liczba podmiotów zaliczanych do grupy wysokiego ryzyka, w których wszczęto postępowania kontrolne w czasie krótszym, niż 2 miesiące od zamieszczenia na Platformie POLFISC, wzrost wartości faktycznie dokonanych zabezpieczeń na poczet uszczupień podatkowych o 15%, w stosunku do 2014 r.

<sup>45</sup> Średnia kwota ustaleń na jedną zakończoną kontrolę w 2013 r. wyniosła 633,5 tys. zł, w 2014 r. 1.049,2 tys. zł, a w I półroczu 2015 r. 1.551,2 tys. zł.

uszczipienia w podatkach na kwotę 7.110,8 mln zł, tj. o 54,5% wyższą niż w I półroczu 2014 r. Udział uszczipień z kontroli VAT wyniósł 70,8% w 2013 r., 85,9% w 2014 r. i 90,5% w I półroczu 2015 r.<sup>46</sup>

W wyniku kontroli skarbowych uzyskano wpływy do budżetu oraz zatrzymano nienależne zwroty VAT na kwotę 856,5 mln zł w 2013 r., 974,3 mln zł w 2014 r. oraz 486,0 mln zł w I półroczu 2015 r.<sup>47</sup>

Relacja dodatkowych wpływów budżetowych i zatrzymanych nienależnych zwrotów VAT do kwoty uszczipień ujawnionych w wyniku kontroli skarbowych wyniosła 13,3% w 2013 r., 9,2% w 2014 r. oraz 6,8% w I półroczu 2015.

Najbardziej szkodliwe dla budżetu państwa oszukańcze praktyki, ujawnione przez organy kontroli skarbowej, dotyczyły wyłudzenia zwrotów VAT w związku z rzekomymi dostawami wewnątrzwspólnotowymi oraz unikania płacenia podatku VAT od nabyć wewnątrzwspólnotowych.

**3.** Ministerstwo Finansów monitorowało liczbę i kwoty wynikające z fikcyjnych faktur wykrywanych w toku prowadzonych postępowań skarbowych oraz wysokość ustaleń z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Dane z analiz wykorzystano w przygotowaniu zmian w ustawie o podatku od towarów i usług w zakresie poszerzenia listy towarów objętych odwrotnym obciążeniem oraz mechanizmem odpowiedzialności solidarnej.

W 2014 r. urzędy kontroli skarbowej na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wydały 3.365 decyzji na kwotę 5.214,7 mln zł (w 2013 r. 2.908 decyzji na kwotę 2.263,2 mln zł). W I półroczu 2015 r. były to 1.842 decyzje na kwotę 4.880,8 mln zł, tj. o 12,2% więcej i o 140,6% wyższej wartości niż w I półroczu 2014 r.

Zaległości z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług na koniec 2014 r. wyniosły, bez uwzględnienia podatku od importu towarów, 9.887,3 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec 2013 r. wzrosły o 4.777,8 mln zł, tj. o 93,5%. Na dzień 30 czerwca 2015 r. zaległości te stanowiły kwotę 14.100,5 mln zł i były wyższe o 42,6% w stosunku do stanu na koniec 2014 r.

W 2013 r. wpłaty na poczet zaległości wynikających z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wyniosły 65,6 mln zł, w 2014 r. 60,3 mln zł, a w I półroczu 2015 r. 36,4 mln zł. Wpłaty zrealizowane w latach 2013–2014 oraz w I półroczu 2015 r. stanowiły 1,3% wymierzonego przez organy kontroli skarbowej podatku, a 1,7% średniego stanu zaległości<sup>48</sup> wynikających z decyzji wydanych na podstawie tego artykułu.

W badanym okresie znacznie wzrosły kwoty zaległości podatkowych wynikające z decyzji pokontrolnych wydanych na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatek do zapłaty był wymierzany na każde zidentyfikowane ogniwo karuzeli podatkowej. Kwoty podatku do zapłaty wymierzane były tyle razy, ile było ogniw obracających tym samym towarem w jednym łańcuchu transakcji. Ministerstwo Finansów nie szacowało rzeczywistych ubytków w dochodach budżetowych wynikających z zastosowania w oszustwach karuzelowych faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Problem ten był przedmiotem prac *Zespołu do spraw poprawy efektywności*

<sup>46</sup> Uszczipienia w podatku VAT w 2014 r. wyniosły 9.110,8 mln zł i były wyższe niż w 2013 r. o 99,6%. W I półroczu 2015 r. wyniosły 6.432,6 mln zł i były wyższe niż w I półroczu 2014 r. o 74,1%.

<sup>47</sup> W tym kwoty zatrzymanych zwrotów wyniosły: w 2013 r. 66,8 mln zł, w 2014 r. 227,1 mln zł oraz w I półroczu 2015 r. 68,5 mln zł.

<sup>48</sup> Średni stan zaległości liczony jako średnia arytmetyczna z kwoty zaległości na koniec 2013 r. (5.109,5 mln zł), koniec 2014 r. (9.887,3 mln zł) oraz na dzień 30 czerwca 2015 r. (14.100,5 mln zł), tj. 9.699,1 mln zł.

zwalczania oszustw podatkowych na posiedzeniu w dniu 30 września 2015 r. NIK zwraca uwagę, że w Ministerstwie Finansów powinny być kontynuowane prace mające na celu monitorowanie faktycznych ubytków w dochodach budżetowych spowodowanych ujawnionymi oszustwami karuzelowymi.

**4.** W *Zadaniach na 2015 r.* GIKS zobowiązał podległe jednostki do zawiadamiania organów podatkowych o stwierdzeniu przesłanek uzasadniających wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT. Działanie to miało na celu eliminowanie z obrotu gospodarczego fikcyjnych podmiotów, w tym występujących w obrocie wewnątrzspółnotowym. Ustalenia kontroli NIK w wybranych urzędach kontroli skarbowej wykazały, że potrzebne jest dalsze monitorowanie przez Ministra Finansów tego zadania, tak aby właściwe urzędy skarbowe były na bieżąco informowane o wystąpieniu przesłanek do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT.

W 2014 r. organy podatkowe wykreśliły na podstawie art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług z rejestru podatników VAT UE 12.126 podmiotów, a na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy 6.033 podatników VAT. W I półroczu 2015 było to odpowiednio 5.579 i 4.703 podatników.

**5.** W celu pozbawiania korzyści sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz ograniczenia ryzyka nieściągalności ustalonych należności publicznoprawnych, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zalecił organom kontroli skarbowej podejmowanie działań zmierzających do ustalenia majątku podatników już na etapie planowania czynności kontrolnych lub równoległe z czynnościami kontrolnymi. Wskazał na potrzebę dokonywania zabezpieczeń na majątku podatników przed wymierzeniem zobowiązań podatkowych.

W badanym okresie wzrosła liczba wniosków kierowanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej do naczelników urzędów skarbowych o dokonanie zabezpieczeń na majątku kontrolowanych podmiotów. W 2013 r. wystąpiono z 937 wnioskami o dokonanie zabezpieczeń na kwotę 2.640,7 mln zł. W 2014 r. było to 1.106 wniosków na kwotę 5.553,2 mln zł. W I półroczu 2015 r. organy kontroli skarbowej wystąpiły z 629 wnioskami na kwotę 4.021,1 mln zł.

Na podstawie wniosków organów kontroli skarbowej, naczelnicy urzędów skarbowych w 2014 r. wydali decyzje o zabezpieczeniu na majątku 816 podatników kwoty 4.008,0 mln zł, tj. wyższej niż w 2013 r. o 70,5%<sup>49</sup>. W I półroczu 2015 r. decyzjami o zabezpieczeniu na majątku 443 podatników objęto zobowiązania na kwotę 2.541,0 mln zł.

Począwszy od trzeciego kwartału 2014 r. Ministerstwo Finansów gromadziło informacje o faktycznie dokonanych przez naczelników urzędów skarbowych oraz inne organy (w tym prokuraturę) zabezpieczeniach, w sprawach, w których uczestniczyły organy kontroli skarbowej i które mogą być wykorzystane do zapłaty zaległości podatkowych. W I półroczu 2015 r. kwota faktycznie dokonanych zabezpieczeń wyniosła 825,4 mln zł i była o 76,9% wyższa niż w II półroczu 2014 r. (466,6 mln zł). W III kwartale 2015 r. zabezpieczono 181,3 mln zł.

**6.** W celu prawidłowego typowania podmiotów do kontroli oraz poprawy efektywności działań kontrolnych, mierzonych wielkością zabezpieczonych i wyegzekwowanych zobowiązań podatkowych, GIKS zalecił organom kontroli skarbowej wykorzystywanie informacji gromadzonych i przetwarzanych przez Generalnego Inspektora Informacji Finansowej.

<sup>49</sup> W 2013 r. naczelnicy urzędów skarbowych dokonali zabezpieczeń na majątku 697 podatników na kwotę 2.350,5 mln zł.

Informacje uzyskiwane przez urzędy kontroli skarbowej od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej były jednym z istotnych źródeł, pozwalających na ustalenie łańcucha powiązań pomiędzy poszczególnymi podmiotami oraz na weryfikację czy przepływy środków finansowych znajdują odzwierciedlenie w fakturach, a w ostateczności czy wynikające z faktur kwoty były prawidłowo deklarowane w rozliczeniach podatkowych.

Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej w 2014 r. wystąpili do GIIF z 1.320 wnioskami o przekazanie informacji o 2.227 podmiotach (w 2013 r. było to 1.361 wniosków w sprawie 2.678 podmiotów). Do 6 października 2015 r. organy kontroli skarbowej wystąpiły z 1.120 wnioskami o przekazanie informacji o 2.267 podmiotach. Dane były wykorzystywane do wykrycia podmiotów uczestniczących w oszustwach podatkowych.

Z własnej inicjatywy GIIF skierował w 2013 r. do dyrektorów urzędów kontroli skarbowej 1.170 powiadomień, w 2014 r. 1.531 oraz 1.313 powiadomień od stycznia do października 2015 r. Większość informacji wskazywała na podejrzenie oszustw podatkowych opartych na konstrukcji podatku od towarów i usług. Powiadomienia dotyczyły zaniżania lub nieujawniania obrotów wskutek fałszowania lub ukrywania faktur; wyłudzeń naliczonego podatku VAT w oszustwach typu „znikający podatnik” oraz oszustwach karuzelowych. Powiadomienia wskazywały na działalność zorganizowanych grup przestępczych dokonujących oszustw w podatku VAT w handlu międzynarodowym. Ujawnione zostały przypadki prania pieniędzy z oszustw popełnianych z udziałem podmiotów z Unii Europejskiej, jak i podmiotów z państw trzecich. Zawiadomienia wskazywały głównie na wprowadzanie do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji gospodarczych w branży paliwowej, elektronicznej i metalowej.

Prowadzone przez GIIF w okresie 2014–I półrocze 2015 r. działania w celu przeciwdziałania praniu pieniędzy pochodzących z oszustw w podatku VAT i odzyskiwania uszczuplonych należności podatkowych doprowadziły do zablokowania 393 rachunków bankowych i inwestycyjnych oraz wstrzymania dwóch transakcji. W badanym okresie GIIF skierował do właściwych prokuratur 398 zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa prania pieniędzy, zawierających informacje o podmiotach podejrzanych o udział w przestępstwach skarbowych (w tym wyłudzeniu VAT w obrocie międzynarodowym), będących przestępstwami bazowymi do przestępstwa prania pieniędzy.

**7.** W zwalczaniu oszustw z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne znaczącą rolę spełniał wywiad skarbowy. W omawianym okresie wywiad skarbowy prowadził czynności operacyjno-rozpoznawcze oraz wymianę informacji z innymi organami, służbami i instytucjami państwowymi, a także współpracował z organami i służbami państw Unii Europejskiej. W 2014 r. z wniosków wywiadu skarbowego, urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły 1.358 postępowań kontrolnych, tj. o 11,5% więcej niż w 2013 r. W I półroczu 2015 r. było to 643 postępowań. Kwota ustaleń tylko w podatku VAT z wniosków wywiadu skarbowego w 2014 r. wyniosła 4.103,0 mln zł i była o 96,7% wyższa niż w roku 2013 r. (2.085,7 mln zł), a w I półroczu 2015 r. 2.885,6 mln zł.

**8.** W celu poprawy skuteczności zwalczania oszustw podatkowych GKS zalecił urzędom kontroli skarbowej korzystanie z różnych form współpracy z administracjami innych państw. Podległe jednostki zobowiązane zostały do prowadzenia analiz danych wymienianych w ramach sieci Eurofisc, kierowania wniosków o przekazanie informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT oraz analizowania zasadności wszczynania kontroli wielostronnych wobec wytypowanych podatników uczestniczących w transakcjach wewnątrzspółnotowych.

Ministerstwo Finansów przekazało dyrektorom urzędów kontroli skarbowej *Podręcznik dobrych praktyk* w zwalczaniu oszustw w podatku VAT zawierający wytyczne do zapobiegania, wykrywania i zwalczania oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych, zwłaszcza z udziałem „znikającego podatnika”, który został przygotowany przez grupę ekspertów z wybranych krajów członkowskich UE na zlecenie Stałego Komitetu ds. Współpracy Administracyjnej przy Komisji Europejskiej (Komitet SCAC).

Minister Finansów monitorował aktywność polskiej administracji w prowadzeniu współpracy z innymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej w trybie rozporządzenia Rady nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej oraz Dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG<sup>50</sup>.

W ramach nadzoru nad współpracą administracyjną z innymi państwami analizowano skalę i efekty wymiany informacji w zakresie podatku VAT. Rezultatem wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi było zwiększenie zobowiązań podatkowych, bądź zmniejszenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z tytułu wydanych decyzji lub złożonych przez podatników korekt deklaracji (oraz naliczenie odsetek) na kwotę: 627,1 mln zł w 2013 r., 2.084,1 mln zł w 2014 r. oraz 2.001,9 mln zł w I półroczu 2015 r.<sup>51</sup>.

Efektem międzynarodowej współpracy administracyjnej w zakresie podatków bezpośrednich było ustalenie w 2014 r. dodatkowego dochodu do opodatkowania w kwocie 278,1 mln zł oraz zobowiązań podatkowych w kwocie 30,4 mln zł. W I półroczu 2015 r. było to odpowiednio 64,8 mln zł i 9,5 mln zł.

Ministerstwo Finansów organizowało cykliczne spotkania osób kontaktowych z urzędów kontroli skarbowej i izb skarbowych z przedstawicielami Biura Wymiany Informacji Podatkowej w Koninie oraz departamentów merytorycznych Ministerstwa Finansów, na których omawiane były bieżące problemy związane z wymianą informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych i podatkach bezpośrednich.

