



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Katowicach

LKA – 4101-030-02/2014

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. Mieczysław Handzel, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 92358 z dnia 23 września 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Aleksander Górniak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 92394 z dnia 23 października 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Drugi Śląski Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej ¹ , ul. Warszawska 45, 43-300 Bielsko-Biała.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Janusz Kapica, Naczelnik Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej ² . (dowód: akta kontroli str. 6)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia³, że w kontrolowanym okresie (lata 2012 - I półrocze 2014 r.) prawidłowo prowadzone były kontrole oraz postępowania podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁴ podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Nie dopuszczono do przedawnienia karalności ujawnionych czynów zabronionych. Urząd podejmował także prawidłowe działania w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych. W przeprowadzonych kontrolach w zakresie podatku CIT Urząd koncentrował się na badaniu zasadności wykazywania strat z prowadzonej działalności gospodarczej, natomiast nie kontrolował prawidłowości stosowania cen transferowych i stosowania innych form optymalizacji podatkowej. Działania Urzędu koncentrowały się na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie podmiotów do kontroli.

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą liczba zarejestrowanych w Urzędzie podatników podatku CIT systematycznie malała. Według stanu na koniec 2011 r. liczba podatników

¹ Zwany dalej „Urzędem”.

² Zwany dalej „NUS” lub „Organem podatkowym”.

³ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

⁴ Zwanym dalej: „CIT”.

ogółem wynosiła 2.506, w tym z udziałem kapitału zagranicznego 2.373 (94,7%), a na koniec czerwca 2014 r. wynosiła odpowiednio 2.383 i 2.259 (94,8%) podatników. Tym samym nastąpił jej spadek ogółem o 4,9%, a w przypadku podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego spadek o 4,8%, tj. o 114 podmiotów. Przyczyną spadku liczby podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego było w 78 przypadkach wyrejestrowanie podatnika spowodowane zmianą właściwego organu podatkowego (zmiana siedziby, utrata statusu spółki z kapitałem zagranicznym). W pozostałych 36 przypadkach spadek liczby zarejestrowanych w Urzędzie podmiotów związany był z zakończeniem przez nie działalności gospodarczej (wykreślenie z Krajowego Rejestru Sądowego⁵).

(dowód: akta kontroli str. 8, 11-15, 179)

Ogółem wpływy od podatników do Urzędu z tyt. podatku CIT w latach 2011 – 2013 malały i wynosiły 1.361.610,6 tys. zł w 2011 r. i 702.501,5 tys. zł w 2013 r. (spadek o 48,4%). W pierwszym półroczu 2014 r. wpływy z podatku wyniosły 433.984,7 tys. zł i były wyższe od wpływów w analogicznym okresie roku 2013 o 18,5%. Przyczyną spadku wpływów podatkowych była likwidacja podmiotów generujących najwyższe wpływy, brak wpłat zaliczek na poczet podatku przez trzy podmioty, które dotychczas wykazywały najwyższe dochody oraz wykazanie w 2012 r. straty podatkowej przez jeden podmiot i w konsekwencji zwrot nadpłaconego podatku w wys. 23.264,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 9, 37-38)

Jednocześnie kwota zaległości podatkowych netto⁶ z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych wzrastała z 5.163,6 tys. zł w 2011 r. do 8.421,9 tys. zł w 2013 r., tj. o 3.258,3 tys. zł (o 63,1%). Przyczyną wzrostu zaległości w ww. okresie było złożenie przez jeden podmiot w grudniu 2013 r. błędnego zeznania rocznego CIT-8, wskazującego na jego zadłużenie w wys. 3.581,4 tys. zł, które w styczniu 2014 r. zostało skorygowane o tę samą kwotę. Natomiast za I półrocze 2014 r. zaległości podatkowe netto wynosiły 7.900,2 tys. zł i w odniesieniu do I półrocza 2013 r. wzrosły o 2.121,9 tys. zł (o 36,7%), co wynikało z dokonanych przypisów przez organ podatkowy w wydanych decyzjach oraz nieterminowego uiszczenia należności przez podatników⁷.

