

Działalność kontrolna brytyjskich służb podatkowych

Styczeń 2005

Monika Korolewska

Raport

W niniejszym opracowaniu przedstawiamy brytyjskie doświadczenia z zakresu kontroli podatkowej, prezentując m.in. strukturę aparatu kontroli podatkowej, procedury jakimi kierują się urzędnicy dokonujący kontroli oraz uprawnienia jakimi dysponują.

Z uwagi na fakt, iż w systemie brytyjskim administrowaniem oraz kontrolą opodatkowania bezpośredniego i pośredniego zajmują się dwie różne agendy rządowe: Inland Revenue – w zakresie opodatkowania dochodów oraz HM Customs and Excise – przede wszystkim w zakresie podatku VAT i akcyz, kwestie te zostały omówione odrębnie dla obu instytucji.

Nr 231

Administracja podatkowa w Wielkiej Brytanii podzielona jest pomiędzy dwie odrębne instytucje rządowe: Urząd Podatkowy (*ang. Inland Revenue*) – dalej IR oraz Urząd ds. Ceł i Akcyz (*ang. HM Customs and Excise*) – dalej C&E.¹

IR jest odpowiedzialne za administrowanie podatkiem dochodowym, podatkiem od osób prawnych, podatkiem od zysków kapitałowych, podatkiem od wpływów z ropy naftowej², podatkiem od spadków, składkami na ubezpieczenie społeczne oraz opłatami skarbowymi, a C&E prowadzi działania w zakresie ceł i podatków pośrednich, głównie akcyz i podatku od wartości dodanej.

A. Działalność *Inland Revenue*

Misją IR jest pobieranie podatków dochodowych oraz składek na ubezpieczenie społeczne we właściwym czasie i we właściwej kwocie.

Zadaniem administracji podatkowej, stosownie do jej strategii działania, jest osiągnięcie dwóch celów: z jednej strony zachęcenie do wypełniania przez obywateli powinności nałożonych na nich przepisami prawa, a z drugiej strony wykrywanie i korygowanie postępowania osób niewypełniających obowiązków wynikających z tych przepisów.

Zachęcanie do wypełniania powinności przez administrację IR odbywa się poprzez różnorodne inicjatywy biur obsługi podatników IR, upowszechniające wiedzę prawną z zakresu działalności IR, jak również sygnalizowanie, poprzez podejmowanie działań kontrolnych, iż prawdopodobieństwo i konsekwencje wykrycia niewywiązywania się z obowiązków określonych przepisami są znaczące.

Na podstawowe obowiązki podatników składają się przede wszystkim: zawiadomienie o podleganiu obowiązkowi podatkowemu, składanie deklaracji podatkowych, przechowywanie stosownej dokumentacji oraz opłata podatków.

Zgodnie z przepisami brytyjskimi podatnicy nieposiadający statusu przedsiębiorstwa, jak również ci, którzy nie otrzymują zwrotów podatku są zobowiązani do zawiadomienia o podleganiu obowiązkowi podatkowemu, w przeciągu 6 miesięcy od zakończenia roku, w którym obowiązek powstał. Przedsiębiorstwa są z kolei zobowiązane do powiadomienia o podleganiu obowiązkowi podatkowemu w ciągu 12 miesięcy po zakończeniu okresu obrachunkowego.

Deklaracje podatkowe składane przez osoby fizyczne oraz spółki powinny być przesłane do 31 stycznia następującego po zakończeniu roku podatkowego³, a przedsiębiorstwa tę powinność muszą zasadniczo wypełnić w ciągu 12 miesięcy po zakończeniu okresu obrachunkowego.

Wszyscy podatnicy są zobowiązani do przechowywania stosownej dokumentacji po-

¹ Informację przygotowano na podstawie badań własnych, opartych o dokumentację źródłową dostępną głównie na serwerach brytyjskich instytucji rządowych.

² Podatek od wpływów z ropy naftowej (*ang. petroleum revenue tax*) dalej PRT stanowi jeden z trzech elementów, składających się na system opodatkowania produkcji z Morza Północnego obok podatku od przedsiębiorstw (*ang. corporation tax*) i dodatkowej opłaty (*ang. supplementary charge*). PRT jest nakładany wyłącznie na pola naftowe zaakceptowane przed marcem 1993 r. PRT jest ustalany co 6 miesięcy w odniesieniu do każdego pojedynczego pola naftowego i pola gazowego i nakładany wg stawki 50% w stosunku do zysków (po odliczeniu zwolnień i kosztów licencji – *ang. licence royalties*). Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 19.

³ Rok podatkowy w warunkach brytyjskich liczony jest od 6 kwietnia jednego roku do 5 kwietnia następnego roku.

zwalającej na prawidłowe i kompletne wypełnienie deklaracji podatkowych.⁴ Obowiązkowy okres przechowywania tej dokumentacji jest różny dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od przedsiębiorstw, a także zależy od tego, czy osoba fizyczna prowadzi działalność gospodarczą.

Większość podatników podatku dochodowego opłaca należny podatek w ramach systemu PAYE, czyli Pay – As – You – Earn, zgodnie z którym podatek dochodowy jest odliczany u źródła przez pracodawców, którzy odliczają bieżący podatek należny od wynagrodzeń.⁵ Natomiast osoby pracujące na własny rachunek, uzyskujące dochody z tytułu najmu bądź dzierżawy własności, osiągające inne dochody, z tytułu których podatek nie może być pobierany w systemie PAYE, takie jak podwykonawcy w branży budowlanej oraz dysponujący podlegającymi opodatkowaniu dochodami zagranicznymi, generalnie dokonują samowymiaru należnego podatku (*ang. Self Assessment*). W systemie samowymiaru to właśnie na podatniku ciąży odpowiedzialność za oszacowanie dochodów i zysków podlegających opodatkowaniu.

Na pracodawcach obok pełnienia funkcji płatnika podatku dochodowego w systemie PAYE ciążyą jeszcze inne obowiązki określone przepisami prawa, a dotyczące szeroko pojętego pakietu wynagrodzeń kierownictwa i innych pracowników przez nich zatrudnianych. Działania te dotyczą wykonywania przez pracodawców czynności związanych:

- z pełnieniem funkcji płatnika składek na ubezpieczenie społeczne (*ang. National Insurance Contributions*) od wynagrodzeń pracowników i kierownictwa,
- ze zwrotem kosztów, wypłatą zysków i innych nagród na rzecz pracowników i kierownictwa,
- z odliczaniem podatku w branży budowlanej (*Construction Industry Tax Deduction Scheme*) oraz z rozliczaniem podatku w ramach specjalnego systemu dla podwykonawców w branży budowlanej (*Construction Industry Scheme for sub-contractors*),
- z wypłatą zasiłków z tytułu macierzyństwa czy choroby (*Statutory Maternity Pay, Statutory Sick Pay*)⁷,
- z rozliczaniem kredytów podatkowych⁸,

⁴ Zob. *Inland Revenue, Enquiry Manual*, która stanowi jedną z instrukcji postępowania, przygotowywanych dla pracowników IR (tzw. *procedural manuals*) i dostępnych na stronie internetowej IR zgodnie z kodeksem postępowania w sprawie dostępu do informacji rządowych (*Code of Practice on Access to Government Information*).

⁵ Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 8.

⁶ *National Insurance Contributions* funkcjonują jako swoisty podatek od zarobków, przy czym wpływy z NICs finansują wypłaty określonych świadczeń społecznych. Składki na ubezpieczenia społeczne dzielone są według klas, gdzie Klasa 1 składek obejmuje wpłaty pracowników od ich wynagrodzeń oraz wpłaty pracodawców. Natomiast Klasa 2 i Klasa 4 są płacone przez osoby pracujące na własny rachunek. Klasa 3 obejmuje jedynie składki płacone dobrowolnie zazwyczaj przez obywateli Zjednoczonego Królestwa przebywających za granicą w celu zachowania uprawnień do zasiłków po ich powrocie. Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 9-11.

⁷ Zasiłek macierzyński stanowi określone prawnie minimum, które pracodawca musi wypłacać pracownicy z tytułu macierzyństwa. Niemal w całości koszty pracodawcy z tego tytułu są zwracane przez państwo. Wiele kobiet uzyskuje wyższy zasiłek niż prawnie ustalone minimum, ale w takim wypadku wielkość ponad to minimum stanowi wyłączny koszt pracodawcy. Na podobnej zasadzie od kwietnia 2003 r. funkcjonuje też zasiłek dla ojców (*Statutory Paternity Pay*) oraz dla osób adoptujących dzieci (*Statutory Adoption Pay*). Zasiłek chorobowy jest płatny przez pracodawcę na rzecz pracownika niezdolnego do pracy. Prawnicy określona jest kwota minimalna należnego zasiłku natomiast wielu pracodawców płaci zasiłek na poziomie wyższym w stosunku do minimalnej stawki. Podobnie jak przy zasiłku macierzyńskim większość kosztów jest zwracana przez państwo. Zob. C. Crawford, J. Shaw, *A survey of the UK benefit system*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 13, str. 10-11.

⁸ Od kwietnia 2003 r. funkcjonują dwa rodzaje kredytów podatkowych: *Child Tax Credit* i *Working Tax Credit*. Oba oparte są o sytuację rodzinną podatników. Pierwszy jest wsparciem dla rodzin z dziećmi, drugi natomiast dla rodzin słabo zarabiających, bezdzietnych i z dziećmi na utrzymaniu. Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 8-9.

– z pełnieniem funkcji płatnika przy spłacie pożyczek studenckich⁹.

I. Ogólna charakterystyka działań kontrolnych IR

IR jest instytucją odpowiedzialną nie tylko za przeprowadzanie postępowań kontrolnych z zakresu opodatkowania dochodów, ale także odpowiada za wywiązywanie się przez pracodawców z działań, wynikających z przepisów dotyczących wypłat wynagrodzeń dla kierownictwa i innych pracowników.

Postępowania kontrolne prowadzone przez IR mogą być procesami dwojakiego rodzaju: postępowania regulowane normami prawnymi związanymi ze zwróceniem się przez administrację z zapytaniem o deklarację podatkową lub roszczenia podatnika i zdecydowaniem o ich prawidłowości i kompletności (*ang. Enquiry*), bądź postępowania związane z ustaleniem prawidłowości nałożenia opodatkowania za lata wcześniejsze, kiedy jest już za późno na rozpoczęcie postępowania ustalającego prawidłowość i kompletność złożonych deklaracji lub wnoszonych roszczeń (*ang. Investigation*). Oba rodzaje postępowania kontrolnego wymagają odmiennych procedur formalnych.

Zasadniczo inspektorzy IR mają 12 miesięcy (od ustawowego terminu składania deklaracji podatkowych) na rozpoczęcie kontroli w zakresie prawidłowości i kompletności samowymiaru dokonanego przez podatnika (*ang. Enquiry*). Tylko w wypadku, gdy deklaracja lub jej korekta zostaną przekazane po terminie ustawowym to czas jakim dysponuje inspektor IR do rozpoczęcia kontroli zostaje przedłużony do jednego roku (liczonego od następnego kwartału od wpłynięcia deklaracji lub jej korekty).

