RPW/37114/2017 P
Data:2017-03-20

WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Wojciech Kutyła

KGP.410.007.02.2016
P/16/018

TEKST UJEDNOLICONY

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Tekst dokumentu ujednolicony po rozpatrzeniu zastrzeżeń – zgłoszonych do wystąpienia pokontrolnego – przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli

(Uchwała Kolegium NIK Nr 6/2017 z dnia 22 lutego 2017 r.)

BIURO MINISTRA
Wpłynęło dnia
2017 -03- 20
BMI

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli

P/16/018 – Zapobieganie nielegalnemu obrotowi paliwami ciekłymi

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji

Kontrolerzy

1. Dorota Winosławska-Mrówka, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KGP/42/2016 z dnia 8 sierpnia 2016 r.
(dowód: akta kontroli str. 5-6)
2. Adam Zaborski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KGP/45/2016 z dnia 17 sierpnia 2016 r.
(dowód: akta kontroli str. 7-8)
3. Wioletta Kluczyk, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KGP/41/2016 z dnia 8 sierpnia 2016 r.
(dowód: akta kontroli str. 3-4)
4. Rafał Szymański, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KGP/36/2016 z dnia 28 lipca 2016 r.
(dowód: akta kontroli str. 1-2)

Jednostka kontrolowana

Ministerstwo Finansów[1]
ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

Kierownik jednostki kontrolowanej

Mateusz Morawiecki, Wiceprezes Rady Ministrów, Minister Rozwoju i Finansów[2] od dnia 28 września 2016 r.

Poprzednio funkcję Ministra Finansów pełnili:

- Paweł Szałamacha od 16 listopada 2015 r. do 28 września 2016 r.
- Mateusz Szczurek od 27 listopada 2013 r. do 16 listopada 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 1471-1472)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli[3] Minister w okresie objętym kontrolą[4] podejmował działania służące zapobieganiu nieprawidłowościom występującym w obrocie paliwami ciekłymi.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Działania w zakresie identyfikacji obszarów występowania nieprawidłowości prowadzone były z uwzględnieniem grupy towarowej obejmującej paliwa płynne. Funkcjonujące w Ministerstwie systemy informatyczne umożliwiały prowadzenie przez jednostki organizacyjne resortu finansów, w sprawach należących do ich właściwości, analiz ukierunkowanych na zwalczanie przestępczości w obszarze

1 Dalej: Ministerstwo lub MF.
2 Dalej w skrócie: Minister.
3 Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.
4 Kontrolą objęto lata 2015-2016 (I półrocze) – w odniesieniu do 2014 r.

obrotu paliwami ciekłymi w ograniczonym zakresie. Przykładowo systemy wykorzystywane do analizy danych w zakresie poboru podatku od towarów i usług nie pozwalają na automatyczne wyodrębnianie i generowanie danych dotyczących paliw. Prowadzeniu analizy ryzyka występowania nieprawidłowości w obrocie paliwami ciekłymi służyły wyniki kontroli prowadzonych przez służby Ministerstwa w podmiotach gospodarczych oraz analiza wyników działań i informacji pochodzących od innych instytucji. Zidentyfikowane w ten sposób obszary występowania nieprawidłowości stanowiły podstawę do inicjatywy Ministra w zakresie wprowadzenia zmian ustawodawczych służących eliminowaniu bądź ograniczaniu przestępstw i nadużyć w obrocie paliwami ciekłymi. Z uwagi na brak możliwości wyszczególnienia w rozliczeniach podatku VAT obrotu paliwami, Ministerstwo dysponowało oszacowaniami dotyczącymi wielkości tzw. szarej strefy[5] pochodzącymi od podmiotów zewnętrznych. Szacunki te nie były przez Ministerstwo weryfikowane.

W Służbie Celnej informacje wpływające do jej organów podlegały analizie i ocenie, i poddawane były analizie ryzyka. Obejmowała ona identyfikację i ocenę potencjalnych ryzyk oraz typowanie podmiotów do kontroli. Realizację tego zadania wspomagał wdrożony w 2015 r. Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem ZISAR, w którym prowadzono rejestr ryzyka i tworzono hierarchię obszarów ryzyka, Hierarchia ta była wykorzystywana m.in. do ukierunkowania kontroli i odpowiedniego zaangażowania sił i środków na obszary o wysokim poziomie ryzyka. Rejestr ryzyka Służby Celnej w zakresie paliw płynnych określał poziom ryzyka dla różnych rodzajów paliw płynnych i prawdopodobieństwa wystąpienia przypadku nabycia lub posiadania paliwa płynnego bez zapłaty należnego podatku akcyzowego lub zapłaty akcyzy w nieprawidłowej wysokości.

Służbom Ministerstwa nie udało się do czasu zakończenia kontroli wyegzekwować kwoty 443,4 mln zł, tj. 96,7% ogółu należności Skarbu Państwa naliczonych w wyniku kontroli Służby Celnej u przedsiębiorców sektora paliw ciekłych w latach 2014-2016 (I półrocze). Na tę kwotę składały się zaległości z podatku akcyzowego (409,6 mln zł), opłaty paliwowej (33,8 mln zł), a także z podatku VAT z importu (24,2 tys. zł). MF nie posiadało informacji o wielkości nieuregulowanych należności z tytułu podatku VAT, naliczonych w wyniku kontroli przedsiębiorców działających na rynku paliw.

W obecnym stanie prawnym administracja celna i podatkowa posiada strukturę w trzech niezależnie funkcjonujących pionach. Obowiązujące regulacje w odmienny sposób regulują kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe i organy celne. Brak jednolitych procedur, rozproszone bazy danych, niewystarczająco rozwinięte kanały komunikacji pomiędzy organami, także wykonywanie tych samych zadań na potrzeby trzech różnych postępowań kontrolnych potwierdzają, zdaniem NIK, potrzebę dokonania zmian w kierunku konsolidacji służb MF w jedną organizację[6]. Zmiany te służą m.in. wzmocnieniu realizacji zadań statutowych jednostek administracji podatkowo-skarbowej i celnej, w tym zwalczania oszustw podatkowych i odzyskiwania należności podatkowych i celnych.

---

5 Szara strefa, czyli działalność tych podmiotów, które nie ujawniają swojej działalności gospodarczej organom skarbowym lub zaniżają jej skalę. Straty w VAT wynikają głównie z działalności podmiotów, które nie prowadzą rzeczywistej działalności, a jedynie wykorzystują transakcje gospodarcze do dokonywania wyłudzeń.

6 Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (jeszcze nie opublikowana) przedłużyły wejście w życie zmian organizacyjnych w administracji podatkowo-skarbowej, tj. z dniem 1 marca 2017 r. Zmianom w obrębie administracji podatkowej towarzyszą zmiany w Służbie Celnej. Powołanie KAS zasadniczo zmieni ustrój służb odpowiedzialnych za pobór danin na rzecz państwa, gdyż to KAS, a nie Ministerstwo Finansów, będzie odpowiadała za ich pobór.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Monitorowanie rynku obrotu paliwami ciekłymi, w tym wykorzystanie systemów informatycznych

Opis stanu faktycznego

Podatek od towarów i usług

Do analizowania i monitorowania danych z zakresu wpływów, zaległości czy egzekucji administracyjnej służby Ministerstwa Finansów[7] korzystały z hurtowni tematycznej WHTAX[8], która jest informatycznym magazynem danych pochodzących z systemów źródłowych urzędów skarbowych całego kraju. Zasilanie hurtowni w dane odbywało się poprzez cykliczne pobrania danych wykonywane według odpowiedniego harmonogramu (raz w miesiącu).

W 2014 r. nie poniesiono kosztów zakupu i utrzymania hurtowni WHTAX. Łączny koszt utrzymania licencji dla WHTAX w latach 2015 – 2016 (do października) wynosił kolejno 251,6 tys. zł i 198,1 tys. zł.

Kluczową formą[9] reakcji na nieprawidłowości w rozliczaniu podatku od towarów i usług były działania kontrolne. Czynności sprawdzające i kontrole podatkowe/skarbowe miały na celu nie tylko ściganie konkretnych nadużyć, lecz również szczegółowe zidentyfikowanie problemu, zebranie danych niezbędnych do określenia jego skali i zakresu oraz szczegółowe poznanie zasad funkcjonowania mechanizmu wyłudzeń. Pozwalało to określić właściwe działania, których celem było zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W działalności analitycznej (monitoring i typowanie do kontroli) wykorzystywane były dane zgromadzone w bazach resortowych i zewnętrznych (np. Urzędu Regulacji Energetyki, Urzędu Dozoru Technicznego i in.) oraz opracowania analityczne wyspecjalizowanych podmiotów i organizacji branżowych przedsiębiorców. Dane dotyczące kontroli rynku paliw gromadzone były przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów (DKS) w następujących sprawozdaniach:

- Wyniki postępowań kontrolnych w zakresie obrotu wyrobami akcyzowymi.
- Kontrola w zakresie obrotu paliwami, gdzie gromadzone są dane dotyczące zrealizowanych postępowań kontrolnych w podziale na rodzaje obszarów ryzyka dotyczące oszustw na rynku paliw.
- Informacja dotycząca decyzji wydanych przez UKS w oparciu o art. 108 *ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*[10].

Urząd Kontroli Skarbowej w Szczecinie jako Centrum Kompetencyjne w zakresie paliw stworzył System Paliwa[11], który został uruchomiony w połowie 2014 r. W Systemie tym gromadzone są informacje o kontrolach drogowych prowadzonych przez organy kontroli skarbowej wobec przewoźników paliw – dane o dacie kontroli, przewoźniku, nadawcy, odbiorcy, środku przewozowym i rodzaju paliwa wraz ze skanami dokumentów zrobionymi w trakcie kontroli drogowej (dane były wprowadzane do systemu przez pracowników UKS Szczecin). Dodatkowo dostęp

---

7 Departament Administracji Podatkowej, dalej: DAP.

8 Zasilanej danymi ze wszystkich urzędów, pochodzącymi z systemu POLTAX, a w szczególności jego podsystemów: EGAPOLTAX, POLTAX 2B, WYMIAR.

9 Wyjaśnienia z dnia 6 września 2016 r. Dyrektora Departamentu Podatku od Towarów i Usług MF znak: PT5.0723.4.2016.NIS.299.

10 Dz.U. z 2016 r. poz. 710, ze zm., dalej: *ustawa o VAT.*

11 Przeglądarkowe rozwiązanie oparte na oprogramowaniu *open source* – bazie danych MySql udostępnianej przez UKS w Opolu. Utworzenie, utrzymanie i modyfikacje systemu nie wymagały ze strony UKS w Szczecinie żadnych wydatków na oprogramowanie, sprzęt lub usługi firm zewnętrznych.

do danych możliwy jest z ogólnopolskiej bazy danych Kontroli Skarbowej KARTA[12]. Dane te uzupełniane były przez urzędy kontroli skarbowej[13] o dane o kontrahentach podmiotów kontrolowanych (NIP, nazwa kontrahenta, charakter powiązania – dostawca, odbiorca).

(dowód: akta kontroli str. 3926-4103 i 1202-1220)

Podatek akcyzowy, opłata paliwowa, cło

Właściwym w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej jest głównie Departament Podatku Akcyzowego (DPA)[14] i Departament Służby Celnej (DSC)[15]. Właściwym w zakresie cła jest Departament DSC oraz Departament Ceł (DC)[16].

DPA[17] jest odpowiedzialny merytorycznie za System Wymiany Danych dotyczących Podatku Akcyzowego – SEED PL[18], który jest bazą danych zawierającą wykaz podmiotów uprawnionych do produkcji, magazynowania, przyjmowania oraz dokonywania wysyłki wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. System SEED opiera się na bazach danych, które są tworzone i zarządzane odrębnie w każdym z krajów UE, a dane w nich zawarte są następnie udostępniane właściwym władzom pozostałych państw członkowskich UE. DPA jest również odpowiedzialny merytorycznie za System Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych – EMCS PL[19], który został stworzony w ramach projektu prowadzonego

---

12 Koszt zakupu sprzętu na potrzeby systemu KARTA, stanowi część wydatku poniesionego na zakup platformy serwerowej (szacunkowo 20% zasobów, stanowiący koszt ok 12 tys. zł). System został wytworzony i modyfikowany przez pracowników UKS w Opolu.

13 Dalej: UKS.

14 W trakcie trwania czynności kontrolnych obowiązywał Wewnętrzny Regulamin Organizacyjny Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów z dnia 25 kwietnia 2016 r. (dalej Regulamin Organizacyjny DPA), wcześniej Wewnętrzny Regulamin Organizacyjny Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów z dnia 11 września 2014 r.

15 W trakcie trwania czynności kontrolnych obowiązywał Wewnętrzny Regulamin Organizacyjny Departamentu Służby Celnej Ministerstwa Finansów z dnia 9 maja 2016 r. (dalej Regulamin Organizacyjny DSC), wcześniej Wewnętrzny Regulamin Organizacyjny Departamentu Służby Celnej Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 2014 r. i z 24 czerwca 2015 r.

16 W trakcie trwania czynności kontrolnych obowiązywał Wewnętrzny Regulamin Organizacyjny Departamentu Ceł z dnia 21 lipca 2016 r., wcześniej Wewnętrzny Regulamin Organizacyjny Departamentu Ceł z dnia 26 września 2014 r., z 12 listopada 2015 r. i z 21 stycznia 2016 r.

17 Pismo Zastępcy Dyrektora DPA z dnia 25 sierpnia 2016 r.

18 Z ang. – *System for Exchange of Excise Data*. Przepisami regulującymi prowadzenie systemu SEED PL są przepisy krajowe: art. 18 ust. 3 *ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym* (Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.); zarządzenie nr 39 Ministra Finansów z dnia 26 maja 2015 r. *w sprawie dysponowania danymi z informatycznych systemów akcyzowych* (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 38), wcześniej zarządzenie Nr 28 Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2012 r. *w sprawie dysponowania danymi z informatycznych systemów akcyzowych oraz systemu dotyczącego Rejestru Automatów do Gier (KRAG)* (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 36) oraz przepisy unijne: rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. *w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004* (Dz. U. UE L 121 z 8 maja 2012 r. str. 1 ze zm.); *rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 612/2013 z dnia 25 czerwca 2013 r. dotyczące funkcjonowania rejestru podmiotów gospodarczych i składów podatkowych, powiązanych danych statystycznych i sprawozdawczości zgodnie z rozporządzeniem Rady (UE) nr 389/2012 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych* (Dz. U. UE L 173 z 26 czerwca 2013 r. str. 9 ze zm.).

19 Z ang. – Excise Movement and Control System. Przepisami regulującymi prowadzenie systemu EMCS PL są przepisy krajowe: *ustawa o podatku akcyzowym*; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2010 r. *w sprawie informacji umieszczanych w Systemie oraz w e-AD* (Dz. U. Nr 229 poz. 1501); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2010 r. *w sprawie postępowania w przypadku niedostępności Systemu oraz po przywróceniu jego dostępności, a także określenia przypadku, w którym podmiot wysyłający ma obowiązek dokonania zmiany miejsca przeznaczenia wyrobów akcyzowych* (Dz. U. Nr 241, poz. 1617); zarządzenie nr 39 Ministra Finansów z dnia 26 maja 2015 r. *w sprawie dysponowania danymi z informatycznych systemów akcyzowych* (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 38), wcześniej zarządzenie Nr 28 Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2012 r. *w sprawie dysponowania danymi z informatycznych systemów akcyzowych oraz systemu dotyczącego Rejestru Automatów do Gier* (KRAG) (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 36) oraz przepisy unijne: rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. *w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy* (Dz. Urz. WE L 197 z 29 lipca .2009 r. str. 24 ze zm.).

przez KE i służy do monitorowania przemieszczeń wyrobów akcyzowych (wyrobów energetycznych, napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych) w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, w obrocie wewnątrzwspólnotowym pomiędzy państwami członkowskimi UE, w obrocie krajowym oraz przemieszczeń ww. wyrobów na terytorium Unii Europejskiej w ramach eksportu i importu.

System SEED PL pozwala na wydzielanie (identyfikację), z całości swoich zbiorów, podmiotów działających na rynku paliwowym, ale tylko w zakresie przetwarzanych przez siebie danych. EMCS PL pozwala na wydzielanie (identyfikację), z całości swoich zbiorów, przemieszczeń dotyczących paliw ciekłych. Dane z systemów SEED PL i EMCS PL co do zasady dostępne są bezpośrednio w tzw. trybie *on-line* i tylko dla uprawnionych pracowników administracji. Dane znajdujące się w systemie SEED PL w zakresie podmiotów krajowych pochodzą z wniosków o wydanie zezwolenia i decyzji udzielającej zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego, na bycie zarejestrowanym odbiorcą, bądź zarejestrowanym wysyłającym. Rejestracja dokonywana jest we właściwych urzędach celnych. Aktualizacja danych systemu SEED PL o dane podmiotów unijnych dokonywana jest *on-line*. Źródłami danych systemu EMCS PL jest system SEED PL (w zakresie danych o podmiotach uprawnionych do przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy) oraz informacje przesyłane przez podmioty w komunikatach. Są to głównie dane dotyczące przemieszczeń wyrobów akcyzowych np. dane dotyczące podmiotu wysyłającego, miejsca wysyłki, dane dotyczące podmiotu odbierającego, miejsca dostawy, dane dotyczące organizatora transportu, środków transportu, dane dotyczące transportowanych wyrobów.

Według wyjaśnień Dyrektora DPA[20] konieczność wdrożenia SEED PL związana była z przystąpieniem Polski do UE w 2004 r. W latach 2014-2016 baza SEED PL nie była modernizowana. SEED PL jest utrzymywany i rozwijany siłami własnymi administracji. System EMCS PL został stworzony w 2011 r. i jest stale modernizowany[21], w celu obowiązkowego dostosowania do wytycznych Komisji Europejskiej. Wynikiem modernizacji jest poprawa jego funkcjonalności w zakresie uszczelnienia systemu poboru akcyzy i wyeliminowania nieprawidłowości. Według wyjaśnień Dyrektora DPA wszelkie prace przebiegały bez zastrzeżeń, założenia zostały zrealizowane, terminy realizacji dotrzymane zgodnie z harmonogramem. Na wdrożenie, funkcjonowanie i rozwój systemu EMCS wydatkowano w latach 2014 – 2016 (I półrocze) kolejno kwotę 2 693,9 tys. zł, 1 129,6 tys. zł i 668,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 3045-3068, 3072-3080, 3228-3269)

DC jest głównym użytkownikiem operacyjnych systemów/komponentów oraz e-usług wspomagających import, eksport i tranzyt towarów[22]. System Informacyjny Służby Celnej[23] (SISC) został zbudowany w ramach Programu e-Cło. Elektroniczne środowisko SISC ma charakter komponentowy, w którego skład wchodzi wiele składników, w tym m.in. ISZTAR4 (główne źródło zintegrowanych danych taryfowych i podatkowych), ZISAR (Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem), AIS (Automatyczny System Importu), AES (Automatyczny System Eksportu), ZEFIR2 (scentralizowany system finansowo-księgowy obsługujący procesy biznesowe w obszarze poboru należności i rozrachunków z UE i budżetem), SZPROT (baza danych o przedsiębiorcach), EMCS PL2, ARIADNA2 (platforma analityczna hurtowni danych) i inne. DC jest odpowiedzialny merytorycznie za System Obsługi Deklaracji CELINA, obsługujący przywozowe zgłoszenia celne, do

---

20 Pismo z dnia 23 września 2016 r., znak: PA6.0811.1.2016.

21 Wykonawcą systemu była firma zewnętrzna.

22 Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Ceł z dnia 29 sierpnia 2016 r., znak: DC10.8801.17.2016.AMXP.