**8.1.** W okresie objętym kontrolą urzędy kontroli skarbowej w ramach sieci Eurofisc realizowały współpracę w ramach trzech obszarów roboczych: oszustwa typu „znikający podatnik”, oszustwa w imporcie przy zastosowaniu procedury celnej 42 lub 63 oraz obserwatorium VAT – monitorowanie trendów w oszustwach VAT.

Istota współpracy w obszarze wykrywania oszustw z wykorzystaniem „znikającego podatnika” polegała na analizie i weryfikacji otrzymywanych z innych państw członkowskich UE ostrzeżeń o podejrzanych transakcjach i podmiotach oraz wykrywaniu podmiotów, które powinny być monitorowane przez Polskę lub inne kraje. W 2014 r. poprzez sieć Eurofisc polska administracja otrzymała 3.901 ostrzeżeń dotyczących podmiotów polskich, zamieszczonych przez administracje podatkowe innych krajów oraz wysłała 2.282 ostrzeżenia do innych państw UE. W I półroczu 2015 r. administracje państw członkowskich UE zamieściły 1.487 ostrzeżeń, a polska administracja wysłała do innych krajów 1.405 ostrzeżeń.

<sup>50</sup> Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. (...) i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1 ze zm.) ma zastosowanie do wszystkich podatków, z wyjątkiem VAT i podatku akcyzowego.

<sup>51</sup> Efekty dotyczą działań urzędów kontroli skarbowej i urzędów skarbowych.

Od stycznia 2013 r. polska administracja skarbową i celną uczestniczy w obszarze dotyczącym oszustw w imporcie przy zastosowaniu procedur celnych, uzyskując dostęp do danych gromadzonych przez państwa UE o odprawach w procedurze celnej 42 i 63. Współpraca jest ukierunkowana na wykrywanie oszustw polegających na unikaniu płacenia podatku VAT od importu towarów podlegających odprawie celnej. Państwa dostarczają do krajów współpracujących dane o transakcjach importowych w procedurze celnej 42 lub 63 na terenie danego państwa oraz przekazują informacje zwrotne. W kontrolowanym okresie do organów kontroli skarbowej wpływały informacje dotyczące zastosowania procedury celnej 42.

W ramach kolejnego obszaru roboczego udział Polski i administracji państw członkowskich UE polegał przede wszystkim na wymianie doświadczeń i dobrych praktyk dotyczących zwalczania oszustw w podatku VAT, stosowanych przez kraje UE oraz przekazywaniu sygnałów ostrzegawczych, w związku z ryzykiem wystąpienia oszustwa. Sygnały ostrzegawcze oraz schematy oszustw uzyskane w ramach współpracy dotyczyły między innymi obszaru: usług budowlanych, remontowych, montażowych, informatycznych, elektroniki, rynku gier i oprogramowania oferowanych w Internecie, handlu biżuterią, certyfikatów energetycznych, platform płatniczych, e-handlu, e-biznesu.

W okresie objętym kontrolą Polska nie uczestniczyła w obszarze służącym wymianie informacji dotyczących obrotu samochodami, statkami i samolotami. Po kontroli nr P/13/042 „Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług”, NIK wniosowała do Ministra Finansów o rozważenie opracowania analizy korzyści jakie mógłby przynieść udział administracji polskiej w tym obszarze roboczym. Dyrektor Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów poinformował, że udział informacji trafnie wskazujących podmioty uwikłane w oszustwa w obrocie środkami transportu był dotychczas niewielki, w skali UE w 2014 r. wyniósł 14%. Kolejne dane i informacje o efektach wymiany informacji będą znane i poddane analizie po opublikowaniu raportu za rok 2015. Istotnym kryterium przystąpienia do tego obszaru roboczego będzie poprawienie jakości wymienianych danych przez państwa członkowskie poprzez zapewnienie, aby wszyscy jego uczestnicy dokonywali odpowiedniej ich analizy pod kątem oceny ryzyka wystąpienia oszustwa. Polska administracja we współpracy z innymi państwami UE brała udział w dwóch kontrolach wielostronnych na temat prawidłowości opodatkowania obrotu używanymi samochodami, z których jedna rozpoczęła się w grudniu 2014 r., a druga w lipcu 2015 r. Kontrole te nie zostały do zakończenia kontroli NIK zakończone.

**8.2.** W 2014 r. polska administracja wysłała 8.151 wniosków SCAC o udzielenie informacji w trybie art. 7 rozporządzenia Rady nr 904/2010, tj. o 33,3% więcej niż w 2013 r. w tym 4.141 wniosków w ramach informacji uzasadnionego podejrzenia dokonania oszustwa typu „znikający podatnik”, tj. o 24,8% więcej niż w roku 2013. W I półroczu 2015 r. takich wniosków było 4.089, tj. o 13,5% więcej niż w I półroczu 2014 r., z czego wnioski w sprawie oszustw typu „znikający podatnik” stanowiły 56,6%.

Zapytania UKS stanowiły 37,2% ogólnej liczby wniosków SCAC wysłanych przez Polskę w 2013 r., 40,0% wniosków w 2014 r. i 39,9% wniosków wysłanych w I półroczu 2015 r., w tym w ramach wymiany informacji w oszustwach typu „znikający podatnik” odpowiednio: 34,1%, 38,1% i 36,5%<sup>52</sup>.

<sup>52</sup> Pozostałe wnioski SCAC kierowały urzędy skarbowe.

Polska administracja w 2014 r. po terminie zrealizowała 35,6% wniosków SCAC otrzymanych z innych państw członkowskich UE oraz 36,8% wniosków w I półroczu 2015 r. W 2013 r. i w I półroczu 2014 r. było to odpowiednio 55,7% i 38,6%, co wskazuje na obniżenie udziału spraw realizowanych po terminie. Zgodnie z art. 10 rozporządzenia Rady Nr 904/2010 odpowiedź na wniosek państwa członkowskiego powinna być udzielona nie później niż w ciągu trzech miesięcy od daty jego otrzymania.

Głównymi przyczynami opóźnień w realizacji przez urzędy skarbowe wniosków otrzymywanych od zagranicznych administracji podatkowych według analiz Ministerstwa Finansów była: konieczność przeprowadzenia kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających oraz brak kontaktu z podatnikiem.

Po kontroli „Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług”, przeprowadzonej w 2009 r. NIK wskazywała na potrzebę ograniczenia opóźnień w realizacji przez administrację polską wniosków innych państw członkowskich UE. Zdaniem NIK, pomimo szybszego realizowania wniosków otrzymywanych z innych państw, obszar ten wymaga dalszego monitorowania przez Ministra Finansów.

**8.3.** W 2014 roku polska administracja wysłała do 25 państw członkowskich UE na podstawie art. 15 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej 624 informacje spontaniczne, a otrzymała 678 informacji; co w odniesieniu do roku 2013 stanowiło wzrost o 30% i 43%. W I półroczu 2015 r. przekazano 255 informacji spontanicznych, a otrzymano 401. Liczba wysłanych i otrzymanych przez polską administrację na podstawie art. 13 i 14 wymienionego rozporządzenia informacji automatycznych wyniosła w 2014 r. odpowiednio 1.771 i 20.864, a w I półroczu 2015 r. 1.027 i 5.978.

**8.4.** W okresie 2014–I półrocze 2015 polska administracja podatkowa uczestniczyła w 11 kontrolach wielostronnych. Trzy z nich zostały zainicjowane przez Polskę i dotyczyły obrotu złomem, wyrobami stalowymi oraz branży recyklingowej. W wyniku ich zakończenia administracje podatkowe państw członkowskich UE wymierzyły zobowiązania podatkowe w kwocie 239,6 mln euro, w tym dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej polskim podatnikom wymierzyli podatek do zapłaty w kwocie 209,7 mln euro. Przeprowadzone postępowania kontrolne ujawniły fikcyjność deklarowanych transakcji, oszustwa polegające na zaniżeniu zobowiązań podatkowych w podatku VAT oraz wyłudzeniu nienależnych zwrotów tego podatku. Kontrolne prowadzone były we współpracy z prokuraturą oraz innymi organami ścigania.

Ministerstwo Finansów monitorowało wywiązywanie się urzędów kontroli skarbowej z przeprowadzanych kontroli wielostronnych na etapie ich inicjowania i realizacji. Podległym jednostkom przekazany został opracowany przez Komisję Europejską w roku 2008 i zaktualizowany w 2014 r. *Przewodnik do kontroli wielostronnych dla audytorów*.

**9.** W celu poprawy jakości prowadzonych postępowań kontrolnych oraz rozstrzygnięć pokontrolnych prowadzone były cykliczne spotkania pracowników urzędów kontroli skarbowej, na których omawiane były nieprawidłowości ujawnione w kontrolach skarbowych oraz błędy i uchybienia popełniane na etapie wydawania decyzji pokontrolnych. Organizowane były szkolenia dla pracowników podległych jednostek, a także warsztaty z sędziami i specjalistami w zakresie orzecznictwa i zagadnień problematycznych dla trenerów VAT.

Pracownicy urzędów kontroli skarbowej (413 osób) doskonalili swoje kwalifikacje w szkoleniach na temat: zwalczania oszustw w podatku VAT, z uwzględnieniem współpracy z zagranicą; współpracy administracyjnej i wymiany informacji o podatkach pośrednich i bezpośrednich;

transakcji łańcuchowych i trójstronnych w podatku od towarów i usług; ujawniania i zwalczania oszustw karuzelowych, w tym współpracy w ramach Eurofisc oraz współpracy z organami śledczymi.

W urzędach kontroli skarbowej wskaźnik decyzji zaskarżonych obejmujących rozliczenia z tytułu podatku VAT, CIT, PIT wyniósł 44,3% w 2013 r., 42,6% w 2014 r. oraz 42,0% w I półroczu 2015 r., w tym dla VAT odpowiednio 44,1%, 42,4% i 41,9%. Decyzje uchylone w drugiej instancji stanowiły 15,1% decyzji wydanych w 2013 r., 16,1% w 2014 r. oraz 14,7% w I półroczu 2015 r., w tym w podatku VAT odpowiednio 14,0%, 15,2% i 13,3%.

**10.** W badanym okresie Ministerstwo Finansów przeprowadziło w urzędach kontroli skarbowej 11 kontroli obejmujących prawidłowość realizacji zadań. Ich przedmiotem było: tworzenie planów kontroli i typowanie podmiotów do kontroli; realizacja postępowań kontrolnych i postępowań karnych skarbowych; analiza czasu trwania postępowań kontrolnych, rozpatrywanie i załatwianie skarg i wniosków. Wnioski skierowane do podległych jednostek po przeprowadzonych kontrolach dotyczyły między innymi zwiększenia skuteczności typowania podmiotów do kontroli, zwiększenia efektywności rozpatrywania wniosków o kontrole, przeprowadzenia analizy przyczyn długotrwałego prowadzenia postępowań kontrolnych i podjęcia działań mających na celu skrócenie czasu ich prowadzenia, zwiększenia nadzoru nad terminowością załatwiania sprawy, przestrzegania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego dotyczących terminów rozpatrywania skarg, przeszkolenia pracowników w zakresie procedury prowadzonych postępowań, zweryfikowania i uaktualnienia wewnętrznych regulacji urzędów. Ministerstwo nadzorowało realizację wniosków pokontrolnych i analizowało przekazywane przez podległe jednostki informacje o wykonaniu zaleceń pokontrolnych.

### 3.2.3. Wyniki kontroli w urzędach kontroli skarbowej

#### Typowanie podmiotów do postępowania kontrolnego

Dyrektorzy kontrolowanych przez NIK urzędów kontroli skarbowej podejmowali szereg działań analitycznych w celu wyselekcjonowania do kontroli planowych i doraźnych podmiotów o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Typowanie odbywało się z uwzględnieniem zadań, priorytetów i obszarów ryzyka określonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Przy tworzeniu planów kontroli korzystano z informacji pochodzących z analiz własnych (na podstawie dostępnych baz danych i wniosków składanych przez komórki kontrolne urzędu oraz komórkę wywiadu skarbowego), urzędów skarbowych i innych instytucji (w tym innych urzędów kontroli skarbowej), a także innych źródeł informacji (np. donosów).

W celu identyfikacji podmiotów o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości wykorzystywano dane wymieniane poprzez system VIES oraz sieć Eurofisc. Ministerstwo Finansów przekazało urzędom narzędzia informatyczne, które umożliwiały przeprowadzanie analiz danych pochodzących z wewnętrznych baz danych (np. hurtowni danych o rozliczeniach VAT, PIT, CIT, akcyzy, o zaległościach podatkowych) oraz pozwalały na szybkie łączenie i przekształcanie danych. Były one przydatne do identyfikowania podejrzanych podmiotów i ułatwiały prowadzenie analiz.

Istotnym czynnikiem skutecznego zwalczania oszustw podatkowym jest szybkość reakcji organów kontroli skarbowej na rozpoznane zagrożenia. W celu poprawy koordynacji czynności analitycznych i kontrolnych w zwalczaniu oszustw podatkowych, w organach kontroli skarbowej wdrożona została w 2014 r. platforma informacyjna o podmiotach podejrzewanych o udział w oszustwach

w podatku od towarów i usług w handlu wewnątrzspółnotowym – Polfisc. Przy pomocy tego narzędzia tworzono bazę podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw w handlu wewnątrzspółnotowym oraz monitorowano przebieg postępowań kontrolnych.

Analiza transakcji wewnątrzspółnotowych wykazanych w aplikacji VIES realizowana była dla obszaru całej Polski przez wytypowane urzędy kontroli skarbowej (centra kompetencyjne), a jej wyniki udostępniane za pomocą narzędzia wymiany informacji pomiędzy urzędami kontroli skarbowej – platformy Polfisc. Na podstawie dalszych analiz podejmowano decyzje o sposobie postępowania w stosunku do każdego podmiotu. Przykładowo, w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Warszawie w okresie 2014–I połowa 2015 r., po przeanalizowaniu danych 338 podmiotów, wybrano 57, a po szczegółowej analizie – w 33 wszczęto postępowania kontrolne, a w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Kielcach postępowania kontrolne wszczęto w 15 z 43 wybranych podmiotów. Analizy danych z VIES prowadzone były także przez poszczególne urzędy kontroli skarbowej, niezależnie od typowań realizowanych przez centra kompetencyjne.

