



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA – 4101-030-01/2014

P/14/013

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice

T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30

lka@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/013 - Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach
Kontrolerzy	1. Piotr Graca, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 91703 z dnia 18 września 2014 r. 2. Magdalena Kisiołek, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 92362 z dnia 24 września 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 1 – 4)
Jednostka kontrolowana	Urząd Kontroli Skarbowej w Katowicach ¹ , ul. Paderewskiego 32 B, 40-282 Katowice.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jacek Przypaśniak, Dyrektor Urzędu. (dowód: akta kontroli str. 5)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W ocenie² Najwyższej Izby Kontroli w kontrolowanym okresie (2012 r. – I półrocze 2014 r.) Urząd planując postępowania kontrolne koncentrował się na zwalczaniu oszustw w podatku od towarów i usług. Prawidłowość stosowania cen transferowych była przedmiotem dwóch z 78 kontroli podatników CIT przeprowadzonych w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego.

Objęte kontrolą postępowania kontrolne oraz karne skarbowe prowadzone były prawidłowo. We wszystkich skontrolowanych sprawach nie stwierdzono przewlekłości, a czas trwania postępowań wynikał z obiektywnie uzasadnionych okoliczności.

Uwagi sformułowano w odniesieniu do sposobu informowania stron postępowań o przyczynach zmiany terminów załatwienia spraw, jednego postępowania zakończonego uchyleniem decyzji i przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia z uwagi na niekompletny materiał dowodowy oraz opóźnień we wszczynaniu postępowań karnych skarbowych.

¹ Zwany dalej „Urzędem”.

² 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.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie podmiotów do postępowania kontrolnego.

Opis stanu
faktycznego

Zarządzeniem Dyrektora Urzędu nr 30/2011 z 31 maja 2011 r. wprowadzono „Procedury typowania podmiotów do postępowań kontrolnych” określające obowiązek uwzględnienia przy typowaniu podmiotów do kontroli:

- wskazań wynikających z zakresu zadań Urzędu określonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej,
- analiz własnych Urzędu (Wydziału Analiz, Planowania i Informatyki),
- wniosków i informacji zewnętrznych, napływających przede wszystkim z organów ścigania.

Przy typowaniu podmiotów do kontroli Urząd nie kierował się kryterium udziału kapitału zagranicznego w spółkach prawa handlowego. Spółki działające z takim udziałem występowały w ogólnej populacji podmiotów kontrolowanych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). W działaniach Urzędu priorytet miały kontrole podatku od towarów i usług, ze szczególnym uwzględnieniem oszustw w obrocie wewnątrzwspólnotowym. Priorytety wynikały z opracowanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej zadań urzędów kontroli skarbowej na poszczególne lata³. Dyrektor Urzędu odpowiadając na pytanie odnośnie sposobu realizacji powyższych zaleceń zawartych w corocznych „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej”, w szczególności w zakresie kontroli rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych przez podmioty powiązane, w celu zapobiegania nielegalnemu transferowi dochodów; wykorzystywaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do nadużyć podatkowych, osiąganiu efektu „tarczy podatkowej” wyjaśnił, że realizowano je poprzez analizę informacji pochodzących ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych, z wykorzystaniem dostępnych baz danych.

Dane o liczbie przeprowadzonych postępowań oraz stwierdzonych nieprawidłowościach (ustaleniach) wskazywały także, że w kontrolach podatników CIT nieprawidłowości ustalane są w mniejszych kwotach niż w kontrolach podatników VAT, a mianowicie:

- w 2012 r. ustalone nieprawidłowości w wyniku 132 kontroli podatku CIT wyniosły razem 5.681,3 tys. zł, a w wyniku 297 kontroli podatku VAT wyniosły 471.941,7 tys. zł,
- w 2013 r. ustalone nieprawidłowości w wyniku 105 kontroli podatku CIT wyniosły razem 3.165,4 tys. zł, a w wyniku 347 kontroli podatku VAT wyliczone je na 641.678,4 tys. zł,
- za I półrocze 2014 r. ustalone nieprawidłowości w wyniku 60 kontroli podatku CIT wyniosły razem 946,9 tys. zł, a w wyniku 200 kontroli podatku VAT wyniosły 322.359,6 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 31 – 52, 67 – 70, 77, 208 - 209)