23 Elektroniczne środowisko świadczące usługi publiczne związane z poborem należności i obrotem towarowym.

którego przesyłane są wszystkie zgłoszenia przywozowe oraz inne dokumenty związane z przywozem towarów, w tym również zgłoszenia celne dotyczące paliw ciekłych. Rocznie ewidencjonuje się ok. 7 mln dokumentów składanych do tego systemu, w tym ok. 1,5 mln zgłoszeń celnych związanych z obliczeniem cła od przywożonych różnych towarów.

Wdrożenie CELINY nastąpiło 1 maja 2004 r. Na utrzymanie i modyfikację systemu CELINA wydatkowano w latach 2014-2015 kolejno 1 356,1 tys. zł i 357,8 tys. zł, a w 2016 r. nie poniesiono wydatków. Wykonawcą prac była firma zewnętrzna.

(dowód: akta kontroli str. 375-376, 380)

W DSC[24] użytkowany jest system ZEFIR2[25], komponent SISC. W okresie od 1 do 6 października 2015 r. dokonano migracji danych z systemu ZEFIR do komponentu ZEFIR2, którego uruchomienie nastąpiło w dniu 7 października 2015 r. Z dniem wdrożenia ZEFIR2 zadania z obszaru finansów i księgowości izb celnych przejął w ramach centralizacji Dyrektor Izby Celnej w Krakowie. Tym samym Izba Celna w Krakowie stała się jednostką wyznaczoną do rozliczania należności celnych i podatków wpłacanych na rzecz budżetu państwa. W zakresie poboru ceł dane zarówno do systemu ZEFIR jak i do ZEFIR2 są pobierane z Systemu CELINA, który umożliwia automatyczne przekazywanie danych ze zgłoszeń celnych. ZEFIR2 jest wykorzystywany przez wszystkie jednostki Służby Celnej w pełnym zakresie, związanym z realizacją i rachunkowością dochodów oraz wydatków, a w obszarze sprawozdawczości i planowania budżetu państwa również przez MF, administrację podatkową oraz organy kontroli skarbowej, Centrum Edukacji Zawodowej Resoru Finansów i Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów. ZEFIR2 pozwala na realizację pełnego zakresu rozliczeń z tytułu dochodów budżetowych w zakresie należności celnych i podatków pobieranych przez Służbę Celną (m.in. obsługuje deklaracje elektroniczne w zakresie akcyzy, gier hazardowych oraz kopalin) oraz zapewnia scentralizowaną obsługę finansowo-księgową jednostek Służby Celnej. Umożliwia również pełną automatykę sprawozdawczości i analityki budżetowej. Według Zastępcy Dyrektora DSC[26] celem systemu jest obsługa skutku finansowego. Funkcjonalność w zakresie poboru podatku akcyzowego i opłaty paliwowej w systemach ZEFIR i ZEFIR2 polega na wprowadzaniu deklaracji składanych zarówno w formie elektronicznej, jak i papierowej, rejestracji dokumentów wymiarowych (decyzji) oraz zgłoszeń celnych przekazywanych z Systemu CELINA jak również rozliczenie wpłat do tych dokumentów. Z uwagi na fakt, że w ww. dokumentach występują tylko dane podatnika do rejestracji skutku finansowego wprowadza się dane tylko jednej ze stron transakcji, tj. dane sprzedawcy paliw obowiązanego do zapłaty podatku akcyzowego/opłaty paliwowej. Dane uaktualniane są w reżimie dobowym. Dla potrzeb opłaty paliwowej w systemie ZEFIR nie była tworzona odrębna ewidencja podatników, gdyż zgodnie z zapisami art. 37j *ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym*[27], podmioty podlegające na podstawie przepisów o podatku akcyzowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku akcyzowego od paliw podlegają opodatkowaniu opłatą paliwową.

Wykonawcą ZEFIR2 była firma zewnętrzna[28]. Pierwotnie założony harmonogram wdrożenia ZEFIR2 był modyfikowany w związku z centralizacją zadań w obszarze finansów i księgowości oraz utworzenia dwóch centrów rozliczeniowych (Izba Celna

---

24 Pismo Zastępcy Dyrektora DSC z dnia 5 września 2016 r., znak: SC5.0811.1.2016.2.BYP.

25 Do 30 września 2015 r. działał system Zefir, w ramach którego w każdej izbie celnej dokonywano rozliczenia należności celnych i podatków.

26 Pismo z dnia 28 września 2016 r., znak: SC5.0811.1.2016.6.BYP.

27 Dz. U. z 2015 r. poz. 641, ze zm.

28 Umowa 35-ILGW-253-182/2011 z 19 grudnia 2012 r.

w Krakowie i Izba Celna w Szczecinie). Przedmiotowe zmiany harmonogramu nie wpłynęły na koszty tworzenia komponentu ZEFIR2. Odbiór nastąpił 29 grudnia 2015 r.[29] Opóźnienie w odbiorze nastąpiło z winy wykonawcy[30]. Aneksem z 23 grudnia 2015 r. ustanowiono dodatkową fazę Projektu – Fazę Stabilizacji Systemu. Obecnie realizowana jest faza – Eksploatacja w okresie gwarancji, Świadczenie usług rozwojowych i wsparcie utrzymania Systemu. Dokonano ewaluacji funkcjonalności wdrożonych ewidencji. Według Zastępcy Dyrektora DSC[31] ZEFIR2 kompleksowo realizuje procesy w obszarze poboru należności i rozliczeń z przedsiębiorcami z tytułu dochodów budżetowych, zabezpieczania należności celnych i podatków, egzekwowania długu oraz obsługi finansowo-księgowej jednostek Służby Celnej w technologii scentralizowanej. ZEFIR2 spełnia głównie cel fiskalny, odpowiada za rozliczanie ponad 30% dochodów budżetu państwa. Komponent ZEFIR2 został zaprojektowany, wykonany i wdrożony w ramach projektu Program e-Cło dofinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka (PO IG). Na realizację komponentu ZEFIR2 wydatkowano ze środków projektu Program e-Cło kwotę 24 978,3 tys. zł (w tym 5 282 tys. zł w 2014 r. oraz 18 903,4 tys. zł w 2015 r.). Dodatkowo na utrzymanie (modyfikację) systemu ZEFIR poniesiono w 2014 r. wydatki w wysokości 2 169,1 tys. zł, w 2015 r. – 73,9 tys. zł oraz w 2016 r. 29,6 tys. zł, komponentu ZEFIR2 w 2015 r. – 739,8 tys. zł.

Innym komponentem SISC, za który merytorycznie odpowiada DSC, jest System Hurtowni Danych ARI@DNA2[32]. Został on zbudowany w ramach Programu e-Cło i wykorzystywany jest do gromadzenia danych z systemów operacyjnych Służby Celnej[33] oraz udostępniania tych danych interesariuszom. Z systemu ARI@DNA2 można uzyskiwać dowolne zestawienia w oparciu o dane zgromadzone w hurtowni. Zastosowane w tym systemie narzędzia analityczne umożliwiają monitorowanie dowolnego zakresu danych poprzez definicje konkretnego raportu i generowanie danych w określonym harmonogramie czasowym. Zastosowanie takiego rozwiązania umożliwia elastyczne kształtowanie oraz zmianę zakresu monitorowanych danych według aktualnych potrzeb i wymagań. W związku z powyższym nie podejmowano prac dostosowujących system do monitorowania rynku paliw. Na zaprojektowanie, wykonanie i wdrożenie ARI@DNY2 w ramach projektu Program e-Cło dofinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego w ramach PO IG, wydatkowano kwotę w wysokości 2 929,6 tys. zł, w tym w 2014 r. – 1 645,4 tys. zł, w 2015 r. – 533,6 tys. zł, a w 2016 r. – 23,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 438-439, 3410-3565, 3568-3572)

Departament DSC nie dokonywał analiz wpływów z podatku akcyzowego i opłaty paliwowej należnych od podmiotów z rynku paliw ciekłych. Wynika to z faktu, że w strukturach Izby Celnej w Katowicach powołany jest Wydział Grupa Zadaniowa ds. Wyrobów Energetycznych. Zgodnie z § 36 Regulaminu organizacyjnego Izby Celnej w Katowicach do zadań tej komórki należy m.in. analizowanie i raportowanie na poziomie ogólnokrajowym zagadnień związanych z przemytem, nielegalnym wytwarzaniem lub obrotem paliwami. Departament DSC w celu realizacji zadań związanych z nadzorem nad organami podatkowymi i celnymi w zakresie poboru podatków będących we właściwości Służby Celnej, monitoruje ich pobór na

---

29 Data wdrożenia została pierwotnie określona na 1 października 2015 r.

30 Za okres opóźnienia wykonawcy zostały naliczone kary umowne.

31 Pismo z dnia 28 września 2016 r., znak: SC5.0811.1.2016.6.BYP.

32 Wdrożenie w styczniu 2015 r., do tego czasu działała ARI@DNA, wdrożona w czerwcu 2009 r.

33 W hurtowni dostępne są dane z systemów Zefir, ZEFIR2, INTRASTAT, NCTS2, EMCS, VIES, CELINA.

podstawie sprawozdań budżetowych RB-27 oraz miesięcznych meldunków z izb celnych (obecnie z Centrum Rozliczeń w Izbie Celnej w Krakowie).

Do właściwości tego Departamentu DPA należy m.in. monitorowanie wpływów z podatku akcyzowego i opłaty paliwowej. DPA nie dysponuje odrębnymi ewidencjami i systemami informatycznymi przeznaczonymi do obsługi poboru podatku akcyzowego oraz opłaty paliwowej. Według Podsekretarza Stanu w MF, Szefa Służby Celnej Mariana Banasia[34] do monitorowania wpływów z tytułu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, dokonywanego przez DPA, nie jest niezbędne posiadanie narzędzi informatycznych w tym zakresie. DPA dokonuje comiesięcznej analizy wpływów do budżetu państwa od poszczególnych wyrobów akcyzowych i samochodów osobowych, które pozyskiwane są z Departamentu Budżetu Państwa. Na podstawie powyższych danych badane są wysokości oraz trendy wpływów miesięcznych oraz wykonanie budżetu za dany okres. Dodatkowo, na podstawie danych z deklaracji podatkowych (za pośrednictwem systemów informatycznych: ZEFIR – do sierpnia 2015 r. oraz systemu ARIADNA – dostępnego od sierpnia 2016 r.) pozyskiwane są informacje, dotyczące sprzedaży wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych. Dane dotyczące wpływów z opłaty paliwowej pozyskiwane są comiesięcznie z Izby Celnej w Krakowie. W przypadku pojawienia się znacznych odchyleń dochodów miesięcznych od trendów w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, są one wyjaśnianie i konsultowane z właściwymi Izbami Celnymi. DPA na potrzeby analizy wykonania budżetu państwa z tytułu wpływów z podatku akcyzowego za sześć miesięcy i 12 miesięcy zwraca się dwa razy w roku do Polskiej Izby Paliw Płynnych, Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego (POPiHN) oraz Polskiej Organizacji Gazu Płynnego z prośbą o przekazanie danych, w ujęciu procentowym, dotyczących dynamiki sprzedaży detalicznej paliw ciekłych.

DC nie prowadzi monitorowania ani analiz związanych z rynkiem paliw i nie pozyskuje takich danych od innych podmiotów. Dane, pozyskiwane od zgłaszających, dotyczące podmiotów i przywożonych przez nich towarów wykorzystywane są przez system CELINA wyłącznie dla potrzeb obsługi konkretnego zgłoszenia celnego. Proces weryfikacji zgłaszanych towarów wspiera jedynie wspomniany już wyżej system analizy ryzyka współpracujący z systemem CELINA.

(dowód: akta kontroli str. 380, 2974-2999, 3045-3062, 3568-3572)

<u>Wykorzystanie posiadanych baz danych i wymiana informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi Ministerstwa Finansów.</u>

Wymiana informacji pomiędzy departamentami MF[35], zajmującymi się poborem cła, podatku VAT, akcyzy i opłaty paliwowej, prowadzona jest według zasad określonych w Regulaminie organizacyjnym MF[36] w zakresie właściwości rzeczowej departamentów. Zgłoszenia celne przywozowe są ewidencjonowane i obsługiwane w systemie CELINA, a zgłoszenia wywozowe są obsługiwane w systemie ECS. W systemie tym są rejestrowane informacje dot. weryfikacji zgłoszenia celnego. Są one dostępne dla DKS i urzędów kontroli skarbowej za pośrednictwem aplikacji ALINA, pozwalającej na generowanie danych analitycznych. Organy administracji podatkowej uzyskują dostęp do zagregowanych danych, dotyczących zgłoszeń celnych za pośrednictwem aplikacji KRIT i KRET.

---

34 Pismo z dnia 17 października 2016 r., znak CP3.0811.1.2016.

35 Wyjaśnienia z dnia 13 października 2016 r. znak: CP3.0811.1.2016.

36 Zarządzenie Nr 17 Ministra Finansów z dnia 1 marca 2016 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF poz. 21, ze zm.), a poprzednio Zarządzenie Nr 34 Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2014 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF poz. 27, ze zm.).

W aplikacji Baza Podmiotów Szczególnych, gromadzone są dane dotyczące podmiotów stanowiących zagrożenie dla legalnego obrotu towarowego i świadczenia usług. Wszystkie trzy służby podległe Ministrowi Finansów są zobowiązane do wprowadzania informacji do tej bazy.

Płaszczyzną umożliwiającą pozyskiwanie informacji o podejmowanych działaniach kontrolnych wobec wszystkich podmiotów przez służby podległe Ministrowi Finansów, w tym także działających na rynku paliw jest system informatyczny EWIKON. System ten dzięki importowi danych z systemów KARTA, KONTROLA oraz ZISAR, umożliwia właściwe planowanie oraz pozyskiwanie informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli.

Ze względu na właściwość rzeczową organów Służby Celnej która obejmuje jedynie pobór cła, akcyzy i opłaty paliwowej, natomiast w przypadku podatku VAT dokonuje jego wymiaru i poboru wyłącznie z tytułu importu towarów, w dniu 26 listopada 2012 r. zainicjowana została współpraca pomiędzy pionem kontroli skarbowej a Służbą Celną. Polega ona m.in. na wymianie informacji związanych z rejestracją/cofnięciem zezwolenia dla podmiotów deklarujących działalność w obszarze wyrobów energetycznych. Proces zbierania informacji i przekazywania ich Urzędowi Kontroli Skarbowej w Szczecinie przewiduje wprowadzona w 2013 r. procedura monitorowania przez organy Służby Celnej nowopowstałych i funkcjonujących na krajowym rynku podmiotów dokonujących obrotu wyrobami energetycznymi. Informacje przekazywane są cyklicznie raz w tygodniu i obok wspomnianych informacji o podatnikach podatku akcyzowego zawierają bieżące informacje na temat stwierdzonych lub mogących wystąpić ryzyk w obszarze podatków „nieobsługiwanych" przez Służbę Celną.

Będące w posiadaniu DAP[37] dane zakresie wpływów i zaległości z tytułu podatku VAT oraz egzekucji administracyjnej[38] udostępniane są innym departamentom MF w przypadku wystąpienia o udzielenie takich informacji.

W zakresie danych dotyczących akcyzy, opłaty paliwowej i opłat celnych, według Zastępcy Dyrektora DSC[39] w systemie Hurtowni Danych ARIADNA2 są sukcesywnie dołączane dane z systemów transakcyjnych Służby Celnej. W hurtowni dostępne są dane z systemów: ZEFIR, INTRASTAT[40], NCTS2[41], EMCS, VIES[42], CELINA, ZEFIR2.

Zgodnie z Wewnętrznym Regulaminem Organizacyjnym Departamentu Wywiadu Skarbowego (DWS) Ministerstwa Finansów z dnia 12 sierpnia 2016 r.[43] do zadań Wydziału Analiz, Ewidencji i Archiwum należy m.in. sporządzanie opracowań, ocen i materiałów analityczno-koncepcyjnych dotyczących bieżących lub prognozowanych zagrożeń przestępczością skarbową, identyfikacja, na podstawie prowadzonych analiz, czynników sprzyjających występowaniu przestępczości skarbowej oraz proponowanie metod ich eliminacji. Według Dyrektora DWS[44], z uwagi na ochronę i tajemnicę prowadzonych postępowań, wywiad skarbowy nie ujawnia informacji innym komórkom MF o sprawach będących w jego zainteresowaniu.

---

37 Wyjaśnienia Zastępcy Dyrektora DAP z dnia 16 września 2016 r., znak: AP10.0811.10.2016.TDB.

38 Dane pochodzące z hurtowni tematycznej WHTAX, cyklicznie zasilanej danymi z urzędów skarbowych, pochodzącymi z systemu POLTAX.

39 Pismo z dnia 5 września 2016 r., znak: SC5.0811.1.2016.2.BYP.

40 Dane o dostawach i nabyciach wewnątrzwspólnotowych.

41 Dane dotyczące tranzytu.

42 Z ang. – *VAT Information Exchange System*, zawiera on dane dotyczące dostaw i nabycia wewnątrzwspólnotowego.

43 Wcześniejsze wersje z dnia 25 kwietnia 2016 r. i 25 sierpnia 2014 r.

44 Pismo z dnia 6 września 2016 r., znak: WS.2.S056.2.2016.2110.1.

Według Szefa Służby Celnej[45] specyfika działania DWS nakłada obowiązek niejawnej realizacji zadań co skutkuje ograniczeniami przekazywania powziętych informacji innym komórkom organizacyjnym MF. Wynika to z faktu, iż dane źródłowe potrzebne do sporządzenia ewentualnych informacji dotyczących bieżących lub prognozowanych zagrożeń przestępczością skarbową, czynników sprzyjających występowaniu przestępczości skarbowej oraz proponowania metod ich eliminacji w zakresie paliw płynnych są informacjami chronionymi ustawowo i wynikają ze spraw Wywiadu Skarbowego prowadzonych w formie niejawnej. Co do zasady zatem, przygotowywane analizy, sprawozdania, opracowania lub propozycje w zakresie rozpoznawania przestępczości skarbowej mają charakter wewnętrznych informacji udostępnianych Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej[46] oraz podległym jednostkom wywiadu skarbowego usytuowanym w UKS. Oznacza to, że informacje są przekazywane stosownie do potrzeb prowadzonych postępowań.

(dowód: akta kontroli str. 1202-1220, 3072-3080, 3568-3572, 3736, 3782-3784)

Należności z tytułu podatków i opłat pobieranych w związku z obrotem paliwami ciekłymi

Wykazane[47] należności z tytułu podatku akcyzowego w latach 2014-2016 (I półrocze) wynosiły kolejno: 28 031 mln zł, 28 623 mln zł i 13 601 mln zł. Zaległości powstałe w tych okresach wyniosły 466 mln zł, 960 mln zł i 590 mln zł. Łączne (narastające) kwoty zaległości z tytułu podatku akcyzowego od paliw ciekłych wyniosły kolejno: 5 106 mln zł, 5 724 mln zł i 5 955 mln zł[48].