Jedyną okolicznością pozwalającą na rozpoczęcie kontroli po tych terminach stanowi wykrycie przez inspektorów IR faktów pozwalających sądzić, iż samowymiar nie został dokonany w dobrej wierze i spowodował ubytek w dochodach podatkowych, gdyż pewna suma, która powinna zostać uwzględniona przy szacowaniu kwoty podatku, została pominięta bądź oszacowany podatek jest, czy też był, niedostateczny lub nadmierny. Aby rozpocząć kontrolę po ustawowym okresie należy uznać, iż powyższe wynika z oszustwa lub niedbalstwa podatnika, oraz iż informacje świadczące o nieprawidłowościach w samowymiarze podatku dochodowego nie były dostępne dla IR w ustawowym terminie.

Badanie wypełniania przez pracodawców obowiązków nałożonych na nich przepisami prawa (*ang. Employer Compliance Reviews*) rozciąga się na wszelkie płatności dokonywane na rzecz kierownictwa i innych pracowników, łącznie z odliczaniem podatku w ramach systemu PAYE oraz odprowadzaniem składek na ubezpieczenie społeczne.

Postępowania kontrolne są klasyfikowane według klas:

- Klasa 1 – dotyczy spraw związanych z podatkiem dochodowym, któremu podlegają osoby fizyczne pod warunkiem, że całkowita kwota podatku należnego do uiszczenia, określona w porozumieniu, nie przekracza 4.000£;
- Klasa 1a – dotyczy wszystkich innych spraw nieobjętych innymi klasami;

⁹ Pożyczki studenckie (*ang. Student Loans*) są częścią wsparcia finansowego państwa dla osób chcących uczęszczać na studia wyższe. W systemie brytyjskim studenci mogą zaciągać pożyczki na studia, które są zobowiązani spłacać po ich zakończeniu lub przerwaniu. W wypadku osób podejmujących po studiach pracę najemną i płacących podatek dochodowy w systemie PAYE spłata pożyczki odbywa się poprzez odliczanie spłacanych kwot bezpośrednio od płacy. Działła to następująco – *Student Loans Company* zawiadamia IR o zakończeniu lub przerwaniu edukacji przez określoną osobę wraz z jej numerem ubezpieczenia społecznego. IR przy wykorzystaniu danych będących w jego dyspozycji sprawdza czy osoba ta jest zatrudniona. Jeśli tak, to zawiadamia pracodawcę, iż pracownik posiada pożyczkę studencką do spłacenia, przekazując mu też odpowiednie dane niezbędne do odliczania spłat pożyczki od wynagrodzenia. Zob. informacje dostępne na stronie internetowej *Student Loans Company Limited*, www.slc.co.uk

- Klasa 2 – dotyczy porozumień, w których kara za uchylanie się od opodatkowania lub opłaty ubezpieczenia oparta jest o kwotę podatku / składki na ubezpieczenie społeczne należne do uiszczenia przekraczającą 40.000£;
- Klasa 3 – dotyczy spraw przekazywanych do Special Compliance Office (szerzej o działalności SCO w dalszej części);
- Klasa 6 – obejmuje sprawy związane z wypełnianiem czynności obowiązujących pracodawców, w odniesieniu do różnego rodzaju płatności dokonywanych na rzecz kierownictwa i innych pracowników.

II. Kontrola wywiązywania się przez pracodawców z nałożonych prawnie obowiązków (*Employer Compliance Reviews*)

1. Ogólna charakterystyka kontroli wywiązywania się przez pracodawców z nałożonych prawnie obowiązków

Odnosząc się pokrótce do problematyki kontroli wypełniania przez pracodawców obowiązków względem wypłat dla pracowników należy zauważyć, iż kontrola w tym obszarze prowadzona jest głównie przez urzędy lokalne, a także Biuro ds. Dużych Przedsiębiorstw (*ang. Large Business Office*) oraz *Special Compliance Office*. Praca tych jednostek jest wspierana przez działania wielu innych wyspecjalizowanych służb IR. Pracownicy zajmujący się tego rodzaju kontrolami organizowani są w *Employer Compliance Unit* (ECU).

Kontrole z zakresu wypełniania przez pracodawców obowiązków względem wypłat dla pracowników mogą dotyczyć całościowego zakresu czynności, dokonywanych przez pracodawców w stosunku do płatności dla pracowników, ale mogą także obejmować jedynie jeden z aspektów ich zadań. Jednakże jeżeli w wyniku takiej częściowej kontroli wykryte zostaną pewne ubytki w dokumentach lub inne nieprawidłowości to zostaje ona przekształcana w kontrolę pełną.

Chronologia postępowania kontrolnego w zakresie *Employer Compliance Reviews* obejmuje:

- powiadomienie pracodawcy o postępowaniu,
- inspekcję wszystkich niezbędnych dokumentów,
- uzyskanie wszystkich istotnych informacji,
- oszacowanie należnych, zdaniem pracownika ECU – *Employer Compliance Officer*, zobowiązań od pracodawcy łącznie z określeniem wysokości należnych kar i odsetek,
- ustalenie metody zawarcia porozumienia,
- przekazanie ewentualnych uwag i rad na przyszłość w kwestii wywiązywania się przez pracodawców z obowiązków nałożonych przepisami.¹⁰

2. Działalność Departamentu ds. Dużych Przedsiębiorstw

Należy zauważyć, iż funkcjonujący w strukturach IR Departament ds. Dużych Przedsiębiorstw (*ang. Large Business Office* – dalej LBO) obok kontroli wypełniania obowiązków nakładanych przepisami na pracodawców, z tytułu płatności dokonywanych na rzecz pracowników, prowadzi głównie sprawy związane z opodatkowaniem dużych przedsiębiorstw.

LBO zatrudnia około 790¹¹ osób, działając poprzez 13 biur zajmujących się przede wszystkim kontrolami (*ang. reviews*) podatku od przedsiębiorstw oraz 12 biur (w ramach których funkcjonuje 19 grup) zajmujących się oceną wypełniania przez pracodawców obowiązków

¹⁰ Zob. *Inland Revenue, Employer Compliance Handbook* (www.inlandrevenue.gov.uk/manuals).

¹¹ Zob. adres internetowy: www.inlandrevenue.gov.uk/lbo/index.htm

ków nakładanych na nich przepisami w stosunku do płatności dokonywanych na rzecz pracowników.

LBO prowadzi sprawy opodatkowania przedsiębiorstw około 800 dużych jednostek (brytyjskich spółek i przedsiębiorstw, banków, przedsiębiorstw budowlanych, firm ubezpieczeniowych). Biuro LBO w Liverpoolu zajmuje się największą brytyjską spółką księgowych i prawników, przy czym specjalna jednostka tego biura – *Complex Personal Return* odpowiedzialna jest za sprawy związane z opodatkowaniem osobistym oraz z opodatkowaniem zysków kapitałowych partnerów w tej spółce.

LBO jest odpowiedzialne za kontrolowanie wypełniania obowiązków nakładanych przepisami na pracodawców z tytułu płatności dokonywanych na rzecz pracowników przez 3.000 największych pracodawców brytyjskich i jednostki sektora publicznego. Chodzi przede wszystkim o ocenę wypełniania obowiązków jako płatnika w zakresie *PAYE*, *NICs* oraz pożyczek studenckich, a także rozliczania kredytu podatkowego oraz stosowania specjalnych rozwiązań podatkowych dla branży budowlanej.

Realizacja tego zadania odbywa się poprzez okresowe kontrole dokumentów dotyczących wypłat, dokonywanych przez największych pracodawców i jednostki sektora publicznego. Badanie w pierwszym rzędzie obejmuje działania pracodawców dotyczące systemu *PAYE*, *NICs* oraz specjalnego systemu dla branży budowlanej (*ang. Construction Industry Scheme*). W dalszej kolejności dokonuje się sprawdzenia wypłat zasiłku chorobowego (*Statutory Sick Pay*) oraz zasiłku związanego z opieką nad dzieckiem (*Statutory Maternity Pay*, *Statutory Paternity Pay*, *Statutory Adoption Pay*), a ponadto dokonuje się badania czynności dotyczących m.in. kredytów podatkowych (*Tax Credits*) oraz pożyczek studenckich (*Student Loans*).

Celem przeprowadzanych ocen jest ustalanie standardów wypełniania obowiązków nakładanych przepisami przez pracodawców, określanie obszarów zagrożenia w celu objęcia ich badaniem, a następnie selektywną kontrolą dokumentów, zabezpieczenie odpowiedniej wysokości płatności dla pracowników oraz wsparcie pracodawców w korygowaniu błędów i w zrozumieniu obowiązującego prawodawstwa tak, aby w przyszłości wywiązywali się ze swoich obowiązków poprawnie.

W trakcie prowadzenia postępowań kontrolnych z zakresu opodatkowania przedsiębiorstw oraz oceny wypełniania obowiązków nakładanych przepisami na pracodawców, LBO powinno kierować się m.in. następującymi zasadami:

- czas przeprowadzania kontroli powinien być dogodny dla kontrolowanego, tzn. powinien uwzględniać terminarz jego zobowiązań wobec kontrahentów;
- przyjęty terminarz kontroli powinien być realny do wykonania;
- obie strony postępowania kontrolnego powinny informować się wzajemnie o postępach oraz odpowiedzi powinny być przekazywane na czas;
- regularnie powinno dochodzić do krótkich spotkań, umożliwiających dokonanie oceny dotychczasowych rezultatów kontroli i uzgodnień dalszych priorytetów;
- postępowania kontrolne powinny być przeprowadzane sprawnie, w sposób przejrzysty i wyczerpujący, a wnioski o udzielenie informacji i przedstawienie dokumentów powinny być zgłaszane w miarę potrzeb;
- kontrolowany powinien ujawnić stosowne fakty;
- w trakcie trwania postępowania IR powinno przedstawiać i wyjaśniać kontrolowanemu powody, dla których są potrzebne dalsze informacje.

III. Kontrola w zakresie samowymiaru w podatkach dochodowych

1. Jednostki zaangażowane w działania kontrolne

W postępowania kontrolne z zakresu samowymiaru podatku dochodowego, w zależności od swoich kompetencji, zaangażowane są zarówno wyspecjalizowane biura, jak również urzędy lokalne z zastosowaniem zasady, iż każda sprawa musi mieć jednego „właściciela”. Oznacza to, iż różne urzędy zainteresowane działalnością tego samego podatnika muszą ze sobą współpracować.

Udział wyspecjalizowanych jednostek w postępowaniach kontrolnych może być związany z ich całkowitą odpowiedzialnością za sprawę, albo z rozpatrywaniem jedynie pewnych jej aspektów.

1.1 Urzędy lokalne

Przeważająca większość postępowań kontrolnych (*enquiries*) przeprowadzona jest w urzędach lokalnych. W ich wyniku rokrocznie odzyskuje się znaczne sumy choć, być może, wyniki poszczególnych postępowań nie są spektakularne. Postępowania te dotyczą przede wszystkim deklaracji samowymiarowanych podatników, związanych z opodatkowaniem pojedynczych handlowców, spółek oraz przedsiębiorstw zarządzanych przez właścicieli.