Urzędy kontroli skarbowej weryfikowały otrzymywane przez Polskę w ramach sieci Eurofisc ostrzeżenia o podmiotach mogących brać udział w podejrzanych transakcjach. Wykazy takich podmiotów były przekazywane przez Ministerstwo Finansów. Urzędy ustalały na podstawie dostępnych danych czy podatnik powinien być objęty kontrolą lub monitorowany, czy jest podejrzewany o udział w oszustwie podatkowym oraz w jakim charakterze. Zwrotną informację o wynikach analiz przekazywano do Ministerstwa Finansów. Podmioty odnotowane w sieci podlegały monitorowaniu pod kątem wystąpienia przesłanek do zmiany statusu. Analizie poddawano także podatników dokonujących odpraw celnych w procedurze celnej 42.

Istotnym źródłem informacji, przydatnym do identyfikacji i weryfikacji podmiotów podejrzewanych o wprowadzanie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, były dane otrzymywane od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. Np. w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. do Urzędu Kontroli Skarbowej w Katowicach wpłynęły 94 informacje o przepływach finansowych na rachunkach bankowych podmiotów gospodarczych oraz osób fizycznych. Informacje były wykorzystane na etapie przygotowywania 86 postępowań kontrolnych.

Przy typowaniu do kontroli podmiotów podejrzewanych o wprowadzanie do obrotu fikcyjnych faktur gromadzono i analizowano informacje biorąc pod uwagę m.in.: obszary szczególnie narażone na występowanie niekorzystnych zjawisk; powiązania (w tym osobowe) z innymi firmami uczestniczącymi w oszustwach lub działającymi w obszarach podwyższonego ryzyka; niezgodność informacji podsumowujących z deklaracjami VAT lub z transferami pieniędzy pomiędzy kontrahentami; rozbieżności w deklarowaniu transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów pomiędzy polskim odbiorcą a unijnym dostawcą; niski zaangażowany kapitał w stosunku do skali prowadzonych transakcji, krótki okres prowadzenia działalności gospodarczej; brak zaplecza techniczno-organizacyjnego pozwalającego na prowadzenie działalności gospodarczej na szeroką skalę. Np. w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Katowicach, od 2012 r., opracowano i wdrożono około 100 modeli analizujących różne obszary nieprawidłowości, z których 60 dotyczyło fikcyjnych faktur. W 2013 r. szczególny nacisk położono na analizy obrotu stali i przeprowadzono ponad 20 szczegółowych analiz. Od 2014 r. opracowano kilkanaście analiz umożliwiających ocenę rynku stali w Polsce i sytuacji w tej branży po wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia. Urzędy kontroli skarbowej wykorzystywały wyniki typowań centrów

kompetencyjnych powołanych dla obszarów narażonych na nieprawidłowości szczególnie negatywnie wpływające na dochody, w tym podmiotów dokonujących obrotu wyrobami stalowymi, paliwami, elektroniką, złomem.

Rozpoznawano zjawiska świadczące o unikaniu opodatkowania VAT oraz mechanizmy działania zorganizowanych grup przestępczych i o efektach informowano Ministerstwo Finansów. Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej zwracali uwagę na potrzebę ograniczenia możliwości kwartalnego rozliczania VAT w przypadku określonych grup towarów (m.in. metali szlachetnych, w tym złota i granulatu złota, metali kolorowych, w tym granulatu miedzi i miedzi, oraz elektroniki), bądź grup podatników (ograniczenie stosowania rozliczenia kwartalnego dla przedsiębiorców rozpoczynających działalność objętą zakresem podatku VAT).

W niewielkim zakresie w badanych urzędach prowadzono analizy pod kątem poprawności stosowania 8% stawki VAT na materiały budowlane. Ograniczona liczba działań w tym zakresie, poza potrzebą monitorowania innych obszarów (w szczególności paliw, stali czy elektroniki), wynikała z trudności w typowaniu podmiotów o wysokim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Analizy Ministerstwa Finansów oraz doniesienia związku podmiotów doświadczających nieuczciwej konkurencji wskazywały na nasilenie się oszukańczych praktyk, w tym z wykorzystaniem fikcyjnych faktur za usługi budowlane. Dyrektorzy urzędów, we współpracy z centrum kompetencyjnym w zakresie budownictwa, powinni zintensyfikować monitorowanie obszaru budownictwa i wszczynać kontrole w podmiotach wysokiego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w tym obszarze. Zgodnie z szacunkami GUS, udział budownictwa w gospodarce nieobserwowanej (tj. szarej strefie i nielegalnej działalności) był najwyższy po *Handlu i naprawach pojazdów samochodowych, zakwaterowaniu i gastronomii*.

Wytypowane podmioty kwalifikowane były do kontroli planowych i doraźnych. Plany kontroli sporządzane były na okresy półroczne. Kontrole doraźne uzasadnione były pilną potrzebą ich podjęcia po ujawnieniu przesłanek lub okoliczności mogących świadczyć o przestępczym charakterze prowadzonej działalności, w tym na wnioski prokuratury lub po otrzymaniu informacji od Generalnego Inspektora Informacji Finansowej i naczelników urzędów skarbowych.

W pięciu kontrolowanych przez NIK urzędach kontroli skarbowej liczba ujętych w planie w okresie 2014–I połowa 2015 r. postępowań kontrolnych w zakresie rozliczeń podatkowych wyniosła 1.595, a wytypowanych kontroli doraźnych 2.068, w tym w podmiotach podejrzewanych o wystawianie i posługiwanie się fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych transakcji, odpowiednio 449 i 714.

W okresie 2014–I półrocze 2015 r., w badanych przez NIK urzędach kontroli skarbowej zakończono 1.236 kontroli planowych, z tego w 2014 r. – 881 i w I półroczu 2015 r. – 355. Skuteczność kontroli planowych, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli, zwiększyła się z 77,7% w 2013 r. do 79,3% w 2014 r. oraz do 81,7% w I półroczu 2015 r. Ponadto zakończono 1.424 kontroli doraźnych, z tego 940 w 2014 r. i 484 w I półroczu 2015 r. W porównaniu do 2013 r. (83,4%) skuteczność kontroli doraźnych w 2014 r. (85,0%) była wyższa o 1,6 punktu procentowego, a w I półroczu 2015 r. wyniosła 87,4%.

W podmiotach podejrzewanych o wprowadzenie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne zakończono w 2014 r. – 308 kontroli planowych i 418 kontroli doraźnych, w I półroczu 2015 r. – 143 kontrole planowe i 329 kontroli doraźnych. Skuteczność tych kontroli wyniosła 99%. Nie stwierdzono nieuzasadnionych odstępstw w realizacji planów kontroli, czy w przeprowadzeniu kontroli doraźnych w podmiotach zakwalifikowanych do objęcia takimi kontrolami.

### Postępowania kontrolne, wnioskowanie o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych

W pięciu badanych przez NIK urzędach kontroli skarbowej inspektorzy kontroli skarbowej w 2014 r. wykryli 75,9 tys. faktur dokumentujących czynności fikcyjne na kwotę brutto 15.227,4 mln zł, tj. wyższą niż w 2013 r. o 6.773,4 mln zł. W I półroczu 2015 r. było to 53,3 tys. faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji gospodarczych na kwotę 11.156,9 mln zł.

Fikcyjne transakcje, na które wystawiano faktury dotyczyły przede wszystkim złomu, stali, elektroniki i paliw. Kwota ujęta w fakturach dokumentujących czynności fikcyjne ujawniona w 130 podmiotach stosujących taki mechanizm na największą skalę<sup>53</sup> wyniosła: 4,6 mld zł w 2013 r., 5,1 mld zł w 2014 r. oraz 3,0 mld zł w I półroczu 2015 r. Największa liczba wykrytych fikcyjnych faktur w jednym podmiocie wyniosła 4,7 tys. sztuk (na kwotę 234,7 mln zł) i dotyczyła stali budowlanej. Z kolei największa kwota brutto z faktur ujawniona w jednym podmiocie wyniosła 1.165,7 mln zł i wykazana była w 746 fakturach mających dokumentować sprzedaż złomu.

W pięciu badanych urzędach kontroli skarbowej, w okresie 2014–I półrocze 2015 r., zakończono 2.660 kontroli dotyczących rozliczeń podatkowych. Nieprawidłowości stwierdzono w 83,1% kontroli. W podmiotach podejrzewanych o wprowadzenie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne zakończono 1.197 kontroli. Nieprawidłowości stwierdzono w 99,2% kontroli. Na dzień 30 czerwca 2015 r. w trakcie było 2.414 kontroli, w tym 1.048 w podmiotach podejrzewanych o wprowadzenie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne.

Ustalenia z tytułu wydanych decyzji wymiarowych i złożonych przez podatników korekt deklaracji wzrosły z 3.088,6 mln zł w 2013 r. do 4.655,1 mln zł w 2014 r. oraz z 2.193,8 mln zł w I półroczu 2014 r. do 2.741,6 mln zł w I półroczu 2015 r. Udział ustaleń dokonanych w podmiotach wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne wyniósł 43,7% w 2013 r. i 61,9% w 2014 r., a w I półroczu 2014 r. i 2015 r. odpowiednio 54,1% i 82,0%.

Wpłaty<sup>54</sup> z tytułu zakończonych kontroli (decyzjami lub korektami deklaracji) wyniosły w:

- 2013 r. – 235,8 mln zł, w tym 114,9 mln zł (48,7%) dotyczyło fikcyjnych faktur,
- 2014 r. – 216,8 tys. zł, w tym 68,9 mln zł (31,8%) dotyczyło fikcyjnych faktur,
- I półroczu 2015 r. – 59,3 mln zł, w tym 21,4 mln zł (36,1%) dotyczyło fikcyjnych faktur.

Relacja wpłat do ustaleń (wynikających z decyzji i korekt deklaracji) dokonanych w podmiotach wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące fikcyjne transakcje ulegała zmniejszeniu i wyniosła: 8,5% w 2013 r., 2,4% w 2014 r. oraz 1,0% w I półroczu 2015 r. (w I półroczu 2014 r. 3,5%).

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”

<sup>53</sup> Podmioty, w których w kontrolowanych urzędach kontroli skarbowej wykryto fikcyjne faktury na najwyższe kwoty.

<sup>54</sup> Wpłaty minus zwroty. Według stanu na 1 października 2015 r.

(podmioty korzystały z udostępnionego odpłatnie adresu tylko do celów rejestrowych i odbioru korespondencji oraz w krótkim czasie rozwiązywały umowy najmu lub nie przedłużały umów zawartych na kilka miesięcy lub rok), co utrudniało ustalenie, czy podatnik faktycznie prowadzi działalność oraz jaki jest rzeczywisty adres jego siedziby. Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej wyjaśniali, że pomimo że kontrole nie były efektywne finansowo dla budżetu państwa, dokonane ustalenia stanowiły ważny materiał dowodowy w postępowaniach organów ścigania. Zdaniem dyrektorów oszustwom sprzyjały, w szczególności: łatwość rejestracji podmiotów oraz uzyskiwania zezwoleń i koncesji, nieograniczona możliwość otwierania rachunków bankowych, umiejscowienie siedzib podmiotów w „wirtualnych biurach”, kwartalne rozliczanie VAT, wykreślanie z Krajowego Rejestru Sądowego adresów siedzib osób prawnych bez wskazania nowego adresu, a także osób wchodzących w skład organów wykonawczych spółek na wniosek strony, bez dokonania wpisów o objęciu tych funkcji przez kolejne osoby co powoduje efekt braku organów upoważnionych do reprezentowania spółki.

Urzędy kontroli skarbowej zwalczając oszustwa podatkowe korzystały z różnych formy współpracy z zagranicą. W ramach wszczętych postępowań kontrolnych dyrektorzy badanych urzędów kontroli skarbowej, w okresie 2014–I półrocze 2015 r., skierowali 1.855 wniosków o udzielenie informacji w trybie art. 7 rozporządzenia Rady nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, z których 32,8% dotyczyło podejrzenia oszustwa typu „znikający podatnik”. Wnioski wysyłano do administracji podatkowych Wielkiej Brytanii, Niemiec, Cypru, Irlandii, Holandii, Włoch, Czech, Bułgarii, Rumunii, Słowacji, Estonii i innych państw. Zwracano się o potwierdzenie rejestracji podatkowej zagranicznych kontrahentów polskich podmiotów oraz potwierdzenie realizacji transakcji. Problemy na jakie napotykały urzędy to ogólnikowe, niekompletne, fragmentaryczne i nieprecyzyjne odpowiedzi, ich nieudzielenie lub nieterminowe udzielenie informacji. Przykładowo, w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Gdańsku z 231 otrzymanych odpowiedzi na skierowane zapytania, 49% wpłynęło do Urzędu po terminie, a pomimo ponagieł nie otrzymano odpowiedzi w 25 przypadkach. Monity wysyłano między innymi do administracji podatkowych Włoch, Czech, Cypru, Holandii i Niemiec.

Informacje uzyskane od zagranicznych administracji podatkowych przyczyniły się do wykrycia zdarzeń, które w rzeczywistości nie miały miejsca i zostały udokumentowane fikcyjnymi fakturami. Stwierdzone nieprawidłowości polegały przede wszystkim na deklarowaniu dostaw na rzecz „znikających podatników”, niewykazywaniu nabycia towarów w deklaracjach, braku potwierdzeń dostaw dla zagranicznych odbiorców. W efekcie współpracy najwyższe kwoty zwiększenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zmniejszenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wystąpiły w sześciu postępowaniach kontrolnych i wyniosły 66,0 mln zł, 59,3 mln zł, 39,2 mln zł, 35,4 mln zł, 30,3 mln zł i 24,2 mln zł.

Urzędy kontroli skarbowej wykorzystywały informacje spontaniczne wpływające od administracji innych państw, kierowane na podstawie art. 15 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Przykładowo do Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie wpłynęły trzy informacje, jedna od brytyjskiej i dwie od niemieckiej administracji podatkowej. Informacje z Niemiec pozwoliły ustalić podmioty uczestniczące w „karuzeli podatkowej”. W obu postępowaniach, na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, określono podatek do zapłaty w kwocie odpowiednio 60,0 mln zł i 9,7 mln zł.

Na podstawie umów z Kanadą<sup>55</sup> i Stanami Zjednoczonymi<sup>56</sup> oraz przepisów Dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG wystąpiono z czterema wnioskami, a pytania odnosiły się do weryfikacji faktur oraz sprawdzenia numeru podatkowego podmiotu. W efekcie postępowań dokonano ustaleń podatkowych (VAT i CIT) w kwocie 3,2 mln zł.