Wykazane należności z tytułu opłaty paliwowej w latach 2014 – 2016 (I półrocze) wynosiły kolejno: 5 187 mln zł, 6 006 mln zł i 2 952 mln zł, zaległości powstałe w tych latach wyniosły 61,6 mln zł, 309 ,3 mln zł i 76 ,8 mln zł. Łączne (narastające) kwoty zaległości z tytułu opłaty paliwowej wyniosły kolejno 188 mln zł, 670 mln zł, 342 mln zł.

W zakresie należności celnych z tytułu przywozu paliw płynnych wykazano wyłącznie należności wyselekcjonowane[49], które wynosiły: 15,9 mln zł, 10,0 mln zł i 4,4 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 3041-3042, 3640-3687, 3690-3744)

Analiza danych o rynku paliw wykazywanych przez inne podmioty

Według Szefa Służby Celnej[50] obok danych zbieranych z systemów dostępnych Służbie Celnej, takich jak ARI@DNA, ZISAR, ZEFIR, SEED, EMCS, ALINA i innych, Służba Celna (SC) cyklicznie pozyskuje dane od:

- Urzędu Dozoru Technicznego – w zakresie zbiorników m.in. na paliwa ciekłe – raz w roku;
- Transportowego Dozoru Technicznego – w zakresie cystern transportujących wyroby niebezpieczne;
- Agencji Rezerw Materiałowych – w zakresie informacji przekazywanych przez podmioty prowadzące składy podatkowe oraz zarejestrowanych odbiorców;

---

45 Pismo z dnia 17 października 2016 r., znak: CP3.0811.1.2016.

46 W skrócie: GIKS.

47 Dane przedstawione przez DSC w piśmie z dnia 12 października 2016 r., znak SC8.0811.20.2016.2.

48 Główne kwoty zaległości powstały w latach 2008-2014. Największy udział w zaległościach z tytułu podatku akcyzowego od paliw ciekłych tj. 92,9% wykazują nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli. Największe kwoty zaległości przypadają na podmioty zajmujące się dystrybucją paliw.

49 Dane dla paliw płynnych wyselekcjonowane na podstawie kodów CN oraz daty zgłoszeń celnych. W przypadku cła oraz podatku VAT od importu z uwagi na brak szczegółowej klasyfikacji budżetowej ujmującej dane w podziale na grupy towarowe, nie było możliwości zaprezentowania wpływów pochodzących jedynie od paliw ciekłych.

50 Wyjaśnienia z dnia 13 października 2016 r. znak: CP3.0811.1.2016.

- Urzędu Regulacji Energetyki – bazy przedsiębiorstw posiadających koncesje – po wprowadzeniu pakietu paliwowego – jeden raz w tygodniu.

Ponadto w złożonych ww. wyjaśnieniach Szef Służby Celnej wskazał na:

- Pozyskiwanie informacji o wynikach badań jakości paliw przekazywane przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów i wykorzystanie ich do szacowania skali zagrożeń związanych ze zmianą przeznaczenia olejów smarowych i odbarwiania olejów opałowych, które następnie są wykorzystywane do napędu pojazdów mechanicznych jako olej napędowy;
- Pozyskiwanie danych od podmiotów zewnętrznych z branży paliwowej, dotyczących dynamiki sprzedaży detalicznej paliw ciekłych. Na potrzeby opracowywania wykonania budżetu państwa z tytułu wpływów z podatku akcyzowego za 6 i 12 miesięcy DPA zwraca się dwa razy w roku do Polskiej Izby Paliw Płynnych, POPiHN oraz Polskiej Organizacji Gazu Płynnego z prośbą o przekazanie ww. danych;
- Przekazywanie przez Prezesa URE informacji o podmiotach, którym w danym miesiącu udzielono koncesji oraz o podmiotach, które złożyły wniosek o udzielenia koncesji lub otrzymały decyzję o odmowie czy cofnięciu koncesji;
- Korzystanie przez urzędy kontroli skarbowej z „Bazy przedsiębiorców posiadających koncesje" prowadzonej przez Prezesa URE oraz „Rejestru systemu zapasów interwencyjnych" prowadzonego przez Prezesa ARM.

Zgodnie z art. 30 ust. 4 i ust. 4a *ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych*[51] Prezes URE i Prezes Agencji Rynku Rolnego sporządzają zbiorcze raporty kwartalne dotyczące rynku paliw ciekłych i biopaliw ciekłych i przekazują je m.in. ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Ww. raporty Prezesa URE zawierają dane dotyczące np. ilości i rodzajów paliw ciekłych i biopaliw ciekłych: wytworzonych i wprowadzonych do obrotu na terenie RP przez ogół producentów, dopuszczonych do obrotu na terenie RP w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz w ramach importu z krajów trzecich.

Według Zastępcy Dyrektora DPA[52] ww. raporty są gromadzone w DPA w związku z zadaniem regulaminowym departamentu, jakim jest realizacja zadań związanych ze wspieraniem rynku biopaliw oraz monitorowaniem jakości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych. W kontrolowanym okresie nie obowiązywały już ulgi w podatku akcyzowym z tytułu dodawania biokomponentów do paliw silnikowych[53]. W praktyce nie było realizowane wsparcie rynku biokomponentów i biopaliw. W związku z tym nie było uzasadnienia do prowadzenia analiz danych ujętych w powyższych raportach. Departament przekazuje otrzymane raporty do DSC do wiadomości i wykorzystania. Według Zastępcy Dyrektora DSC[54] Departament nie dokonuje przekrojowych analiz dotyczących paliw ciekłych, które są zawarte w ww. raportach URE[55]. Analizowanie zagadnień związanych z obrotami na rynku paliw ciekłych na poziomie ogólnokrajowym jest zadaniem Wydziału Grupa Zadaniowa ds. Wyrobów Energetycznych, funkcjonującego w Izbie Celnej w Katowicach. Według p.o. Zastępcy Dyrektora Izby Celnej w Katowicach[56] w okresie od 1 stycznia 2015 r.

---

51 Dz. U. z 2015 r., poz. 775, dalej *ustawa o biokomponentach*.

52 Pismo z dnia 28 września 2016 r., znak: PA6.0811.1.2016.

53 Wieloletni program promocji biopaliw lub innych paliw odnawialnych na lata 2008-2014 przyjęty uchwałą Rady Ministrów Nr 134/2007 z dnia 24 lipca 2007 r. (M.P. Nr 53, poz. 607).

54 Pismo z dnia 18 października 2016 r., znak: SC5.0811.1.2016.9.BYP.

55 DSC weryfikuje poprawność danych zawartych w raportach URE, które są oparte na danych pochodzących z zestawień przekazywanych Prezesowi URE przez Ministra Finansów tj. danych zamieszczonych w sekcji dotyczącej paliw ciekłych i biopaliw ciekłych importowanych oraz sprowadzanych w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego.

56 Pismo z dnia 20 października 2016 r., znak: 330000-IOSW.0360.32.2016.

do 20 października 2016 r., Ministerstwo Finansów nie przekazywało do Wydziału Grupa Zadaniowa ds. Wyrobów Energetycznych ww. raportów Prezesa URE.

(dowód: akta kontroli str. 1202-1220, 3272-3407, 3623-3638, 4121-4122)

W MF nie istnieje jednolita baza danych o podmiotach z rynku paliw ciekłych dostarczająca niezbędnych danych do przeprowadzania analiz w zakresie rozliczania należności budżetowych w zakresie podatku VAT, podatku akcyzowego, opłaty paliwowej i cła. Według Ministra Rozwoju i Finansów[57] zakres zadań służb Ministerstwa obejmuje w szczególności zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. W związku z tym, działania w tym zakresie ukierunkowane są przede wszystkim na zwalczanie nieprawidłowości związanych z podatkami (bez względu jakiego towaru dotyczą), a nie na działalność poszczególnych gałęzi przemysłu. Sama branża paliwowa (działające podmioty, jej rozwój czy kierunki zmian) jako sektor gospodarki państwa znajduje się w gestii Ministerstwa Rozwoju, Ministerstwa Energii czy URE. Dlatego też działania Ministerstwa skupiają się na analizie i zwalczaniu nieprawidłowości, a nie na monitorowaniu i kontroli całego rynku paliw i wszystkich podmiotów tam działających. Mając na uwadze powyższe, nie jest konieczne tworzenie dodatkowego rejestru podmiotów w obrocie paliwami dla skutecznego identyfikowania podmiotów dokonujących oszustw podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 3782-3784)

Ustalone nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące badanej działalności

Paliwa zostały zaliczone do tzw. towarów wrażliwych i oszustwa na rynku obrotu m.in. paliwami stanowią przede wszystkim specyfikę polskiego rynku, niespotykaną na podobną skalę w innych państwach Unii Europejskiej[58]. NIK zwraca uwagę, że w MF nie są dokonywane przekrojowe analizy zbiorczych raportów kwartalnych dotyczących rynku paliw ciekłych i biopaliw ciekłych, przekazywanych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych przez Prezesa URE, zgodnie z art. 30 ust. 4 *ustawy o biokomponentach*, zawierające m.in. dane dotyczące ilości i rodzajów paliw ciekłych: wytworzonych i wprowadzonych do obrotu na terenie RP przez ogół producentów, dopuszczonych do obrotu na terenie RP w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz w ramach importu z krajów trzecich. Ponieważ Prezes URE nie dokonuje również analiz tych raportów, pozyskiwanie ww. danych od Prezesa URE jest niecelowe.

(dowód: akta kontroli str. 3272-3407, 3623-3638, 4121-4122)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

2. Analiza wpływu szarej strefy na funkcjonowanie rynku paliw i skuteczność podejmowanych działań

Opis stanu faktycznego

Do zbierania informacji dotyczących działań (w tym nielegalnych) na rynku paliwowym wykorzystywane są informacje pozyskiwane przez służby zajmujące się poborem opłat celnych w imporcie, podatku akcyzowego, opłaty paliwowej oraz podatku VAT. Dostępne w Administracji Podatkowej i Służbie Celnej informacje są niezbędne do wykonywania analiz ryzyka. Stanowią je informacje zewnętrzne

57 Pismo z dnia 28 października 2016 r., znak: CP3.0811.1.2016.

58 Uzasadnienie do ustawy z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1027).

wpływające do jednostek organizacyjnych od różnych instytucji[59], osób, podmiotów oraz wewnętrzne i zewnętrzne systemy i dostępne bazy danych.

W celu usprawnienia procesu analitycznego, w zakresie identyfikacji podmiotów stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego, utworzono Bazę Podmiotów Szczególnych, Centralny Rejestr Podmiotów – Krajową Ewidencję Podatników (CRP KEP) oraz Centralny Rejestr Płatników Składek. Służą one gromadzeniu wybranych danych ewidencyjnych z rejestru PESEL dotyczących osób fizycznych objętych tym rejestrem, weryfikacji danych oraz porównaniu ich z rejestrami urzędowymi prowadzonymi na podstawie odrębnych przepisów oraz wymianie danych z rejestrem PESEL, Centralną Ewidencją i Informacją o Działalności Gospodarczej, krajowym rejestrem urzędowym podmiotów gospodarki narodowej.

Pozostałe systemy informatyczne pozwalają gromadzić inne, niezbędne dla Służby Celnej informacje. Np. program DWP – Dochody i Wydatki Podatników służy do wsparcia procesu biznesowego identyfikowania podmiotów stanowiących potencjalne zagrożenie dla systemu podatkowego, system VIES stanowi polską instancję wewnątrzwspólnotowego systemu wymiany informacji o podatku VAT i pozwala na automatyczną wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej, w zakresie transakcji dokonywanych wewnątrz Wspólnoty oraz informacji o podatnikach VAT zarejestrowanych dla potrzeb handlu wewnątrz UE. Automatyczna Wymiana Informacji o Podatkach Bezpośrednich (AWiPB) realizuje obsługę informacji w zakresie automatycznej wymiany informacji o podatkach bezpośrednich w służbach skarbowych. Gromadzi ona dane o dochodach, kontach bankowych, odsetkach z tytułu posiadania rachunków bankowych, nieruchomościach, emeryturach, polisach ubezpieczeniowych dot. polskich podatników oraz informacji przekazanych przez zagraniczne administracje podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 594-595, 1174-1177)

Sposób wykorzystania pozyskanych przez Służbę Celną informacji o nieprawidłowościach

W Służbie Celnej informacje podlegają analizie i ocenie w dwóch procesach: ocenie informacji, dotyczącej jednostkowych informacji wpływających do organów SC oraz analizie ryzyka, dotyczącej identyfikacji i oceny ryzyka oraz typowania podmiotów do kontroli.

W szczególności, przedmiotem oceny jest wiarygodność informacji oraz możliwość ich wykorzystania na potrzeby analizy ryzyka (np. zdiagnozowanie nowych ryzyk). Proces oceny informacji wiąże się z ich selekcją i oceną służącą podjęciu decyzji o sposobie ich wykorzystania w procesie zarządzania ryzykiem. W wyniku tej oceny podejmowane są decyzje m.in. odnośnie zlecenia analizy ryzyka, skierowania wniosku o kontrole bądź przekazania informacji do innej jednostki organizacyjnej. Zbieranie informacji jest tak planowane, aby wyselekcjonować i wykorzystać odpowiednie źródła informacji, których dobór uzależniony jest od celu analizy. Informacje przetwarzane z różnych źródeł pomagają ocenić związek informacji z wykonywanym zadaniem oraz jej pewność i rzetelność. Analiza informacji o nieprawidłowościach jest jednym z elementów analizy ryzyka.

Szczegółowe zasady prowadzenia analizy ryzyka, w tym sposobu wykorzystania informacji, zostały zawarte w dokumencie *Instrukcja w sprawie prowadzenia analiz*

[59] Np. Policji, Urzędów Kontroli Skarbowych, Urzędów Skarbowych, Straży Granicznej, Inspekcji Handlowej, Inspekcji Transportu Drogowego, centrum współpracy służb granicznych, organów unijnych.

dla potrzeb kontroli wykonywanych przez Służbę Celną[60]. Był to pierwszy dokument określający standardy prowadzenia analiz ryzyka w SC, podlegający okresowej aktualizacji.

(dowód: akta kontroli str. 595, 603-712)

Obszar objęty działaniem Służby Celnej został podzielony na obszary ryzyka, które są istotne z punktu widzenia zarządzania nim. W systemie ZISAR prowadzony jest rejestr zawierający zidentyfikowane i ocenione ryzyka oraz tworzona jest hierarchia obszarów ryzyka.

Szczegółowe zasady prowadzenia analizy ryzyka i zasilania Centralnego Rejestru Ryzyka (CRR) zostały określone w dokumentach MF: *Centralny Rejestr Ryzyka* oraz *Instrukcja przeprowadzania analizy na potrzeby zaewidencjonowania ryzyka w Centralnym Rejestrze Ryzyka.* Bieżące prowadzenie rejestru polega na systematycznym dokonywaniu wpisów nowo zidentyfikowanych ryzyk na podstawie zweryfikowanych zgłoszeń, uzupełnianiu i aktualizacji danych dotyczących ryzyk, usuwaniu ryzyk, które przestały stanowić zagrożenie dla systemu podatkowego[61]. Zawarte w Rejestrze informacje umożliwiają zdefiniowanie i oszacowanie wartości ryzyka i rozpoznanie zagrożeń, a ponadto pozwalają na uzyskanie stanu porównywalności danych.

Informacje dotyczące nieprawidłowości w sferze poboru należnych podatków i cła uwzględniane są przy sporządzaniu corocznie opracowywanego Krajowego Planu Działań (KPD). Wskazywane są w nim zjawiska i obszary, na których organy podatkowe w danym roku szczególnie powinny ogniskować swoją uwagę. Wyciągi z KPD na 2015 r. i 2016 r. w rozdziale pn. „Paliwa" przedstawiały charakterystykę tego podobszaru ryzyka w aspekcie wyłudzeń związanych z handlem paliwami. Zawarta została w nich wysoka ocena ryzyka z uwagi na skalę nadużyć gospodarczych, osiąganie nieopodatkowanych zysków wskutek unikania płacenia podatku akcyzowego i podatku VAT oraz ze względu na występowanie zjawiska szkodliwej konkurencji. Analiza wykazała, że w okresie od 1 lipca 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. kontrole ujawniły w 77 kontrolach, na 121 przeprowadzonych, nieprawidłowości przy sprzedaży hurtowej paliw i produktów pochodnych na kwotę 90 691,9 tys. zł, we wszystkich czterech kontrolach sprzedaży hurtowej paliw stałych, ciekłych, gazowych oraz produktów pochodnych ujawniono nieprawidłowości na kwotę 418,2 tys. zł oraz w dziewięciu z 15 kontroli sprzedaży detalicznej paliw do pojazdów silnikowych na stacjach paliw ujawniano nieprawidłowości na kwotę 400,2 tys. zł. Analiza wykazała, że wśród przedsiębiorców tej branży 30 zostało zakwalifikowanych do grupy podmiotów z najwyższym poziomem ryzyka (3,5% ogółu podmiotów wysokiego ryzyka tej populacji)[62].

Wśród zagrożeń charakterystycznych dla podobszaru paliw występują m.in. następujące ryzyka:

1) narażania budżetu państwa na straty w wyniku uczestnictwa podmiotów w oszustwach karuzelowych;
2) zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie faktur, które nie dokumentowały rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych;

---

60 Zatwierdzona przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Szefa Służby celnej Jacka Kapicę decyzją nr 13/OC z dnia 19 maja 2006 r.

61 Gdyż utraciły znamiona ryzyka z uwagi na np. zmianę przepisów prawa.

62 W okresie od 1 stycznia.2013 do 30 czerwca 2014 r. wyniki segmentacji ogólnej wykazały 497 podmiotów z najwyższym poziomem ryzyka, co stanowiło 1% ogółu populacji.

3) dokonywania pozornych transakcji celem generowania fikcyjnych kosztów uzyskania przychodu oraz naliczonego podatku VAT innym podmiotom, w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług.

Określona w KPD hierarchia zagrożeń o ogólnokrajowym zasięgu i wynikające stąd priorytety krajowe stanowią podstawę do tworzenia Wojewódzkich Planów Działań, koordynujących zarządzanie ryzykiem na szczeblu regionalnym.

(dowód: akta kontroli str. 596, 713-913, 2216-2260)

Informacje o wynikach kontroli wykonywanych przez SC poddawane są analizie:

1) W trakcie przeglądu profilu ryzyka[63]. Profil ryzyka wskazuje konkretne podmioty bądź miejsca do kontroli, określa proponowaną liczbę kontroli do przeprowadzenia oraz termin obowiązywania profilu. Po realizacji proponowanej liczby kontroli, bądź upływie terminu obowiązywania profilu, dokonuje się przeglądu profilu ryzyka, mając na uwadze skuteczność i efekty kontroli i decyduje o modyfikacji profilu ryzyka bądź jego archiwizacji. Przeglądy profili ryzyka dokonywane są nie rzadziej niż raz na pół roku;
2) Podczas przeglądu ryzyka, mającego na celu analizę i ponowną ocenę ryzyka. Prowadzony jest nie rzadziej niż raz do roku w przypadku ryzyk o poziomie wysokim i średnim oraz nie rzadziej niż raz na dwa lata w przypadku ryzyka o poziomie niskim. W trakcie analizy brane są pod uwagę m.in. wszelkie informacje dotyczące nieprawidłowości ujawnione przez Służbę Celną jak i ze źródeł zewnętrznych;
3) Informacje o nieprawidłowościach ujawnionych podczas kontroli, które nie wynikały z profili ryzyka, poddawane są analizie i ocenie w komórkach analitycznych.