Urzędy lokalne tworzą własne grupy kontrolne, blisko współpracujące z lokalnymi biurami VAT, złożone z zawodowych księgowych.

1.2 Wyspecjalizowane jednostki

Najbardziej skomplikowane i ryzykowne sprawy, dotyczące samowymiaru w podatku dochodowym od dochodów osobistych (*ang. Income tax self assessment – ITSA*), podlegają wyspecjalizowanej formacji IR – *Complex Personal Tax teams*, zwane dalej jednostkami CPR. Formacja ta została utworzona w 2002 r. i funkcjonuje w różnych regionach kraju poprzez pewną liczbę grup, których działanie jest koordynowane przez jedną niewielką jednostkę. Jednostki CPR zajmują się sprawami podatkowymi osób fizycznych o relatywnie wysokim poziomie dochodów, których roczne zeznania podatkowe wydają się znacznie bardziej złożone wobec spraw przeciętnych podatników. Jednostki CPR wybierają swoich klientów na podstawie zarówno wysokości ich całkowitych dochodów, jak również z uwagi na określone charakterystyczne dla nich cechy, takie jak znaczne sumy dochodów pochodzenia zagranicznego, posiadanie znaczących własności ziemskich i nieruchomości oraz znaczne zyski kapitałowe. O wyborze spraw do nadzorowania przez CPR podatnicy zostają powiadamiani listownie.

Techniczne aspekty dotyczące prowadzenia postępowań kontrolnych zabezpiecza inna wyspecjalizowana grupa IR – *Cross-Cutting Policy (Srockport Technical Unit)*, która przykładowo zapewnia właściwą pozycję IR w razie niewywiązania się przez podatnika ze swoich zobowiązań, określonych w porozumieniu z administracją podatkową. Stąd m.in. ugody zawierane z podatnikami muszą zostać przedłożone do akceptacji *Cross-Cutting Policy*, jeśli postępowanie kontrolne jest sklasyfikowane w klasie 2 lub dotyczy znaczącej sprawy sklasyfikowanej w klasie 6. A nawet jeśli sprawy nie należą ani do klasy 2, ani do klasy 6 zalecane jest, mimo tego, skierowanie ich do tej jednostki w warunkach, np. gdy oferta jest ponadstandardowa, podatnik jest powiązany z administracją podatkową lub płatności mają być uiszczane w ratach, w okresie przekraczającym trzy lata.

Za politykę postępowania w zakresie unikania opodatkowania oraz udzielaniem porad w sprawach, związanych z bardziej złożonymi formami unikania opodatkowania, odpowiedzial-

na jest *Special Investigation Section*, która prowadzi także działania wynikające z przepisów sekcji 703 *Income and Corporation Tax Act*, odnoszących się do przeciwdziałania przez administrację podatkową uzyskiwaniu przez podatników korzyści podatkowych z tytułu określonych transakcji w papiery wartościowe.

Działania z zakresu walki z poważnym niewywiązywaniem się z nałożonych przepisami obowiązków oraz z praktyką tworzenia nowych przedsięwzięć w miejsce dotychczasowych (które zbankrutowały) w oparciu o to same kierownictwo i siłę roboczą (*ang. phoenixism*) w obszarze branży odzieżowej podlegają *Special Trade Investigation Unit*.

Wyspecjalizowanym departamentem zajmującym się prowadzeniem postępowań kontrolnych z zakresu samowymiaru, jak również wypełniania przez pracodawców obowiązków związanych z płatnościami dokonywanymi rzecz pracowników jest *Special Compliance Office*¹² – dalej SCO.

1.3 Działalność *Special Compliance Office*

SCO przeprowadza kontrole w sprawach traktowanych jako poważne z uwagi na ich rozmiar, rodzaj, złożoność i wagę oraz w sprawach, które potencjalnie mogą się stać przedmiotem postępowania sądowego. SCO prowadzi zatem przede wszystkim sprawy obejmujące:

- poważne oszustwa podatkowe,
- istotne kontrole, odnoszące się do grup podatników lub przedsiębiorstw działających na terenie kilku regionów kraju,
- sprawy szczególnie trudne i ważne z zakresu opodatkowania osób fizycznych,
- grupy lub kategorie pracowników najemnych oraz pracujących na własny rachunek, jeśli istnieje dowód na obejście przepisów lub jeśli dotychczasowy mechanizm kontroli jest nieodpowiedni,
- poważne nieprawidłowości w systemie PAYE lub niepodejmowanie działań w tym systemie,
- obszary powszechnego uciekania przed opodatkowaniem,
- unikanie i uciekanie przed opodatkowaniem w wyniku specjalnie prowokowanej w tym celu likwidacji działalności czy bankructwa firmy, a także uciekanie z działalnością gospodarczą w szarą sferę,
- sprawy wymagające szczególnie trudnego i skomplikowanego badania dokumentów, wymagających wystąpienia o ekspertyzy księgowych,
- sprawy, w których księgi rachunkowe, dokumenty i deklaracje podatkowe zostały sfalszowane,
- sprawy wymagające współdziałania księgowych i innych specjalistów.

Żadna kontrola z powyższego zakresu nie może zostać rozpoczęta bez odpowiedniej zgody SCO.

Zasadniczo postępowania kontrolne prowadzone przez SCO można podzielić na trzy kategorie:

- sprawy niedotyczące poważnych oszustw – są to sprawy uznane przez SCO za mniej poważne natomiast dotyczące znacznych kwot podatków, gdzie naruszenia związane są właściwie ze złożonością sytuacji podatkowej podatnika i istnieje podejrzenie, iż zapłacony podatek jest niższy niż można by oczekiwać;
- sprawy związane z podejrzeniem o poważne oszustwo, ale niekończące się dochodzeniem sądowym – w sumie ponad 90% spraw prowadzonych przez SCO, a dotyczących po-

¹² W wolnym tłumaczeniu specjalne biuro ds. wypełniania przez podatników powinności podatkowych.

ważnych oszustw kończy się raczej podpisaniem porozumienia niż dochodzeniem sądowym;

- sprawy związane z podejrzeniem o poważne oszustwo, kończące się dochodzeniem sądowym, w wypadku których SCO często przeprowadza pogłębione dochodzenie przed skontaktowaniem się z podatnikiem objętym kontrolą.

Obok przeprowadzania kontroli i prowadzenia dochodzeń w najbardziej istotnych sprawach, związanych z unikaniem i uciekaniem przed opodatkowaniem, SCO ponosi także odpowiedzialność w szczególnych obszarach poprzez swoje wyspecjalizowane jednostki. I tak:

- działaniami obejmującymi określanie i pobór podatku, potrącanego z płatności dokonywanych przez lub na rzecz zamiejscowych artystów rozrywkowych i sportowców zajmuje się *Foreign Entertainers Unit*;
- w zabezpieczeniu dowodów z komputerów i innych urządzeń cyfrowych przy wykorzystaniu metod akceptowanych przez brytyjskie sądy zajmuje się wyspecjalizowany zespół techniczny *Forensic Computer Team*;
- kontrole wewnętrzne w związku z podejrzeniem o oszustwo oraz niestosowne zachowanie urzędników administracji podatkowej prowadzi *Board's Investigation Office*;
- ujawnianiem informacji policji i innym organom wymiaru sprawiedliwości oraz wymianą informacji z organami podatkowymi innych państw zajmuje się *SCO Intelligence*;
- odpowiedzialność za wykrywanie, kontrolowanie i negocjowanie porozumień w największych i w najbardziej skomplikowanych sprawach, związanych z unikaniem i uciekaniem przed opodatkowaniem z wykorzystaniem „niewypłacalności” spoczywa na wyspecjalizowanej jednostce działającej przy SCO w Londynie – *Insolvency Group*.

SCO dysponuje generalnie znacznie szerszymi ustawowymi uprawnieniami do pozyskiwania informacji, w porównaniu do urzędów lokalnych, co pozwala na gromadzenie i przetwarzanie większej liczby danych w stosunku do tych urzędów.

SCO oprócz ustawowych możliwości pozyskiwania informacji otrzymuje je także z licznych kategorii innych źródeł m.in. utrzymując ścisłą i rosnącą w swoim wymiarze współpracę z pracownikami służb VAT, a także ze służbami podatkowymi innych państw.

Powszechne jest również wykorzystywanie informatorów – byli pracownicy, w szczególności ci, którzy byli zaangażowani w operacje księgowe mogą być bowiem bardzo cennymi świadkami. Jednym z najbardziej powszechnych źródeł informacji SCO są ponadto dokumenty innych podatników, którzy sami byli poddani kontroli, co wynika z faktu, że niektóre branże tradycyjnie już są zaangażowane w działania związane z fałszowaniem faktur.¹³

SCO utrzymuje ścisłe związki z innymi wyspecjalizowanymi jednostkami IR prowadzącymi działania w zakresie kontroli, a także z odpowiednim rangą *departamentem Customs and Excise – Law Enforcement Division*. Powszechne stało się tutaj m.in. wspólne prowadzenie spraw.

2. Procedury kontrolne

IR może prowadzić kontrole każdej deklaracji podatkowej pod warunkiem, iż rozpocznie kontrolę w ciągu 12 miesięcy od ustawowego terminu ich przedłożenia, a jeśli deklaracja wpłynie w terminie późniejszym IR ma do 15 miesięcy na rozpoczęcie kontroli. Po tym czasie IR nie może dokonać zmiany szacunku podatku należnego, chyba że zostaną przedstawione nowe fakty, które nie zostały ujawnione w zeznaniu podatkowym i które świadczą o nałożeniu podatku w niedostatecznej kwocie.¹⁴

¹³ Zob. *Tax investigation series Part V: Special Compliance Office*, www.accountingweb.co.uk

¹⁴ Zob. *Income Tax Self Assessment, Report by the Comptroller and Auditor General HC 56 Session 2001-2002: 5 July 2001*, National Audit Office, str. 17.

2.1 Kontrole w urzędach lokalnych

Najbardziej powszechną formę kontroli samowymiaru podatku dochodowego reprezentują kontrole przeprowadzane na poziomie urzędów lokalnych.

W zakresie samowymiaru kontrole podatkowe można podzielić na dwie podstawowe kategorie:

- kontrole pełne, kiedy IR rozważa prawidłowość i kompletność zeznań podatkowych,
- kontrole skupiające się tylko na pewnych aspektach deklaracji podatkowych.

Większość kontroli dotyczących podatników, prowadzących działalność gospodarczą ma charakter pełny, za wyjątkiem kontroli zeznań podatkowych składanych przez przedsiębiorstwa i inne bardzo duże jednostki, prowadzące działalność gospodarczą, w wypadku których IR skupia się tylko na pewnych aspektach. Jednak większość kontroli, obejmujących podatników, niezaangażowanych w działalność gospodarczą to kontrole dotyczące tylko niektórych aspektów zeznań podatkowych.¹⁵

Zgodnie z polityką kontroli IR od wszystkich lokalnych urzędów podatkowych wymaga się przedstawienia rocznego planu kontroli wypełniania przez podatników powinności podatkowych. W planach określa się m.in. strategię kierowania pracami kontrolnymi, wyznacza się odpowiednie kategorie spraw do kontroli oraz ustanawia się kryteria monitorowania efektywności lokalnych działań kontrolnych.