Postępowania kontrolne podatku CIT w odpowiedzi na zgłoszenia i wnioski innych organów (prokuratur, Policji, Służby Celnej, innych urzędów kontroli skarbowej, Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, itd.) w wybranych okresach wszczynane były następująco:

- w I półroczu 2013 r. zrealizowano 12 (100%) takich wniosków, w jednym przypadku kontrolą objęto spółkę z udziałem kapitału zagranicznego,

³ Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2012 r. (znak KS2/8500/2/MAV/2011) ze stycznia 2012 r., Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2013 r. (znak KS2/8500/6/MAV/2012) z grudnia 2012 r., Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2014 (znak KS2/8500/4/JRS/2013/RD-130943) z grudnia 2013 r.

- w II półroczu 2013 r. wpłynęło 11 wniosków, z których zrealizowano dwa, cztery zwrócono wnioskodawcom (innym urzędom skarbowym), jeden przekazano do komórki kontrolnej w związku z kontrolą w tym podmiocie, trzy przekazano innym organom, jeden przyjęto do planu na przyszły okres - w żadnym przypadku wnioski nie dotyczyły spółek z udziałem kapitału zagranicznego,
- w I półroczu 2014 r. na ogólną liczbę 15 wniosków (w tym jeden dotyczący spółki z udziałem kapitału zagranicznego) cztery pozostawiono do rozpatrzenia w związku prowadzoną kontrolą lub prowadzoną analizą, osiem (w tym wniosek dot. spółki z udziałem kapitału zagranicznego) zwrócono wnioskodawcom, jeden zrealizowano poprzez kontrolę planową, jeden przekazano do wykorzystania w związku z prowadzoną kontrolą, jeden zakwalifikowano do ujęcia w przyszłych planach kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 145 – 151, 203 – 206)

Realizacja wniosków komórek organizacyjnych Urzędu (wydziału zajmującego się analizami i planowaniem, wywiadu skarbowego, komórek kontrolnych) dotyczące podatników CIT przedstawiała się następująco:

- w I półroczu 2013 r. na ogólną liczbę 41 wniosków kontrole przeprowadzono we wszystkich przypadkach, z których 16 dotyczyło spółek z udziałem kapitału zagranicznego,
- w II półroczu 2013 r. na ogólną liczbę 25 wniosków kontrole przeprowadzono we wszystkich przypadkach, z których siedem dotyczyło spółek z udziałem kapitału zagranicznego,
- w I półroczu 2014 r. na ogólną liczbę 44 wniosków kontrole przeprowadzono w jednym przypadku, w 19 przypadkach wnioski wprowadzono do planu, lecz kontroli jeszcze nie wszczęto, a 24 wnioski przyjęto jako propozycje do przyszłych planów; w 44 wnioskach 11 dotyczyło spółek z udziałem kapitału zagranicznego, z których trzy zostały przyjęte do planu na II półrocze 2014 r., a osiem zostało przyjętych do planów kontroli na następne półrocza.

(dowód: akta kontroli str. 145 – 151, 203 – 206)

Opracowując plany kontroli na lata 2012 – 2014 Urząd nie dysponował specjalnymi narzędziami do typowania podmiotów powiązanych. Wydział Analiz, Planowania i Informatyki korzystał z danych dostępnych w zewnętrznych (w tym resortowych) bazach danych takich jak: RemDat, VIES, REGON, WHTAX, ALINA, SERCE. Analiza danych o podatnikach (w tym podatnikach CIT) prowadzona była m.in. z wykorzystaniem narzędzia informatycznego PASW Modeler. Program ten umożliwiał m.in. import danych z różnorodnych baz danych oraz tworzenie rozbudowanych modeli analitycznych z wykorzystaniem metod statystycznych. W wyniku sześciu przeprowadzonych w ww. okresie analiz wyłoniono ogółem 1.432 podmioty (średnio 239 w jednej analizie), których liczba podlegała dalszym zawężeniom na podstawie dodatkowych danych pozyskanych z urzędów skarbowych. W populacji 33 kontroli tzw. pozytywnych (potwierdzających wystąpienie nieprawidłowości) przeprowadzonych w okresie objętym kontrolą, 28 (85%) zostało wskazanych przez ww. Wydział wskutek przeprowadzonych analiz danych pod kątem nieprawidłowości w podatku CIT. Jak wyjaśniła Wicedyrektor Urzędu, działania w zakresie rozpoznawania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania podatkiem dochodowym prowadzone w Urzędzie na podstawie wniosków urzędów skarbowych i „informacji sygnałnych” nie były sformalizowane i nie sporządzano z nich raportów oraz że „Urząd zgłaszał Ministerstwu Finansów zagadnienia dot. prawidłowości i wątpliwości związanych z dokumentacją podatkową, o której mowa w art.9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. O innych nieprawidłowościach czy zagrożeniach nie informowano Ministerstwa Finansów, gdyż nie rozpoznano takich obszarów.”