Badane urzędy kontroli skarbowej uczestniczyły w kontrolach wielostronnych. Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie był inicjatorem kontroli wielostronnej prawidłowości rozliczenia podatku od towarów i usług w handlu wewnątrzspółnotowym wyrobami stalowymi. Oprócz Polski w kontroli uczestniczyły pięć państw (Czechy, Niemcy, Cypr, Rumunia i Słowacja). Kontrola trwała od listopada 2011 r. do marca 2014 r. i objęła 32 podmioty. Kwota ustaleń wyniosła 26,5 mln euro, w tym podatek do wpłaty w Polsce wyniósł 66,0 mln zł. Urzędy kontroli skarbowe j uczestniczyły także w:

- kontroli zainicjowanej przed administrację hiszpańską i polską (z udziałem administracji niemieckiej, węgierskiej, czeskiej, słowackiej, włoskiej, francuskiej, rumuńskiej) obrotu wewnątrzspółnotowego metalami kolorowymi, złomem; nieprawidłowości w VAT ustalono w kwocie 71,6 mln zł;
- kontroli zainicjowanej przez administrację brytyjską oszustw w VAT z udziałem „znikającego podatnika” w obrocie artykułami elektronicznymi; w jednym, zakończonym postępowaniu, nie stwierdzono nieprawidłowości; dwa postępowania były w toku;
- kontroli realizowanej z inicjatywy administracji włoskiej rozliczania VAT w obrocie energią elektryczną; w kontroli uczestniczyły administracje podatkowe Włoch, Niemiec, Węgier, Danii i Estonii; w polskich podmiotach stwierdzono wprowadzanie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne w kwocie VAT 266,3 mln zł; pozostałe trzy postępowania były w toku;
- kontroli zainicjowanej przez administrację litewską i austriacką obrotu olejami smarownymi i komponentami do ich produkcji; do dnia zakończenia kontroli NIK ustalono zaniżenie VAT przez polskiego kontrahenta w obrocie olejem napędowym o 2,7 mln zł.

W 2015 r. urzędy uczestniczyły również w przygotowaniu dwóch kontroli: prawidłowości opodatkowania obrotu artykułami elektronicznymi oraz usług telekomunikacyjnych. Kontrole powinny być wszczęte w 2016 r.

NIK objęła badaniem 90 postępowań kontrolnych<sup>57</sup> zakończonych w okresie 2014–I półrocze 2015 r. Badanie postępowań wykazało, że:

- przestrzegane były zasady postępowania kontrolnego określone w rozdziale 3 „Postępowanie kontrolne” ustawy o kontroli skarbowej oraz w dziale IV „Postępowanie podatkowe” ustawy Ordynacja podatkowa; podejście organów kontroli skarbowej w podobnych sprawach było takie samo; we wszystkich postępowaniach zapewniono stronom czynny udział, w tym wyznaczano termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału; we wszystkich postępowaniach przedłużono termin prowadzenia postępowania określony w art. 139 § 1 ustawy Ordynacja

<sup>55</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu wraz z Protokołem, podpisane w Ottawie dnia 14 maja 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 1371).

<sup>56</sup> Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisana w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r. (Dz. U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178).

<sup>57</sup> Po 18 w kontrolowanych przez NIK urzędach kontroli skarbowej. 79 postępowań zakończono wydaniem decyzji, a w wyniku 11 podatnicy złożyli korekty deklaracji.

podatkowa; średni czas postępowania kontrolnego wyniósł 419 dni, najdłużej trwały dwa postępowania 1.217 i 1.393 dni; analiza nie wykazała nieuzasadnionych przerw w prowadzeniu czynności kontrolnych; głównymi przyczynami uzasadniającymi długi okres trwania postępowań były: skomplikowany łańcuch podmiotów uczestniczących w oszukańczym procederze, w tym pomiotów zagranicznych; częste zmiany adresu spółki lub władz reprezentujących; brak dostępu do dokumentacji źródłowej (spółki nierzadko zbywane były na rzecz cudzoziemców, którym przekazywana była również dokumentacja podatkowa); niepodejmowanie przez podmiot korespondencji; brak kontaktu z przedstawicielami spółki; pozyskiwanie informacji od kontrahentów i/lub konieczność przeprowadzenia kontroli u kontrahentów; oczekiwanie na informacje od banków, innych organów kontroli skarbowej, organów podatkowych i celnych, ZUS, obcych administracji podatkowych, na materiały z Policji i prokuratury, a także konieczność przeanalizowania obszernego materiału dowodowego;

- 51 postępowań (56,7%) przeprowadzono w trybie kontroli doraźnej, a 39 planowej; średni upływ czasu od powzięcia informacji wskazujących na duże ryzyko uczestnictwa podmiotu w oszustwie podatkowym do wszczęcia postępowania kontrolnego wyniósł w przypadku kontroli doraźnych 73 dni, a planowych 189 dni; w jednym przypadku postępowanie kontrolne wszczęto po 350 dniach od otrzymania informacji Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o posiadaniu przez spółkę środków finansowych w znacznej wysokości (23,9 mln euro), które w większości przekazywane były do zagranicznych podmiotów oraz podejrzeniu, że spółka wykorzystywana była do generowania wysokich obrotów w wymianie wewnątrzspółnotowej; w ocenie NIK postępowania kontrolne w podmiotach podejrzanych o poważne oszustwa podatkowe powinny być wszczynane niezwłocznie; konieczne jest skrócenie czasu reakcji organów kontroli skarbowej w takich sprawach;
- w 44 postępowaniach współpracowano z Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej; pozyskiwano informacje o transakcjach wzbudzających wątpliwości i mogących mieć związek z przestępstwami podatkowymi; ustalano kwoty przepływów pieniężnych na rachunkach podatników, podmioty podejrzane o udział w oszustwach, zbierane dane były także przydatne na etapie wnioskowania o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa;
- w 43 postępowaniach wykorzystano informacje o kontrahentach kontrolowanych podmiotów uzyskane od zagranicznych administracji podatkowych, w szczególności Wielkiej Brytanii, Niemiec, Cypru, Czech, Litwy, Węgier, Słowacji i Bułgarii; w pozostałych przypadkach działalność prowadzona przez kontrolowane podmioty nie stanowiła podstawy do skorzystania z takiej współpracy; informacje pozyskane od zagranicznych administracji podatkowych przyczyniły się do ustalenia nieprawidłowości;
- w 44 postępowaniach dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej wnioskowali do naczelników urzędów skarbowych o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w sprawach, w których zachodziła uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, a z przeprowadzonego rozpoznania wynikało, że mogły istnieć składniki majątku lub środki na rachunkach bankowych; w 39 przypadkach naczelnicy urzędów skarbowych określili przybliżoną kwotę zobowiązań podatkowych w wysokości 749,0 mln zł i orzekli o zabezpieczeniu wymienionej kwoty na majątku podatników; w wyniku zabezpieczeń wyegzekwowano 10,4 mln zł, tj. 1,4% kwoty wynikającej z decyzji o zabezpieczeniu; działania okazały się mało skuteczne, głównie z uwagi na fakt,

że nie ustalono składników majątkowych, które mogły zostać zajęte; rachunki bankowe spółek były puste, a analiza przepływu środków za okresy wcześniejsze wykazała, że były zasilane krótkookresowo i niezwłocznie (najczęściej tego samego dnia) transferowane do innych podmiotów w kraju lub za granicą; spółki zawiązywane były nie w celu prowadzenia racjonalnej, ekonomicznie uzasadnionej działalności gospodarczej, lecz dla dokonania oszustwa podatkowego; świadomie pozorowano prowadzenie działalności gospodarczej w celu osiągnięcia korzyści finansowych polegających na uniknięciu zapłaty lub wyłudzeniu zwrotu podatku; w dwóch sprawach naczelnicy urzędów skarbowych nie wydali decyzji zabezpieczających z powodu sporów kompetencyjnych pomiędzy naczelnikami urzędów skarbowych; spory były rozstrzygnięte po lub na krótko przed zakończeniem postępowań kontrolnych prowadzonych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, a ustalenia organów nie potwierdziły istnienia majątku, na którym można byłoby dokonać zajęć zabezpieczających; w jednej sprawie naczelnik urzędu skarbowego nie wydał decyzji zabezpieczającej, gdyż we wniosku UKS w Warszawie z maja 2015 r. nie przedstawiono jasno sposobu wyliczenia kwoty zobowiązania podlegającej zabezpieczeniu, w listopadzie 2015 r. – w trakcie kontroli NIK, ponownie wystąpiono o dokonanie zabezpieczenia; w ocenie NIK jednym z czynników wpływających na skuteczność zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika jest szybkość reakcji organów kontroli skarbowej na rozpoznane zagrożenia;

- w 28 postępowaniach wykryto organizatorów oszust: w trzech postępowaniach w wyniku samodzielnego działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, w jednym postępowaniu współdziałania dyrektora urzędu kontroli skarbowej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w 15 postępowaniach w wyniku współdziałania dyrektorów urzędów z organami ścigania oraz w dziewięciu postępowaniach samodzielnie przez organy ścigania; w pozostałych (62) sprawach nie wykryto organizatorów oszustw;
- w wyniku 90 postępowań kontrolnych, ujawnione przez organy kontroli skarbowej nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych wyniosły 1.914,6 mln zł, z tego do zakończenia kontroli NIK wyegzekwowano 46,1 mln zł, tj. 2,4%; wysokość wpłat w relacji do ustaleń wynikających z prowadzonych postępowań kontrolnych pozostawała na niskim poziomie, gdyż przeważnie kontrolowane podmioty w okresie zaistnienia przesłanek do przeprowadzenia kontroli lub w trakcie prowadzenia kontroli nie dysponowały żadnym majątkiem; przedstawiciele spółek byli nieuchwytni; nie było kontaktu z zarządem (przeważnie jednoosobowym – prezesem, którym najczęściej był obywatelem obcego państwa); spółki wskazywały adresy, pod którymi nikt nie przebywał lub tzw. „wirtualne biuro”, gdzie nie było osób mogących udzielić informacji na temat działalności spółek; umowy o prowadzenie biur lub umowy najmu wygasły przed wszczęciem lub w trakcie postępowań kontrolnych; decyzje pokontrolne doręczano w sposób zastępczy (przeważnie na podstawie art. 150 i 151a ustawy Ordynacja podatkowa); przez rachunki bankowe spółek przepływały znaczne środki pieniężne; środki wpływające niezwłocznie transferowano do innych podmiotów w kraju lub za granicą; w momencie wszczęcia większości kontroli rachunki bankowe były puste;
- odwołania wniesiono od 11 wydanych decyzji, z tego osiem decyzji organ odwoławczy utrzymał w mocy, a trzy uchylił; decyzje uchylono na podstawie art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa w całości i przekazano sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdyż konieczne było przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, tj. naruszono art. 122 i art. 187 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa; dwie z uchylonych decyzji wydano w wyniku przeprowadzenia

- postępowań kontrolnych, w trakcie których był kontakt z podatnikiem, a jedną – w trakcie którego przez znaczny czas kontakt z podatnikiem był utrudniony; NIK zwraca uwagę na potrzebę zwiększenia staranności inspektorów kontroli skarbowej w gromadzeniu dowodów oszukańczych praktyk;
- w uzasadnionych przypadkach dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej informowali naczelników urzędów skarbowych o wystąpieniu przesłanek do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT; w przypadku dwóch postępowań wnioski informujące o wystąpieniu przesłanek uzasadniających wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT sporządzono cztery miesiące po doręczeniu decyzji pokontrolnej (UKS Kielce i UKS Warszawa); w siedmiu przypadkach (UKS Kraków) informacje przekazano po zakończeniu postępowań, chociaż przesłanki do wykreślenia wystąpiły już na etapie postępowania kontrolnego. NIK zwraca uwagę na konieczność niezwłocznego informowania naczelników urzędów skarbowych o ujawnieniu w postępowaniu kontrolnym przesłanek do wykreślenia oszusta z rejestru podatników VAT. Aktualność informacji o nieważności numerów identyfikacyjnych VAT ma zasadnicze znaczenie dla zapobiegania nadużyciom w podatku od towarów i usług. Rzetelne wypełnianie przez administrację podatkową zadań w zakresie występowania przesłanek do unieważnienia numeru identyfikacyjnego podatnika jest także istotne ze względu na wymogi wynikające z art. 23 rozporządzenia o współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie UE zapewniają, aby nadane podatnikom dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych numery identyfikacyjne VAT były oznaczone jako nieważne w systemie VIES. Na potrzebę włączenia się organów kontroli skarbowej w sprawne wykreślanie podmiotów z rejestru podatników VAT zwrócił uwagę również Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej i w *Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na rok 2015* polecił w przypadku, gdy czynności analityczne lub kontrolne potwierdzą wystąpienie przesłanek uzasadniających wykreślenie podatników z rejestru VAT bezwzględnie zawiadamiać o swoich ustaleniach właściwe organy podatkowe.

### Postępowania karne skarbowe

W większości badanych spraw na bieżąco sporządzano wnioski o wszczęcie postępowania po zakończonych postępowaniach kontrolnych, prowadzono analizę przesłanek wszczęcia postępowania karnego skarbowego lub zawiadamiano organy ścigania o podejrzeniu popełnienia przestępstw. W badanych sprawach nie dopuszczono do przedawnienia karalności czynów.

Na podstawie badania próby 90 postępowań kontrolnych NIK stwierdziła, że w przypadkach, w których ujawnione nieprawidłowości wskazywały na popełnienie czynów zabronionych, wnioski o przeprowadzenie postępowań przygotowawczych składane były od jednego dnia do 61 dni po zakończeniu postępowań kontrolnych. W dwóch przypadkach, w UKS w Warszawie, upływ czasu od wydania decyzji wymiarowej do złożenia wniosku wyniósł odpowiednio 101 oraz 194 dni, a wynikał z gromadzenia materiału dowodowego w powiązanych postępowaniach kontrolnych. W trzech sprawach, w UKS w Kielcach, wnioski o przeprowadzenie postępowania przygotowawczego złożono po upływie od siedmiu do 12 miesięcy od zakończenia postępowań kontrolnych. Opóźnienia wyjaśniano wątpliwościami dotyczącymi ustaleń wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynów zabronionych na podstawie przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy. Wnioski o przeprowadzenie postępowań przygotowawczych złożono w 80 zakończonych postępowaniach kontrolnych, z tego w ośmiu w toku postępowań kontrolnych i 72 po zakończeniu postępowań kontrolnych. Nie złożono wniosków w 10 sprawach z powodu prowadzonych już przez prokuraturę śledztw lub niepodlegania sprawców karze za przestępstwo

skarbowe lub wykroczenie skarbowe, gdyż kontrolowane podmioty złożyły prawnie skuteczne korekty deklaracji wraz ze wskazaniem przyczyn korekt i uiściły w całości uszczuploną należność publicznoprawną.