Plan ten zawiera sprawy wybrane różnymi drogami:

- kontrole losowe, jak np. centralna selekcja jednej deklaracji na tysiąc, które pracownicy lokalnych urzędów muszą skontrolować w pełnym zakresie,
- kontrole obowiązkowe np. spraw, które wyróżniają się określonymi cechami, takimi jak zyski kapitałowe pochodzące z akcji nienotowanych na giełdzie, które urzędnicy lokalni muszą zbadać bez potrzeby prowadzenia pełnych kontroli,
- ocena ryzyka, jak np. sprawy, które są wybierane na podstawie różnych kryteriów określających poziom ryzyka, przy czym urzędnicy urzędów lokalnych ustalają wspomniane kryteria w świetle doświadczeń lokalnych, płynących m.in. z ich pracy wywiadowczej.¹⁶

IR może wszcząć tylko jedną kontrolę w zakresie spraw podatkowych osób fizycznych w odniesieniu do każdego roku podatkowego. Z uwagi na ten fakt, konieczne jest aby pracownicy IR określali wszystkie aspekty deklaracji podatkowych podatników, które wymagają szczegółowego badania przed rozpoczęciem kontroli. W przypadku, kiedy nie zdołają tego uczynić, mogą przeoczyć niezadeklarowane kwoty, podlegające opodatkowaniu co skutkować będzie utratą dochodów podatkowych. Pomocą przy identyfikacji różnych aspektów zeznania podatkowego, które mogłyby podlegać kontroli, służy pracownikom IR przede wszystkim skomputeryzowany system oceny ryzyka uzupełniony analizą informacji uzyskanych ze źródeł trzecich.

IR opiera często swoją pracę dochodzeniową o analizę informacji otrzymanych ze źródeł trzecich w wyniku wykorzystywania uprawnień ustawowych. *Taxes Information Distribution Unit* uzyskuje szczegółowe dane odnośnie transakcji rutynowo z więcej niż 12 tysięcy źródeł, z których większość jest gromadzona w centralnej bazie. Wyznaczeni pracownicy są uprawnieni do otrzymywania informacji dotyczących podatników, podlegających ich obszarowi działania w celu wsparcia pracy dochodzeniowej. IR uzyskuje także informacje z innych agend sektora publicznego m.in. w zakresie transakcji nieruchomości.

¹⁵ Zob. *Tax investigation series Part III: Local tax office enquiries*, www.accountingweb.co.uk

¹⁶ Zob. *Income Tax Self Assessment, Report by the Comptroller and Auditor General HC 56 Session 2001-2002: 5 July 2001*, National Audit Office, str. 17.

Pracownicy IR dokonują ponadto bezpośredniej obserwacji podatników przykładowo poprzez wizyty w lokalnych restauracjach. W ramach tych czynności pracownicy IR anonimowo udają się do restauracji w różnym czasie otwarcia lokali gastronomicznych i zamawiają posiłki jak zwykli klienci. W trakcie tych wizyt dokonują obserwacji dotyczących liczby personelu, ilości operacji kasowych i płatności dokonywanych gotówką, liczby wydawanych posiłków, potencjalnej pojemności restauracji oraz udziału klientów płacących gotówką w ogólnej liczbie klientów. Na zakończenie swojego posiłku pracownicy IR uiszczają rachunek jedynie gotówką, zwracając uwagę na to, czy przedstawiono im rachunek wraz z rozpoznawalnym numerem identyfikacji podatkowej. Po wpłynięciu deklaracji podatkowej za okres w którym poddawano restaurację obserwacjom bezpośrednim IR może na ich podstawie ustalić czy wykazany w zeznaniu obrót został ujęty w całości i ewentualnie wszcząć kontrolę. Przykładowo w roku podatkowym 1999-2000 na 41 spraw, podjętych na podstawie takich bezpośrednich obserwacji, 13 z nich przyniosło dodatkowe dochody podatkowe.¹⁷

O zamiarze kontroli deklaracji podatkowej podatnika inspektor zawiadamia podatnika pisemnie, zwykle w piśmie wzywającym do udzielenia określonych informacji, które zdaniem inspektora są niezbędne do sprawdzenia zeznania podatkowego. Wraz z pismem powiadamiającym o wszczęciu kontroli podatnikowi zostaje dostarczony kodeks postępowania IR, wyjaśniający zasady prowadzenia kontroli.

Inspektor może także wystąpić o wgląd w księgi handlowe i sprawozdania, w celu oceny ich jakości. Dobrze prowadzona dokumentacja może być podstawowym dowodem obrony podatnika wobec zastrzeżeń inspektorów, co do nieprawidłowości kwoty podlegającej opodatkowaniu.

W dalszej kolejności inspektor może kwestionować dopuszczalność pewnych wydatków, na które nie ma pokwitowań lub innych dokumentów dowodowych. Inspektor może również starać się o pozwolenia na zwrócenie się do banku w celu sprawdzenia rachunków bankowych. W każdym wypadku może także zwrócić się do podatnika o udostępnienie kopii wyciągów bankowych z prywatnych i służbowych kont.

Przed końcowym ustaleniem wysokości zysków inspektor zazwyczaj zwraca się o przygotowanie zestawienia aktywów (*ang. statement of assets*) na określony dzień, który de facto stanowi listę aktywów osobistych i pasywów, innych niż te ujęte w bilansie.

Zwykle inspektor prosi także o podpisanie przez podatnika dokumentu – *Certificate of Full Disclosure*, w którym ten potwierdza, iż zgodnie ze swoją najlepszą wiedzą ujawnił wszystkie dochody i zyski podlegające opodatkowaniu oraz inne sprawy związane ze zobowiązaniami podatkowymi.

Zarówno zestawienie aktywów, jak i „certificate of full disclosure” nie są dokumentami ustanowionymi normami prawnymi, jednak odmowa ich podpisania może tylko upewnić inspektora podatkowego o istnieniu zysków nieujawnionych bądź ujawnionych tylko częściowo. W takiej sytuacji podatnik może spodziewać się kontynuacji kontroli, która może zakończyć się oszacowaniem wymiaru zobowiązania podatkowego przez komisarzy. Generalnie zatem podatnikom doradzane jest podpisanie tak zestawienia aktywów, jak i „certificate of full disclosure”.

Od utraconych podatków w efekcie przedłożenia niepoprawnej deklaracji podatkowej naliczane są odsetki za okres od dnia w którym płatność była należna do dnia jej faktycznego dokonania.

Dodatkowo w stosunku do naliczenia odsetek od należności podatkowej IR, w związku z

¹⁷ Zob. *Income Tax Self Assessment, Report by the Comptroller and Auditor General HC 56 Session 2001-2002: 5 July 2001, National Audit Office, str. 10-11.*

przedłożeniem niepoprawnej deklaracji podatkowej, nakłada także kary rozliczane w stosunku do należnego podatku. Maksymalną kwotę wymierzanej kary stanowi różnica pomiędzy podatkiem należnym zgodnie z niepoprawnym zeznaniem podatkowym a faktycznie należnym podatkiem według prawidłowej deklaracji. Należy zauważyć, iż wymiar kary w kwocie równej utraconym przez państwo dochodom jest jednak rzadki. W wypadku gdy w grę wchodzi zawarcie przez podatnika z IR porozumienia, to zwyczajowo porozumienie to zawiera także poziom kary, który został wcześniej ustalony w wyniku negocjacji obu stron. IR kalkulując kary bierze pod uwagę trzy czynniki, z których każdy może obniżyć poziom kary maksymalnie:

- od 20% do nawet 30% za pełne dobrowolne ujawnienie informacji;
- do 40% za współpracę z organami podatkowymi;
- do 40% w zależności od powagi nieprawidłowości.

Z powyższego wynika, iż teoretycznie podatnik w ogóle może nie zostać poddany karze pieniężnej.

W wypadku, kiedy kontrola wykaże nieprawidłowości u podatnika kończy się ona albo zawarciem pomiędzy stronami porozumienia, albo wystosowaniem przez IR pisma uzupełniającego. Z kolei w wypadku, kiedy prowadzone były negocjacje w sprawie zawarcia porozumienia na drodze wymiany listów z ofertami IR na zakończenie kontroli wystosowuje się do podatnika pismo wskazujące na konieczność dokonania określonych zmian w zeznaniu podatkowym. Podatnik ma 30 dni na dokonanie zmiany swojej deklaracji podatkowej stosownie do uzgodnionych wielkości. Jeśli jednak podatnik odmówi dokonania tej zmiany w możliwym terminie, to IR w przeciągu kolejnych 30 dni wystosowuje pismo uzupełniające, w którym to IR samo dokonuje zmiany samowymiaru należnego podatku. Jeśli podatnik nie zgadza się ze zmianami dokonanymi przez IR ma prawo do złożenia odwołania, a sprawa tym samym zostanie rozwiązana przez komisarzy.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż kiedy w grę wchodzi nałożenie kar przez IR, to kontrole generalnie kończą się zawarciem porozumienia, które w praktyce stanowi o pełnej kwocie należnego podatku, całkowitej wysokości należnych odsetek oraz nałożonej karze, w praktyce poniżej dopuszczalnego maksymalnego poziomu.¹⁸

2.2 Kontrole *Special Compliance Office*

Kontrole SCO są stosunkowo rzadsze w porównaniu do liczby kontroli dokonywanych przez urzędy lokalne.

Zajmując się kontrolą wszelkich spraw podatkowych osób fizycznych, spółek oraz przedsiębiorstw, a także szczególnymi transakcjami czy też pojedynczymi zdarzeniami podatkowymi w sytuacjach, gdy istnieje podejrzenie o niewywiązywanie się w stopniu rzeczywistym z obowiązków podatkowych, SCO stara się prowadzić swoje kontrole według najwyższych standardów.

Zanim SCO rozpocznie postępowanie kontrolne lub przejmie postępowanie już prowadzone, zapoznaje się z informacjami zawartymi w deklaracjach podatkowych, sprawozdaniach i porozumieniach, a także ocenia jakie dalsze informacje pochodzące z innych źródeł mogą być potrzebne.

SCO prowadząc postępowania kontrolne kieruje się własnymi zasadami postępowania (*ang. Codes of Practice*), które zależą od kategorii sprawy. I tak obowiązują:

- zasady postępowania wobec spraw niedotyczących poważnych oszustw (*ang. Code of Practice 8. Cases without serious fraud suspected*);

¹⁸ Zob. *Tax investigation series Part III: Local tax office enquiries*, www.accountingweb.co.uk

- zasady postępowania wobec spraw dotyczących poważnych oszustw (*ang. Code of Practice 9. Cases with serious fraud suspected*);
- zasady postępowania wobec spraw związanych ze ściganiem kryminalnym, prowadzone według procedur właściwych dla ustawy o dowodach przestępstw (*ang. the Police Criminal Evidence Act 1984*) oraz ustawy o procedurach kryminalnych i dochodzeniowych (*the Criminal Procedure Investigations Act 1986*).