Sposób wykorzystania informacji o nieprawidłowościach pozyskanych z jednostek zewnętrznych, w tym organów unijnych oraz organizacji pozarządowych

W SC, do bezpośredniej wymiany informacji przez państwa członkowskie UE i Komisję Europejską, dotyczących kontroli celnej oraz ryzyka[64] wykorzystywany jest System Zarządzania Ryzykiem (CRMS).

Jednym z modułów tego systemu, służącym do wymiany informacji o ryzyku, jest system RIF (system przekazywania Formularzy Informacji o Ryzyku). Informacje do tego systemu są wprowadzane przez Komisję Europejską i państwa członkowskie za pomocą formularzy RIF. Zawierają one sklasyfikowane kategorie ryzyka, opis ryzyka naruszenia przepisów prawa, podejrzenia ryzyka, informacje o ujawnieniach, nieprawidłowościach, zatrzymaniach towarów, itp. RIF zawiera także dane dotyczące przedsiębiorców, ich rolę w łańcuchu dostaw (np. eksporter, importer, nadawca, odbiorca, przewoźnik, zgłaszający, przedstawiciel, itp.), dane dotyczące towarów, krajów pochodzenia, wysyłki, przeładunku, przeznaczenia i metod transportu. System ułatwia interwencję na terenie całej UE w przypadku zagrożeń na granicach zewnętrznych, jak i wewnątrz UE. Gwarantuje spójny poziom kontroli celnej na granicach zewnętrznych UE w odniesieniu do zidentyfikowanych zagrożeń, zapewnia konieczny poziom ochrony obywateli i równe traktowanie przedsiębiorstw handlowych na terenie całej Unii.

AP w analizie ryzyka rynku paliw płynnych wykorzystuje materiały ogólnodostępne na stronach internetowych, tj.:

63 Profil ryzyka zawiera wskazanie do kontroli i jest przekazywany do realizacji komórce kontrolnej.
64 Zidentyfikowanego jak i potencjalnego.

- Raport *Straty Skarbu Państwa w VAT-luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce*, PricewaterCoopers na zlecenie fundacji naukowej Instytut Badań Strukturalnych,
- Roczne raporty Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlu Naftowego *Przemysł i Handel Naftowy* (odpowiednio 2014 i 2015), obejmujące dane statystyczne dotyczące sektora paliw ciekłych, analizę rynku oraz szkic głównych problemów.

Raporty te zostały wykorzystane przy opracowywaniu charakterystyki omawianego podobszaru ryzyka w KPD na 2015 i 2016 r. oraz do identyfikacji znamiennych dla branży przestępczych zachowań w obrębie rozliczeń podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 596-597)

SC wykorzystuje w procesie typowania podmiotów do kontroli również informacje pozyskiwane z innych źródeł. Na przykład:

- Informacje z portalu internetowego UOKiK, dotyczące przeprowadzonych kontroli jakości paliw na stacjach benzynowych.
- W ramach współpracy z URE Służba Celna uczestniczy w procesie opiniowania podmiotów ubiegających się o wydanie lub zmianę koncesji, co dostarcza ważnych informacji dla analizy ryzyka.
- W zakresie postępowań administracyjnych dotyczących wykreślenia podmiotów z rejestru ARM następuje wymiana informacji o podmiotach pomiędzy Organami Służby Celnej, a Prezesem ARM przy współpracy z Grupą Zadaniową ds. Wyrobów Energetycznych.
- W celach weryfikacyjnych Prezes ARM w cyklach miesięcznych przekazuje informacje o nabyciach wewnątrzwspólnotowych paliw silnikowych przekazywanych przez podmioty prowadzące składy podatkowe oraz zarejestrowanych odbiorców.

(dowód: akta kontroli str. 1150-1155)

Dane na temat szarej strefy w obszarze paliw płynnych przekazywane do publicznej wiadomości nie były szacowane i weryfikowane (komentowane) przez MF.

DKS, jako wiodący w zakresie prowadzonej kontroli i analizy ryzyka związanej z omijaniem obowiązku zapłaty podatku VAT w obszarze paliw, nie posiada informacji na temat udziału szarej strefy w obrocie paliwami w latach 2014-2016 (I półrocze) i sposobu jej mierzenia (szacowania), gdyż *„szacowanie wielkości szarej strefy w obrocie paliwami wykracza poza właściwość rzeczową Departamentu"*[65].

DCP również nie prowadził szacunków dotyczących wielkości szarej strefy w obszarze paliw, gdyż *„w obszarze paliw działalność szarej strefy dotyczy w głównej mierze wyłudzenia podatku VAT lub braku zapłaty w pełnej wysokości"*, a Departament *„nie prowadzi szacunków dotyczących wielkości szarej strefy w zakresie podatku VAT"*[66].

Według Szefa Służby Celnej[67] *„Stosowane przez autorów modele do szacowania wielkości szarej strefy są modelami autorskimi i nie są znane Ministerstwu Finansów procedury walidacyjne stwierdzające ich poprawność. Podawane wartości określające wielkość szarej strefy z reguły odpowiadają udziałowi nabyć wewnątrzwspólnotowych w konsumpcji ogólnej. Stanowią maksymalną, hipotetyczną granicę strat budżetu wynikającą z wyłudzeń podatku VAT. Należy zaznaczyć, że nabycia wewnątrzwspólnotowe są realizowane nie tylko przez*

---

65 Pismo z dnia 19 września 2016 r., znak: KS3.0811.7.2016.

66 Pkt 16 pisma Zastępcy Dyrektora DCP z dnia 22 września 2016 r., znak: CP.3.0811.1.2016.4.

67 Pisma z 13 i 18 października 2016 r., znak: CP3.0811.1.2016.

podmioty tzw. „niezależne" ale też przez podmioty w pełni wiarygodne (m.in. przez koncerny zrzeszone w Polskiej Organizacji Przemysłu i Handlowego Naftowego)".

W MF wykorzystywane są informacje o wielkości szarej strefy w obrocie paliwami, które są przekazywane przez podmioty działające na rynku paliw, zrzeszenia branżowe, firmy doradcze i instytucje naukowe. Informacje te traktowane są jako sygnały o nieprawidłowościach występujących na rynkach paliw, również o zmianach w mechanizmach popełniania oszustw podatkowych.

Zdaniem MF[68], realizacja ustawowych zadań Kontroli Skarbowej, w tym prowadzenia postępowań przygotowawczych i kontrolnych w obszarze podatków nie wymaga posiadania szczegółowej wiedzy o stratach podatkowych generowanych przez poszczególne branże gospodarki. Dla celów odpowiedniego reagowania na występujące nieprawidłowości wystarczające są szacunki dokonywane przez organizacje branżowe przedsiębiorców lub wyspecjalizowane instytucje badawcze, które pozwalają na określenie poziomu ryzyka oszustw podatkowych w danej branży i wyznaczenie odpowiednich zasobów do ograniczania/eliminacji niekorzystnych zjawisk.

W procesie wykrywania nieprawidłowości i podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych w obrocie paliwami płynnymi, znaczącą rolę odgrywają komórki wywiadu skarbowego oraz komórki realizacyjne w urzędach kontroli skarbowej. Weryfikacja celowości i skuteczności podjętych działań następuje poprzez ocenę prowadzonych postępowań przygotowawczych oraz ustaleń kontrolnych. Informacje o wynikach kontroli, (w tym wg. branż podwyższonego ryzyka) sporządzane są przez organy kontroli skarbowej za okresy kwartalne i podlegają w MF analizie.

(dowód: akta kontroli str. 1202-1220, 1630, 2467, 3780-3784)

Konsultacje z organizacjami branżowymi przy opracowaniu projektu KPD.

MF dokonuje konsultacji zapisów projektu KPD z organizacjami branżowymi w celu umożliwienia środowisku gospodarczemu wpływu na ukierunkowanie działań Administracji Podatkowej na zachowania podatników niezgodne z prawem, w szczególności te niezidentyfikowane dotychczas przez organy podatkowe. Dzięki tej współpracy następuje eliminowanie z przestrzeni gospodarczej nieuczciwej konkurencji, również poprzez zmianę stanu prawnego.

W pracach analitycznych, wykorzystano również stanowisko Stowarzyszenia Inicjatywa Firm Rodzinnych w sprawie Projektu Działań Administracji Podatkowej z dnia 23 października 2015 r., uwagi zgłoszone przez POPiHN oraz opinię Business Centre Club (BCC) w sprawie projektu dokumentu „Plan działań Administracji Podatkowej 2016 – główne założenia projektu" z dnia 21 października 2015 r.

W części dotyczącej oszustw w obrocie paliwami ciekłymi POPiHN wskazał na brak w polskich przepisach finansowych regulacji obejmujących uproszczoną transakcję trójstronną. W opinii BCC, oszustwa w branży paliwowej na podatku VAT obejmują różne mechanizmy, w tym: wyłudzanie zwrotów VAT oraz wprowadzanie do obrotu paliw z pominięciem zapłaty podatku. Mimo, że obowiązujące rozwiązania minimalizują przestępstwa, jednakże nie eliminowały ich całkowicie. Wskazano, że największe straty powstają przy sprzedaży paliw na rzecz osób fizycznych, czyli osób nieprowadzących działalności gospodarczej – obrót taki jest często nieewidencjonowany. BCC postulował, aby, szczególną kontrolą objąć podatników dokonujących sprzedaży detalicznej paliw.

---

[68] Pismo z dnia 13 października 2016 r. znak: CP3.0811.1.2016.

Konsultacje społeczne wpłynęły na ostateczny kształt przepisów dotyczących zmian *ustawy Prawo energetyczne oraz innych ustaw*[69], systemowo porządkujących rynek paliw ciekłych, zwiększających kontrolę państwa nad systemem zapasów interwencyjnych ropy naftowej i paliw.

(dowód: akta kontroli str. 914-926)

Mierniki stosowane w przypadkach zidentyfikowanych zagrożeń

Rejestr ryzyka Służby Celnej zawiera wykaz ryzyk podzielonych na trzy kategorie: wysoki, średni oraz niski poziom wystąpienia danego ryzyka. Przykładowo w pierwszej grupie w zakresie paliw płynnych wskazuje na wysoki poziom ryzyka dla nabycia lub posiadania olejów napędowych bez zapłaty należnego podatku akcyzowego (lub zapłaty akcyzy w nieprawidłowej wysokości).

W ramach zidentyfikowanych ryzyk, w MF prowadzone są analizy mające na celu typowanie podmiotów do kontroli.

AP również identyfikuje zagrożenia charakterystyczne dla podobszaru Paliwa. Były to ryzyka:

1) niezrealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewykazywaniem do opodatkowania obrotu/przychodów z wystawionych rachunków/faktur VAT przez podmioty posiadające zarejestrowaną działalność; poziom ryzyka – Wysoki;
2) niezrealizowania zobowiązań podatkowych w pełnej wysokości w związku z niewystawianiem faktur lub wystawianiem faktur w kwotach nieodpowiadających wielkościom faktycznym; poziom ryzyka – Wysoki;
3) zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego związane z wykorzystywaniem faktur, które dotyczą kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu; poziom ryzyka – Wysoki;
4) narażania budżetu państwa na straty w wyniku uczestnictwa podmiotów w oszustwach karuzelowych; poziom ryzyka – Średni;
5) zawyżenia kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej działalności gospodarczej oraz podatku naliczonego, związane z wykorzystywaniem faktur, które nie dokumentują rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych; poziom ryzyka – Wysoki;
6) dokonywania pozornych transakcji celem generowania fikcyjnych kosztów uzyskania przychodu oraz podatku naliczonego VAT innym podmiotom, w tym w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług; poziom ryzyka – Wysoki.

Ryzyka obejmujące schematy zachowań podatników niezgodne z przepisami prawa podatkowego w zakresie paliw są identyfikowane i wpisane do Centralnego Rejestru Ryzyka (CRR) i są wskazane w planach kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 597-599)

Sposoby wykorzystywania pozyskanych danych i upowszechnienie wyników analizy ryzyka w jednostkach organizacyjnych MF

Informacje o nieprawidłowościach wykorzystywane są przez Służbę Celną do przeprowadzenia analizy i podjęcia określonych działań. Opracowane profile ryzyka, kierowane są do komórek kontrolnych. Zidentyfikowane i ocenione ryzyka tworzą Rejestr Ryzyka wykorzystywany m.in. do wyznaczenia priorytetów kontroli. Wyniki

[69] Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie *ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw* (Dz.U. z 2016 r. poz. 1165).

podjętych działań są analizowane i wykorzystywane m.in. do ponownej oceny ryzyka.

W zakresie oceny zidentyfikowanych zagrożeń dotyczących obrotu paliwami ciekłymi dokonywana była analiza pomiaru ryzyk w oparciu o prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia oraz jego następstwa fiskalnego. Do oceny następstw oraz oszacowania prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzenia przyjmowane są w analizach różne parametry, w tym związane z udziałem w rynku danej grupy wyrobów i częstotliwość występowania nieprawidłowości, co pozwala na określenie poziomu ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 597-600, 602-926)

W SC każda analiza ryzyka kończy się raportem, a w przypadku typowania do kontroli również profilem ryzyka, kierowanym do komórek kontrolnych. Każda analiza jest dokumentowana w Systemie ZISAR w Rejestrze Analiz, dostępnym użytkownikom Systemu zgodnie z nadanymi uprawnieniami. W przypadku, gdy z analizy wynika, że powinny być przeprowadzone kontrole, to w ramach analizy ryzyka tworzone są profile ryzyka kierowane do komórek kontrolnych. Profil ryzyka zawiera informację odnośnie terminu w jakim działania kontrolne powinny być przeprowadzone przez komórkę kontrolną.

W AP informacje dotyczące wyników analiz ryzyka w zakresie Paliw można uzyskać z danych wprowadzanych do CRR. Zasilany jest on na bieżąco przez komórki ds. analiz i planowania w urzędach skarbowych, komórki ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym w izbach skarbowych oraz Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej w Izbie Skarbowej we Wrocławiu (CAiPAP) – na poziomie centralnym.

Na podstawie KPD i przyjętych w nim priorytetów krajowych dyrektorzy izb skarbowych opracowują Wojewódzkie Plany Działań (WPD), w terminie do 30 dni od dnia otrzymania zatwierdzonego KPD. WPD przekazywane są następnie do właściwych naczelników urzędów skarbowych, celem sporządzenia Lokalnych Planów Działań, uwzględniających konkretne działania do podjęcia w poszczególnych podobszarach ryzyka, takie jak czynności sprawdzające, kontrole podatkowe, postępowania karno-skarbowe, etc.

Działania podjęte przez poszczególne urzędy skarbowe w kraju, ukierunkowane na ryzyka występujące w poszczególnych podobszarach (w tym w *Paliwach*) odzwierciedlone są w Lokalnych Planach Działań, sporządzanych cyklicznie (do tej pory z częstotliwością kwartalną, półroczną, bądź niekiedy miesięczną).

(dowód: akta kontroli str. 600)

Skuteczność prowadzonych działań przez Służbę Celną w oparciu o analizę ryzyka zależy od liczby podjętych działań i wpływa na efekty finansowe kontroli. W Administracji Podatkowej realizacja KPD podlega bieżącemu monitorowaniu i ocenie skuteczności i efektywności kontroli, a raporty z jego wykonania sporządzane są przez CAiPAP. Urzędy skarbowe, na podstawie wyników kontroli podjętych wobec zidentyfikowanych ryzyk w obszarze paliw płynnych dokonują analizy możliwych uszczupleń dla budżetu państwa i określają hierarchię podobszarów do KPD na kolejny rok.

(dowód: akta kontroli str. 600-601, 927-1149, 2261-2381)

Raporty z analizy ryzyka szczegółowo prezentują sytuację importera w danym obszarze ryzyka (np. benzyny, oleje napędowe) oraz datę przyjęcia do realizacji. Wymieniają ryzyko: przykładowo – nabycie lub posiadanie olejów napędowych bez zapłaty należnego podatku akcyzowego (lub jego zapłaty w nieprawidłowej wysokości). Analiza dokonana w raporcie obejmuje zagadnienia związane m.in. z rejestracją podmiotu, składanymi deklaracjami podatkowymi i wpłatą akcyzy na

rachunek właściwej izby celnej. Ponadto zagadnienia związane z przedmiotem podatku, podstawą opodatkowania wymieniając stawki podatkowe zastosowane ulgi i zwolnienia. Obejmuje również procedurę ewentualnego zawieszenia poboru akcyzy i końcowe wnioski z aspektu prawnego. Wnioski poparte są analizą statystyczną dla wyrobów energetycznych i obejmują zagadnienia ilościowe dotyczące wprowadzanych wyrobów akcyzowych oraz wpływów do budżetu z tytułu odprowadzonego podatku akcyzowego. Analiza statystyczna kończy się wnioskami oraz szacunkowym wyliczeniem wartości kwoty należności podatkowych dla paliw z podziałem na ich rodzaje oraz wnioskami obejmującymi aspekty naruszeń prawa. Raport zwiera Arkusz opisu ryzyka, w którym dla grupy wyrobów energetycznych wymieniony jest wykaz jednostek organizacyjnych, gdzie występuje wymienione wyżej ryzyko i sformułowana jest jego ocena.

(dowód: akta kontroli str. 927-1101)

W MF sporządzana jest dokumentacja kontroli podatkowych za dany okres. Dokument pn. *„Monitoring realizacji Krajowego Planu Działań 2016 – za I-sze półrocze"* obejmował kontrole podatkowe zakończone w tym okresie i zatwierdzone przez organ podatkowy. Zgodnie z *„Zasadami opracowywania i monitorowania realizacji Krajowego Planu Działań, wojewódzkich planów działań oraz lokalnych planów działań"* monitorowanie objęło trzy obszary: czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli losowych i prezentuje w ujęciu syntetycznym liczbę kontroli podatkowych oraz wyniki finansowe kontroli podatkowych w podziale na rodzaj urzędu skarbowego dla podobszaru paliw płynnych.

Skuteczność[70] kontroli podatkowych w krajowym podobszarze ryzyka dla paliw była w I półroczu 2016 r. na poziomie 54%. W tym okresie przeprowadzono 50 kontroli, a w 27 z nich efekty finansowe wyniosły ponad 1 000 zł. Łączny wynik finansowy z tych kontroli wyniósł 14 776 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1102-1149)

Ustalone nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące badanej działalności

NIK zwraca uwagę na fakt, że podawane do publicznej informacje odnośnie rozmiarów tzw. szarej strefy w obrocie paliwami ciekłymi, nie są autorstwa Ministerstwa Finansów, a szacowanie wielkości szarej strefy w obrocie paliwami nie należy do właściwości merytorycznej żadnego z departamentów MF. Pojawiające się w obiegu medialnym szacowania wielkości szarej strefy są modelami autorskimi, sporządzanymi przez podmioty zewnętrzne i niezależne od Ministra Finansów. Ministerstwu Finansów nie są znane procedury walidacyjne stwierdzające ich poprawność. Podawane wartości określające wielkość szarej strefy z reguły odpowiadają udziałowi nabyć wewnątrzwspólnotowych w konsumpcji ogólnej. Dlatego też, do publikowanych informacji o skali wyłudzeń należnych Skarbowi Państwa podatków należy podchodzić z dużą ostrożnością, gdyż obarczone są dużym prawdopodobieństwem błędu, bowiem nabycia wewnątrzwspólnotowe są realizowane w znacznej części przez podmioty w pełni wiarygodne (np. przez koncerny zrzeszone w POPiHN). Zdaniem Izby w tej sytuacji celowe byłoby zweryfikowanie tych wielkości i przedstawienie stanowiska Ministra Finansów wobec publikowanych oszacowań.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w badanym obszarze.