Wszczęto 20 postępowań przygotowawczych, z których 18 było w toku. Jedno postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 17 § 1 pkt 7 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego<sup>58</sup> z uwagi na fakt, że właściciel kontrolowanego podmiotu miał już postawione zarzuty przez prokuraturę, a kolejne, postanowieniem prokuratora nadzorującego, zostało połączone z prowadzonym śledztwem.

Nie wszczęto 60 postępowań przygotowawczych, z których w 30 przypadkach zachodziła przesłanka do niewszczęcia na podstawie art. 17 § 1 pkt 7 Kodeksu postępowania karnego, tj. wnioski wystawione były w sprawach objętych już postępowaniami prowadzonymi przez prokuraturę. W 16 sprawach urzędy kontroli skarbowej nie wszczęły postępowań przygotowawczych ze względu na skierowanie do prokuratury zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstw, głównie z art. 271 § 1 i § 3 ustawy Kodeks karny. Przesłanką do zawiadomienia prokuratury było stwierdzenie, że udokumentowanie fikcyjnych transakcji „pustymi fakturami” nie wyczerpuje znamion czynu zabronionego określonego w Kodeksie karnym skarbowym oraz, że doszło do popełnienia czynów zabronionych, określonych przepisami ustawy Kodeks karny. Niewszczęcie 14 postępowań przygotowawczych spowodowane było analizą przesłanek do wszczęcia postępowań przygotowawczych. W dwóch spośród tych spraw nie wszczęto postępowań karnego skarbowego pomimo, że od wpływu wniosków o wszczęcie postępowania do Oddziału Postępowań Przygotowawczych UKS w Katowicach do dnia zakończenia kontroli NIK upłynęło odpowiednio 390 i 152 dni. Opóźnienia stwierdzono również w UKS w Kielcach. Po zakończeniu trzech postępowań kontrolnych, w których wydano decyzje wymiarowe nie wszczęto postępowań przygotowawczych pomimo upływu od 257 do 420 dni od dnia złożenia wniosków o ich wszczęcie przez inspektorów kontroli skarbowej do dnia badania przez NIK. W ocenie NIK, w powyższych sprawach nie wystąpiły obiektywne przyczyny usprawiedliwiające brak działań.

Z 20 realizowanych wniosków o wszczęcie postępowań przygotowawczych, w jednym przypadku wszczęcie nastąpiło po upływie siedmiu miesięcy od uprawomocnienia się decyzji wymiarowej. Zdaniem NIK było to działanie nierzetelne pomimo braku ryzyka przedawnienia się karalności czynów. W innym przypadku, wszczęcie postępowania nastąpiło po upływie 12 miesięcy od wydania decyzji wymiarowej, z uwagi na toczące się postępowania kontrolne za kolejne okresy rozliczeniowe wobec tego samego podmiotu. Połączenie spraw wyjaśniano zasadami ekonomiki procesowej oraz koncentracją materiału dowodowego. Opóźnienia wystąpiły w UKS w Katowicach. W ocenie NIK, prowadzenie innych postępowań kontrolnych, a w szczególności zdarzenia przyszłe i niepewne, takie jak zakończenie kontroli, wydanie kolejnych decyzji oraz ich utrzymanie przez organ drugiej instancji, nie mogły stanowić racjonalnego uzasadnienia niepodejmowania działań i stanowią ryzyko dla szybkiego pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności za oszustwa podatkowe.

Ponadto NIK zwróciła uwagę na potrzebę zapewnienia we wszystkich przypadkach możliwie najszybszego informowania organów ścigania o podejrzeniach popełnienia przestępstwa. W trakcie kontroli w UKS w Krakowie stwierdzono, że w przypadku trzech postępowań zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa zostały przekazane do prokuratury po upływie odpowiednio czterech, pięciu i 16 miesięcy od daty wydania decyzji pokontrolnej.

<sup>58</sup> Dz.U. Nr 89, poz. 555, ze zm.

W ocenie NIK ustalenie osób odpowiedzialnych i wyjaśnienie okoliczności popełnienia czynu zabronionego powinno nastąpić w możliwie najkrótszym terminie. Stwierdzone opóźnienia świadczą o zawodności systemu kontroli zarządczej w tym zakresie.

### 3.2.4. Wyniki kontroli w urzędach skarbowych

#### Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika

Naczelnicy badanych przez NIK sześciu urzędów skarbowych wydali, w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2015 r., na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, 347 decyzji w sprawie zabezpieczenia przyszłych zobowiązań podatkowych na majątku podatników na kwotę 2.991,1 mln zł. Większość z nich (71,5%) na kwotę 2.645,7 mln zł była dokonana na podstawie wniosków organów kontroli skarbowej.

Postępowania zabezpieczające prowadzone były głównie w sprawach, w których ujawniono w kontrolowanych podmiotach wprowadzanie do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Organy podatkowe wydały dla takich podatników 254 decyzje w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na kwotę 2.519,3 mln zł, w tym 189 decyzji na kwotę 2.172,5 mln zł na wnioski organów kontroli skarbowej.

Organy podatkowe prawidłowo prowadziły postępowania mające na celu zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatników wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne.

NIK objęła badaniem rozpatrzenie przez naczelników urzędów skarbowych 91 wniosków dyrektorów urzędów kontroli skarbowej o dokonanie zabezpieczania zobowiązań podatkowych na majątku podatników. Badanie wykazało, że wnioski o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych były rzetelnie analizowane pod kątem wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa. W 76 sprawach gdzie wystąpiły przesłanki uzasadniające zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych naczelnicy urzędów skarbowych określili przybliżone kwoty zobowiązań podatkowych w wysokości 1.357,2 mln zł oraz orzekli o ich zabezpieczeniu na majątku podatników. Na bieżąco dokonywano zajęć zabezpieczających na zidentyfikowanym majątku podatników. Poszukując majątku i wierzytelności podatników korzystano w szczególności z danych zgromadzonych w urzędzie (w aktach rejestrowych, podatkowych), ustaleń wnioskujących o dokonanie zabezpieczeń organów kontroli skarbowej, danych Centralnej Informacji Ksiąg Wieczystych, Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców, systemu Cerber o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a do banków kierowano zawiadomienia o zajęciu zabezpieczającym rachunków należących do spółek. W większości spraw działania okazały się nieskuteczne, gdyż nie przyczyniły się na dalszym etapie do wyegzekwowania wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej zobowiązań. Podmioty przeważnie nie miały żadnego majątku, wierzytelności lub innych praw majątkowych. Zajęciami zabezpieczającymi obejmowano głównie otwarte rachunki bankowe, na których nie było żadnych środków lub znajdowały się niewielkie kwoty. Na przykład:

- *Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego decyzjami, na podstawie sześciu wniosków organów kontroli skarbowej, określił przybliżone zobowiązania podatkowe na kwotę 109,5 mln zł i orzekł o zabezpieczeniu wymienionej kwoty na majątku podatników. W postępowaniach zabezpieczających zajęto na rachunkach bankowych środki w kwocie 544 zł i 52 euro.*

- *Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego, zgodnie z wnioskami organów kontroli skarbowej, wydał 13 decyzji o zabezpieczeniu na majątku 11 spółek zobowiązań podatkowych na kwotę 722,0 mln zł. W postępowaniach zabezpieczających zajęto na rachunkach bankowych środki w kwocie 3.712,5 tys. zł, 335,4 tys. euro i 0,9 tys. USD. Zajęta została także wniesiona przez jedną spółkę, na podstawie art. 105b ustawy o podatku od towarów i usług, kaucja gwarancyjna w kwocie 2.281,7 tys. zł.*

W 15 przypadkach naczelnicy odstąpili od wydania, na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa, decyzji o zabezpieczeniu mimo wniosków organów kontroli skarbowej. Było to spowodowane nieustaleniem składników majątkowych, ani otwartych rachunków bankowych, które można było objąć zajęciami zabezpieczającymi (przeważnie z podmiotami nie było kontaktu, a zgłoszony adres siedziby firmy był nieaktualny); wydaniem przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, w trakcie rozpatrywania przez organ podatkowy wniosku organu kontroli skarbowej o dokonanie zabezpieczenia, decyzji wymiarowej; przedstawieniem przez organ kontroli skarbowej niewystarczającego materiału dowodowego; czy przekazaniem spraw, po rozstrzygnięciu sporu kompetencyjnego, do właściwego organu podatkowego.

NIK objęła badaniem w urzędach skarbowych także działania mające na celu ustalenie zasadności dokonania zabezpieczeń prowadzonych przez organy podatkowe w trakcie 47 własnych postępowań i kontroli podatkowych (zakończonych w okresie 2014–I półrocze 2015 r., w wyniku których wymierzono podmiotom wprowadzającym do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne, podatek na kwotę 338,9 mln zł). Organy podatkowe na bieżąco analizowały czy występowały przesłanki uzasadniające zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa i w trakcie 18 postępowań wydane zostały decyzje o zabezpieczeniu. W pozostałych postępowaniach nie dokonano zabezpieczeń, gdyż: nie ustalono składników majątkowych, które mogły być przedmiotem zabezpieczenia; w krótkim czasie wymierzono podatnikowi decyzją pokontrolną zobowiązanie; podmiot postawiony został w stan upadłości; czy brak było przesłanek określonych w art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa.

W większości spraw podjęte działania zabezpieczające okazały się nieskuteczne, gdyż nie przyczyniły się na dalszym etapie do wyegzekwowania wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych zobowiązań. Podmioty przeważnie nie miały majątku, wiarygodności lub innych praw majątkowych.

Postępowania objęte badaniem dotyczyły głównie podmiotów podejmujących szereg oszukańczych zabiegów, świadomie pozorujących prowadzenie działalności gospodarczej w celu osiągnięcia korzyści finansowych polegających na uniknięciu zapłaty lub wyłudzeniu zwrotu podatku. Ich działalność trwała najczęściej kilka miesięcy i w tym czasie, w ciągu jednego lub dwóch dni przelewano środki pieniężne między rachunkami bankowymi uczestników procedury. Na etapie postępowania zabezpieczającego czy postępowania egzekucyjnego, salda rachunków bankowych najczęściej nie wykazywały żadnych środków lub niewielkie kwoty. Były to głównie spółki z minimalnym kapitałem zakładowym określonym w art. 154 § 1 Kodeksu Spółek Handlowych<sup>59</sup> (5 tys. zł) nieposiadające żadnego majątku w postaci nieruchomości, ruchomości w tym środków transportu. Adresem siedziby spółek był adres „wirtualnego biura”. W trakcie prowadzonych postępowań, kontrolujący nie mieli kontaktu z osobami reprezentującymi spółki, nie był znany aktualny adres siedziby spółki ani miejsce wykonywania działalności.

<sup>59</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1030, ze zm.).

Do zakładania i reprezentowania spółek występujących w łańcuchach fikcyjnych dostaw wykorzystywano przeważnie osoby podstawione, zwane „słupami”. Na przykład:

- Spółka z o.o. o kapitale zakładowym 5 tys. zł. Adresem siedziby spółki przy rejestracji został wskazany adres „wirtualnego biura”. Organ podatkowy na wniosek organu kontroli skarbowej, który ujawnił, że spółka wprowadziła do obrotu prawnego faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji gospodarczych, dwiema decyzjami określił przybliżone kwoty zobowiązania podatkowego w VAT na 8,0 mln zł oraz orzekł o ich zabezpieczeniu na majątku spółki. Prezes spółki w trakcie kontroli stwierdził, że podpisywał jedynie faktury VAT, za co otrzymywał miesięcznie kwotę w wysokości 300 zł. Według ustaleń organu kontroli skarbowej wnioskującego o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na majątku spółki oraz organu prowadzącego postępowanie zabezpieczające podmiot nie miał majątku, na którym można było dokonać zajęć.
- Spółka z o.o. o kapitale zakładowym 5 tys. zł. Organ podatkowy na wniosek organu kontroli skarbowej, który ujawnił, że spółka wprowadziła do obrotu prawnego faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji gospodarczych, dwiema decyzjami określił przybliżone kwoty zobowiązania podatkowego w VAT na kwotę 14,3 mln zł oraz orzekł o ich zabezpieczeniu na majątku spółki. Jedyne udziałowce i prezes zarządu spółki zeznał, że w spółce pełnił rolę „słupa” i nie miał wpływu na jej działalność, na wybór pracowników, kontrahentów i nic nie wie o działalności spółki. Urząd skarbowy dokonał zajęć zabezpieczających wierzytelności na rachunkach bankowych należących do spółki. Na dwóch rachunkach, których saldo wynosiło 4,4 tys. zł oraz 2,9 tys. euro, zabezpieczeń majątkowych dokonała prokuratura.
- Spółka z o.o. o kapitale zakładowym 5 tys. zł. Wskazany przy rejestracji adres siedziby spółki w „wirtualnym biurze” był nieaktualny. Z uwagi na brak kontaktu z przedstawicielem spółki, posiadanie tylko przekazanych do urzędu skarbowego deklaracji VAT-7, kontrola podatkowa została przeprowadzona w siedzibie urzędu, a ustalenia oparte na materiale dowodowym przesłanym przez inny organ podatkowy. Przedmiotem transakcji ujętych w fakturach była sprzedaż towarów kontrahentowi, który nie prowadził w rzeczywistości działalności gospodarczej. W toku prowadzonego przesłuchania, kontrahent przyznał, że nie prowadził żadnej działalności gospodarczej, natomiast otrzymywał tygodniowo do 4 tys. zł tytułem wynagrodzenia za udostępnianie rachunku bankowego własnej firmy. Kontrahent oświadczył, że podpisywał różne dokumenty, w tym faktury VAT przedkładane przez rzekomego przedstawiciela spółki. Stwierdził, że nigdy nie widział zakupionego towaru, a całą dokumentację jego firmy prowadził rzekomy przedstawiciel. Po kontroli organ podatkowy wymierzył zobowiązanie podatkowe na kwotę 3,3 mln zł.