Code of Practice 8 odnosi się do spraw związanych z istotnym unikaniem lub uciekaniem przez opodatkowaniem. Sprawy będące przedmiotem postępowania zgodnie z *Code of Practice 8* koncentrują się na określonych sektorach gospodarki, często dotycząc technicznych aspektów księgowości lub międzynarodowych elementów opodatkowania.

Jeśli w grę wchodzi poważne oszustwo podatkowe to najpowszechniejsze jest zaoferowanie podatnikowi korzyści, wynikających z procedury „Hansard” opierającej się na porozumieniu pomiędzy IR a podatnikiem. W ramach tej procedury IR chroni podatnika przed procesem sądowym w zamian za jego pełną współpracę. Powyższe jest wyrazem polityki IR wobec poważnych oszustw podatkowych, polegającej na dążeniu do porozumienia finansowego, a nie do doprowadzenia do postępowania sądowego. Umożliwieniem podatnikowi wyjawienia oszustw podatkowych jest przedłożenie mu, przez upoważnionego urzędnika SCO, zestawu pytań dotyczących sprawozdań i deklaracji podatkowych zwanego „Hansard Statement”.¹⁹

2.2.1 Postępowanie w sprawach, które nie dotyczą poważnych oszustw podatkowych (Code of Practice 8)²⁰

O wszczęciu kontroli zgodnie z zasadami postępowania SCO podatnik, będący podmiotem postępowania, zostaje zawiadomiony pisemnie.

Jeśli SCO przeprowadza kontrolę w zakresie deklaracji podatkowej w związku z samowymiarciem, nie jest zobowiązane do przedstawienia powodu rozpoczęcia kontroli. Jednakże SCO może wskazać obszary wokół których będzie się toczyć kontrola. W innych wypadkach podmiot jest zwykle powiadamiany o przyczynach rozpoczęcia postępowania kontrolnego, chyba że SCO uzna, iż byłoby to niekorzystne dla przebiegu kontroli.

W trakcie spotkania (albo inną drogą) podatnik ma możliwość ujawnienia i wyjaśnienia oczywistych pominięć występujących w jego deklaracjach podatkowych lub sprawozdaniach oraz dobrowolnego przedstawienia informacji o nieprawidłowościach i kwestiach będących przedmiotem oceny. SCO uzgadnia z podatnikiem dogodny dla podatnika termin i miejsce każdego spotkania.

W wypadku, jeśli w wyniku kontroli stwierdzone zostanie naruszenie przepisów przez podatnika, przy określaniu kary, jakiej ma podatnik z tego tytułu podlegać, zostanie uwzględniony charakter współpracy podatnika z SCO, tzn. czy jego informacje były pożyteczne dla kontroli, czy dane na temat dochodu oraz zysków, które zostały pominięte lub nie wyszczególnione zostały przekazane całkowicie dobrowolnie i w pełnym zakresie.

Z każdego spotkania zostaje przez SCO sporządzana pisemna notatka, której kopię otrzymuje podatnik. Może on wnieść do niej pisemne uwagi, ale nie jest do tego prawnie zobowiązany. Od podatnika wymaga się przedstawiania pełnych i dokładnych informacji odpowiednio do jego sprawozdań i deklaracji podatkowych.

W trakcie prowadzenia kontroli podatnik może być wielokrotnie proszony o spotkanie z osobami prowadzącymi kontrolę z ramienia SCO. Spotkania takie mogą odbywać się w biurze podatnika, w lokalnym Urzędzie Podatkowym, w lokalach przedsiębiorstwa, a w wyjąt-

¹⁹ Zob. *Tax investigation series Part V: Special Compliance Office*, www.accountingweb.co.uk

²⁰ *Code of Practice 8 – Special Compliance Office investigations*, Inland Revenue.

kowych przypadkach w prywatnym mieszkaniu podatnika. W spotkaniach tych może uczestniczyć doradca podatkowy podatnika. SCO może także występować o spotkania z pracownikami podatnika lub pośrednikami, z którymi prowadzi on interesy.

SCO powinno na bieżąco informować podatnika o jego prawach, a także przedstawiać swoje racje m.in. co do potrzeby omówienia określonych spraw w trakcie spotkania, oszacowania dochodu i zysków podatnika, konieczności zmiany samowymiaru podatku, uznania wyjaśnień podatnika za niewystarczające oraz skorzystania z przysługujących prawnie środków do uzyskania informacji lub dokumentacji.

SCO powinno występować do podatnika o przedstawienie informacji w zasadzie w miarę konieczności, starając się przy tym wymagać wszystkich dodatkowych informacji w początkowym etapie kontroli tak, aby uniknąć częstego występowania o pojedyncze informacje.

Podatnik na przedstawienie żądanych informacji powinien otrzymać odpowiedni czas, a jedynie w wyjątkowych sytuacjach SCO powinno żądać natychmiastowego przedstawienia niezbędnych dokumentów.

Podatnik może zasygnalizować brak możliwości przedstawienia informacji w wyznaczonym czasie, równocześnie proponując inny termin. Może także powołać się na trudności w dostarczeniu żądanych informacji oraz wyrazić swoje stanowisko, iż wymagane dokumenty nie są potrzebne w odniesieniu do prowadzonej kontroli. We wszystkich tych wypadkach SCO może rozważyć uwagi podatnika, ale nie musi w związku z nimi odstąpić od swoich żądań.

SCO w uzyskaniu stosownych informacji może się posłużyć przedstawionymi do jej dyspozycji w przepisach prawnych środkami dochodzeniowymi. Gotowość współpracy podatnika z SCO w trakcie kontroli, przejawiająca się w dostarczaniu żądanych informacji wpływa między innymi na ograniczenie rozmiaru kar, które ewentualnie podatnik będzie zobowiązany zapłacić.

SCO może żądać przedstawienia dokumentów przedsiębiorstwa, jeśli prowadzi kontrolę z zakresu spraw związanych z tym przedsiębiorstwem, może także występować o dokumenty potwierdzające transakcje osobiste, jeśli wymaga tego postępowanie (takie jak wyciągi bankowe). Podatnikowi może zostać przedstawiona możliwość zapłaty kwot stanowiących dodatkowe zobowiązanie, które zdaniem SCO jest należne.

Większość tego typu kontroli kończy się zawarciem porozumienia, często na drodze wymiany pism, zobowiązującego podatnika do zapłaty kwot pokrywających wyszczególnione zobowiązania podatkowe, a także, jeśli zostały zastosowane, stosownych odsetek i kar. Jeśli zdaniem SCO zawarcie porozumienia nie będzie możliwe, zobowiązanie podatkowe zostanie ustalone formalnie. W wypadku, kiedy nie dojdzie do zawarcia porozumienia z podatnikiem, SCO oszacowuje i ustala kwoty, które zdaniem SCO są należne od podatnika, na podstawie dostępnych informacji wraz z należnymi odsetkami i karami.

Podatnik może w przeciągu 30 dni odwołać się od każdego oszacowania czy też zmiany samowymiaru dokonanych przez SCO, jeśli się z nimi nie zgadza. W tym samym czasie może także odwołać się od dodatkowych płatności nałożonych na niego, jeśli niezapłacenie przez niego podatku w terminie było odpowiednio usprawiedliwione.²¹

W wypadku, jeśli kontrola wykazała błędy lub pominięcia w sprawozdaniach lub deklaracjach podatkowych podatnik zostaje poproszony o podpisanie dokumentu – *Certificate of Full Disclosure* potwierdzającego, iż w tym momencie zadeklarował on już całkowity dochód podlegający opodatkowaniu oraz zyski.

²¹ Zgodnie z zasadą samowymiaru (*ang. Self Assessment*) podatek należy płacić w określonym terminie. Dodatkowe płatności są nakładane w przypadku braku zapłaty na czas, jako procent od niezapłaconego podatku.

W przypadku, jeśli kontrola nie wykazała żadnych nieprawidłowości, podatnik zostaje powiadomiony o zamknięciu postępowania.

2.2.2 Postępowanie w sprawach dotyczących poważnych oszustw podatkowych (Code of Practice 9)²²

O rozpoczęciu kontroli SCO zawiadamia podatnika pisemnie.

Na pierwszym spotkaniu podatnikowi zostaje przedstawiona polityka Rady IR w stosunku do poważnych oszustw podatkowych oraz zostaje przekazany „Hansard Statement”.

Z uwagi na fakt, iż kontrola według „Hansard” daje podatnikowi możliwość pełnego i kompletnego ujawnienia wszelkich nieprawidłowości, SCO nie przedstawia podatnikowi powodów, dla których podejrzewany jest o popełnienie poważnych oszustw. Możliwość ujawnienia wszelkich nieprawidłowości obejmuje bowiem wszystkie aspekty spraw podatkowych związanych z podatnikiem i dotyczy wszystkich jego powiązań biznesowych.

Podatnik zostaje wypytyany o jego sprawozdania i deklaracje według schematu określonego w „Hansard”, choć w szczególnych przypadkach ogólnie przyjęte pytania mogą zostać zmodyfikowane. Podatnik zobowiązany jest odpowiadać na zadawane mu pytania tylko „tak” lub „nie”.

Zestaw tych ogólnie przyjętych pytań stanowią:

1. Czy w księgach, dotyczących jakiegokolwiek przedsięwzięcia, w które jesteś lub byłeś zaangażowany jako zarządzający, wspólnik bądź jedyny właściciel, kiedykolwiek jakaś transakcja została pominięta lub niepoprawnie zaksięgowana?;

2. Czy sprawozdania przesłane do IR, dotyczące jakiegokolwiek przedsięwzięcia, w które jesteś lub byłeś zaangażowany jako zarządzający, wspólnik bądź jedyny właściciel, są poprawne i kompletne, zgodnie z twoją najlepszą wiedzą i zdaniem?;

3. Czy deklaracje podatkowe, dotyczące jakiegokolwiek przedsięwzięcia, w które jesteś lub byłeś zaangażowany jako zarządzający, wspólnik bądź jedyny właściciel, są poprawne i kompletne, zgodnie z twoją najlepszą wiedzą i zdaniem?;

4. Czy wszystkie twoje osobiste deklaracje podatkowe są poprawne i kompletne, zgodnie z twoją najlepszą wiedzą i zdaniem?;

5. Czy zgodzisz się na kontrolę wszystkich ksiąg przedsiębiorstwa, wyciągów bankowych (*bank statements*) prywatnych i dotyczących przedsiębiorstwa, a także innych dokumentów dotyczących spraw prywatnych i służbowych, tak aby IR mogło się upewnić, iż twoje odpowiedzi na pierwsze cztery pytania są prawdziwe?

Jeśli w odpowiedzi na „Hansard” podatnik zdecydował się na „zdemaskowanie” to w trakcie takiego spotkania otwierającego nie jest zobowiązany do szczegółowego przedstawienia swoich nieprawidłowości podatkowych, a jedynie może zasygnalizować ich naturę, wyjaśniając jakiego rzędu kwoty obejmują te nieprawidłowości, jak były popełniane i jakiego okresu dotyczą. Szczegółowe ujawnienie nieprawidłowości zostaje zawarte bowiem w tzw. *Disclosure Report* przygotowywanym przez doradcę podatnika.