[70] MF definiuje skuteczność jako stosunek liczby kontroli z wynikiem finansowym powyżej 1 000 zł do liczby przeprowadzonych kontroli.

3. Skuteczność kontroli i ich wpływ na ograniczenie nielegalnego obrotu paliwami ciekłymi

Opis stanu faktycznego

Kontrola Skarbowa

Zasady postępowania kontrolnego oraz kontroli podatkowej zostały uregulowane w *ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej*[71] oraz w *ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*[72]. Departament Kontroli Skarbowej[73] nie opracowywał odrębnych zarządzeń i procedur regulujących proces kontroli podmiotów działających w sektorze paliw ciekłych. Na poziomie poszczególnych UKS zagadnienia te były regulowane zarządzeniami dyrektorów UKS.

Funkcję Centrum kompetencyjnego ds. paliw powierzono UKS w Szczecinie (dalej: CK ds. paliw) pismem DKS z dnia 9 maja 2014 r. Utworzenie CK ds. paliw miało zapewnić GIKS oraz pozostałym organom kontroli skarbowej i ich pracownikom możliwie szeroką wiedzę w zakresie paliw, niezbędną do realizacji ich zadań ustawowych, w tym realizacji postępowań kontrolnych. Zadania CK ds. paliw w strukturze UKS w Szczecinie były realizowane przez Referat ds. Analiz, Monitorowania i Wykrywania Nieprawidłowości na Rynku Paliw na podstawie zarządzenia nr 10/2015 Dyrektora UKS z dnia 20 marca 2015 r. Do zadań tych należało m.in:

- prowadzenie analiz systemowych oraz analizowanie krajowych podmiotów uczestniczących w rynku paliw pod kątem ich typowania do postępowania kontrolnego;
- budowanie oraz utrzymywanie systemu informacyjnego obejmującego działania kontroli skarbowej na krajowym rynku paliw oraz występujące nieprawidłowości na tym rynku;
- opracowanie analiz, zestawień i informacji obejmujących zjawiska występujące na krajowym rynku paliw, na potrzeby Ministerstwa oraz jednostek kontroli skarbowej;
- wykrywanie i definiowanie metod działania zorganizowanych grup przestępczych działających w branży paliwowej;
- pozyskiwanie nowych źródeł informacji, w tym baz danych służących do realizacji zadań CK ds. paliw;
- prowadzenie bieżącego monitoringu podmiotów uczestniczących w krajowym rynku paliw w oparciu o dostępne bazy danych i rejestry;
- monitorowanie zmian przepisów prawa podatkowego w obszarze rynku paliw i opracowywanie analiz skutków tych zmian, a także
- współpraca z innymi instytucjami w zakresie zwalczania przestępczości na rynku paliw, w tym z MF, innymi UKS, GIKS, Prokuraturą, Policją, URE oraz Służbą Celną i Administracją Podatkową.

W badanym okresie CK ds. paliw sporządziło trzy półroczne raporty o branży, cztery kwartalne sprawozdania o wynikach jego pracy i wynikach kontroli podmiotów, wytypowanych przez CK ds. paliw. Przekazywane przez CK ds. paliw materiały były analizowane przez DKS pod kątem występowania nowych mechanizmów przestępstw oraz przygotowywania ewentualnych zmian legislacyjnych.

Postępowania kontrolne, co do zasady, były prowadzone na podstawie planów kontroli. GIKS określał *Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2015 i na rok*

---

71 Dz.U. z 2016 r. poz. 720, ze zm., dalej *uoks*.

72 Dz.U. z 2015 r. poz. 613, ze zm., dalej: *uop*.

73 Zgodnie z regulaminami organizacyjnymi Ministerstwa i DKS, DKS wykonywał m.in. zadania GIKS w zakresie nadzoru nad działalnością dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

2016, w których wskazywano priorytetowe zadania i kierunki dla działań urzędów kontroli skarbowej. Jednym z zadań priorytetowych było zwalczanie przestępczości podatkowej, w szczególności dotyczącej podatku od towarów i usług oraz zapobieganie unikaniu opodatkowania. Przestępczość paliwowa, szczególnie w kontekście wykrywania i eliminowania z obrotu gospodarczego podmiotów dokonujących oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług, było obszarem priorytetowych działań urzędów kontroli skarbowej.

Plany kontroli poszczególnych UKS sporządzane były przez dyrektorów tych urzędów z uwzględnieniem priorytetów wskazanych w *Zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej,* wyników prowadzonych analiz oraz regionalnych uwarunkowań. Typowanie do kontroli podmiotów (w tym działających w branży paliwowej) każdorazowo poprzedzone jest analizami określającymi ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz negatywne skutki podatkowe. UKS nie sporządzały odrębnych planów kontroli dla podmiotów z branży paliwowej. W przypadku zaistnienia okoliczności wskazujących na konieczność pilnego wszczęcia postępowania kontrolnego kontrole były wszczynane w trybie pozaplanowych kontroli doraźnych. Decyzję o wszczęciu kontroli doraźnej podejmują dyrektorzy poszczególnych UKS po przeprowadzeniu analizy konkretnego przypadku. Typowanie podmiotów do kontroli w poszczególnych UKS odbywało się na podstawie wielu kryteriów i z zastosowaniem różnych metod, np. grupowej analizy ryzyka, analiz indywidualnych, informacji otrzymanych od innych jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, informacji od organów ścigania oraz innych służb kontrolnych (krajowych i zagranicznych).

Proces typowania podmiotów z obszaru paliw płynnych wspierany był przez CK ds. paliw, które określiło mapę ryzyka dla branży, profil uczciwego i nieuczciwego podatnika, a także typowe dla branży mechanizmy oszustw. Wytypowane do kontroli podmioty obejmowane były obligatoryjnie kontrolami planowymi lub doraźnymi przez właściwe miejscowo UKS.

W procesie wykrywania i analizy podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych w obrocie paliwami płynnymi znaczącą rolę pełniły komórki wywiadu skarbowego oraz komórki realizacyjne w UKS. W procesie typowania podmiotów do kontroli UKS korzystają z „Bazy przedsiębiorców posiadających koncesje" wydawanej przez Prezesa URE oraz „Rejestru systemu zapasów interwencyjnych" prowadzonego przez Prezesa ARM. Działania kontrolne i wykrywcze prowadzone są w sposób ciągły, a metodologia prowadzenia analiz i typowania do kontroli dostosowana jest do wykrytych metod popełniania oszustw podatkowych.

Przedmiotowy zakres kontroli skarbowej wynikał z art. 2 ust. 1 pkt. 1 *uoks*. Zakres poszczególnych kontroli prowadzonych przez UKS ma charakter indywidualny i wynikał z ustaleń dokonanych w toku analiz poprzedzających podjęcie decyzji o przeprowadzeniu kontroli. Jako zasadę przyjęto ustalanie kontrolowanych okresów rozliczeniowych stosownie do ryzyk stwierdzonych w procesie analizy.

Zgodnie z § 17 pkt 5d Wewnętrznego Regulaminu Organizacyjnego – DKS w ramach współpracy z organizacjami międzynarodowymi przygotowuje, inicjuje i koordynuje kontrole wielostronne prowadzone na podstawie *rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości*

dodanej[74] (w zakresie podatku VAT) oraz *dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG*[75] (w zakresie podatku dochodowego). W latach 2015-2016 (I półrocze) polska administracja skarbowa/podatkowa uczestniczyła w 12 kontrolach wielostronnych, z czego dwie kontrole dotyczyły paliw ciekłych (po jednej w 2015 r. i I półroczu 2016 r.).

W zidentyfikowanych mechanizmach nieprawidłowości w obrocie paliwami brały udział podmioty pozorujące legalną działalność gospodarczą, które działały w formie spółek prawa handlowego i były zarejestrowane w Krajowym Rejestrze Sądowym lub zgłosiły swoją działalność w urzędzie gminy i były zarejestrowane w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Podmioty te podlegały też rejestracji w urzędzie skarbowym jako podatnicy podatku od towarów i usług oraz w urzędzie celnym jako podatnicy podatku akcyzowego. W 2014 r. przeprowadzono dwa postępowania kontrolne w podmiotach niezarejestrowanych jako podatnicy dokonujący obrotu paliwami, w 2015 r. – 28, a w I półroczu 2016 r. – trzy.

W latach 2014-2016 (I półrocze) UKS przeprowadziły siedem postępowań kontrolnych w podmiotach dokonujących obrotu paliwami, zwolnionych całkowicie lub częściowo z opłat lub podatków, z tego pięć w 2014 r. i po jednym w latach 2015-2016. Kontrole fundacji (przez UKS w Rzeszowie w 2016 r.) oraz sześciu podmiotów gospodarczych (przez UKS w Warszawie), które pierwotnie deklarowały zwolnienie z opłaty paliwowej oraz podatku akcyzowego wykazały, że były one jednak zobowiązane do opłacenia tych należności.

W badanym okresie przeprowadzono łącznie 1 552 postępowania kontrolne podmiotów działających na rynku paliw ciekłych, w tym 420 kontroli planowych podmiotów zarejestrowanych; 735 kontroli doraźnych podmiotów oraz 397 kontroli przeprowadzonych na podstawie wyznaczenia przez GIKS (art. 10 ust. 2 pkt 11 *uoks*). Znacznie zwiększyła się liczba przeprowadzonych postępowań kontrolnych w 2015 r. w stosunku do 2014 r., tj. o 63,2% z 454 do 741, a zrealizowane 357 kontroli w I półroczu 2016 r. wskazuje na możliwy do utrzymania poziom roku 2015. Wzrost liczby przeprowadzonych kontroli w 2015 r. był wynikiem zwiększonej o 84,5% liczby kontroli doraźnych oraz o 128,7% liczby kontroli na podstawie wyznaczenia, a liczba kontroli planowych utrzymywała się na podobnym poziomie (166 w 2014 r., 168 w 2015 r., 86 w I półroczu 2016 r.).

Nieprawidłowości skutkujące naliczeniem dodatkowych należności dla Skarbu Państwa stwierdzono w wyniku 1 380 postępowań kontrolnych podmiotów działających na rynku paliw ciekłych, czyli w 88,9% ogółu postępowań. W poszczególnych latach wskaźniki kształtowały się na podobnym poziomie (od 88,3% w 2014 r. do 89,4% w I półroczu 2016 r.). Naliczone dodatkowe należności Skarbu Państwa wyniosły 13 185,2 mln zł, w tym 11 763 mln zł z tytułu podatku VAT, 911,9 mln zł z tytułu podatku akcyzowego i 510,3 mln zł z tytułu podatku CIT i PIT. Należności w 2015 r. wzrosły o 125,9% w porównaniu z 2014 r. i wyniosły 6 661,8 mln zł (2 949,1 mln zł w 2014 r.). W ciągu półrocza 2016 r. w efekcie kontroli naliczono 3 575,4 mln zł. Średnia kwota ustaleń na jedną wynikową kontrolę wzrosła o 51,4%. Porównując wyłącznie lata 2014-2015 wzrost ten wyniósł 36,5%.

---

[74] Dz. U. UE L 268 z dnia 12.10.2010 r. str.1 ze zm. Sposób realizacji wymiany informacji o VAT, w tym również szczegółowo zadania Biura Wymiany Informacji Podatkowych funkcjonującego w ramach struktury Izby Skarbowej w Poznaniu oraz osób kontaktowych (czyli osób wyznaczonych w US, IS lub UKS do realizacji zadań w zakresie wymiany informacji o VAT) określono w zarządzeniu Nr 10 Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2012 r. w sprawie wyznaczenia jednostek odpowiedzialnych za nadzór i wymianę informacji o VAT oraz sposobu realizacji wymiany informacji o VAT (Dz. Urz. MF poz. 7).

[75] Dz. Urz. UE L 64 z dnia 11.03.2011 r. str. 1 ze zm.

Skuteczność kontroli podmiotów wytypowanych przez Centrum ds. paliw dla UKS była wyższa i wynosiła w 2015 r. i w I półroczu 2016 r. – 93,6%. Analizie były poddawane dane z bazy podmiotów z kaucją gwarancyjną, informacje z Izby Celnej w Katowicach i UKS w Białymstoku dotyczące podmiotów nabywających paliwo za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców, informacje URE o podmiotach składających wnioski o koncesje, wykaz deklaracji INTRASTAT Przywóz i Wywóz złożonych przez podmioty zarejestrowane na terytorium Polski w IC w Warszawie. Najwięcej nieprawidłowości dotyczyło obrotu olejem napędowym bez uiszczenia podatku VAT w związku z wewnątrzwspólnotowym nabyciem. W przypadku podatku akcyzowego ustalenia dotyczyły głównie obrotu produktami ropopochodnymi (z wyłączeniem olejów smarowych), które były wprowadzane do obrotu jako olej napędowy.

Według[76] Zastępcy Dyrektora DAP Departament posiada dane w zakresie podatku VAT egzekwowanego przez naczelników urzędów skarbowych bez możliwości wyodrębnienia tego podatku od obrotu paliwami ciekłymi naliczonego w wyniku kontroli przeprowadzonych w podmiotach działających w sektorze rynku paliw ciekłych.

UKS nie prowadzą wspólnych postępowań kontrolnych z innymi podmiotami. Natomiast prowadzone są postępowania kontrolne w bezpośredniej współpracy z innymi służbami. We współpracy ze Służbą Celną, Strażą Graniczną i Policją prowadzone były przez UKS czynności kontrolne cystern wwożących do kraju paliwo. Przeprowadzono łącznie osiem takich akcji (cztery – w 2014 r., trzy – w 2015 r. i jedna – w 2016 r.). Informacje o podmiotach, uzyskane w ww. akcjach, były analizowane przez CK ds. paliw i w zależności od efektów analizy przekazywane do właściwego UKS, celem wszczęcia kontroli lub do wyznaczonej izby skarbowej, celem wykreślenia z rejestru podatników VAT. W wyniku akcji przeprowadzonych w 2014 r. sporządzono 217 wniosków do UKS o przeprowadzenie postępowań kontrolnych wobec podmiotów uczestniczących w obrocie paliwem, w 2015 r. było ich 73 oraz 25 w I półroczu 2016 r.

Stosownie do postanowień art. 32 ust. 1 *uoks* GIKS lub dyrektor UKS może zwrócić się do sprawującego nadzór nad kontrolowanym lub do właściwego organu z notą sygnalizacyjną informującą o dostrzeżonych nieprawidłowościach. W przypadku powzięcia – w toku wykonywanych czynności służbowych – informacji o popełnieniu przestępstwa lub uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, organy kontroli skarbowej składają zawiadomienia do Prokuratury. Również do URE były wysyłane informacje o nieprawidłowościach dotyczących np. prowadzenia działalności niezgodnie z koncesją, braku koncesji albo niewykonywania obowiązków dotyczących zapewnienia udziału biokomponentów w produkowanym lub importowanym paliwie. Po stwierdzeniu w toku kontroli, że podmiot prowadzi fikcyjną działalność albo nie dopełnia obowiązków wynikających z bycia zarejestrowanym podatnikiem VAT UE organy kontroli skarbowej kierują do właściwych organów podatkowych wnioski o wykreślenie podmiotu z rejestru VAT. Do właściwych organów podatkowych i celnych kierowane były również wnioski o przeprowadzenie kontroli w zakresie nieprawidłowości należących do ich właściwości. UKS w Szczecinie uczestniczył w procesie (prowadzonym przez Służbę Celną) opiniowania dla Prezesa URE podmiotów ubiegających się o wydanie koncesji na wytwarzanie paliw ciekłych, magazynowanie paliw ciekłych oraz obrót paliwami ciekłymi z zagranicą.

[76] Pismo z dnia 13 września 2016 r., znak: AP8.0811.4.2016.

Przykładowo, pięć UKS (spośród 16), które w badanym okresie przeprowadziły łącznie 786 kontroli na rynku paliw (tj. 236 w 2014 r., 385 w 2015 r. i 165 w 2016 r.), skierowało w sumie 142 informacje o kontrolowanych podmiotach (tj. odpowiednio 45, 77 i 20), z tego:

- 72 informacje o podmiotach naruszających prawo w zakresie obrotu paliwami do prezesów właściwych oddziałów terenowych URE lub Prezesa URE na podstawie art. 28a *ustawy Prawo energetyczne* (35 w 2014 r. –, 30 w 2015 r. – i siedem w I półroczu 2016 r.),
- 61 not sygnalizacyjnych do Prezesa URE lub prezesów właściwych oddziałów terenowych URE informujących o stwierdzonych nieprawidłowościach na podstawie art. 32 ust. 1 *uoks* (osiem w 2014 r., 44 w 2015 r. i w dziewięć I półroczu 2016 r.),
- dwa wnioski do naczelników właściwego urzędu skarbowego o wykreślenie dwóch podatników z rejestru VAT i VAT UE (po jednym w 2014 r. i w I półroczu 2016 r.),
- dwa wnioski do Krajowego Rejestru Sądowego o wykreślenie podmiotów z rejestru (po jednym w 2015 r. i w I półroczu 2016 r.),
- cztery zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa do prokuratury rejonowej (po jednym w 2014 r. i w 2015 r., dwa w I półroczu 2016 r.),
- jedno zawiadomienie do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o podejrzeniu prania pieniędzy (w 2015 r.).

Przy realizacji zadań związanych ze zwalczaniem zorganizowanej przestępczości podatkowej w obszarze paliw UKS współpracowały z jednostkami Centralnego Biura Śledczego Policji. W 2015 r. i I półroczu 2016 r. wspólnie prowadzono 169 postępowań, którymi objęto 121 podmiotów działających w branży paliwowej. W ich wyniku stwierdzono uszczuplenia podatkowe na łączną kwotę 1,4 mld zł, postawiono zarzuty karne 145 osobom, aktami oskarżenia objęto 47 osób, a na poczet zaległości podatkowych dokonano zabezpieczeń na majątkach podatników w łącznej kwocie 309,1 mln zł. Jeden UKS podjął także współpracę z Komendą Wojewódzką Policji w dwóch postępowaniach prowadzonych wobec jednego podmiotu, w wyniku których naliczono dodatkowe należności z tytułu podatku VAT na kwotę 7,6 mln zł.