Wielokrotnie kontrolowane przez organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe podmioty były reprezentowane jednoosobowo przez osoby zagraniczne. W celu zweryfikowania danych osób zagranicznych oraz ich powiązań biznesowych występowano o informacje do właściwej administracji podatkowej kraju członkowskiego UE. Na przykład: administracja podatkowa kraju unijnego na temat członka zarządu spółki podejrzanej o dokonywanie oszustw podatkowych podała, że osoba zagraniczna wskazana w zapytaniu utrzymuje się z zasiłków dla bezrobotnych. Osoba ta za namową osoby polskiego pochodzenia o nieznanym imieniu i nazwisku, udała się samolotem do Polski celem nabycia spółki i przekazania księgowemu upoważnienia do reprezentowania spółki.

Podmioty uczestniczyły w pozorowanym łańcuchu dostaw, w którym pełniły ściśle określoną rolę. Operacje gospodarcze wykazywane w fakturach nie odzwierciedlały rzeczywistego przebiegu transakcji. Pozorność prowadzenia przez spółki działalności gospodarczej potwierdzały czynności sprawdzające u kontrahentów spółek, materiały uzyskane od innych państw członkowskich UE (po zapytaniach skierowanych na formularzach SCAC) oraz analizy przepływów finansowych na rachunkach bankowych spółek. Ustalenia kontroli podatkowych opierano często na materiale dowodowym przesłanym z innych organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Faktury wystawiane i rozliczane, dokumentujące czynności fikcyjne dotyczyły m.in. obrotu telefonami komórkowymi, procesorami, programami komputerowymi, konsolami do gier, aparatami fotograficznymi, paliwami, stalą. Wystąpiły również faktury dotyczące kupna-sprzedaży odzieży i obuwia, maszyn budowlanych, granulatu złota. Decyzje określające zobowiązanie podatkowe doręczano przeważnie w sposób zastępczy (na podstawie art. 150 lub art. 151a ustawy Ordynacja podatkowa).

W ocenie NIK przesłanki uzasadniające zastosowanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatników powinny być weryfikowane niezwłocznie, gdyż czas ich rozpatrywania może mieć decydujące znaczenie dla faktycznego zajęcia składników majątkowych podmiotów dokonujących oszustw podatkowych. W dwóch z sześciu kontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono przypadki opóźnień w rozpatrywaniu wniosków o zabezpieczenie zobowiązań. W Pierwszym Śląskim Urzędzie Skarbowym w trzech sprawach decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań zostały wydane po odpowiednio: 109, 59 oraz 55 dniach od wpływu wniosku. Naczelnik Urzędu wyjaśniał, że w tych sprawach były znikome rokowania co do możliwości skutecznego zabezpieczenia zobowiązań oraz wskazał na ograniczenia kadrowe i konieczność realizowania innych zadań priorytetowych. W Trzecim Urzędzie Skarbowym Warszawa Śródmieście jedna decyzja o zabezpieczeniu została wydana po 120 dniach od wpływu wniosku, z przyczyn leżących po stronie organu podatkowego. Wniosek organu kontroli skarbowej o zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego na kwotę 61,5 mln zł wpłynął do Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście 1 grudnia 2014 r., a decyzja zabezpieczająca została wydana 30 marca 2015 r. Sprawa została błędnie przekazana przez ten organ w dniu 5 grudnia 2014 r. do Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego, który zwrócił wniosek, zgodnie z właściwością miejscową 27 stycznia 2015 r. Opóźnienie nie miało wpływu na skuteczność postępowania zabezpieczającego, gdyż jedyne mienie, które udało się ustalić (kaucja gwarancyjna) we wrześniu 2014 r. zostało zajęte przez prokuraturę. Decyzja dotyczyła podmiotu zajmującego się obrotem paliwami i produktami ropopochodnymi. Podatnik złożył na wyodrębniony rachunek bankowy organu podatkowego, w styczniu 2014 r., bezterminową kaucję gwarancyjną, o której mowa w art. 105b ustawy o podatku od towarów i usług, w kwocie 3,0 mln zł. Uwagę zwraca fakt, że złożona kaucja okazała się wielokrotnie niższa od kwoty ujawnionych nieprawidłowości.

#### Egzekwowanie zobowiązań podatkowych wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych

Badaniem objęto prowadzone przez sześciu naczelników urzędów skarbowych postępowania wobec 97 podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne, posiadających zaległości w podatku od towarów i usług w kwocie 2.337,8 mln zł, które stanowiły 47,5% zaległości podatkowych ogółem<sup>60</sup>. Do zakończenia kontroli wyegzekwowano 0,4% kwoty dochodzonych zaległości, tj. 8,2 mln zł. W większości podjęte działania były nieskuteczne z powodu nieustalenia jakichkolwiek składników majątkowych u zobowiązanych. Na przykład:

- *Małopolski Urząd Skarbowy odzyskał 1,2% kwot dochodzonych zaległości, które były przedmiotem kontroli NIK (383,1 mln zł) oraz umorzył postępowania egzekucyjne obejmujące ponad 93% badanych kwot.*
- *Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy odzyskał 0,2% kwot zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym, które były przedmiotem kontroli NIK (1.135,5 mln zł), a w pozostałym zakresie umorzył postępowania.*
- *Pomorski Urząd Skarbowy nie wyegzekwował dochodzonych zaległości, które były przedmiotem kontroli NIK (105,1 mln zł), odzyskano jedynie niewielką część kosztów egzekucyjnych, oraz umorzył postępowania egzekucyjne obejmujące ponad 78% badanych kwot.*

<sup>60</sup> Tj. kwoty 4.916,7 mln zł będącej średnią arytmetyczną obliczoną dla zaległości w VAT, PIT, CIT według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r. (2.544,4 mln zł), 31 grudnia 2014 r. (5.041,2 mln zł) oraz 30 czerwca 2015 r. (7.164,4 mln zł).

Postępowania egzekucyjne prowadzone były rzetelnie od strony proceduralnej. Jednak w większości badanych spraw były nieskuteczne i zostały umorzone. W pozostałych objętych badaniem NIK sprawach także trudno spodziewać się w przyszłości skutecznej egzekucji wymierzonych podmiotom wprowadzającym do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące fikcyjne czynności podatków.

Postępowania objęte badaniami dotyczyły głównie podmiotów pozorujących prowadzenie działalności gospodarczej w celu osiągnięcia korzyści finansowych polegających na uniknięciu zapłaty lub wyłudzeniu zwrotu podatku. Były to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, niewyposażone w majątek, w szczególności rzeczowy, taki jak nieruchomości czy pojazdy. Siedzibami spółek były „wirtualne biura” lub pomieszczenia bez majątku o realnej wartości. Niewielkie kwoty udało się wyegzekwować z rachunków bankowych zobowiązanych. Podmioty przeważnie nie prowadziły już działalności oraz nie pozostawiły majątku, do którego można było skierować egzekucję. W trakcie prowadzonych czynności egzekucyjnych z osobami reprezentującymi spółki nie było kontaktu (często byli to obcokrajowcy). Poborczy skarbowi, w wyniku prowadzonych czynności w terenie, także nie ustalili adresu pobytu osób reprezentujących spółki, jak również numeru ich telefonu. W przypadku takich znikających spółek większość działań wierzyciela jak i organu egzekucyjnego była nieskuteczna.

Badania 97 postępowań wykazały, że:

- z wyjątkiem trzech przypadków bez opóźnień wystawiano tytułu wykonawcze;
- kwoty zaległych należności na tytułach wykonawczych odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej;
- z wyjątkiem trzech spraw na bieżąco wszczynano postępowania egzekucyjne i podejmowano kolejne czynności egzekucyjne w celu ustalenia stanu majątkowego zobowiązanych;
- rzetelnie ustalano stan majątkowy zobowiązanego, a w uzasadnionych przypadkach przydzielano tytuł poborcy skarbowemu;
- w przypadku dysponowania danymi o majątku lub wierzytelnościach zobowiązanego stosowano bez opóźnień środki egzekucyjne;
- stosowano wszystkie możliwe środki w celu wyegzekwowania zaległych należności;
- dokonywano oceny skuteczności egzekucji i podejmowano działania wobec osób trzecich;
- dwa urzędy korzystały z pomocy innych państw w dochodzeniu należności pieniężnych.

W trzech sprawach tytuły wykonawcze na kwotę 56,1 mln zł zostały wystawione z opóźnieniem, tj.: po 284 dniach od daty wpływu do urzędu skarbowego decyzji wymiarowej organu kontroli skarbowej oraz po 84 i 77 dniach od daty wpływu do urzędu skarbowego informacji o doręczeniu decyzji wymiarowych. W ocenie NIK było to działanie nierzetelne i niezgodne z § 5 i 6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, wierzyciel niezwłocznie doręcza zobowiązanemu upomnienie oraz wierzyciel niezwłocznie wystawia tytuł wykonawczy, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo, gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż sześć miesięcy.

- W Trzecim Mazowieckim Urzędzie Skarbowym Warszawa Śródmieście w jednej sprawie tytuły wykonawcze na kwotę 22,8 mln zł zostały wystawione po 284 dniach od daty wpływu do Urzędu decyzji wymiarowej dyrektora urzędu kontroli skarbowej z 24 stycznia 2014 r. Decyzja wymiarowa wpłynęła do Urzędu 3 marca 2014 r., natomiast upomnienie zostało wystawione 24 października 2014 r. i doręczone w trybie zastępczym 21 listopada 2014 r. Tytuł wykonawczy wystawiono 12 grudnia 2014 r. Było to spowodowane opóźnieniem w otwarciu obowiązku podatkowego podatnika w systemie Poltax<sup>61</sup> i przekazaniu decyzji wymiarowej do Działu Spraw Wierzycielskich Urzędu. Dyrektor urzędu kontroli skarbowej nie wnioskował w tej sprawie o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika. Z podmiotem nie było kontaktu już na etapie postępowania kontrolnego. Prowadzone postępowanie egzekucyjne było nieskuteczne, nie ujawniono składników majątku, które mogłyby być przedmiotem egzekucji.
- W Pomorskim Urzędzie Skarbowym w Gdańsku w dwóch sprawach tytuły wykonawcze na kwoty 17,8 mln zł i 15,5 mln zł zostały wystawione odpowiednio po 97 i 87 dniach od doręczenia decyzji wymiarowych dyrektora urzędu kontroli skarbowej i tym samym dokonane zajęcia zabezpieczające nie przekształciły się w egzekucyjne. Naczelnik Urzędu tłumaczył, że przyczyną zwłoki w wystawieniu tytułów wykonawczych było opóźnione zaewidencjonowanie i przypisanie w systemie Poltax decyzji wymiarowych. Decyzjom tym, wydanym na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, Poltax otwiera wyłącznie obowiązek podatkowy miesięczny i jednocześnie nie można w tym systemie otworzyć miesięcznego obowiązku podatkowego za okresy, w których podmiot miał już otwarty obowiązek kwartalny, a taka okoliczność wystąpiła w tych sprawach. W takich sytuacjach wymagane jest każdorazowo wystąpienie i konsultacja z Ministerstwem Finansów w celu uzyskania pomocy i instrukcji pozwalającej dokonać stosownych zmian w systemie w zakresie obowiązków podatkowych dla danego podatnika. W sprawach tych nie stwierdzono negatywnych konsekwencji nieprzekształcenia postępowań zabezpieczających w egzekucyjne. W postępowaniach zabezpieczających nie ustalono majątku podatników. Zdaniem NIK mając na uwadze cechy systemu Poltax, Naczelnik Urzędu powinien zapewnić konsultacje z Ministerstwem Finansów w terminach umożliwiających dokonanie przekształcenia zajęć zabezpieczających w egzekucyjne.

Podmioty, którym po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych wymierzono zobowiązania często wynajmują na krótki okres wirtualne biuro, następnie rozwiązują umowy najmu, nie zmieniając zapisów w Krajowym Rejestrze Sądowym. Prezesami spółek są osoby „przypadkowe” nieposiadające majątku, obcokrajowcy. Proceder ten ma na celu uniemożliwienie odzyskania wymierzonych podatków po przeniesieniu odpowiedzialności na osoby trzecie.

Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego wyjaśnił, że postępowania dotyczące orzekania o odpowiedzialności osób trzecich są postępowaniami skomplikowanymi. Przed podjęciem decyzji o wszczęciu postępowania konieczne jest zgromadzenie materiału niezbędnego do oceny wszelkich przesłanek wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej warunkujących możliwość orzeczenia takiej odpowiedzialności, w tym należy ustalić członków zarządu i okresy pełnienia przez nich funkcji oraz ich adresy. Ponadto organ podatkowy ma obowiązek zebrać informacje i dokumentację wskazującą na to, czy w okresie pełnienia przez te osoby funkcji w zarządzie zachodziły przesłanki do postawienia spółki w stan upadłości. Skład zarządu podmiotów, u których ujawniono wprowadzanie do obrotu fikcyjnych faktur jest przeważnie jednoosobowy, a funkcję członka zarządu pełni osoba zagraniczna, która często okazuje się tzw. „słupem”. Doręczanie korespondencji obcokrajowcom jest utrudnione i niejednokrotnie dokonywane są reklamacje pocztowe. Wynika to między innymi z tego, że dane osobowe i adresowe znajdujące się w aktach Krajowego Rejestru Sądowego często są niekompletne, przyjmowane na podstawie oświadczeń. Adres zamieszkania nie potwierdza się po podjęciu próby wszczęcia postępowania i wysyłana korespondencja wraca niepodjęta. Miejsce zamieszkania członków zarządu spółek często znajduje się poza Unią Europejską (np. Białoruś, Ukraina, Indie, Rosja).

<sup>61</sup> Poltax – jednolity centralny system informatyczny wykorzystywany w urzędach skarbowych.