Jeśli podatnik podejrzany o poważne oszustwo podatkowe będzie jednak stał na stanowisku, iż nie ma nic do ujawnienia, SCO rozpocznie własne dochodzenie.

Czas na przygotowanie wspomnianego powyżej *Disclosure Report* przedstawiony podatnikowi zależy od złożoności spraw i ogromu pracy jaki należy w związku z tym włożyć w jego wykonanie, zwykle jednak SCO oczekuje przekazania raportu w ciągu 6 miesięcy od

²² *Code of Practice 9 – Special Compliance Office investigations, Cases of suspected serious fraud*, Inland Revenue.

momentu spotkania otwierającego. Koszty przygotowania raportu oraz prowadzonych działań są ponoszone przez podatnika i nie są odliczane od podatku.

SCO monituje przygotowywanie raportu zawieszając na czas jego opracowywania swoje dochodzenie, jeśli zdaniem SCO sprawy zmierzają do pełnego ujawnienia wszelkich nieprawidłowości w stosownym czasie. W przeciwnym wypadku SCO prowadzi dalej własne dochodzenie.

Obowiązkiem podatnika jest zapewnienie, iż raport jest prawidłowy i kompletny zgodnie z jego najlepszą wiedzą i zdaniem. Bez tego potwierdzenia pisemnego SCO nie przyjmie raportu, choć i tak później SCO dokonuje własnej kontroli raportu w celu upewnienia się, co do jego poprawności i pełności. Jeśli w trakcie własnego badania SCO uzyska informacje pozwalające przypuszczać, iż podatnik nie ujawnił w pełni i kompletnie nieprawidłowości, pomimo przedstawienia mu takiej możliwości, SCO wycofuje się z postępowania według zasad określonych w sprawach dotyczących poważnych oszustw podatkowych i rozpoczyna działania właściwe dla ścigania kryminalnego.

Podobnie jak w wypadku postępowania w sprawach niedotyczących poważnych oszustw podatkowych podatnik z jednej strony powinien być na bieżąco informowany przez SCO o swoich prawach, a z drugiej strony przedkładać na żądanie SCO stosowne informacje i dokumenty, przy czym, w przeciwieństwie do spraw niedotyczących poważnych oszustw podatkowych, podatnik musi być przygotowany na częste wystąpienia ze strony SCO.

W przypadku ujawnienia przez podatnika wszystkich nieprawidłowości podatkowych SCO dąży do osiągnięcia porozumienia finansowego, nie doprowadzając do postawienia podatnika przed sądem, nawet jeśli popełnił poważne oszustwa podatkowe.

Pracując nad porozumieniem pieniężnym SCO stara się, aby jego wysokość obejmowała kwoty podatków, odsetki od kwot podatków oraz kary, które zdaniem SCO są należne, stosownie do posiadanych przez siebie informacji o nieprawidłowościach.

SCO wymierzając karę bierze pod uwagę rozmiar nieprawidłowości, ujawnionych dobrowolnie przez podatnika, jego współpracę w trakcie prowadzenia kontroli, w szczególności w zakresie uczestniczenia w spotkaniach oraz dostarczania informacji i dokumentów oraz wagi popełnionych błędów lub pominięć.

Jeśli obie strony nie mogą osiągnąć konsensusu co do zawarcia porozumienia SCO określa formalnie podatki, odsetki i kary na poziomie uznanym za właściwy.

Generalnie podatnik ma prawo do odwoływania się do Komisarzy Odwoławczych (ang. *Appeal Commissioners*) od wszelkich zmian dokonywanych przez SCO odnośnie samowymiaru dotyczącego jego lub jego firmy, a także wobec wszelkich niewłaściwych jego zdaniem szacunków i wycień przeprowadzonych przez SCO, w ciągu 30 dni.

Jeśli w wyniku rozpatrywania odwołania podatnika nie zostanie dokonany żaden postęp w sprawie osiągnięcia porozumienia lub jedynie nieznaczny, to SCO może wystąpić do komisarzy o uregulowanie sprawy, o czym musi zawiadomić zainteresowanego podatnika. SCO musi także przedstawić wyjaśnienia odnośnie proponowanych przez siebie wycień przed upływem 14 dni od momentu wyznaczenia daty przesłuchania (za wyjątkiem przypadków szczególnych). Podatnik ma prawo do przedstawienia komisarzom własnych wycień.

Po wysłuchaniu obu stron i rozpatrzeniu przedstawionych dowodów komisarze decydują o tym czy proponowane zmiany lub wycienia powinny pozostać niezmienione, czy też podwyższone lub zmniejszone.

3. Uprawnienia IR

Każde postępowanie kontrolne, bez względu na jednostkę je przeprowadzającą, ma być prowadzone w oparciu o zasadę stanowiącą, iż podatnikowi w pierwszym rzędzie należy umożliwić dobrowolne przedstawienie wymaganych przez administrację IR informacji. W wypadku jednak braku współpracy pomiędzy pracownikiem administracji podatkowej a podatnikiem lub osobą działającą w jego imieniu, czy też w wypadku występowania opieszałości w dostarczaniu żądanych informacji, IR dysponuje określonymi uprawnieniami do pozyskiwania informacji i dokumentów.

Zakres uprawnień zależy od tego, do jakiego rodzaju czynności prowadzone są sprawy. Pewne uprawnienia IR odnoszą się wyłącznie do określonych działań podatników, obejmujących odliczanie podatku należnego przez pracodawcę u źródła (czyli systemu PAYE), odrowadzania przez pracodawców składek na ubezpieczenie społeczne, wypłaty zasiłków z tytułu opieki nad dzieckiem lub choroby, rozliczania kredytów podatkowych, odliczania przez pracodawców spłat pożyczek studenckich, wywiązywania się przez pracodawców z przepisów dotyczących płacy minimalnej, a także z opłaty podatku dochodowego oraz podatku dochodowego od osób prawnych (por. tabela 1).

Należy zwrócić uwagę, iż część środków dochodzeniowych może być w dyspozycji tylko ściśle określonej grupy pracowników IR – inspektorów.

Zasadnicze uprawnienie, którym dysponują wszyscy pracownicy IR przy kontroli samowymiaru w podatku dochodowym od dochodów osobistych oraz w podatku dochodowym od przedsiębiorstw, stanowi prawo do wystąpienia z żądaniem przedstawienia dokumentów w celach kontroli deklaracji podatkowych lub korekt deklaracji, ustanowione w sekcji *19A Tax Management Act*. Wykorzystanie powyższego uprawnienia powinno odbywać się przy uwzględnieniu, że żądane dokumenty lub informacje muszą mieć istotne znaczenie dla sprawdzenia poprawności deklaracji, a na przedstawienie wymaganych szczegółów podatnikowi należy pozostawić co najmniej 30 dni.

Uprawnienia przedstawione do dyspozycji wyłącznie inspektorów IR zawarte są z kolei w sekcji *20 Tax Management Act*. Z uprawnień tam ustanowionych nie można korzystać bezpodstawnie, lecz odpowiednio do wagi sprawy.

Uprawnienia adresowane tylko do inspektorów IR obejmują następujące uprawnienia:

- wezwanie do przedstawienia dokumentów przez osobę, wobec której prowadzone jest postępowanie,
- wezwanie do przedstawienia dokumentów, dotyczących osoby wobec której prowadzone jest postępowanie, przez osobę trzecią,
- wezwanie do przedstawienia dokumentów, dotyczących osoby nieznannej z nazwiska lub grupy osób wobec których prowadzi się postępowanie, przez osobę trzecią,
- wezwanie do przedstawienia dokumentów doradcy podatkowego,
- prawo do wystosowania nakazu dostarczenia dokumentów (*ang. orders for the delivery of documents*),
- prawo do wejścia (na posesję), za pozwoleniem, w celu uzyskania dokumentów (*ang. entry with warrant to obtain documents*).

Tabela 1. Przegląd uprawnień Inland Revenue

Wyszczególnienie	PAYE*	Składki na ubezpieczenie społeczne (ang. NIC)	Zasiłki SSP/SMP	Kredyt podatkowy (ang. Tax Credit)	Pożyczki studenckie (ang. Collection of Student Loans)	National Minimum Wage **	Podatek od dochodów osobistych	Podatek od dochodów osób prawnych
Prawo do wejścia do pomieszczenia, w którym znajdują się dokumenty do kontroli	X	X		X	X			
Prawo do wejścia do pomieszczenia podlegającego kontroli			X					
Prawo do wejścia do pomieszczenia						X		
Żądanie przedstawienia dokumentów przez pracodawcę	X	X		X	X	X		
Żądanie przedstawienia wszystkich wymaganych dokumentów			X					
Prawo do dokonywania kontroli dokumentów			X			X		
Prawo do kopiowania dokumentów	X	X		X	X	X		
Prawo do czasowego przeniesienia dokumentów	X	X		X	X			
Prawo do zwrócenia się z prośbą o objaśnienie dokumentów						X		
Żądanie dostarczenia dodatkowych informacji			X			X		
Żądanie dostarczenia urządzeń dla celów kontroli akt w postaci elektronicznej					X	X		
Prawo do kontroli osób			X					
Prawo do wezwania osób na przesłuchanie						X		
Żądanie dostarczenia dokumentów oraz szczegółowych danych przez podmiot kontrolowany				X	X		X	X
Żądanie dostarczenia dokumentów przez osoby trzecie				X	X		X	X
Prawo do wejścia do pomieszczenia (siłą jeśli jest to niezbędne) oraz przeszukania pomieszczeń i osób							X	X
Prawo do wystąpienia z nakazem dostarczenia dokumentów							X	X

Źródło: Annex 3 – Schedule of Inland Revenue Powers do „Powers to combat serious tax fraud”, Inland Revenue.

* PAYE – system zgodnie z którym podatek dochodowy jest odliczany u źródła przez pracodawców.

** Rolą IR jest także zapewnienie stosowania przepisów o płacy minimalnej. Najczęściej IR podejmuje działania w tym zakresie w efekcie skarg pracowników, choć dokonuje także kontroli pracodawców bez wpłynięcia skarg ze strony pracowników, jeśli istnieje podejrzenie o nieprzestrzeganie przepisów o płacy minimalnej.

Wysłanie zawiadomienia do podatnika, będącego podmiotem postępowania lub osób trzecich z żądaniem przedstawienia stosownych informacji, wymaga zgody Komisarza Podatkowego (*ang. Tax Commissioner*).