(dowód: akta kontroli str. 67 – 76, 78, 169, 208 – 212)

W IV kw. 2014 r. planowane jest wszczęcie kontroli w podmiocie działającym z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie stosowania cen transferowych. Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie, pełniący funkcję tzw. centrum kompetencyjnego w zakresie cen transferowych i metod optymalizacji podatkowych, wskazał Urzędowi konkretną spółkę i okres rozliczeniowy do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 169, 208 - 209)

W odniesieniu do spółek działających z udziałem kapitału zagranicznego wystąpił jeden przypadek⁴ nawiązania współpracy międzynarodowej. W 2011 r. wystosowano wniosek za pośrednictwem Biura Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie do administracji podatkowej Wielkiej Brytanii w sprawie udzielenia stosownych informacji w związku z prowadzonym postępowaniem kontrolnym w spółce z udziałem kapitału zagranicznego. Strona brytyjska po 14 miesiącach udzieliła odpowiedzi, która okazała się niewystarczająca, gdyż na wiele pytań nie udzielono odpowiedzi. Potencjalne nieprawidłowości nie potwierdziły się w wyniku powyższych działań. Zagraniczna administracja podatkowa ograniczyła się do wystosowania zapytania do brytyjskiego podatnika i biernego oczekiwania na jego odpowiedź. Oczekiwanie na odpowiedź administracji zagranicznej było przesłanką zawieszenia postępowania kontrolnego.

W ocenie kierownictwa Urzędu, rozwiązania prawne dotyczące współpracy administracji podatkowych były wystarczające, a ww. przykład współpracy nie daje możliwości jednoznacznej oceny współpracy międzynarodowej.

(dowód: akta kontroli str. 169, 192 – 193, 208-209)

Z listy największych 70 firm w Polsce⁵ we właściwości Urzędu było 8 spółek (w tym jedna podatkowa grupa kapitałowa), z których w zakresie CIT skontrolowano dwie (tj. 25%). Obydwie kontrole były pozytywne – w jednym przypadku w wyniku kontroli nastąpiła korekta i wpłata zobowiązań podatkowych wynosząca łącznie z odsetkami 26,1 tys. zł, w drugim przypadku organ skorygował dochód bez zwiększania zobowiązań, gdyż podmiot korzystał ze zwolnień podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 6 – 7, 159)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że działalność Urzędu w zakresie typowania podmiotów do kontroli skarbowych realizowana była z uwzględnieniem priorytetów w zakresie zwalczania oszustw w podatku od towarów i usług oraz napływających zgłoszeń innych organów i analiz własnych dotyczących podatników CIT. Urząd nie dysponował wyspecjalizowanym narzędziem do typowania podmiotów powiązanych. Dokonując wskazań podmiotów Urząd wykorzystywał narzędzia informatyczne do przetwarzania danych pozyskiwanych z szeregu dostępnych zbiorów.