W ocenie DKS[77], kontrola skarbowa ma ograniczoną skuteczność zwalczania, w trybie administracyjnym działań kontrolnych, zorganizowanej przestępczości gospodarczej na wszystkich płaszczyznach. Kontrola skarbowa nie posiada narzędzi prawnych do zwalczania zorganizowanej przestępczości w takim zakresie, w jakim posiadają je inne służby. W zakresie ustawowych uprawnień i zadań kontrola skarbowa podejmuje szereg działań o charakterze kontrolnym, operacyjnym, analitycznym i koordynacyjnym zmierzających do bezpośredniego eliminowania z rynku podmiotów dokonujących sprzedaży paliwa bez uiszczania podatków i spełniania innych obowiązków publicznych. Mając na uwadze szczególną rolę organów ścigania i prokuratury w zwalczaniu przestępczości podatkowej oraz konieczność współpracy wielu organów, zostały zawarte porozumienia o współpracy:

- pomiędzy Ministrem Finansów oraz Krajową Szkołą Sądownictwa i Prokuratury – dnia 16 lipca 2014 r.,
- pomiędzy GIKS i Wyższą Szkołą Policji w Szczytnie – dnia 07 sierpnia 2014 r.,

[77] Pismo z dnia 19 września 2016 r., znak: KS3.0811.7.2016.

- w zakresie współdziałania w ujawnianiu i zwalczaniu przestępstw obejmujących oszustwa w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym pomiędzy GIKS i Komendantem Centralnego Biura Śledczego Policji – dnia 17 grudnia 2014 r.,
- pomiędzy GIKS i Prezesem URE – dnia 25 września 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 1615-1715, 1764-1952, 1983-1985, 3780-3784, 4104-4116)

Kontrola Celna

Zasady przeprowadzania kontroli przez Służbę Celną unormowano w *ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej*[78]. Od 2007 r. w strukturze organizacyjnej Służby Celnej działała Krajowa Grupa Zadaniowa ds. Zwalczania Przestępczości Paliwowej (KGZ), która do maja 2015 r. w strukturze Izby Celnej w Katowicach funkcjonowała jako Referat, następnie Wydział, a od 1 października 2015 r. jako Wydział Grupa Zadaniowa ds. Wyrobów Energetycznych. Celem utworzenia KGZ było dostarczanie kierownictwu SC – informacji wspomagających podejmowanie decyzji prowadzących do ograniczenia skali przemytu, nielegalnego wytwarzania lub obrotu oraz jednostkom organizacyjnym SC na poziomie taktycznym i operacyjnym – informacji wspomagających zwalczanie nadużyć w obszarze paliw. Szczegółowe zadania dla tych komórek były określane w regulaminach organizacyjnych przez dyrektora IC w Katowicach. Do zadań KGZ należało m.in. gromadzenie, przetwarzanie, ocena i analiza informacji dotyczących ujawnień prób przemytu, nielegalnego wytwarzania lub obrotu paliw; przekazywanie do MF i pozostałych izb celnych oceny zebranych informacji i wyników analiz, mających znaczenie dla kontroli wykonywanej przez SC; przekazywanie analiz strategicznych dotyczących zagrożeń związanych z przemytem, nielegalnym wytwarzaniem lub obrotem paliw; opracowywanie materiałów szkoleniowych i poglądowych dotyczących zwalczania przemytu, nielegalnego wytwarzania lub obrotu paliw.

Od 1 października 2015 r. KGZ odpowiada za zarządzanie ryzykiem w grupie obszarów ryzyka dotyczących wyrobów energetycznych, w szczególności:

– pełni rolę właściciela obszaru ryzyka;
– pełni rolę właściciela ryzyka w zakresie ryzyk krajowych;
– prowadzi analizy na poziomie krajowym w zakresie identyfikacji ryzyka.

Realizując zadania KGZ sporządziła raporty z realizacji profili strategicznych za rok 2014 i za I półrocze 2015 r. oraz z realizacji kontroli w obszarze wyrobów energetycznych za II półrocze 2015 r. i I półrocze 2016 r. Do DCP były przekazywane także analizy i opracowania analityczne, wykorzystywane w bieżącej pracy Departamentu. Niektóre z opracowań, stanowiące zbiór rozwiązań systemowych, przekazano do innych departamentów, izb i urzędów celnych. Były one również pomocne w pracach *Zespołu eksperckiego do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy* i w trakcie prac nad tzw. „pakietem paliwowym". Sporządzono kilkanaście opracowań, analiz oraz raportów dotyczących funkcjonowania rynku paliw, potencjalnych oraz rzeczywistych zagrożeń w zakresie odziaływania nieprawidłowości na rynku paliw na wysokość wpływów podatkowych.

KGZ sporządzała także analizy strategiczne w obszarach, przeglądy Arkuszy Opisu Ryzyka, oceny poziomu ryzyka dostępne w systemie ZISAR.

[78] Dz. U. z 2016 r., poz. 1799, ze zm., dalej w skrócie: *uosc.*

W latach 2015-2016 (I półrocze) organizację systemu kontroli prowadzonych przez SC regulowały zarządzenia Ministra Finansów: nr 2 z dnia 13 stycznia 2010 r.[79] oraz nr 6 z dnia 3 lutego 2015 r. w związku z wdrożeniem systemu ZISAR[80]. W obu przypadkach system kontroli został oparty na zarządzaniu ryzykiem, a podjęcie kontroli wykonywanych przez SC miało stanowić reakcję na zidentyfikowane ryzyko albo wynik losowania.

Do 2 lutego 2015 r. system kontroli obejmował identyfikowanie, analizowanie, ocenianie i opisywanie ryzyka w poszczególnych obszarach ryzyka oraz dobór metod reakcji na ryzyko; wskazywanie priorytetowych obszarów ryzyka, w której SC podejmuje w pierwszej kolejności działania kontrolne; planowanie kontroli; prowadzenie działań kontrolnych oraz ich monitorowanie. Na potrzeby zarządzania ryzykiem tworzono rejestry ryzyka: centralny na poziomie MF i regionalny na poziomie izby celnej, które miały zawierać systematykę zidentyfikowanych i ocenionych ryzyk oraz ich dokumentację, szczególnie w postaci arkuszy opisu ryzyka i profili ryzyka. Na tej podstawie do połowy 2015 r. w MF tworzono roczny strategiczny plan kontroli (SPK), wyznaczający główne kierunki kontroli dla Służby Celnej uwzględniające priorytety wynikające z centralnego rejestru ryzyka i polityki państwa. Zasady tworzenia SPK opisywała *Instrukcja w sprawie opracowania strategicznego planu kontroli i sprawozdawczości*[81]. Na poziomie izb celnych opracowywano roczne taktyczne plany kontroli uwzględniające założenia SPK, które stanowiły podstawę planowania podmiotów do kontroli przez urzędy celne. Na poziomie Ministerstwa nie były tworzone plany dotyczące kontroli przedsiębiorców.

Priorytetowe obszary ryzyka przewidziane w SPK na rok 2014 i 2015 wskazano w oparciu o Centralny Rejestr Ryzyka, sprawozdania izb celnych z realizacji taktycznych planów w I półroczu poprzedniego roku, opracowania grup zadaniowych, strategie kontroli obowiązujące w Służbie Celnej oraz wyniki konsultacji. W SPK na 2014 r. w hierarchii obszarów ryzyka Centralnego Rejestru Ryzyka wskazano sześć obszarów w branży paliw ciekłych. Poziom ryzyka dla dwóch obszarów 10.3. *Benzyny, oleje napędowe i smarowe* i 10.1. *Oleje opałowe* został oceniony jako wysoki, dla obszaru 10.4. *Gaz płynny* jako średni, a w pozostałych obszarach jako niskie. W 2015 r. obszar 10.1. *Oleje opałowe i oleje napędowe przeznaczone na cele opałowe* został oceniony jako obszar wysokiego ryzyka, poziom ryzyka w obszarach 10.3. *Benzyny, oleje napędowe* i 10.7. *Oleje smarowe* spadł, w porównaniu z 2014 r., z wysokiego na średni. Ryzyko w pozostałych pięciu obszarach oceniono na poziomie średnim. Ze sprawozdań z realizacji SPK za rok 2014 i I półrocze 2015 r. wynika, że wszystkie izby celne spełniły ogólne założenie (minimum 30%) odnośnie planowanego stopnia zaangażowania w realizację kontroli w obszarach SPK.

W związku z planowanym wdrożeniem systemu ZISAR oraz wynikającej z tego zmiany sposobu planowania kontroli, w założeniach SPK na 2015 r. przyjęto, że dyrektorzy izb celnych opracują taktyczne plany kontroli na I półrocze 2015 r. Wraz z wdrożeniem systemu ZISAR, który wymusza bieżącą reakcję na zidentyfikowane ryzyko, bezprzedmiotowe stało się tworzenie SPK. Od II półrocza 2015 r. proces planowania kontroli prowadzony był na bieżąco, na poziomie komórek kontrolnych w oparciu o cele wyznaczone przez Szefa Służby Celnej, profile ryzyka (PR) i informacje o ryzyku napływające od osób, organów, instytucji czy podmiotów

---

79 Zarządzenie nr 2 Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2010 r. w sprawie systemu kontroli prowadzonych przez Służbę Celną, zmienione zarządzeniem nr 52 Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie systemu kontroli prowadzonych przez Służbę Celną.

80 Niepublikowane.

81 Instrukcja w sprawie opracowania strategicznego planu kontroli i sprawozdawczości z dnia 29 grudnia 2011 r. zatwierdzona przez Podsekretarza Stanu – Szefa Służby Celnej.

podlegających kontroli, które stanowią podstawę automatycznego generowania zleceń kontroli. Pozwala to na elastyczne podejście organów SC do nowych ryzyk lub zmiany oceny ryzyk już zidentyfikowanych. Wybór podmiotów do kontroli w Służbie Celnej jest wynikiem oceny informacji i analizy ryzyka prowadzonych przez komórki analityczne, w szczególności na poziomie izb i urzędów celnych. W komórkach analitycznych prowadzona jest ocena wpływających informacji, w wyniku której może zostać opracowany wniosek o przeprowadzenie kontroli. W wyniku analizy ryzyka prowadzonej w wyodrębnionych obszarach ryzyka tworzone były Arkusze Opisu Ryzyka oraz profile ryzyka. W przypadku grupy wyrobów energetycznych, do których zalicza się paliwa silnikowe, profile ryzyka ukierunkowane były na podmioty oraz obiekty, bez podziału na podmioty zarejestrowane w systemach oraz funkcjonujące poza systemami.

Stosownie do treści art. 3 ust. 2 i 3 *uosc* oraz obowiązujących zarządzeń działania kontrolne podejmowano na podstawie wyników analizy ryzyka mającej na celu rozpoznawanie i oszacowanie wielkości tego ryzyka oraz ustalenie środków niezbędnych do jego ograniczania. Kontrole były przeprowadzane także niezależnie od rezultatów analizy ryzyka, miały charakter losowy lub obowiązek ich przeprowadzenia w określonym czasie wynikał z przepisów prawa.

Służba Celna realizowała kontrole planowane w stosunku do podmiotów, na temat których wiedza jest dostępna jej organom oraz kontrole doraźne, prowadzone w stosunku do podmiotów/osób lub obiektów, tj. miejsc, środków transportu, w stosunku do których zachodzi podejrzenie prowadzenia działalności z naruszeniem przepisów prawa. O uruchomieniu kontroli doraźnych decydowały m.in. informacje pochodzące ze służb podległych Ministrowi Spraw Wewnętrznych, publikacji internetowych, doniesień obywatelskich, czy innych jednostek gospodarczych, jak również wyniki kontroli uprzednio przeprowadzonych przez służby podległe Ministrowi Finansów. Przekazywaniu, gromadzeniu i monitorowaniu informacji o zdarzeniach dotyczących nieprawidłowości w zakresie m.in. cła i akcyzy służyły bezpłatny numer telefonu 800-060-000 i skrzynka powiadom-cło@mf.gov.pl, obsługiwane przez dyżurujących całodobowo funkcjonariuszy Służby Celnej. Kontrole doraźne dotyczyły też rodzaju paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środkach przewozowych, miejscem ich wykonywania były drogi publiczne i dotyczyły m.in. podmiotów nieobjętych ewidencją. Kontroli poddawano podmioty prowadzące sprzedaż detaliczną, hurtową, producentów oraz tzw. „zużywaczy" wyrobów energetycznych podlegających obowiązkowi znakowania i barwienia na podstawie § 3 ust. 2 pkt 2 *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2015 r. w sprawie kontroli niektórych wyrobów akcyzowych*[82]. Decyzje o kontroli były podejmowane na podstawie oceny posiadanych informacji dotyczących potencjalnych zagrożeń i mogły mieć charakter losowy. Zakres kontroli był określany w zleceniu kontroli przez kierownika komórki kontrolnej m.in. na podstawie wyników analiz i opisu ryzyka.

W latach 2014-2016 (I półrocze) komórki organizacyjne Służby Celnej przeprowadziły łącznie 15 185 kontroli podmiotów działających na rynku paliw ciekłych, w tym 6 989 w 2014 r., 5 287 w 2015 r. i 2 909 w I półroczu 2016 r. Większość, tj. 72,7%, stanowiły kontrole doraźne podmiotów zarejestrowanych i niezarejestrowanych dokonujących transakcji na rynku paliw ciekłych. Pozostałe 27,3% (4 150 kontroli) stanowiły kontrole zaplanowane.

Przeprowadzono 12 132 kontrole planowe i doraźne zarejestrowanych podmiotów działających na rynku paliw. W 2015 r. znacznie spadła liczba przeprowadzonych

[82] Dz. U. poz. 2293.

kontroli z 5 456 w 2014 r. do 4 175 w 2015 r., a w I połowie 2016 r. zrealizowano 2 501 kontroli. Spadek liczby kontroli był wynikiem mniejszej o 34,1% liczby przeprowadzonych kontroli doraźnych w 2015 r. (3 883 kontrole) w porównaniu z 2014 r. (2 560 kontroli), natomiast liczba kontroli planowych pozostaje na podobnym poziomie (1 573 w 2014 r., 1 615 w 2015 r. i 962 w I półroczu 2016 r.). Efekty finansowe kontroli oszacowano łącznie na kwotę 676,1 mln zł, w tym w 2014 r. – 321,6 mln zł, w 2015 r. – 131,9 mln zł i 222,6 mln zł w I półroczu 2016 r. Oszacowane nieprawidłowości w zakresie cła wyniosły 0,3 mln zł; w zakresie opłaty paliwowej 42,2 mln zł (13,2 mln zł w 2014 r.; 15,7 mln zł w 2015 r.; 13,3 mln zł w I półroczu 2016 r.), w zakresie podatku akcyzowego 629,5 mln zł (305,5 mln zł; 114,8 mln zł; 209,2 mln zł), w zakresie podatku VAT 4,1 mln zł (2,6 mln zł; 1,4 mln zł; 0,1 mln zł). Średni efekt finansowy kontroli w całym okresie wyniósł 55,7 tys. zł, (58,9 tys. zł w 2014 r., 31,6 tys. zł w 2015 r. i 89,0 tys. zł w I półroczu 2016 r.). Naliczone w wyniku wydanych decyzji należności wyniosły łącznie 282,8 mln zł i były niższe od szacunkowo wyliczonych nieprawidłowości o 393,3 mln zł, tj. o 58,2%. Średnia kwota należności wyniosła 23,3 tys. zł.

W badanym okresie przeprowadzono 3 053 kontrole podmiotów niezarejestrowanych dokonujących transakcji, z tego 1 533 w 2014 r., 1 112 w 2015 r. i 408 w 2016 r. (I półrocze). Część z tych kontroli (660) podjęto na podstawie doniesień, a 235 kontroli dotyczyło podmiotów zwolnionych całkowicie lub częściowo z opłat lub podatków. W efekcie tych kontroli szacunkowe nieprawidłowości wyliczono łącznie na kwotę 265,6 mln zł, w tym 114 mln zł w 2014 r., 91 mln zł w 2015 r. i 60,6 mln zł w I półroczu 2016 r. Oszacowane nieprawidłowości w zakresie opłaty paliwowej wyniosły 19,7 mln zł (3,7 mln zł; 11,8 mln zł; 4,2 mln zł), w zakresie podatku akcyzowego 245,6 mln zł (110,2 mln zł; 79 mln zł; 56,4 mln zł), w zakresie podatku VAT 0,3 mln zł. Średni szacunkowy efekt finansowy jednej kontroli w całym okresie wyniósł 87 tys. zł, 74,4 tys. zł, w 2014 r. 81,9 tys. zł w 2015 r. i 148,4 tys. zł w I półroczu 2016 r. Naliczone w wyniku wydanych decyzji należności wyniosły łącznie 104,6 mln zł i były niższe od szacunkowych nieprawidłowości o 161 mln zł, tj. o 60,6%. Średnia kwota należności przypadająca na jedną kontrolę wyniosła 34,3 tys. zł.

Z inicjatywy Służby Celnej przy współpracy Straży Granicznej i Policji przeprowadzono łącznie 846 kontroli, z tego 199 w 2014 r., 261 w 2015 r. i 386 w I półroczu 2016 r. Pomimo blisko dwukrotnego wzrostu liczby wspólnie przeprowadzonych kontroli odnotowano znaczny spadek ich skuteczności z 64,8% w 2014 r. do 20,3% w 2015 r. i 10,6% w I półroczu 2016 r. (41 kontroli wynikowych). Kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła w całym okresie 85,5 mln zł, z tego 37,3 mln zł w 2014 r., 40,6 mln zł w 2015 r. i 7,6 mln zł w I półroczu 2016 r. Średnia kwota stwierdzonych nieprawidłowości przypadających na jedna wynikową kontrolę w badanym okresie wyniosła 383,6 tys. zł, a 289,6 tys. zł w 2014 r., 765,3 tys. zł w 2015 r. i 186 tys. zł w I półroczu 2016 r. Naliczone należności z tytułu cła, opłaty paliwowej, podatku akcyzowego i podatku VAT na podstawie wydanych prawomocnie decyzji wyniosły tylko 38,2 mln zł, tj. 44,6% stwierdzonych przez funkcjonariuszy celnych nieprawidłowości (odpowiednio 4,6mln zł, 33,4mln zł i 0,1 mln zł). Średnio na jedną wynikową kontrolę naliczono 171,1 tys. zł w całym okresie, 35,8 tys. zł w 2014 r., 630,8 tys. zł w 2015 r. i 2,6 tys. zł w I półroczu 2016 r. Z porównania lat 2014 i 2015 wynika, że nastąpiła poprawa efektywności kontroli. Dane z I półrocza 2016 r. na razie nie potwierdzają tendencji z 2015 r.