Należy zauważyć, iż z żądaniem przedstawienia informacji, oprócz inspektora IR może wystąpić także sama rada IR. W tym wypadku nie jest potrzebna wstępna zgoda ze strony komisarza (*General* lub *Special Commissioner*), ale niezbędne jest za to sporządzenie wstępnego raportu o sprawie. Generalnie sytuacja, w której to rada IR wystawia zawiadomienie z żądaniem przedstawienia informacji powinna mieć miejsce w wypadkach nagłych, gdy powstaje prawdopodobieństwo opóźnienia sprawy z uwagi na konieczność wyrażenia zgody przez komisarza lub gdy zawiadomienie wystosowywane jest do prawników, gdyż, zgodnie z ogólną zasadą, zawiadomienie z żądaniem informacji od adwokatów czy radców prawnych może skierować tylko rada IR (wymagane jest przy tym przesłanie krótkiego raportu w sprawie).

W zasadzie, obok prawników, innymi osobami trzecimi do których IR może zwrócić się z żądaniem przedstawienia dokumentów są także banki, księgowi oraz współmałżonkowie kontrolowanych podatników.

Należy zwrócić uwagę, iż prawnicy nie są prawnie zobowiązani do dostarczania żądanych dokumentów, w wypadku gdy są one objęte tajemnicą zawodową, bez zgody swojego klienta. W przypadku księgowych IR może uzyskać tylko dostęp do dokumentów roboczych.

Co się tyczy wystąpienia z żądaniem przedstawienia dokumentów do banku to zalecane jest w pierwszym rzędzie pozyskanie stosownych informacji od podatnika. Jeśli podatnik nie jest w stanie przedłożyć tych dokumentów, gdyż nie jest w ich posiadaniu (np. w związku z ich utratą) to w dalszej kolejności IR, w celu ich uzyskania, powinno wystąpić do podatnika o udzielenie zgody pozwalającej na bezpośredni kontakt IR z bankiem. W wypadku jeśli podatnik wyrazi chęć udzielenia takiej zgody musi to uczynić pisemnie. Uzyskanie stosownej zgody podatnika jest warunkiem zainicjowania kontaktu z bankiem. Dopiero po wyczerpaniu się powyższych możliwości należałoby się zwracać z żądaniem przedłożenia dokumentów przez bank. Należy podkreślić, iż w wypadku wymaganych od banku dokumentów można jedynie żądać takich dokumentów, które są dostępne dla klientów banku.²³

Należy zauważyć, iż jedynym uprawnieniem IR wynikającym z prowadzenia dochodzeń kryminalnych było do 2000 r. prawo do wystąpienia o pozwolenie sędziego na wejście na posesję (w razie konieczności w drodze przymusu), w celu dokonania rewizji i konfiskaty dowodów poważnych oszustw podatkowych. Była to jedyna możliwość szybkiego uzyskania oryginalnej dokumentacji od osób trzecich, zazwyczaj doradców osób podejrzanych (banki, adwokaci, księgowi). Uprawnienie to oceniono jako niewystarczające w walce z poważnymi oszustwami podatkowymi, stąd ustawą finansową z roku 2000 (*Finance Act 2000*) zmodernizowano przepisy dotyczące prowadzenia dochodzeń kryminalnych przez IR, wprowadzając uprawnienie do występowania do właściwej władzy sądowniczej o nakaz, zobowiązujący daną osobę do dostarczenia dokumentów, które znajdują się w jej posiadaniu lub do których ma prawo (*ang. orders for the delivery of documents*).²⁴

Decyzja o wystąpieniu o taki nakaz musi być zatwierdzona pisemnie przez wyższego rangą urzędnika w ściśle określonych komórkach organizacyjnych IR – *Cross Cutting Policy* oraz *Special Compliance Office*. Biorąc pod uwagę przepisy dotyczące wyższych urzędników wystąpienie z nakazem może być zatwierdzane wyłącznie przez dyrektora i jego zastępców w SCO oraz dyrektora i jego asystentów w *Cross Cutting Policy*, choć w praktyce w większości spraw takich zatwierdzeń dokonuje zastępca dyrektora SCO.

²³ Zob. Inland Revenue, Enquiry Manual.

²⁴ Zob. *Powers to combat serious tax fraud*, Inland Revenue.

Powiadomienie osoby o zastosowaniu wobec niej procedury nakazu dostarczenia dokumentów powinno:

- określać czas, termin i miejsce przesłuchania,
- wyszczególniać dokumenty, których dostarczenia się wymaga,
- określać podejrzewane przestępstwo,
- określać nazwisko osoby podejrzanej o dopuszczenie się tego przestępstwa.

Osoba, wobec której zastosowano nakaz, powinna dostarczyć wymagane dokumenty w przeciągu 10 dni od momentu otrzymania postanowienia do któregośkolwiek z biur SCO zlokalizowanych w 8 ośrodkach na terenie Wielkiej Brytanii (Londyn, Birmingham, Bristol, Manchester, Liverpool, Nottingham, Leeds oraz Edinburgh).

W ramach uprawnienia do występowania o nakaz dostarczenia dokumentów nie można żądać dostarczenia dokumentów stanowiących tajemnicę zawodową.²⁵

B. Działalność C&E²⁶

C&E jest odrębnym urzędem odpowiedzialnym za administrowanie podatkami pośrednimi i cłami. W kompetencjach C&E leży przede wszystkim zarządzanie systemem celnym oraz podatkami od wartości dodanej i akcyz, rozpatrywanie indywidualnych spraw podatników oraz prowadzenie dochodzeń kryminalnych.

Działalność operacyjna służb C&E opiera się na dwóch podstawowych pionach organizacyjnych:

- *Business Services and Taxes Division* – dalej BST, czyli pionie służb podstawowych, odpowiedzialnych za zarządzanie powierzonymi podatkami i cłami oraz
- *Law Enforcement Division* – dalej LE, czyli pionie służb nadzorujących przestrzeganie prawa,

które są wspierane przez *Support Division*, czyli pion służb zapewniających funkcjonowanie całej administracji C&E.

BST jest odpowiedzialny za pobór i administrowanie podatkami pośrednimi (VAT, *Insurance Premium Tax*²⁷, *Excise duties*²⁸, *Air Passenger Duty*²⁹, *Landfill Tax*³⁰, *Climate Change*

²⁵ Zob. *Code of Practice 22, Orders for the delivery of documents*, Inland Revenue.

²⁶ Na podstawie materiałów dostępnych na stronie internetowej HM Customs and Excise, www.hmce.gov.uk

²⁷ Obowiązujący od 1 października 1994 r. *insurance premium tax* (IPT) jest podatkiem od premii ubezpieczeniowych, który został ustanowiony jako podatek stosowany w zastępstwie VAT, którego się nie nakłada na usługi finansowe. IPT jest płacony od większości rodzajów ubezpieczeń (ze zwolnieniem dla ubezpieczeń długoterminowych, takich jak ubezpieczenie na życie) według stawki podstawowej w wysokości 5%. W wypadku gdy polisa ubezpieczeniowa jest sprzedawana jako dodatek do innego produktu IPT jest nakładany wg stawki wyższej – 17,5% (tj. podstawowa stawka VAT obowiązująca w Zjednoczonym Królestwie). Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 13.

²⁸ *Excise duties* są nakładane na pięć podstawowych produktów: piwo, wino, wyroby spirytusowe, wyroby tytoniowe oraz paliwa.

²⁹ *Air Passenger Duty* (APD) funkcjonujący od 1 listopada 1994 r. nakładany jest na podróże lotnicze odbywające się z portów lotniczych Zjednoczonego Królestwa. W obecnym roku podatkowym stawka APD od lotów klasą ekonomiczną do państw UE kształtuje się w wysokości 5 £ a od lotów do pozostałych państw – 20 £ (w tym czasie od lotów pierwszą klasą stawki APD wynoszą odpowiednio 10 £ i 40 £). Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 14.

³⁰ *Landfill Tax* został wprowadzony z 1 października 1996 r. i w obecnym roku podatkowym jest nakładany wg. dwóch stawek: niższa w wysokości 2 £ za tonę dotyczy odpadów wywozonych w celu składowania, które są obojętne dla środowiska (tzn. nie powodują degradacji i zanieczyszczeń gruntów) oraz podstawowa w wysokości 15 £ za tonę obejmująca wszystkie pozostałe odpady. Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 14.

*Levy*³¹, *Aggregates Levy*³²) oraz za ewolucję tego rodzaju opodatkowania, a także za pobór wpływów unijnych, regulowanie handlu międzynarodowego.

EL³³ jest odpowiedzialny z kolei za:

- określanie i wprowadzanie strategii ustanawianych w celu zwalczania kluczowych form oszustw podatkowych z zakresu opodatkowania pośredniego, a dotyczących przede wszystkim papierosów, podatku od wartości dodanej i paliw,
- zwalczanie dostaw narkotyków klasy A,
- zajmowanie i sprawowanie pieczy nad majątkami zdobytymi w wyniku działalności przestępczej, egzekwowanie innych zakazów i restrykcji importowych i eksportowych.

Służby EL odgrywają w Wielkiej Brytanii pierwszoplanową rolę w dochodzeniach kryminalnych i działaniach wywiadowczych przeciwko przestępstwom finansowym. Piony służb EL prowadzą działania w zakresie kontroli, wywiadu oraz wykrywania nadużyć zarówno na poziomie narodowym, jak i regionalnym, przy technicznym i strategicznym wsparciu wyspecjalizowanych jednostek.

W swoich działaniach związanych z zapobieganiem przestępstwom C&E koncentruje się m.in. na walce z oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania, ograniczeniu napływu narkotyków klasy A do Wielkiej Brytanii, przeciwdziałaniu przestępstwom finansowym, przemytowi towarów objętych akcyzą (zwłaszcza papierosów, alkoholi i paliw płynnych), walce z pornografią dziecięcą oraz nielegalnemu napływowi na rynek brytyjski chronionych, dzikich zwierząt.

I. Działalność *Large Business Group*³⁴

Szczególne wyzwania dla działalności służb BST z zakresu poboru podatków pośrednich stanowią duże przedsiębiorstwa, przede wszystkim z uwagi na złożoność prowadzonych przez nie działań.

Dla własnych potrzeb C&E definiuje jako duże przedsiębiorstwa (dużych handlowców) te podmioty, których obrót (wyliczany na potrzeby podatku od wartości dodanej) przekracza wysokość 12 mln £.

Po serii badań z zakresu efektywności funkcjonowania BST w obszarze dużych handlowców w roku podatkowym 2000-2001 doszło do reorganizacji służb BST. Obsługa ponad 1.000 największych przedsiębiorstw (dotyczy handlowców, których obrót przekracza wysokość 100 mln £) została ulokowana w *Large Business Group* – dalej LBG. Z kolei prowadzenie spraw pozostałych dużych przedsiębiorstw (w liczbie przekraczającej 1.300) znalazło się

³¹ *Climate Change Levy* (CCL) obowiązuje od 1 kwietnia 2001 i jest nakładana od przemysłowego i komercyjnego wykorzystywania energii, węgla, gazu ziemnego oraz LPG według stawek różniących się w zależności od rodzaju zużytego paliwa. CCL została wprowadzona dla wsparcia finansowo rządowego programu ograniczenia emisji dwutlenku węgla do atmosfery. Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 14.

³² *Aggregates Levy* (AL) jest podatkiem od komercyjnej eksploatacji skał, piasku i żwiru. AL. został wprowadzony w kwietniu 2002 r. w celu redukcji kosztów ochrony środowiska, związanych z eksploatacją kamieniołomów. Zob. S. Adam, J. Shaw, *A Survey of UK Tax System*, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No. 9, str. 14.