2. Postępowania kontrolne, jakość wydawanych rozstrzygnięć.

Opis stanu faktycznego

2.1. W okresie 2012-I półrocze 2014 r. Urząd przeprowadził łącznie 297 kontroli CIT (z tego 132 w 2012 r., 105 w 2013 r. i 60 w I półroczu 2014 r.), w tym 78 kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego (z tego po 28 w 2012 r. i 2013 r. oraz 22 w I półroczu 2014 r.). Liczba kontroli CIT niezakończonych na dzień 30 czerwca 2014 r. wyniosła 34, w tym 5 kontroli prowadzonych było w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego. Ogółem w badanym okresie Urząd przeprowadził 1.455 kontroli, w tym w 2012 r. – 552, w 2013 r. – 611, w I półroczu 2014 r. – 292. Za trzy kwartały 2014 r. liczba kontroli wyniosła 437.

⁴ Ogółem wystosowano 75 wniosków o wymianę informacji, dotyczących przede wszystkim osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

⁵ Na podstawie publikacji dziennika Rzeczpospolita - Europa 500 największych firm Europy Środkowo-Wschodniej.

Wskaźnik skuteczności kontroli CIT⁶ kształtował się następująco: 72,0% w 2012 r., 65,7% w 2013 r. i 76,7% w I półroczu 2014 r. Wskaźnik skuteczności kontroli CIT w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego malal i wyniósł: 71,4% w 2012 r., 67,9% w 2013 r. i 63,6% w I półroczu 2014 r.

W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego dwie kontrole prawidłowości stosowania cen transferowych⁷ (w tym jedna niezakończona na dzień 30 czerwca 2014 r.), pięć kontroli prawidłowości stosowania innych form optymalizacji podatkowej (w tym jedna niezakończona na dzień 30 czerwca 2014 r.) i jedenaście kontroli zasadności wykazywania strat z prowadzonej działalności gospodarczej (w tym dwie niezakończone na dzień 30 czerwca 2014 r.). Ponadto w tym okresie Urząd przeprowadził jedną kontrolę podmiotu z udziałem kapitału zagranicznego, który otrzymał zwolnienie z podatku dochodowego na podstawie ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym⁸ oraz dziesięć kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego prowadzących działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych. We właściwości Urzędu był jeden podmiot z udziałem kapitału zagranicznego prowadzący działalność jako sieci handlowe oraz występował jeden bank z takim udziałem (nie objęto ich kontrolą w latach 2012 – 2014).

(dowód: akta kontroli str. 8 – 10, 213, 215, 220, 251 – 253)

Spośród 78 kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w przypadku 33 kontroli stwierdzono nieprawidłowości. Sześć z tych kontroli zakończono decyzją, jedną zakończono decyzją oraz korektą dotyczącą części stwierdzonych nieprawidłowości, 19 zakończono korektami zobowiązań CIT, siedem zakończono zmniejszeniem dochodu lub straty bez zmiany zobowiązania podatkowego. W wyniku tych kontroli wydano siedem decyzji na łączną kwotę 1.414,7 tys. zł (z tego dwie decyzje w łącznej wysokości 1.156,6 tys. zł zostały uchylone w postępowaniu odwoławczym) oraz 20 podatników złożyło korekty deklaracji podatkowych⁹ na łączną kwotę 465,1 tys. zł (z tego w jednym przypadku złożono ponowną korektę zmniejszając zobowiązanie podatkowe o 55,0 tys. zł, a prawidłowość tych działań Urząd weryfikował podejmując ponownie czynności kontrolne). Kwota dokonanych wpłat wraz z odsetkami z tytułu uszczupień w podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰ wyniosła łącznie 978,0 tys. zł, z tego 386,0 tys. zł z decyzji pokontrolnych oraz 591,0 tys. zł z korekt deklaracji podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 11, 178 – 188)

Szczegółowym badaniem objęto łącznie 20 z 33 postępowań dotyczących spółek z udziałem kapitału zagranicznego¹¹, w tym:

- siedem postępowań kontrolnych zakończonych decyzją, co stanowiło 100% takich przypadków,

⁶ Liczony jako relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli.

⁷ Przesłankami wytypowania pierwszego podmiotu było m.in. ponoszenie straty przy równoczesnym niezłożeniu sprawozdań finansowych, działalność we wrażliwej branży i zarząd sprawowany przez obcokrajowca. W drugim przypadku wykazywanie straty oraz wysokiego dochodu w roku wcześniejszym i działanie w grupie spółek powiązanych.