NIK zwraca uwagę na stwierdzone w Pierwszym Śląskim Urzędzie Skarbowym przypadki niewystarczających działań w celu wszczęcia postępowań egzekucyjnych wobec trzech podmiotów, z którymi nie było kontaktu już na etapie postępowań kontrolnych oraz z których adresu siedziby w Krajowym Rejestrze Sądowym wykreślono nazwę ulicy i oznaczenie budynku. W przypadku dwóch podmiotów Urząd posiadał informacje, z których wynikało, że nie miały one majątku, z którego można było skutecznie prowadzić egzekucję. W przypadku trzeciego podmiotu wnioski organu kontroli skarbowej o dokonanie zabezpieczeń zobowiązań nie zawierały danych o składnikach majątkowych podmiotu. Urząd w przypadku innego podmiotu, gdzie również nastąpiło wykreślenie adresu z KRS skierował do sądu rejonowego wnioski o wszczęcie postępowania w celu ustanowienia kuratora dla tego podmiotu (do zakończenia kontroli NIK nie wpłynęła odpowiedź na ten wniosek). Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że skierowany przez Urząd wniosek do sądu o ustanowienie kuratora sporządzony został pilotażowo, dla rozeznania jego skuteczności i w przypadku, gdy przyniesie ono zamierzony skutek, tj. pozwoli na wszczęcie postępowań egzekucyjnych, będzie to kontynuowane w odniesieniu do innego podmiotu. Ponadto dodał, że w dniu 6 listopada 2015 r. Urząd skierował do sądu drugi wniosek o ustanowienie kuratora dla spółki, która miała wykreślony adres siedziby z KRS oraz nie posiadała organów spółki. Naczelnik stwierdził między innymi, że organ egzekucyjny badając z urzędu tytuł wykonawczy po stwierdzeniu, że adres w tytule wykonawczym lub zarządzeniu zabezpieczającym był niezgodny z adresem w KRS oraz w przypadku gdy adres w tytule lub zarządzeniu był niezgodny z wpisem w KRS, zwracał go do komórki wierzycielskiej z adnotacją o braku możliwości skutecznego wszczęcia i prowadzenia egzekucji. W Kodeksie postępowania administracyjnego brak jest regulacji podobnej do zapisu art. 151a ustawy Ordynacja podatkowa. Naczelnik Urzędu w trakcie kontroli NIK wystąpił do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach o stanowisko w sprawie doręczania tytułów wykonawczych oraz zarządzeń zabezpieczających podmiotom, którym adres został wykreślony w KRS.

Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów poinformował, że podległe jednostki nie występowały o wytyczne, w jaki sposób prowadzić postępowanie zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów, w odniesieniu do których w KRS wykreślono z adresu siedziby ulicę i oznaczenie budynku. W związku z tym nie prezentowano stanowiska Ministerstwa Finansów w tym zakresie.

Minister Finansów, w odpowiedzi na wystąpienie po kontroli NIK, wskazał, że zostanie przeprowadzona analiza obowiązujących rozwiązań prawnych. W administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, na mocy art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego m.in. regulujące kwestie doręczania pism i rozważone zostanie wprowadzenie analogicznej regulacji prawnej do art. 151a ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia. Ponadto, przekazane zostaną do dyrektorów izb skarbowych wytyczne w zakresie obowiązku przyjmowania tytułów wykonawczych oraz zarządzeń zabezpieczenia do realizacji przez administracyjne organy egzekucyjne w przypadku zobowiązanych wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego, w którym nie jest ujmowany dokładny adres siedziby tego podmiotu.

W okresie objętym kontrolą w badanych urzędach nastąpił prawie trzykrotny wzrost kwoty zaległości podatkowych ogółem (PIT, CIT i VAT), tj. z 2.544,4 mln zł na koniec 2013 r. oraz 5.041,1 mln zł na koniec 2014 r. do 7.164,4 mln zł na dzień 30 czerwca 2015 r. Na przykład:

- W Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym zaległości wzrosły z kwoty 732,3 mln zł na koniec 2013 r. do 1.926,8 mln zł na koniec 2014 r. oraz do 3.279,9 mln zł na dzień 30 czerwca 2015 r., tj. o 347,9%.
- W Trzecim Urzędzie Skarbowym Warszawa Śródmieście zaległości wzrosły z kwoty 357,8 mln zł na koniec 2013 r. oraz 871,2 mln zł na koniec 2014 r. do 1.157,7 mln zł na dzień 30 czerwca 2015 r., tj. o 223,6%.

W trzech kontrolowanych urzędach skarbowych obniżył się wskaźnik skuteczności egzekucji, mierzony relacją kwoty wyegzekwowanych w postępowaniu egzekucyjnym zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętej tytułami wykonawczymi do załatwienia, tj.:

- W Trzecim Urzędzie Skarbowym Warszawa Śródmieście: z 26,9% w 2013 r. do 11,7% w 2014 r. oraz z 9,4% w I półroczu 2014 r. do 8,7% w I półroczu 2015 r.
- W Pomorskim Urzędzie Skarbowym: z 29,9% w 2013 r. do 22,8% w 2014 r. oraz z 13,3% w I półroczu 2014 r. do 11,6% w I półroczu 2015 r.
- W Pierwszym Śląskim Urzędzie Skarbowym: z 41,0% w 2013 r. do 37,7% w 2014 r. oraz z 19,2% w I półroczu 2014 r. do 9,5% w I półroczu 2015 r.

W pozostałych urzędach skarbowych wskaźnik skuteczności egzekucji nie uległ obniżeniu. Jednak z powodu umorzenia postępowań egzekucyjnych prowadzonych wobec podmiotów dokonujących oszustw podatkowych, z powodu ich nieskuteczności, w znacznym stopniu obniżyły się kwoty zaległości objęte tytułami wykonawczymi. Czas trwania 37 postępowań egzekucyjnych wobec 24 dłużników, objętych badaniem NIK w Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym, nie przekraczał czterech miesięcy. W ciągu jednego miesiąca zakończono 27 postępowań, tj. 73,0% badanych postępowań egzekucyjnych, w ciągu dwóch miesięcy zakończono sześć postępowań, w ciągu trzech miesięcy zakończono dwa postępowania oraz dwa postępowania w ciągu czterech miesięcy. Jedno postępowanie egzekucyjne trwało ponad dziewięć miesięcy. Sytuacja taka skutkowałą zwiększeniem się wskaźnika skuteczności egzekucji pomimo bezskutecznej egzekucji zaległości na kwotę 1,1 mld zł (objęta badaniami NIK). Podobna sytuacja wystąpiła w Małopolskim Urzędzie Skarbowym, w którym wskaźnik skuteczności egzekucji wzrósł z 17,5% w 2013 r. do 20,1% w 2014 r. oraz z 10,2% w I półroczu 2014 r. do 11,1% w I półroczu 2015 r., jednak postępowania egzekucyjne obejmujące 93% kwot badanych przez NIK zaległości (383,1 mln zł) z powodu bezskuteczności zostały umorzone.

Naczelnicy urzędów skarbowych analizowali przyczyny wzrostu zaległości oraz niskiej skuteczności egzekucji. Do izb skarbowych przekazywano miesięczne informacje o wykonanych dochodach i należnościach pozostałych do zapłaty, w tym wynikających z decyzji wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług.

### 4.1 Organizacja i metodyka kontroli

#### Organizacja kontroli

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w pięciu urzędach kontroli skarbowej, sześciu urzędach skarbowych oraz w Ministerstwie Finansów.

W kontroli wzięły udział Delegatury NIK w Gdańsku, Katowicach, Kielcach i Krakowie. Kontrolę koordynował Departament Budżetu i Finansów, który przeprowadził kontrolę w Ministerstwie Finansów, Urzędzie Kontroli Skarbowej w Warszawie oraz dwóch urzędach skarbowych.

Kontrola została przeprowadzona w dniach od 10 września do 16 grudnia 2015 r.

#### Metodyka prowadzenia kontroli

Wybór jednostek do kontroli był konsekwencją wytypowania czterech z pięciu województw o największych kwotach dochodów podatkowych oraz czterech z siedmiu województw, w których urzędy kontroli skarbowej wykryły najwyższe kwoty wynikające z fikcyjnych faktur w 2013 r. Wybrano także województwo świętokrzyskie o najniższych dochodach. Delegatura w Kielcach nie uczestniczyła w kontroli P/13/042 „Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług” (przeprowadzonej w II półroczu 2013 r.), ani w kontroli P/09/023 „Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług” (przeprowadzonej w II półroczu 2009 r.), tj. w kontrolach poświęconych działaniom jednostek podległych Ministrowi Finansów w zwalczaniu oszustw w podatku od towarów i usług, oszustw w których wielokrotnie wykorzystywane są faktury dokumentujące czynności fikcyjne.

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

W urzędach kontroli skarbowej sprawdzono, czy rzetelnie i zgodnie z wytycznymi Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej typowano podmioty do postępowania kontrolnego, w tym wykorzystywano informacje wymieniane między krajami członkowskimi UE. Zbadano zakres i skuteczność kontroli, rzetelność wnioskowania organów kontroli skarbowej o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika i efekty finansowe postępowań kontrolnych. Sprawdzono jakość wydawanych rozstrzygnięć oraz prowadzenie postępowań karnych skarbowych. W urzędach skarbowych zbadano prawidłowość i skuteczność zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika oraz egzekwowania zobowiązań podatkowych wymierzonych po kontrolach organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych. Przeprowadzone badania służyły również do oceny realizacji wniosków pokontrolnych skierowanych po kontroli P/13/042 „Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług”.

Oceny ogólnej działalności jednostek dokonano według jednolitych mierników (rzetelność wykorzystania informacji przy typowaniu podmiotów do kontroli oraz sporządzaniu planów kontroli, skuteczność kontroli oraz efekty finansowe, prawidłowość postępowań kontrolnych, postępowań karnych skarbowych, a także skuteczność zabezpieczania wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika oraz egzekwowania wymierzonych po kontrolach kwot podatku do zapłaty). Zastosowano oceny opisowe, gdyż lepiej odzwierciedlały ustalenia kontroli.

### 4.2 Przebieg kontroli

Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 12 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników kontrolowanych jednostek. Do wystąpień pokontrolnych nie złożono zastrzeżeń.

Do kierowników kontrolowanych jednostek skierowano 14 wniosków pokontrolnych, z których trzy zostały zrealizowane, a pozostałe są w trakcie realizacji.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wnioskowano o zapewnienie przestrzegania obowiązku bezzwłocznego informowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wystąpieniu przesłanek uzasadniających wykreślenie oszusta z rejestru podatników VAT oraz niezwłoczne kierowanie wniosków o wszczęcie postępowania karnego skarbowego po zakończonych postępowaniach kontrolnych, w których stwierdzono przesłanki do prowadzenia takiego postępowania, jak również niezwłoczne rozpatrywanie wniosków w celu oceny przesłanek wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do naczelników urzędów skarbowych sformułowano wnioski i uwagi zmierzające do zapewnienia bieżącego ewidencjonowania w systemie Poltax danych podatników oraz przekazywania informacji i dokumentów niezbędnych do wszczęcia postępowania egzekucyjnego, a także przeniesienia odpowiedzialności za zaległości spółek na osoby trzecie i zwiększenia nadzoru nad zabezpieczaniem wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

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, sprawne rozpatrywanie przesłanek do wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz informowanie organów ścigania o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia przestępstwa, a także działaniach mających na celu przeniesienie odpowiedzialności za zaległości spółek na osoby trzecie oraz niezwłoczne informowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wystąpieniu przesłanek uzasadniających wykreślenie oszusta z rejestru podatników VAT.

Do Ministra Finansów zostały skierowane wnioski o:

- 1) wdrożenie rozwiązań mających na celu poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych popełnianych z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne;
- 2) przeprowadzenie analizy przyczyn niskiej skuteczności podległych służb w odzyskiwaniu kwot stwierdzonych uszczupleń podatkowych, w tym zagrożeń wynikających z braku możliwości skutecznego doręczania pism w postępowaniu egzekucyjnym;
- 3) poprawę skuteczności w odzyskiwaniu należnych kwot wymierzonych w decyzjach pokontrolnych;
- 4) egzekwowanie od podległych jednostek bezzwłocznego wykreślenia podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, z rejestru podatników VAT czynnych oraz VAT UE.

Minister Finansów w piśmie z 30 grudnia 2015 r. poinformował o sposobie wykorzystania uwag i wykonaniu wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym wskazując m.in., że:

- obecnie w Ministerstwie Finansów prowadzone są analizy i prace mające na celu wypracowanie rozwiązań (w tym o charakterze legislacyjnym) poprawiających skuteczność zwalczania oszustw w podatku VAT oraz uszczelniających system VAT przed nadużyciami w tym podatku;
- w dalszym ciągu będzie przeprowadzana regularna analiza w zakresie realizacji wpływów, kształtowania się należności pozostałych do zapłaty oraz analiza przyczyn niskiej skuteczności ich egzekwowania; w przedmiocie analizy zagrożeń wynikających z braku możliwości skutecznego doręczania pism w postępowaniu egzekucyjnym zostanie przeprowadzona analiza obowiązujących rozwiązań prawnych; w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, na mocy art. 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego m.in. regulujące kwestie doręczania pism

i rozważone zostanie wprowadzenie analogicznej regulacji prawnej do art. 151a ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia; ponadto, przekazane zostaną do dyrektorów izb skarbowych wytyczne w zakresie obowiązku przyjmowania tytułów wykonawczych oraz zarządzeń zabezpieczenia do realizacji przez administracyjne organy egzekucyjne w przypadku zobowiązanych wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego, w którym nie jest ujmowany dokładny adres siedziby tego podmiotu;

- z dniem 1 stycznia 2016 r. wejdą w życie przepisy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>62</sup>, które wpłyną na poprawę skuteczności zabezpieczenia należności podatkowych poprzez wprowadzenie: a) art. 155b § 1a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, na mocy którego organ egzekucyjny lub egzekutor będzie doręczał zobowiązanemu decyzję o zabezpieczeniu wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia, w przypadku gdy doręczenie odpisu zarządzenia zabezpieczenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu mogłoby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia; b) art. 14d ustawy o kontroli skarbowej zgodnie z którym dyrektor urzędu kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego będzie mógł w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego;
- ponadto będą realizowane działania o charakterze legislacyjnym<sup>63</sup> informatycznym<sup>64</sup> oraz inne działania<sup>65</sup>;
- kontynuowane będą działania w celu egzekwowania od podległych jednostek bezzwłocznego wykreślenia podmiotów na podstawie art. 96 ust. 9 i art. 97 ust. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, z rejestru podatników VAT czynnych oraz VAT UE.

<sup>62</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 1649, ze zm.

<sup>63</sup> M.in.:

- przygotowanie aktów wykonawczych do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w związku z wejściem w życie w dniu 8 września 2016 r. przepisów ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1311) usprawniających egzekucję administracyjną w przypadku zbiegów egzekucji oraz wprowadzających elektroniczne formy dokonywania zajęć egzekucyjnych, w tym rachunków bankowych;
- przygotowanie projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie licytacji elektronicznej w postępowaniu egzekucyjnym w związku z wejściem w życie z dniem 1 lipca 2016 r. ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269, ze zm.) wprowadzającej do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji regulacje prawne umożliwiające licytację elektroniczną ruchomości;
- przygotowanie aktów wykonawczych w związku z ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649) wprowadzających Rejestr Zastawów Skarbowych i zautomatyzowane procesy dostępu do tego rejestru.