³³ Powstanie EL wiąże się z radykalną reorganizacją struktur C&E, w tym także tych odpowiedzialnych za działania kontrolne i dochodzeniowe. EL zostało utworzone w 2001 r. z połączenia *Local Fraud Unit*, do których kierowano sprawy bardziej problematyczne w porównaniu do tych, prowadzonych przez lokalne urzędy VAT oraz *National Investigation Services* – jednostki, do której przekazywano najbardziej znaczące sprawy związane z oszustwami z zakresu działań C&E i którą można było postrzegać jako odpowiednik *Special Compliance Office*. Zob. *Re-organisation of Customs & Excise*, Joint Customs Consultative Committee Information Paper (01) 13.

³⁴ Zob. *HM Customs and Excise: Standard Report 2002-2003, Report by the Comptroller and Auditor General 2002-03*, National Audit Office.

w gestii podgrup nazywanych *Trader Group 6*, funkcjonujących w strukturach *Regional Business Services*.

Najwięksi podatnicy, których sprawami zajmuje się LBG zostali podzieleni w ramach czterech regionów: Londyn, Szkocja/Północ, Południe oraz Centrum/Walia. W strukturach LBG obok tych jednostek działają także *LBG Support Team* oraz *Computer Audit Services*.

Wyróżnikiem pracy LBG jest całościowe podejście do spraw handlowców w przekroju ich różnych struktur handlowych i regionalnych a także poprzez zróżnicowane systemy opodatkowania. Tym samym w strukturach BST działają zespoły, które zajmują się w sposób kompletny sprawami poszczególnych podatników, włączając w to VAT, akcyzy oraz handel międzynarodowy.

Taka działalność LBG wymaga regularnych kontaktów pomiędzy LBG i handlowcami na przestrzeni roku. Indywidualny i pojedynczy kontakt handlowców ze służbami LBG zapewniany jest m.in. przez osoby sprawujące funkcję *National Business Manager*. Osoby te są odpowiedzialne za największych i prowadzących najbardziej złożone interesy handlowców. Sprawami pozostałych handlowców zajmują się pracownicy sprawujący niższe funkcje o mniejszym doświadczeniu zawodowym. Poprzez bliską współpracę z *National Business Manager* handlowcy uzyskują skierowane specjalnie do nich porady oraz wsparcie w zakresie wszystkich spraw dotyczących opodatkowania pośredniego.

II. Działalność kontrolna C&E w zakresie podatku od wartości dodanej

Należy zauważyć, że pomiędzy IR a C&E występuje znacząca różnica w sposobie administrowania poborem podatków im podlegających, ale jeśli chodzi o działania kontrolne to w obu instytucjach są one przeprowadzane w zależności od kompetencji zarówno przez służby specjalistyczne, jak i lokalne urzędy.

Wizyty kontrolne z zakresu opodatkowania VAT są dokonywane przede wszystkim przez pracowników lokalnych urzędów VAT. Kontrola C&E nad VAT uzależniona jest przede wszystkim od bezpośrednich wizyt w przedsiębiorstwach, gdzie rutynowa kontrola polegająca na sprawdzeniu ksiąg rachunkowych i dokumentów wraz z ujawnieniem niezapłaconych podatków może szybko przekształcić się w dochodzenie.

Działania C&E zmierzające do rozwiązania problemów oszustw VAT mają na celu:

- zapewnienie najwyższego poziomu stosowania się podatników do przepisów podatkowych,
- powstrzymanie oszustw w możliwie wczesnej fazie,
- gromadzenie niezapłaconych podatków i związanych z tym kar,
- zagwarantowanie, iż w przyszłości nie dojdzie do ponownych oszustw ze strony tych samych podatników.

Szczególne znaczenie dla tych działań ma uprawnienie urzędników, zajmujących się kwestiami VAT, do wejścia na posesję w odpowiednim czasie i w jakimkolwiek celu związanym z administrowaniem podatkiem od wartości dodanej. W przeciwieństwie do uprawnień urzędników IR, urzędnicy C&E mogą wejść na posesję bez nakazu, jak również mogą dokonać kontroli dóbr podlegających opodatkowaniu. Ponadto jeśli urzędnicy C&E mają uzasadnione podejrzenie o popełnienie oszustwa VAT przez określonego podatnika mogą wystąpić do sędziego (chodzi o sędziego sądu lokalnego – por. ang. *magistrate*) o nakaz upoważniający ich do:

- wejścia na posesję, w razie konieczności przy użyciu siły, w odpowiednim czasie w ciągu 14 dni od momentu wystawienia nakazu;
- zatrzymania wszelkich dokumentów związanych z prowadzoną kontrolą;
- przeszukania wszelkich osób znajdujących się na posesji, z zastrzeżeniem iż kobiety

mogą być przeszukiwane wyłącznie przez kobiety.

Odpowiednie uprawnienia C&E wynikają nie tylko z przepisów *VAT Act*. C&E może bowiem wykorzystywać także prawa ustanowione w *Police and Criminal Evidence Act* oraz w *Customs and Excise Management Act*, w ramach których znajdują się uprawnienia do przeszukiwania posesji i osób, konfiskaty dokumentów i mienia oraz aresztowania.³⁵

Na podstawie powyższego należy stwierdzić, iż służby C&E dysponują szerszymi uprawnieniami od tych, które przysługują IR.

Kontrole C&E z zakresu VAT mogą być prowadzone w jednej z dwóch form: kryminalnej lub sankcji cywilnej.³⁶

Dochodzenia kryminalne są prowadzone w odniesieniu do przestępstw uznanych na kryminalne (w rozumieniu przepisów *VAT Act*). W sprawach takich może chodzić o relatywnie niewielką kwotę VAT, natomiast decydujący jest fakt, iż popełnienie domniemanego oszustwa może podlegać karze pozbawienia wolności. W wypadku tego postępowania potencjalny oskarżony jest przepytany „wraz z pouczeniem” (o konieczności mówienia prawdy przy składaniu wyjaśnień), a samo przesłuchanie jest nagrywane. Następstwem takiego postępowania jest sprawa sądowa, chyba że C&E odstąpi od sprawy na rzecz zawarcia ugody z podatnikiem. W takiej sytuacji podatnik musi liczyć się z zapłatą grzywny, jednak nie trafia do rejestru karnego.

Dochodzenia w których w grę wchodzi sankcje cywilne związane są z działaniami nieuczciwymi uznanymi przepisami *VAT Act* za przestępstwa. W tym wypadku winowajca nie jest narażony na sankcje karne, ale za to jest zobowiązany do poniesienia wysokiej kary grzywny. Potencjalni podejrzani nie są także przesłuchiwać „wraz z pouczeniem”, choć przesłuchania te są zazwyczaj nagrywane. W wypadku tych postępowań podatnik zostaje zachęcany do całkowitego ujawnienia popełnianych nieprawidłowości, co może wpływać na złagodzenie należnej kwoty grzywny.

Należy zauważyć, iż w większości spraw, w celu ukarania oszustw podatku VAT, wykorzystywane są dochodzenia i sankcje cywilne. Aczkolwiek C&E może prowadzić dochodzenia w każdej sprawie w taki sposób, aby ostatecznie postawić oszustów przed sądem to generalnie C&E zmierza do sprawy sądowej przede wszystkim w bardziej poważnych sprawach, których nie dotyczą sankcje cywilne. W szczególności można oczekiwać doprowadzenia przez C&E do sprawy sądowej, kiedy podmiot będzie podejrzany o:

- rozpoczęcie fikcyjnej działalności gospodarczej, specjalnie w celu dokonywania oszustw w ramach systemu podatku VAT,
- celowe wprowadzenie w błąd C&E w trakcie przeprowadzania dochodzenia cywilnego,
- łączenie oszustw podatkowych z innymi rodzajami przestępstw.

C. Współpraca pomiędzy IR oraz C&E

Powierzenie odpowiedzialności za administrowanie podatkami bezpośrednimi i pośrednimi odrębnym instytucjom (IR oraz C&E) wymaga zorganizowania form współpracy i wymiany informacji w zakresie zwalczania wszelkich nieprawidłowości w płaceniu podatków.

Wymianę informacji pomiędzy IR i C&E w celu wsparcia działań obu instytucji w ramach powierzonych im zadań, umożliwiły zapisy sekcji 127 ustawy finansowej 1972 r. Prze-

³⁵ Zob. *Tax investigation series Part VI: H. M. Customs & Excise Investigations*, www.accountingweb.co.uk oraz informacje na temat prawa do prywatności w zakresie prawa urzędników państwowych do wejścia na posesję dostępne na stronie internetowej www.yourrights.org.uk

³⁶ Zob. *VAT investigations*, www.accountancyage.com

pisy te ustanawiają możliwość wymiany informacji tylko między upoważnionymi urzędnikami obu urzędów, w ramach wykonywanych przez nich obowiązków. W praktyce, w strukturach IR, za wymianę informacji oraz współpracę z C&E odpowiedzialny jest mianowany w tym celu urzędnik specjalnych jednostek – *Risk, Intelligence and Analyse Team* (w ramach każdego obszaru działania RIAT).

C&E oraz IR prowadzą także współpracę w ramach nowych jednostek, powołanych na obszarze całego kraju i złożonych z niewielkiej liczby pracowników C&E oraz IR, tworzących grupy ds. szarej strefy (*ang. Shadow Economy team*).³⁷

Należy zauważyć, iż możliwości IR przekazywania informacji finansowych do innych instytucji rządowych i agencji nadzorujących przestrzeganie prawa są mocno ograniczone. Oprócz wymiany informacji z C&E oraz z Ministerstwem ds. Pracy i Emerytur (*Department for Work and Pensions* – dalej DWP), inne instytucje mogą uzyskiwać tylko ściśle określone informacje, dotyczące szczególnych spraw i to na mocy nakazu, co wymaga przedstawienia przez instytucję dowodów potwierdzających podejrzenia, iż IR dysponuje nader użytecznymi informacjami w porównaniu do innych instytucji.

Z drugiej strony, możliwość przekazywania informacji, identyfikujących potencjalne uciekanie przed opodatkowaniem, do IR przez agencje stojące na straży przestrzegania prawa jest znacznie większa. Przepływ informacji następuje głównie z takich agend rządowych jak Narodowa Służba Wywiadu Kryminalnego (*National Criminal Intelligence Service* – dalej NCIS), Narodowa Grupa Kryminalna (*National Criminal Squad*), a także od władz emigracyjnych i policji. O znaczeniu tej współpracy świadczyć mogą liczby dotyczące przekazywania ujawnianych informacji przez NCIS – przykładowo od marca 1999 r. do czerwca 2000 r. do IR przekazano 248 ujawnionych informacji.³⁸

³⁷ Zob. Materiały dostępne na stronie internetowej Inland Revenue, www.inlandrevenue.gov.uk

³⁸ Zob. *Recovering the proceeds of crime. A performance and innovation unit report*, Gabinet Office, 2000.