⁸ Dz. U. Nr 60 poz. 253 ze zm.

⁹ Co skutkowało wydaniem przez organ tzw. wyniku kontroli.

¹⁰ W systemie służącym do ewidencjonowania kontroli (KARTA) nie było możliwości rozdzielenia kwoty wpłat na należność główną i odsetki.

¹¹ Co stanowiło 60,6% kontroli pozytywnych oraz 25,6% wszystkich kontroli podatku CIT.

- 11 (z ogółem 19-tu) postępowań kontrolnych, w wyniku których podmioty z udziałem kapitału zagranicznego złożyły korekty deklaracji podatkowych na największe kwoty, co stanowiło 55% przypadków,
- dwa (z siedmiu) postępowania kontrolne, w wyniku których zmniejszono wysokość straty, co stanowiło 29% takich spraw.

W jednej badanej sprawie postępowanie kontrolne zakończyło się w terminie określonym w art. 139 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹², tj. nie później niż dwa miesiące od wszczęcia postępowania. W pozostałych 19 sprawach postępowanie kontrolne trwało od 62 do 312 dni¹³ (średnio 138 dni). Głównymi przyczynami przedłużenia postępowań były m. in. wszczęcie kontroli podatkowej, a więc obowiązek sporządzenia protokołu kontroli wraz z zapewnieniem podatnikowi terminu 14 dni na wniesienie zastrzeżeń lub wyjaśnień, konieczność zapewnienia stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego w postępowaniu kontrolnym (oprócz siedmiu dni czynność ta wiąże się doręczeniem stronie stosownego postanowienia). W pojedynczych przypadkach niedotrzymanie terminu załatwienia sprawy wynikało także dodatkowo z konieczności przeanalizowania dokumentacji w związku z korektą deklaracji za poprzedni (nieobjęty kontrolą) rok podatkowy, konieczności przebadania dodatkowej dokumentacji w sprawie, wniesienia zastrzeżeń przez stronę do protokołu kontroli, oczekiwania na uzupełnienie przez podatnika dokumentacji zagranicznej wraz z jej tłumaczeniem oraz jej obszerności.

Czas trwania kontroli podatkowych prowadzonych w ramach postępowań kontrolnych nie przekraczał limitów, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹⁴. Średnio wyniósł on 23 dni.

Ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości znalazły w całości potwierdzenie w decyzjach wymiarowych oraz złożonych przez podatników korektach. W badanej próbie spraw nie wystąpiły przypadki odmiennego podejścia organu w podobnych sprawach.

W wyniku jednej kontroli cen transferowych stwierdzono, że spółka fakturując transakcje ze spółką powiązaną nie uwzględniła ich w deklaracji CIT. Wartość nieprawidłowości wyniosła 270 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 229 – 289, 251 – 253)

Spośród dwóch uchylonych decyzji w toku postępowania odwoławczego w jednym przypadku organ odwoławczy uchylił decyzję i umorzył postępowanie, gdyż nie podzielił poglądu kwestionującego wydatki ponoszone na badania i rozwój technologiczny uznając, że miały one związek w wykonywaniem usług na rzecz podatnika. Organ odwoławczy zarzucił naruszenie art. 210 Ordynacji podatkowej w związku z art. 124 tej ustawy w zakresie interpretacji umów zawartych przez podatnika w odniesieniu do stanu prawnego wynikającego z umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania. Drugi przypadek został szczegółowo opisany w dalszej części niniejszego wystąpienia.

Żadna ze stron nie skierowała sprawy do sądu administracyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 101 – 137, 229 – 231, 235 – 237)

W badanej próbie zobowiązania podatkowe wymierzone decyzjami na łączną kwotę 258,2 tys. zł oraz wynikające ze złożonych korekt deklaracji podatkowych w łącznej

¹² Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm. (zwana dalej Ordynacją podatkową).

¹³ W sześciu przypadkach od 62 do 90 dni, w dwóch przypadkach od 91 do 120 dni, w pięciu przypadkach od 121 do 150 dni, w dwóch przypadkach od 151 do 180 dni, w trzech przypadkach od 211 do 265 dni i w jednym przypadku 312 dni.