Służba Celna uczestniczyła we wspólnych działaniach kontrolnych z innymi organami podległymi Ministrowi Finansów oraz instytucjami kontrolującymi rynek paliwowy, takimi jak UOKiK, Policja (CBŚ), ABW. SC współpracuje również w organizowaniu wspólnych operacji celnych ukierunkowanych na ustalenie miejsc

nielegalnego dopuszczenia do konsumpcji innych wyrobów energetycznych jako paliw silnikowych zarówno w kraju jak i poza jego granicami. SC, jako organ podległy Ministrowi, współpracuje również z Prezesem URE i innymi organami w zakresie nadzoru nad rynkiem obrotu wyrobami energetycznymi, w szczególności w zakresie wniosków o udzielenie, przedłużenie albo cofnięcie koncesji na wytwarzanie paliw ciekłych, magazynowanie lub przeładunek. Na przykładzie Izby Celnej w Katowicach (spośród 16), stwierdzono, że naczelnicy czterech urzędów celnych skierowali w sumie 63 informacje o kontrolowanych podmiotach, z tego:

- 29 informacji o podmiotach naruszających prawo w zakresie obrotu paliwami do URE na podstawie art. 28a *Prawa energetycznego* (cztery w 2014 r., 18 w 2015 r. i siedem w I półroczu 2016 r.),
- trzy informacje o stwierdzeniu obrotu paliwami ciekłymi bez wymaganej koncesji, informację dotyczącą przeprowadzonych badań próbki pobranej na stacji paliw oraz informację o ustaleniach kontroli do URE na podstawie art. 304 § 2 *Kodeksu postępowania karnego*,
- 20 informacji na temat niespełniania wymagań jakościowych dla paliw ciekłych do Państwowej Inspekcji Handlowej na podstawie § 3 *rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 marca 2002 r. w sprawie sposobu współdziałania organów Inspekcji Handlowej z powiatowym (miejskim) rzecznikiem konsumentów, organami administracji rządowej i samorządowej, organami kontroli oraz organizacjami pozarządowymi reprezentującymi interesy konsumentów*[83] (osiem w 2014 r., siedem w 2015 r. i pięć w I półroczu 2016 r.),
- dwie informacje na temat niespełniania wymagań jakościowych dla paliw ciekłych na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy *o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw* (oraz 11 informacji na podstawie ww. § 3 *rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 marca 2002 r.* do UOKiK (dwie w 2014 r., cztery w 2015 r. i pięć w I półroczu 2016 r.).

W badanym okresie przeprowadzone przez Służbę Celną kontrole dotyczyły:

- cła; 5 171 kontroli w 2014 r.; 3 784 w 2015 r. i 1 606 w I półroczu 2016 r.; skuteczność kontroli odpowiednio: 25,8%, 24,6% i 26,5%; efektywność kontroli na podstawie decyzji: 113 tys. zł; 119,4 tys. zł i 59,8 tys. zł;
- opłaty paliwowej; 632 kontrole w 2014 r.; 577 w 2015 r. i 143 w I półroczu 2016 r.; skuteczność kontroli odpowiednio: 14,4%, 28,1% i 37,8%; efektywność kontroli na podstawie decyzji: 0,2 tys. zł; 3,8 tys. zł i 5,8 tys. zł;
- akcyzy; 1 384 kontrole w 2014 r.; 1207 w 2015 r. i 496 w I półroczu 2016 r.; skuteczność kontroli odpowiednio: 46%, 45,2% i 50,6%; efektywność kontroli na podstawie decyzji: 15,8 tys. zł; 41,8 tys. zł i 18,8 tys. zł;
- podatku VAT; 802 kontrole w 2014 r.; 678 w 2015 r. i 259 w I półroczu 2016 r.; skuteczność kontroli odpowiednio: 27,2%, 33,9% i 22%; efektywność kontroli na podstawie decyzji: 3,9 tys. zł; 0,2 tys. zł i 0,8 tys. zł.

Według danych DSC, należności Skarbu Państwa naliczone w wyniku kontroli[84] przeprowadzonych w podmiotach z sektora paliw ciekłych w latach 2014-2016 (I półrocze) wyniosły łącznie 458,5 mln zł w tym 156,3 mln zł w 2014 r., 268,7 mln zł i 33,5 mln zł w I półroczu 2016 r. Według stanu na 21 września 2016 r. MF wyegzekwowało w postępowaniach egzekucyjnych jedynie 15,1 mln zł czyli 3,3% ogółu należności. Nie wyegzekwowano należności na kwotę 443,4 mln zł, z tego z 2014 r. – 153,0 mln zł, z 2015 r. – 265,1 mln zł i z 2016 r. – 25,3 mln zł. Należności

---

83 Dz. U. Nr 24, poz. 243.

84 Dane obejmują wyłącznie kwoty egzekwowane w postępowaniu egzekucyjnym i nie obejmują wpłat dobrowolnych przez kontrolowane podmioty.

te pochodziły z podatku akcyzowego (409,5 mln zł), opłaty paliwowej (33,9 mln zł) i podatku VAT z importu (24,2 tys. zł). Należności z opłat celnych na kwotę 43,8 tys. zł zostały wpłacone w całości.

Działania Służby Celnej ukierunkowane były zarówno na kontrolę działalności legalnej, jak i na zwalczenie działalności nielegalnej, przy czym z uwagi na posiadane uprawnienia, jej działania skupione były na kontroli podatku akcyzowego (dopiero od 1 sierpnia 2016 r. organy Służby Celnej odpowiedzialne są za podatek VAT od nabycia wewnątrzwspólnotowego). Według Zastępcy Dyrektora DCP[85] w tym zakresie skuteczność Służby Celnej należy oceniać wysoko: zarówno podatek akcyzowy jak i opłata paliwowa były uiszczane bez istotniejszych zaburzeń. Zasadniczym elementem utrudniającym nadzór nad obrotem wyrobami energetycznymi przez Służbę Celną jest wzrost tzw. optymalizacji podatkowej organizowanej przez międzynarodowe struktury doradcze, z mechanizmów której korzystają przestępcy fiskalni. Do zidentyfikowanych czynników utrudniających zwiększenie skuteczności należą: rejestracja i oferowanie na sprzedaż tzw. gotowych spółek paliwowych „bez historii", rejestracja podmiotów w wirtualnych biurach, z reguły bez możliwości kontaktu z przedsiębiorcą lub dostępu do jego księgowości, prowadzenie obrotu wewnątrzwspólnotowego w ramach transakcji trój lub wielostronnych, pomiędzy podmiotami rejestrowanymi w różnych krajach UE, w szczególności w krajach o największej swobodzie prowadzenia działalności. Źródłem ograniczeń w skutecznej walce z nieprawidłowościami na rynku paliw jest również brak harmonizacji podatków na poziomie europejskim, powodujący m.in. wykorzystywanie przez nieuczciwe podmioty różnicy w stawkach podatkowych na paliwa, czy wyroby podobne do paliw (np. oleje smarowe). Konsekwencją znaczącej liberalizacji przepisów wspólnotowych jest możliwość prowadzenia działalności usługowej przez zarejestrowanych odbiorców wyrobów akcyzowych. W przypadku paliw zaobserwowano grupę podmiotów, które wyspecjalizowały się w usługowym działaniu na rzecz innych podmiotów. Z podstawowego pakietu danin publicznych należnych z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, podatek akcyzowy oraz opłata paliwowa opłacane były przez zarejestrowanych odbiorców, natomiast w większości przypadków podmioty korzystające z ww. usług nie dokonywały zapłaty należnego podatku VAT.

Największym problemem w prowadzeniu analizy ryzyka na potrzeby kontroli paliw płynnych, zapewniającej skuteczne typowanie do kontroli jest rozproszenie baz danych w różnych resortach.

Niezależnie od podejmowanych działań o charakterze kontrolnym, represyjnym - Służba Celna uczestniczy w wymianie danych i informacji analitycznych, organizowaniu spotkań na szczeblu krajowym i międzynarodowym oraz rozwijaniu współpracy międzynarodowej jako niezbędnego elementu skutecznego zwalczania „przestępczości paliwowej".
(dowód: akta kontroli str. 1986-2215, 2382-2401, 2448- 2508, 2540-2999, 4117-4188)

Kontrola Podatkowa

Zasady postępowania kontrolnego oraz kontroli podatkowej zostały uregulowane w *ustawie Ordynacja podatkowa*. W administracji podatkowej przyjęto, że kontrole podejmowane są na podstawie zidentyfikowanego ryzyka[86], a na poziomie Ministerstwa nie tworzy się planów dotyczących kontroli przedsiębiorców. Pismem z dnia 5 lutego 2014 r. MF ustanowiło Dyrektora Izby Skarbowej w Zielonej Górze koordynatorem krajowym ds. kontroli podatkowych podmiotów prowadzących

85 Pismo z dnia 22 września 2016 r., znak: CP3.0811.1.2016.4.
86 Za wyjątkiem kontroli losowych.

działalność gospodarczą w zakresie obrotu paliwami. Jednocześnie zobowiązano pozostałych dyrektorów izb skarbowych do udzielenia stosownego wsparcia m.in. poprzez przekazywanie określonych analiz i opracowań dotyczących podmiotów z branży paliwowej. Do zadań koordynatora należało też przekazywanie informacji o mechanizmach i podmiotach je stosujących, w celu weryfikacji i ewentualnego podjęcia działań z uwagi na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. W kwietniu 2015 r. DCP przekazał do izb skarbowych „Metodologię kontroli podatkowych w wybranych branżach podwyższonego ryzyka" (m.in. paliwa), opracowaną przez grupę trenerów z kontroli podatkowej i przedstawicieli Izb Skarbowych w Zielonej Górze i w Poznaniu, jako narzędzie wspierające prowadzenie kontroli podatkowych.

Zarówno w KPD na 2015 rok jak i na 2016 rok za obszar najbardziej zagrożony wystąpieniem nieprawidłowości uznano podatek VAT.

W Administracji Podatkowej wybór podmiotów poddawanych kontroli prowadzony jest poprzez segmentację podmiotów, analizę podmiotową stanowiącą narzędzie wykorzystywane do oceny wiarygodności podatników i służące dokonywaniu podziału podatników na podmioty rzetelne (wiarygodne) i podmioty podwyższonego ryzyka. Ocena ryzyka dokonywana jest poprzez przypisanie podmiotowi sumy punktów według jednolicie określonych kryteriów – na podstawie informacji dostarczonych przez podmiot lub na podstawie dokumentów i informacji posiadanych lub dostępnych urzędowi skarbowemu. W ramach segmentacji wyróżnia się:

- ocenę ryzyka rejestracji podmiotu, dokonywaną jednorazowo na etapie rejestracji podatnika dla celów podatkowych (w ramach nadawania NIP, rejestracji do VAT lub VAT-UE),
- segmentację ogólną, która przeprowadzana jest cyklicznie wobec podatników już uprzednio zarejestrowanych dla celów podatkowych.

Segmentacja przeprowadzana na etapie rejestracji podmiotów w AP umożliwia właściwe ukierunkowanie działań organów podatkowych już od samego początku ujawnienia się podatnika dla celów podatkowych.

Analiza zagrożeń dla systemu podatkowego prowadzona jest kompleksowo, tj. zarówno w odniesieniu do podmiotu – podatnika, jak i przedmiotu – ryzyka (rozumianego jako błąd podatkowy – zachowanie, efektem którego jest naruszanie przepisów prawa podatkowego) bądź branży działalności gospodarczej, w której określone błędy występują ze zwiększoną częstotliwością (podobszaru ryzyka). Do identyfikacji nowych ryzyk służą również kontrole losowe, które przeprowadzane są w stosunku do podmiotów wytypowanych – drogą losową, czyli bez kierowania się jakimikolwiek wynikającymi z uprzednich analiz kryteriami selekcji. Kontrole losowe mają na celu identyfikację nowych zagrożeń, a także wykorzystywane są do sprawdzenia prawidłowości przeprowadzonych analiz, zweryfikowania skuteczności typowania podmiotów do kontroli.

W zakresie podatku VAT kontroli poddawano zarówno podmioty objęte ewidencją (baza POLTAX, CRP KEP) jak i podmioty niezarejestrowane, dokonujące transakcji w zakresie obrotu paliwami ciekłymi.

Organy podatkowe w badanym okresie prowadziły też kontrole doraźne we wskazanym obszarze (kontrole krzyżowe, kontrole dotyczące zasadności zwrotu podatku VAT, kontrole w zakresie prawidłowości ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących).

Część kontroli organy podatkowe prowadziły na podstawie informacji będących wynikiem analiz Centrum Kompetencyjnego ds. Kontroli Koordynowanych oraz

Koordynacji Działań w Obszarze Paliw w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze (dalej: CK w Zielonej Górze) oraz informacji pozyskanych przez Centrum w ramach współpracy z Kontrolą Skarbową oraz Służbą Celną. W toku kontroli podmiotów paliwowych stosuje się również „Procedurę kontroli koordynowanych". Kontrole dotyczyły nowych podmiotów kaucyjnych, podmiotów wytypowanych przez UKS Szczecin zgodnie z przekazanymi „kartami podmiotów typowanych", podmiotów objętych monitoringiem prowadzonym przez Referat ds. Analiz, Monitorowania i Wykrywania Nieprawidłowości na Rynku Paliw UKS w Szczecinie, podmiotów usuniętych z wykazu Ministra Finansów[87], podmiotów, które wnioskowały o udzielenie koncesji paliwowych i deklarowały tzw. „czysty obrót"[88], podmiotów będących odbiorcami końcowymi w kraju paliwa wprowadzonego na terytorium Polski posiadającego status „zarejestrowanego odbiorcy", zidentyfikowanych w Internecie tzw. spółek gotowych do sprzedaży posiadających koncesje paliwowe oraz podmiotów oferujących paliwo do sprzedaży.

Zakres kontroli oraz wybór rodzajów działań oraz podmiotów lub grup podmiotów, w stosunku do których prowadzone mają być działania, podejmowany jest na podstawie założeń określonych w planach działań oraz analizy ryzyka prowadzonej na szczeblu lokalnym z uwzględnieniem Lokalnego Rejestru Ryzyka.

Administracja podatkowa obsługuje bezpłatny numer telefonu 800 807 007, służący przekazywaniu, gromadzeniu i monitorowaniu informacji o zdarzeniach dotyczących nieprawidłowości w zakresie naruszeń przepisów prawa podatkowego oraz skrzynkę: powiadom_podatki@mf.gov.pl.

Organy podatkowe prowadziły kontrolę paliw ciekłych zwolnionych całkowicie lub częściowo z podatku akcyzowego, w szczególności w zakresie:

- prawidłowości wykorzystania lub zużycia paliw ciekłych objętych zwolnieniem z podatku akcyzowego,
- przestrzegania przepisów podatkowych w zakresie prawidłowego znakowania i barwienia paliw ciekłych,
- stanu zapasów i obrotu wyrobami akcyzowymi zwolnionymi od akcyzy,
- przestrzegania warunków zwolnienia z podatku akcyzowego,
- prawidłowości sporządzania ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem,
- kontroli granicznej w ruchu osobowym i towarowym z tytułu importu paliw zwolnionych od akcyzy na podstawie art. 35 *ustawy o podatku akcyzowym*.

W badanym okresie administracja podatkowa (izby i urzędy skarbowe) przeprowadziła 2034 kontrole (964 w 2014 r., 751 w 2015 r. i 319 w I półroczu 2016 r.), w tym:

- 1 444 (odpowiednio: 654, 560 i 230) czyli 71% stanowiły kontrole planowe zarejestrowanych podmiotów działających na rynku paliw ciekłych,
- 577 (odpowiednio 307, 185 i 85) to kontrole doraźne zarejestrowanych podmiotów działających na rynku paliw ciekłych,
- łączna kwota oszacowanych nieprawidłowości w wyniku kontroli planowych i doraźnych – 789,7 mln zł (352,3 mln zł w 2014 r., 263,6 mln zł w 2015 r. i 173,9 mln zł w I półroczu 2016 r.) i łączna kwota naliczonych należności w wyniku tych kontroli – 294,6 mln zł (147,2 mln zł w 2014 r., 112,8 mln zł w 2015 r. i 34,7 mln zł I półroczu 2016 r.). Efektywność kontroli na podstawie

[87] www.kaucja-gwarancyjna.mofnet.gov.pl [30.12.2016]

[88] Tj. nie przewidują wykorzystania infrastruktury technicznej do dokonywania rzeczywistego obrotu paliwami ciekłymi.

decyzji – 153,1 tys. zł w 2014 r., 151,4 tys. zł w 2015 r. i 110,1 tys. zł w I półroczu 2016 r.,

- pozostałe 13 kontroli obejmowało podmioty nierejestrowane dokonujące transakcji. Łączna kwota oszacowanych nieprawidłowości wyniosła 4,7 mln zł, a łączna kwota naliczonych należności 1,3 mln zł. Efektywność kontroli na podstawie decyzji wyniosła 46,6 tys. zł w 2014 r. i 191,4 tys. zł w 2015 r.

Dane wskazują spadek ilości kontroli w 2015 r. w stosunku do 2014 r. oraz nieznaczny spadek efektywności kontroli podatkowej kontroli planowych i doraźnych. Wzrost liczby kontroli oraz naliczonych należności nastąpił w 2015 r. w porównaniu z 2014 r. w podmiotach nierejestrowanych.

W okresie 2014-2016 (I półrocze) administracja podatkowa przeprowadziła 20 kontroli wspólnych lub koordynowanych, z tego pięć w 2014 r., 12 w 2015 r. i trzy w 2016 r. (I półrocze). Nieprawidłowości, na łączną kwotę 95,5 mln zł, stwierdzono w wyniku 18 kontroli. Kwota naliczonych należności wyniosła 73,5 mln zł. Efektywność kontroli wynikowej na podstawie decyzji wyniosła 361,5 tys. zł w 2014 r., 5 1251 tys. zł w 2015 r. i 5 227,3 tys. zł w 2016 r. (I półrocze). Na terenie właściwości Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu odnotowano dwa przypadki poinformowania Prezesa URE o wykreśleniu podmiotów z ewidencji czynnych podatników VAT na podstawie art. 28a *ustawy Prawo energetyczne*.

Łącznie w badanym okresie administracja podatkowa (izby i urzędy skarbowe) przeprowadziła 2 300 kontroli (1 090 w 2014 r., 855 w 2015 r. i 355 w I półroczu 2016 r.). Nieprawidłowości stwierdzono w wyniku 1 275 kontroli (503 w 2014 r., 540, w 2015 r. i 232 w I półroczu 2016 r.) na kwotę 910,0 mln zł (369,0 mln zł, 347,6 mln zł i 193,4 mln zł). Łączna kwota naliczonych należności w wyniku kontroli wyniosła 394,9 mln zł (157,7 mln zł w 2014 r., 184,5 mln zł w 2015 r. i 52,7 mln zł w I półroczu 2016 r.). Zwiększała się skuteczność kontroli z 46,1% w 2014 r., 63,2% w 2015 r. do 65,4% w I połowie 2016 r. Efektywność wynikowej kontroli na podstawie decyzji – 313,5 tys. zł w 2014 r., 341,6 tys. zł w 2015 r. i 227,2 tys. zł w I półroczu 2016 r.