<sup>64</sup> M.in.:

- rozwój funkcjonalności systemu OGNIVO, za pomocą którego będą dokonywane elektroniczne zajęcia rachunków bankowych i elektroniczna obsługa wszelkich pism związanych z egzekucją z rachunku bankowego;
- budowa narzędzia informatycznego umożliwiającego prowadzenie licytacji elektronicznej w zakresie sprzedaży towarów zajętych w postępowaniu egzekucyjnym,
- wdrożenie aplikacji Mobilny poborca, która umożliwi elektroniczną pracę pracowników komórek egzekucyjnych wykonujących czynności w terenie u zobowiązanych.

<sup>65</sup> W ramach planu szkoleń administracji skarbowej na 2016 rok przewidziano kontynuację szkoleń z zakresu oszustw podatkowych przeznaczonych dla pracowników izb skarbowych. Dyrektorom izb skarbowych zalecono realizację, w ramach szkoleń regionalnych, tematów uwzględnionych w zaleceniach pokontrolnych NIK, w tym szkoleń z zakresu oszustw podatkowych. W ramach narad z kierownikami podległych jednostek oraz wytycznych zostanie zwiększony nacisk na stosowanie w szerszym zakresie instytucji zabezpieczenia należności podatkowych oraz korzystania z pomocy państw członkowskich UE i państw trzecich w trybie ustawy z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. poz. 1289, ze zm.).

Wykaz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły kontrolę, kontrolowanych 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: – Mateusz Szczurek; od 16.11.2015 r. – Paweł Szafamacha	<p>Nie uzyskano istotnej poprawy w zapobieganiu wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Istotnym problemem było odzyskiwanie przez budżet państwa kwot wynikających z decyzji pokontrolnych i korekt deklaracji podatkowych. Wpływy z ustaleń organów kontroli skarbowej pozostawały na niskim poziomie.</p> <p>Minister Finansów identyfikował obszary szczególnie narażone na nieprawidłowości związane z wprowadzaniem do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji oraz prawidłowo ukierunkował podległe jednostki na rozpoznawanie oszustw podatkowych i wymierzanie należnych podatków.</p> <p>Minister Finansów monitorował skuteczność obowiązków rozwiązań prawnych i organizacyjnych mających przeciwdziałać oszustwom podatkowym. Wyniki prowadzonych analiz wykorzystane były do opracowania kolejnej zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zastosowane mechanizmy uszczelniające skierowane zostały, podobnie jak przy poprzedniej modyfikacji, na obszary działalności gospodarczej, w których zidentyfikowano istotne nieprawidłowości, nie umożliwiały natomiast ograniczenia oszustw w sposób systemowy, to znaczy niezależny od towarów wykorzystywanych w przestępczym procederze.</p> <p>Prawidłowo prowadzone były postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Większość tych działań była nieskuteczna. Urząd odzyskał 0,2% kwot zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym, które były przedmiotem kontroli, a w pozostałym zakresie umorzyl postępowania.</p> <p>Prawidłowo prowadzone były postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Większość tych działań była nieskuteczna. Urząd odzyskał 0,3% kwot zaległości objętych postępowaniem egzekucyjnym, które były przedmiotem kontroli, oraz umorzyl postępowania egzekucyjne obejmujące 67% badanych kwot.</p> <p>Postępowania kontrolne prowadzono zgodnie z obowiązującą procedurą. Intensyfikowane były działania analityczne oraz kontrolne mające na celu wykrywanie oraz zapobieganie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne. W ich wyniku ujawnione zostały faktury nieodzwierciedlające rzeczywistych transakcji na znaczne kwoty oraz wymierzono podatki do zapłaty podmiotom wykorzystującym takie faktury. O wynikach kontroli, rozpoznanych zagrożeniach oraz mechanizmach oszustw informowano na bieżąco Ministerstwo Finansów. W 2014 r. odzyskano 1,5% ogółu ustaleń dotyczących fikcyjnych faktur, a w I półroczu 2015 r. 0,4%. Wpływy z ustaleń pozostawały na niskim poziomie, ponieważ podmioty nie posiadały majątku. Dyrektor Urzędu nie ustalił, w 18 badanych sprawach, faktycznych organizatorów oszustw oraz do kogo trafiły środki pieniężne z oszustw. W przypadku trzech postępowania organizatorów, powiązania osobowe i przepływy finansowe wykryły inne organy państwa, tj. prokuratura przy wsparciu ABW.</p>
2.	Departament Budżetu i Finansów	Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie	Naczelnik Urzędu Skarbowego: od 27.07.2009 r. do zakończenia kontroli NIK – Barbara Michalska	
4.	Departament Budżetu i Finansów	Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa Śródmieście	Naczelnik Urzędu Skarbowego: od 25.11.2014 r. do zakończenia kontroli NIK – p.o. Naczelnika Ewa Waschto, od 11.04.2009 r. do 24.11.2014 r. – Jolanta Ozimek	
3.	Departament Budżetu i Finansów	Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 1.07. do 30.09.2014 r. – p.o. Dyrektora, a od 01.10.2014 r. do zakończenia kontroli NIK – Dyrektor – Danuta Butka-Filipczak, od 20.04.2010 r. do 30.06.2014 r. – Aleksy Oszmiarczuk	

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
5.	Delegatura NIK w Gdańsku	Pomorski Urząd Skarbowy w Gdańsku	Naczelnik Urzędu Skarbowego: od 15.07.2014 r. do zakończenia kontroli NIK – Adam Borawski, od 15.06.2013 r. do 14.07.2014 r. – p.o. Naczelnika – Bartosz Cichocki	Prawidłowo prowadzono postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. W ich wyniku nie wyekskwowano jednak dochodzonych zaległości, które były przedmiotem kontroli oraz umorzono postępowania egzekucyjne obejmujące ponad 78% badanych kwot.
6.	Delegatura NIK w Gdańsku	Urząd Kontroli Skarbowej w Gdańsku	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 1.11.2014 r. do zakończenia kontroli NIK – Robert Krzepkowski, od 9.05.2008 r. do 31.10.2014 r. – Małgorzata Bogumił	Prawidłowo były realizowane zadania związane z planowaniem i prowadzeniem postępowań kontrolnych. W ich wyniku stwierdzano nieprawidłowości w znacznych kwotach. Udział wpłat w stosunku do kwot zobowiązań podatkowych wymierzonych podmiotom wprowadzającym do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne wyniósł 5,7% w 2014 r., a 3,2% w I półroczu 2015 r. Wpłaty pozostawały na niskim poziomie, gdyż podmioty nie posiadały majątku. W czterech na 18 badanych spraw ujawniono faktycznych organizatorów oszustw i beneficjentów pieniędzy z oszustw. W pozostałych sprawach nie ujawniono faktycznych organizatorów oszustw. W celu ich ujawnienia w 13 sprawach współpracowano z organami ścigania.
7.	Delegatura NIK w Katowicach	Pierwszy Śląski Urząd Skarbowy w Sosnowcu	Naczelnik Urzędu Skarbowego: od 15.02.2012 r. do zakończenia kontroli NIK – Marcin Kuś	Rzetelnie dokonywano zabezpieczeń zobowiązań na majątku podatnika w każdym przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 33 ustawy Ordynacja podatkowa. W trakcie postępowań zabezpieczających skutecznie zajęto jedynie środki w kwocie 1,6 tys. zł i 16,82 euro, co stanowiło 0,001% kwoty objętej decyzjami zabezpieczającymi. Podatnicy nie posiadali majątku oraz brak było z nimi kontaktu. NIK zwróciła uwagę na stwierdzone przypadki długiego okresu rozpatrywania wniosków o zabezpieczenie. Postępowania egzekucyjne były prowadzone rzetelnie, środki egzekucyjne stosowano bez zbędnej zwłoki. NIK zwróciła uwagę na niewystarczające działania w celu wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec trzech podmiotów, których adres został wykreślony w Krajowym Rejestrze Sadowym.
8.	Delegatura NIK w Katowicach	Urząd Kontroli Skarbowej w Katowicach	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej od 1.07.2008 r. do zakończenia kontroli NIK – Jacek Przypaśniak	Organ kontroli skarbowej, zgodnie z obowiązującymi uwarunkowaniami prawnymi, obejmował kontrolami skarbowymi podmioty o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości polegających na wprowadzaniu do obrotu faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Ustalenia dotyczące wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne wyniosły 576,7 mln zł w 2014 r. oraz 335,6 mln zł w I półroczu 2015 r., a wpłaty do budżetu państwa z tego tytułu 12,0 mln zł w 2014 r. oraz 1,5 mln zł w I półroczu 2015 r. Postępowania kontrolne prowadzone były prawidłowo, ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach wymiarowych lub złożonych przez podatników korektach. W wyniku kontroli 17 spraw, w których złożono wnioski karne skarbowe stwierdzono, że w czterech sprawach postępowań nie wszczęto bezzwłocznie, jednakże w sprawach tych nie wystąpiło ryzyko przedawnienia karalności czynów.

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność	Ocena ogólna kontrolowanej działalności zawarta w wystąpieniu pokontrolnym (skrót)
9.		Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach	Naczelnik Urzędu Skarbowego: od 1.04.2014 r. – p.o. Naczelnika – Anna Łączka, od 6.06.2008 r. do 31.03.2014 r. – p.o. Naczelnika – Jolanta Piwowarczyk-Cedro	Prawidłowo prowadzone były postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Stosowane zabezpieczenia nie miały jednak istotnego wpływu na wyegzekwowanie zobowiązań, gdyż nie zidentyfikowano składników majątkowych zobowiązanych. W objętych badaniem postępowaniach egzekucyjnych nie wyegzekwowano żadnej kwoty.
10.	Delegatura NIK w Kielcach	Urząd Kontroli Skarbowej w Kielcach	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 1.04.2008 r. do zakończenia kontroli NIK – Paweł Cymbalak	Podejmowano odpowiednie działania analityczne umożliwiające ustalenie i typowanie do kontroli podmiotów podejrzewanych o wprowadzanie do obrotu fikcyjnych faktur. Prawidłowo prowadzone postępowania kontrolne. Z kwoty (99,4 mln zł) określonego zobowiązania podatkowego w zbadanych 18 postępowaniach kontrolnych wyegzekwowano 3,3 mln zł. Wysokość wpłat w relacji do ustaleń wynikających z prowadzonych postępowań kontrolnych pozostawała na niskim poziomie, gdyż kontrolowane podmioty nie dysponowały żadnym majątkiem. Podatek do zapłaty wymierzono głównie podmiotom, które nie wykonywały działalności gospodarczej w czasie prowadzenia kontroli oraz z którymi nie było kontaktu. W trzech sprawach, z 14 objętych badaniem, nie wszczęto postępowań karnych skarbowych, pomimo że od dnia złożenia wniosków do dnia badania przez NIK upłynęło od 257 do 430 dni. Ponadto nie wnioskowano o wszczęcie postępowań w trzech sprawach, pomimo upływu od 215 do 353 dni od dnia zakończenia postępowań kontrolnych.
11.		Małopolski Urząd Skarbowy w Krakowie	Naczelnik Urzędu Skarbowego: od 16.03.2006 r. do 30.09.2010 r. – p.o. Naczelnika, a od 1.10.2010 r. do zakończenia kontroli NIK – Naczelnik – Andrzej Dobosz	Prawidłowo prowadzone były postępowania zabezpieczające oraz egzekucyjne wobec podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Natomiast większość tych działań była nieskuteczna. Urząd odzyskał 1,2% kwot dochodzonych zaległości, które były przedmiotem kontroli oraz umorzył postępowania egzekucyjne obejmujące ponad 93% badanych kwot.
12.	Delegatura NIK w Krakowie	Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej: od 9.02.2006 r. do zakończenia kontroli NIK – Mariusz Piątkowski	Właściwie typowano podmioty do kontroli, a następnie prawidłowo prowadzone postępowania kontrolne wobec podmiotów wprowadzających do obrotu gospodarczego faktury dokumentujące czynności fikcyjne. Wyniki analizy 18 postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez organ kontroli skarbowej wobec podmiotów wykorzystujących faktury dokumentujące czynności fikcyjne wykazały, że w dwóch sprawach ustalono beneficjentów oszustw, a w kolejnych dwóch uzyskano takie informacje z prokuratury prowadzącej postępowanie karne. W pozostałych przypadkach objętych badaniem ustalenia kontroli skarbowych nie wskazały organizatorów oszustw. Kwota odzyskanych do 30 czerwca 2015 r. należności podatkowych budżetu państwa wyniosła w przypadku skontrolowanych postępowań 3,0 mln zł, co stanowiło 0,9% kwoty uszczupleń podatkowych w badanych sprawach (323,9 mln zł). Niska ściegłość wymierzonych zobowiązań podatkowych była skutkiem przede wszystkim braku majątku kontrolowanych spółek, które w większości przypadków faktycznie nie prowadziły działalności gospodarczej.

## Wykaz podstawowych aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 28 września 1991 o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 553).
3. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578).
4. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2014 r., poz. 1619 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186, ze zm.).
8. Rozporządzenie Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 268 z 12.10.2010 r., s. 1 ze zm.).
9. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 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 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 Sejmowej Komisji Odpowiedzialności Konstytucyjnej
11. Przewodniczący Senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych



Warszawa, dnia 5 kwietnia 2016 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

CP12.0811.7.2015

**Pan  
Wojciech Kutyla  
WICEPREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**

W związku z przekazaną przez Najwyższą Izbę Kontroli informacją o wynikach kontroli przeciwdziałania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne (znak: KBF.410.007.00.2015 z dnia 23 marca 2016 r.), uprzejmie informuję, że oprócz udzielonej uprzednio informacji do Prezesa NIK z dnia 30 grudnia 2015 r. o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz podjętych działaniach (pismo CP12.0811.8.2015) - podjęto działania mające na celu powołanie zespołu projektowego do przygotowania i wdrożenia systemowych rozwiązań problemu zwalczania oszustw podatkowych w szczególności związanych z wyłudzeniami nienależnego podatku VAT. Zespół zaprojektuje rozwiązania w obszarach prawnym, organizacyjnym i informatycznym (przygotowanie narzędzia informatycznego wspomagającego typowanie do kontroli nierzetelnych podatników w procesie analizy ryzyka).

Minister Finansów przyjmuje do realizacji wnioski Najwyższej Izby Kontroli. Do końca I półrocza 2016 r. zostanie przeprowadzona analiza nieprawidłowości i uchybień w każdym z obszarów wskazanym przez NIK.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

*Marian Banaś*