¹⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 672 ze zm. (zwana dalej ustawą o swobodzie działalności gospodarczej).

wysokości 393,6 tys. zł zostały w całości uregulowane, a łączna kwota wpłat obejmujących odsetki na dzień wpłaty wyniosła 953,7 tys. zł (z tego 386,0 tys. zł z decyzji i 567,7 tys. zł z korekt deklaracji).

(dowód: akta kontroli str. 6 - 8)

2.2. W okresie objętym kontrolą 38 pracowników Urzędu wzięło udział w szkoleniach dotyczących:

- transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi (ogółem 16 osób, w tym siedem przeszkolono w 2011 r., sześć w 2012 r., dwie w 2013 r. oraz jedną w 2014 r.),
- metod optymalizacji podatkowej – jednego pracownika przeszkolono w 2012 r.,
- stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (ogółem dziewięć osób, w tym pięć przeszkolono w 2011 r., dwie w 2012 r., dwie w 2014 r.),
- form współpracy z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych (ogółem 10 osób, w tym dwie przeszkolono w 2011 r., pięć w 2012 r., dwie w 2013 r. i jedną w 2014 r.),
- cen transferowych – dwie osoby przeszkolono w 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 55 – 60)

Zagadnienie podnoszenia wiedzy o transakcjach zawieranych między podmiotami powiązanymi, w tym wypracowania ramowej instrukcji działania w sprawach cen transferowych przez poszczególne urzędy na podstawie dobrych praktyk, były przedmiotem podjętych w II i III kw. 2014 r. działań Ministerstwa Finansów. Urząd w ramach tego procesu skierował pracownika do kontaktu z zespołem powołanym w Departamencie Kontroli Skarbowej oraz przygotował i przekazał informację o doświadczeniach kontrolnych w tym obszarze, m.in. dotyczących obserwacji związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej wynikających z kontroli cen transferowych.

(dowód: akta kontroli str. 25 – 30)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

2.3.1. W objętej kontrolą próbie 20 postępowań kontrolnych w pięciu postępowaniach Dyrektor Urzędu wydał 6 postanowień wyznaczających nowe terminy ich zakończenia, w których przyczyny niezakończenia sprawy określono w następujący sposób: „Z uwagi na konieczność zachowania terminów proceduralnych na późniejszym etapie postępowania kontrolnego (...)”. Postanowienia zaaprobował Naczelnik Pierwszego Wydziału Kontroli Podatkowej, a podpisał Wicedyrektor Urzędu nadzorujący postępowania prowadzone w Ośrodku Zamiejscowym w Częstochowie. Na moment wydania postanowień możliwe było wskazanie obiektywnych przyczyn niezakończenia spraw w terminie dwóch miesięcy. Okazana dokumentacja czterech postępowań wskazywała, że niezakończenie postępowań w terminie dwóch miesięcy spowodowane były m. in. oczekiwaniem na ewentualne zastrzeżenia do protokołów z czynności kontrolnych oraz dokonaniem przez podatnika korekty deklaracji i wpłaty, gdyż dopiero po powyższych czynnościach lub upływie 7-dniowego terminu na ich dokonanie możliwe było zakończenie postępowania decyzją bądź wynikiem kontroli. W kolejnym przypadku wydłużenie postępowania wynikało z przerwy świątecznej w działalności kontrolowanej firmy i zaangażowania inspektora w inne czynności kontrolne.

(dowód: akta kontroli str. 138 – 144)

Naczelnik 1. Wydziału Kontroli Podatkowej nie udzielił wyjaśnień odnośnie powodów nierzetelnego określenia w postanowieniach przyczyn niedotrzymania terminu, w sytuacji gdy obowiązek ich podania stronie wynikał z art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej.

Wicedyrektor Urzędu wyjaśnił natomiast, „...iż istotnie w powołanych postanowieniach wyznaczających nowy termin załatwienia sprawy nie podano sensu stricto przyczyn niedotrzymania terminu, podając w zamian przyczyny wskazania nowego terminu w postaci „konieczności zachowania terminów proceduralnych na późniejszym etapie postępowania”. Podanie w uzasadnieniu kwestionowanych postanowień ww. przesłanki jako okoliczności przyszłej związanej z prawami podatnika stanowi realizację drugostronnego obowiązku organu kontroli skarbowej załatwienia sprawy we wskazanym terminie.” (...) „Tak sformułowane uzasadnienia z jednoczesnym wskazaniem konkretnych terminów załatwienia sprawy były w pełni akceptowalne przez strony postępowania, czego wyrazem był brak ponagieł organu oraz skarg na jego bezczynność.”