Kontrole wykonywane przez administrację podatkową ukierunkowane są na podmioty legalnie istniejące na rynku. Stąd ich skuteczność w obszarze nielegalnego obrotu paliwami ciekłymi jest ograniczona. Z danych wynika jednak, że skuteczność administracji podatkowej wzrastała w kontrolowanym okresie, pomimo spadku liczby kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 2216-2381, 2388-2393, 2402-2447, 2451-2472, 2509-2539)

<u>Zmiany prawa dotyczące ograniczania nielegalnego obrotu paliwami ciekłymi</u>

W dniu 30 stycznia 2014 r. zostało podpisane *Porozumienie zawarte pomiędzy Ministrem Spraw Wewnętrznych, Ministrem Finansów i Prokuratorem Generalnym o współpracy w zakresie wypracowania systemowych rozwiązań w odniesieniu do przeciwdziałania i zwalczania przestępczości gospodarczej.* Na podstawie ustaleń *Porozumienia* powołano Zespół ekspercki do spraw przestępczości w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzy[89]. Do zadań Zespołu Eksperckiego należało opracowanie propozycji kierunków zmian prawnych służących wzmocnieniu mechanizmów przeciwdziałania przestępczości w zakresie VAT oraz akcyzy, a także ograniczeniu strat budżetu państwa; przegląd procedur, standardów i metodyki działania poszczególnych służb i organów wraz z opracowaniem propozycji wspólnych przedsięwzięć; analiza zasad współdziałania służb, organów

[89] W skład którego weszli przedstawiciele Kontroli Skarbowej, Administracji Podatkowej, Służby Celnej, Policji, Prokuratury Generalnej, Straży Granicznej, CBŚP, ABW i MSW.

i instytucji w tym obszarze. W sierpniu 2015 r. został sporządzony raport wstępny pt. „Przestępczość związana z podatkiem od towarów i usług – propozycje rozwiązań systemowych", który został wykorzystany do przygotowania Programu MSW – Przeciwdziałanie i zwalczanie przestępczości gospodarczej na lata 2015-2020. W raporcie oceniono dotychczasowe regulacje prawne jako niewystarczające dla skutecznego przeciwdziałania i zwalczania przestępczości podatkowej. Za niezbędne uznano pilne wprowadzenie zmian prawnych i organizacyjnych o charakterze systemowym pozwalających zarówno na odzyskanie traconych przez Skarb Państwa dochodów, jak i zabezpieczenie źródeł przyszłych wpływów, w tym także ochronę przedsiębiorców. Zarekomendowano zmiany ogólnosystemowe, w obszarze podatkowym, na płaszczyźnie karnej i w innych obszarach. Do ogólnosystemowych zaliczono: przekształcenie kontroli skarbowej w policję skarbową; specjalizację prokuratorów dedykowanych wyłącznie do zwalczania przestępczości skarbowej; rozdzielenie procedur kontroli stosowanych wobec podatników i przestępców oraz zniesienie barier utrudniających wymianę informacji w obszarze wykrycia oszustw podatkowych i ścigania ich sprawców. Postulowane zmiany w obszarze podatkowym dotyczyły wprowadzenia obowiązku wystawiania faktur VAT za pośrednictwem serwera MF; stworzenia rejestru rachunków bankowych podatników publikowanych na stronach internetowych administracji podatkowej; standaryzacji ewidencji danych (jednolity plik audytowy); ograniczenia możliwości rozliczeń kwartalnych, możliwości zawieszenia prawa do dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych; wprowadzenia kategorii podatnika certyfikowanego oraz umożliwienia zastosowania systemu płatności podzielonych. Na płaszczyźnie karnej zalecono ograniczenie zasady legalizmu w postępowaniu karnym, penalizację wystawienia fikcyjnej faktury w obrębie kodeksu karnego, likwidację instytucji zgody następczej na wykorzystanie w toku postępowania karnego materiałów z kontroli operacyjnej wobec osób i czynów nieobjętych kontrolą i zastąpienie jej ogólną klauzulą o dopuszczalności wykorzystania w procesie karnym dowodów uzyskiwanych w toku prawidłowo zarządzonej kontroli operacyjnej. Zaproponowano uproszenie instytucji przepadku mienia w polskim prawie karnym; stworzenie systemu monitoringu finansowego osób skazanych za przestępstwa, z których osiągnęły korzyści majątkowe, których Skarb Państwa (a także inny pokrzywdzony) nie odzyskał. W innych obszarach zalecono wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych, pozwalających na odmowę rejestracji podatników w przypadku braku wskazania wiarygodnego miejsca prowadzenia i przechowywania ksiąg oraz wykonywania funkcji zarządu oraz obniżenie górnego progu dla płatności gotówkowych pomiędzy przedsiębiorcami. Ponadto wskazano na inne istotne działania w zakresie specjalistycznego szkolenia praktyków oraz edukacji społecznej. Rekomendacje zawarte w raporcie zostały wykorzystane przy opracowywaniu rozwiązań systemowych w zakresie zwalczania przestępczości związanej z podatkiem od towarów i usług oraz akcyzowym, w tym dotyczących paliw płynnych.

Z dniem 1 stycznia 2015 r.[90] wprowadzono zmianę systemu poboru opłaty paliwowej od wprowadzanych na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, wykorzystywanych do napędu silników spalinowych (będących wyrobami akcyzowymi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym), poprzez objęcie jej zabezpieczeniem akcyzowym na zasadach określonych w *ustawie o podatku akcyzowym*.

[90] Wprowadzone ustawą z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, ustawy o Funduszu Kolejowym oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 1559).

W czerwcu 2015 r. w związku ze stwierdzonymi przez organy podatkowe przypadkami obrotu paliwami przez podmioty nieposiadające w tym zakresie koncesji lub zezwoleń wymaganych przez przepisy odrębne, DCP zaproponował – w toku prowadzonych przez DPA prac legislacyjnych nad projektem zmiany ustawy o podatku akcyzowym – wprowadzenie regulacji, które nakładałyby na podmioty prowadzące składy podatkowe i zarejestrowanych odbiorców obowiązek egzekwowania od faktycznych odbiorców wyrobów akcyzowych, wymaganych prawem koncesji na obrót tymi wyrobami. Zaproponowana regulacja po poprawkach została uchwalona przez Sejm 24 lipca 2015 r. i wprowadzona do ustawy o podatku akcyzowym[91]. Od 1 stycznia 2016 r. warunkiem dokonania przez podmiot prowadzący skład podatkowy oraz zarejestrowanego odbiorcę nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji, na rzecz innego podmiotu, który obowiązany jest do uzyskania koncesji lub wpisu do rejestru podmiotów przywożących jest posiadanie przez ten podmiot wymaganej koncesji lub wpisanie tego podmiotu do rejestru podmiotów przywożących. Dodatkowo, nałożono na podmioty prowadzące składy podatkowe oraz zarejestrowanych odbiorców obowiązki informacyjne wobec Prezesa ARM oraz sankcje za niewywiązywanie się z wprowadzonych obowiązków. Ponadto zobowiązano podmioty prowadzące skład podatkowy oraz zarejestrowanych odbiorców do zawierania w prowadzonych przez nich ewidencjach informacji umożliwiających ustalenie nie tylko podmiotu, na rzecz którego paliwa silnikowe są nabywane, ale również ustalenie posiadania przez ten podmiot wymaganej koncesji lub wpisu do rejestru podmiotów przywożących.

Nowelizacja *ustawy Ordynacja podatkowa* wprowadziła, z dniem 1 lipca 2016 r.[92], ujednoliconą postać elektroniczną ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, tzw. Jednolity Plik Kontrolny, w którym podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego. Umożliwia to prowadzenie wstępnej, automatycznej weryfikacji zgodności tych dowodów z zapisami ksiąg podatkowych. Celem tej zmiany było również zmniejszenie kosztów funkcjonowania służb kontrolnych i poprawa ich wyników.

W wyniku analizy nieprawidłowości pojawiających się na rynku paliw DKS, DPA i DPT opracowały w maju 2016 r. projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, zwanej potocznie „pakietem paliwowym"[93]. „Pakiet paliwowy" jest elementem przygotowanego przez MF całościowego pakietu „uszczelniającego" pobór podatku VAT. Celem zmian było wprowadzenie rozwiązań zapobiegających występowaniu oszustw w podatku VAT w obszarze wewnątrzwspólnotowego obrotu paliwami płynnymi, a także ograniczenie ich negatywnego wpływu na funkcjonowanie rynku paliw płynnych oraz dochody budżetu państwa. Rozwiązania dotyczą uszczelniania systemu poboru podatku VAT przy wewnątrzwspólnotowych nabyciach paliw oraz uszczelniania procesu koncesjonowania obrotu paliwami w wymiarze międzynarodowym. W „Ocenie skutków regulacji" wielkość szarej strefy w obrocie paliwami spowodowaną mechanizmem oszustw oszacowano na 10-18%, straty budżetu państwa na 2,5-5 mld zł rocznie, wskazano także negatywne oddziaływanie na konkurencyjność i rentowność branży. Od 1 sierpnia 2016 r. ograniczono wykonywanie funkcji usługowej przez składy podatkowe i zarejestrowanych odbiorców. Ograniczenie polega na możliwości świadczenia usług wyłącznie na

---

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

92 Ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).

93 Wprowadzony ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1052, ze zm.).

rzecz podmiotów mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju albo podmiotów zagranicznych posiadających oddział z siedzibą na terytorium kraju, nabywających paliwa na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, które są właścicielami nabywanych paliw i posiadają koncesję na obrót paliwami ciekłymi z zagranicą. Informacja o podmiotach, na rzecz których dokonano w danym miesiącu nabyć wewnątrzwspólnotowych paliw silnikowych, jest przekazywana, nie tylko, jak dotychczas, Prezesowi ARM, ale również ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Wprowadzone zmiany zakładają również wyłączenie możliwości nabywania wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych, które podlegają obowiązkowi koncesjonowania, na rzecz innych podmiotów poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy.

Wprowadzona nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług od 1 sierpnia 2016 r. znowelizowała także ustawy: *o podatku akcyzowym, Kodeks karny skarbowy, Prawo energetyczne* oraz *o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym.*

Zmiany prawa podatkowego i sankcji za jego nieprzestrzeganie dotyczą:

- wprowadzenia obowiązku zapłaty podatku VAT już w momencie wprowadzenia paliwa na terytorium kraju, podczas gdy do tego czasu obowiązek zapłaty tego podatku powstawał dopiero po odsprzedaży paliwa. Jednocześnie nie ulegną zmianie zasady rozliczenia podatku z tego tytułu w deklaracji, natomiast podatek wpłacony będzie pomniejszał podatek należny do zapłaty lub powiększał podatek do zwrotu,
- w przypadku nabyć realizowanych za pośrednictwem składów podatkowych i zarejestrowanych odbiorców ustanowienie płatnikiem podatku VAT składów podatkowych i zarejestrowanych odbiorców, którzy świadczą usługę sprowadzenia paliwa w procedurze zawieszonej akcyzy, a sama usługa będzie mogła zostać wykonana wyłącznie na rzecz podmiotów posiadających status krajowego podatnika podatku VAT,
- wprowadzenia odpowiedzialności karnej skarbowej za naruszenie warunków dostaw i nabyć wewnątrzwspólnotowych w celu ograniczenia wprowadzania na rynek paliw fikcyjnie wywożonych z kraju lub transportowanych przez terytorium kraju.

Ww. nowelizacją *ustawy Prawo energetyczne* zwiększono wymagania w zakresie wiarygodności podmiotów wykonujących działalność koncesjonowaną oraz uprawnienia Prezesa URE w procesie badania rzetelności podmiotów ubiegających się o koncesję na obrót paliwami płynnymi z zagranicą. Zgodnie z ustawą koncesje na obrót paliwami z zagranicą będą przyznawane wyłącznie podmiotom posiadającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w Polsce albo przedsiębiorstwom zagranicznym, które zarejestrowały oddział w Polsce i za jego pośrednictwem będą wprowadzać do Polski paliwa płynne. Wprowadzono także dla tych podmiotów obowiązek rejestracyjny dla celów podatku VAT.

Ponadto od dnia 2 września 2016 r. obowiązuje kolejna nowelizacja *ustawy – Prawo energetyczne*, która ma na celu m.in. systemowe uporządkowanie rynku paliw ciekłych. Zmieniona ustawa nałożyła m.in. na SC dodatkowe zadania w postaci kontroli spełniania obowiązków, o których mowa w art. 23r ust. 3 i 4 *ustawy Prawo energetyczne* w zakresie paliw ciekłych, tj. posiadania koncesji lub wpisu do rejestru podmiotów przywożących. Ponadto w wyniku nowelizacji *ustawy Prawo energetyczne* weszła w życie definicja paliw ciekłych podlegających koncesjonowaniu i wynikające z tego konsekwencje. Wypracowanie definicji paliw

ciekłych przez departamenty na użytek prawa energetycznego było postulowane przez różne instytucje i organizacje.

Prowadzone w trakcie kontroli prace legislacyjne dotyczyły tzw. dużej nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług[94]:

- pozwalającej na ograniczenie luki w VAT m.in. poprzez wprowadzenie kaucji rejestracyjnej nowych podatników VAT, szczególne zasady rejestracji podatników VAT oraz zmiany terminów i zasad rozliczania podatku,
- zmian w Kodeksie karnym i Kodeksie karnym skarbowym, zaostrzających kary za przestępstwa związane z wyłudzaniem VAT i posługiwanie się fikcyjnymi fakturami.

Według komunikatu Ministerstwa z dnia 27 września 2016 r. informującego o pierwszych efektach rozwiązań, które weszły w życie w formie „pakietu paliwowego", wzrosła skokowo sprzedaż paliw odnotowana przez krajowe rafinerie, a jednocześnie według SC zmalał przywóz paliw zza wschodniej granicy. W efekcie zwiększenia legalnego rynku paliw wpływy do budżetu z tytułu VAT i akcyzy wzrosły – według wstępnych danych za sierpień – o ok. 200 mln zł, czyli rocznie o 2,4 mld zł.

W ocenie DKS[95] istotnym narzędziem w walce z nieprawidłowościami byłby system pozwalający rejestrować i monitorować przemieszczanie towarów. Wprowadzanie rozwiązań w zakresie uszczelniania przepisów podatkowych może przynieść większe korzyści, gdy obrót fakturowy zostanie powiązany z kontrolą faktycznego przemieszczania towarów. Wprowadzenie takiego systemu będzie stanowiło dodatkowe narzędzie dla uprawnionych organów w zwalczaniu przestępczości paliwowej.

Kontrola skarbowa prowadziła działania prewencyjne, służące podnoszeniu świadomości podmiotów gospodarczych dokonujących obrotu tzw. towarami wrażliwymi oraz występowania mechanizmów oszustw podatkowych. Wdrożono rozwiązanie, które poprzez możliwie szybkie poinformowanie przedsiębiorców o zagrożeniach, zwiększa bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, tj. „list ostrzegawczy". W 2014 r. MF wspólnie z Ministerstwem Gospodarki opublikowało list ostrzegawczy dotyczący branży obrotu paliwami płynnymi. List ma postać komunikatu informującego o zaobserwowanych w branży mechanizmach przestępczych, co pozwala uczciwym uczestnikom rynku paliw uniknąć nieświadomego uwikłania się w działalność niezgodną z prawem. W 2014 r. przeprowadzono kampanię informacyjno-edukacyjną pod hasłem przewodnim „Nie daj się zrobić w słupa". Jej celem było zwrócenie uwagi społeczeństwa, w tym przedsiębiorców, na zagrożenia związane z działaniami członków zorganizowanych grup przestępczych ukierunkowanych na wyłudzanie środków z budżetu państwa oraz edukację w zakresie bezpiecznego, zgodnego z prawem prowadzenia działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 1618-1621, 1630-1637, 1716-1763, 1953-1982, 2468-2471, 3072-3080)

Ustalone nieprawidłowości

Służbom Ministerstwa nie udało się dotychczas wyegzekwować kwoty 443,4 mln zł, tj. aż 96,7% ogółu należności Skarbu Państwa naliczonych w wyniku kontroli Służby Celnej u przedsiębiorców sektora paliw ciekłych w latach 2014-2016 (I półrocze).

---

94 Druk sejmowy nr 965 – ustawa uchwalona dnia 1 grudnia 2016 r. (na dzień 31 grudnia 2016 r. niepodpisana i nieopublikowana). Zasadnicza część przewidzianych regulacji to rozwiązania, które mają przyczynić się do ograniczenia nadużyć w VAT oraz spowodować uszczelnienie systemu jego poboru, a w efekcie doprowadzić do zwiększenia wpływów z VAT, które obok działań kontrolnych oraz instytucji odpowiedzialności solidarnej – stanowią jeden z istotnych elementów całego pakietu działań zorientowanych na wyeliminowanie z rynku podmiotów nieuczciwych.

95 Pismo z dnia 19 września 2016 r., znak: KS3.08.11.7.2016.

Nieściągnięta kwota pochodziła z podatku akcyzowego (409,5 mln zł), opłaty paliwowej (33,9 mln zł), a także z podatku VAT z importu (24,2 tys. zł). NIK zwraca uwagę, że poziom zaległości rośnie. W 2014 r. wynosiły 153 mln zł, w 2015 r. ich wartość wzrosła o dalsze 265,1 mln zł, a w I półroczu 2016 r. powiększyły się o kolejne 25,3 mln zł. Według Ministra Finansów[96] oraz Zastępcy Dyrektora DSC[97] największe kwoty zaległości z tytułu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej przypadają na podmioty zajmujące się dystrybucją paliw. Podstawowymi przyczynami niskich kwot wyegzekwowanych należności jest bezskuteczność egzekucji spowodowana brakiem majątku dłużników, brakiem źródeł dochodu i środków na rachunku bankowym. W Służbie Celnej w poprzednich latach podjęto i kontynuuje się działania mające na celu poprawę efektywności egzekwowania należnych podatków.

(dowód: akta kontroli str. 2964-2973, 2988-2989)

Uwagi dotyczące badanej działalności

Z uwagi na specyfikę podmiotów biorących udział w wyłudzeniach podatku VAT, kluczowym elementem, pozwalającym na minimalizowanie strat Skarbu Państwa, jest jak najwcześniejsze rozpoznanie uczestników obrotu paliwem połączone z identyfikacją roli, jaką pełnią one w łańcuchu wyłudzeń tego podatku. Wczesne identyfikowanie tzw. „znikających podatników" wymaga szybkiego dostępu do danych. Tymczasem w półrocznych Raportach o branży paliwowej składanych do DKS w latach 2015-2016 CK ds. paliw wskazywał na możliwość dostępu do informacji o złożonych deklaracjach podatku VAT gromadzonych w hurtowni danych SPR z około dwumiesięcznym opóźnieniem, a do danych z ewidencji prowadzonych przez zarejestrowanych odbiorców dotyczących faktycznych odbiorców paliwa po upływie jednego miesiąca. Zdaniem NIK, dostęp on-line do baz prowadzonych w formie elektronicznej umożliwiłby dostęp do tych informacji bezpośrednio po ich wprowadzeniu do bazy.

(dowód: akta kontroli str. 1770-1910)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie, pomimo stwierdzonej nieprawidłowości.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 *ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli*[98], wnosi o:

1. Ocenę efektów wprowadzanych zmian legislacyjnych w ramach działalności analitycznej składanych deklaracji podatkowych i działalności kontrolnej prowadzonej w obszarze obrotu paliw płynnych przez organy skarbowe i celne.
2. Podjęcie działań w celu poprawy skuteczności windykacji zaległości z tytułu podatku akcyzowego i opłaty paliwowej, naliczonych w wyniku kontroli.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 *ustawy o NIK* kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia

96 Pismo z dnia 17 października 2016 r., znak: CP3.0811.1.2016.
97 Pismo z dnia 21 września 2016 r., znak: SC8.0811.19.2016.
98 Dz. U. z 2015 r., poz. 1096 oraz z 2016 r. poz. 677. Dalej: *ustawa o NIK*.

pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 *ustawy o NIK* proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, dnia 17 marca 2017 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji

Dyrektor
Sławomir Grzelak

.....

KGP. 410.007.02.2016

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Warszawa 1
Skrytka pocztowa P-14
00-950 Warszawa


Ministerstwo Rozwoju
RPW/33305/2017
Data:2017-03-17

KANCELARIA GŁÓWNA
MINISTERSTWA ROZWOJU
2017 -03- 17
pisma 2

Pan
Mateusz Morawiecki
Wicepremier RM
Minister Rozwoju i Finansów

Za zwrotnym potwierdzeniem odbioru