(dowód: akta kontroli str. 99 – 100, 160 – 166, 200)

Zdaniem NIK, podanie powyższych okoliczności, odnoszących się do obowiązku dochowania przez organ w przyszłości terminów związanych z prawami strony, nie stanowiło należytego wypełnienia obowiązku określonego w art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, polegającego na wskazaniu rzeczywistej i uzasadnionej przyczyny opóźnienia.

2.3.2. NIK zwraca również uwagę, że w jednym przypadku organ odwoławczy uchylił decyzję z uwagi na niekompletny materiał dowodowy zgromadzony w toku postępowania prowadzonego w pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Urząd po ponownym rozpatrzeniu sprawy nie stwierdził nieprawidłowości w kontrolowanym podmiocie i zakończył postępowanie wynikiem kontroli. W ocenie organu odwoławczego Urząd naruszył zasady art. 120, art. 122, art. 180 § 1 art. 181, art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej przy ocenie materiału dowodowego, tj. m.in. nie podjął wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym oraz nie zebrał i w sposób wyczerpujący nie rozpatrzył całego materiału dowodowego.

(dowód: akta kontroli str. 127 – 137)

Ocena częściowa

Postępowania kontrolne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych prowadzone były zgodnie z obowiązującymi procedurami. Ustalenia kontroli znalazły potwierdzenie w decyzjach wymiarowych i korektach deklaracji złożonych przez podatników. Zjawisko transferu dochodów było przedmiotem dwóch z 78 kontroli podatników CIT przeprowadzonych w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego.

3. Wnioskowanie o dokonanie zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

Opis stanu faktycznego

W przypadku siedmiu decyzji objętych badaniem nie stwierdzono zaległości w regulowaniu zobowiązań podatkowych (dwie decyzje zostały uchylone przez organ drugiej instancji, a w pozostałym zakresie zobowiązania wynikające z tych decyzji zostały uregulowane w całości). Łączna wartość wpłat z tytułu podatku CIT wyniosła 393,6 tys. zł (w tym kwota decyzji 258,2 tys. zł, w pozostałej części odsetki naliczone przez podatników do dnia zapłaty). W powyższych przypadkach Urząd nie wnioskował o dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku kontrolowanych podmiotów, gdyż nie zaistniały przesłanki określone w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej.

W 11 postępowaniach, w których podatnicy złożyli korekty pokontrolne zobowiązania z nich wynikające zostały zapłacone.

Zdaniem NIK, w badanych sprawach Urząd prawidłowo ocenił, że nie wystąpiły przesłanki do wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 6, 7)

Ocena częściowa

W sprawach objętych kontrolą nie wnioskowano o dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku kontrolowanych podmiotów, gdyż nie zaistniały przesłanki określone w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej.

4. Prowadzenie postępowań karnych skarbowych.

Opis stanu
faktycznego

Na podstawie dokumentacji dotyczącej pięciu postępowań kontrolnych zakończonych wydaniem decyzji¹⁵ stwierdzono, że we wszystkich przypadkach zebrany materiał wskazywał na popełnienie czynów zabronionych z kodeksu karnego skarbowego. We wszystkich pięciu sprawach wnioski w sprawie karnej skarbowej składane były bez zbędnej zwłoki do Oddziału Postępowań Przygotowawczych w Urzędzie w terminie od dziewięciu do 57 dni (średnio 34 dni) od daty wydania decyzji. W czterech sprawach zostało wszczęte postępowanie przygotowawcze. W jednej sprawie kwota uszczuplenia nie przekroczyła ustawowego progu, o którym mowa w art. 53 § 6 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹⁶, w związku z tym sprawca czynu podlegał karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Karalność tego wykroczenia ustala przed podjęciem kontroli skarbowej w spółce, a tym samym przed dniem złożenia wniosku w sprawie karnej¹⁷.

W dwóch sprawach sprawcy czynów zabronionych zostali ukarani. W obu przypadkach sąd udzielił zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za niepobranie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, co stanowiło przestępstwo skarbowe z art. 78 § 2 kks. Osoby odpowiedzialne za ww. przestępstwo zostały ukarane grzywnami w łącznej wysokości 6,5 tys. zł¹⁸.

Na dzień zakończenia kontroli NIK dwa postępowania były w toku.

(dowód: akta kontroli str. 63 – 66, 223 – 224)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że w trzech¹⁹ z pięciu badanych spraw wszczęcie przez Oddział Postępowań Przygotowawczych postępowania karnego skarbowego nastąpiło dopiero po upływie 288, 249 i 461 dni od daty złożenia wniosku, w tym w dwóch ostatnich przypadkach postępowanie wszczęto dopiero w trakcie czynności kontrolnych prowadzonych w Urzędzie przez NIK.

¹⁵ Z siedmiu kontroli zakończonych wydaniem decyzji wyłączono dwa przypadki uchylenia decyzji.

¹⁶ Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm. (zwana dalej kks).

¹⁷ Karalność wykroczenia ustala z dniem 31 grudnia 2011 r., a wniosek w sprawie karnej został złożony 28 września 2012 r. W związku z tym, organ dochodzenia w Urzędzie uznał zgodnie z art. 17 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89 poz. 555 ze zm.), że brak było podstaw do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w niniejsze sprawie.

¹⁸ W pierwszym przypadku mandat wyniósł 3,5 tys. zł za uszczuplenie w wysokości 180,9 tys. zł, w drugim przypadku mandat wyniósł 3,0 tys. zł za uszczuplenie w wysokości 40,0 tys. zł.

¹⁹ Dotyczy to postępowań kontrolnych zakończonych decyzjami: UKS2493/W1P1/42/51/12/14/029 z dnia 1 sierpnia 2012 r., UKS2493/W1P1/42/21/13/20/029 z dnia 9 lipca 2013 r. oraz UKS2493/W1P1/42/127/12/48/029 z dnia 15 maja 2013 r. i UKS2493/W1P1/42/127/12/52/029 z dnia 3 czerwca 2013 r.

Kierownik Oddziału Postępowań Przygotowawczych wyjaśniła, że „w pierwszej kolejności wszczynane były postępowania przygotowawcze, które z uwagi na wagę i złożoność sprawy wymagają bardzo dużego nakładu pracy oraz te, w których zobowiązania podatkowe przedawniają się z końcem roku kalendarzowego”. Wyjaśniła także, że oprócz prowadzonych na bieżąco postępowań, zakres obowiązków pracowników Oddziału obejmuje również monitorowanie zawieszonych postępowań, wykonywanie czynności procesowych w innych sprawach zleconych w ramach pomocy prawnej i występowanie przed sądem jako oskarżyciel.

Oceniając badany obszar NIK uwzględniła fakt, że w żadnej z trzech spraw nie wystąpiło ryzyko przedawnienia karalności czynów, gdyż w pierwszym przypadku postępowanie karne skarbowe zakończyło się przed przedawnieniem karalności za przestępstwo skarbowe, a wcześniej ustało zagrożenie przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec jego zapłaty. W dwóch kolejnych sprawach, w których postępowania karne skarbowe były w toku na dzień zakończenia kontroli NIK, terminy przedawnienia karalności czynów upływają odpowiednio 31 grudnia 2015 r. (podjęte czynności dodatkowo wydłużyły go do 2020 r.) oraz 31 grudnia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 63 – 66, 223 – 224, 98, 154 – 155)

Ocena częściowa

Objęte kontrolą postępowania karne skarbowe były prowadzone prawidłowo. W żadnej z tych spraw nie wystąpiło ryzyko przedawnienia karalności czynów.

IV. 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 z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli²⁰ kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Katowicach.

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.

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.

Katowice, dnia 8 grudnia 2014 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler
Piotr Graca
gł. specjalista kontroli państwowej**

²⁰ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm. (zwana dalej ustawą o NIK).