W badanym okresie relacja zaległości podatkowych w stosunku do wpływów z CIT rosła i przedstawiała się następująco: na koniec 2011 r. – 0,4%, 2012 r. – 0,6%, 2013 r. – 1,2% i na koniec pierwszego półrocza wynosiła 1,8%. Wzrost relacji zaległości podatkowych w stosunku do wpływów był pochodną przyczyny spadku wpływów z tytułu CIT.

(dowód: akta kontroli str. 9, 76-78)

Liczba podatników, którzy złożyli zeznania podatkowe za poszczególne lata okresu 2011 r. – 2013 r. wynosiła odpowiednio: 2.137, 2.180 i 2.152, w tym liczba podatników, którzy w złożonych zeznaniach wykazali podatek należny kształtowała się odpowiednio: 1.033 (48,3% złożonych zeznań podatkowych), 1.053 (48,3%) i 1.098 (51,0%).

(dowód: akta kontroli str. 10, 180)

⁵ Zwanego dalej „KRS”.

⁶ Zaległości netto to należności, których termin płatności minął i mogą być egzekwowane. Nie należą do nich zaległości płatne w ratach (jeżeli termin spłaty raty nie minął), odroczone (w przypadku gdy odroczony termin płatności nie minął), kwoty objęte wstrzymaniem wykonania decyzji na mocy postanowienia organu podatkowego, sądu administracyjnego lub odrębnych przepisów oraz zaległości objęte postępowaniem ugodowym, układowym lub restrukturyzacyjnym.

⁷ Największy wpływ na wzrost zaległości podatkowych na koniec czerwca 2014 r. miała zaległość jednego podmiotu, który nie uregulował na dzień 30 czerwca 2014 r. należności w wysokości 1.163,0 tys. zł.

W okresie objętym kontrolą podstawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosiła 19%. Uzyskana przez Urząd efektywna stawka podatkowa⁸ ogółem w badanym okresie malała z 12,2% w 2011 r. do 9,7% w 2013 r. W przypadku podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego efektywna stawka podatku była niższa i również malała, odpowiednio z poziomu 10,1% w 2011 r. do 8,8% w 2013 r. Jedynie w przypadku podmiotów finansowych⁹ efektywna stawka podatku dochodowego była zbliżona do stawki podstawowej i wynosiła 16,9% w latach 2011 i 2013 oraz 18,9% w 2012 r. Zgodnie z wyjaśnieniami NUS bezpośredni wpływ na wysokość efektywnej stawki podatkowej miały m.in.:

- odliczenia określone w art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰, w którym ustawodawca zawarł katalog dochodów wolnych od podatku. W 2013 r. w stosunku do 2011 r. liczba podmiotów działających w Specjalnej Strefie Ekonomicznej¹¹ wzrosła o dziewięć podmiotów, tym samym kwota odliczeń wzrosła o 160.600,0 tys. zł (wzrost o ok. 15,0% w stosunku do roku 2011),
- odliczenia w zakresie tzw. „ulgi biokomponentowej”, wynikające z treści art. 19a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 kwietnia 2011 r. Możliwość powyższego odliczenia od podatku dochodowego uzyskał jeden podmiot, przy czym wykorzystanie ulgi biokomponentowej za 2011 r. wyniosło 11.117,1 tys. zł, a za 2013 r.: 17.406,0 tys. zł,
- odliczenia wynikające z przepisów nieobowiązującej już ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym¹². Ustawa ta m.in. wprowadziła zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie indywidualnych decyzji Ministra Finansów do wysokości wartości transakcji nabycia lub objęcia udziałów albo akcji przez podmioty zagraniczne. O przyznanie ulgi przez Ministra Finansów na podstawie art. 23 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym mogły się ubiegać wszystkie spółki z udziałem kapitału zagranicznego, spełniające określone w tych przepisach warunki, m.in. takie jak: prowadzenie działalności w rejonach o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym, wdrożenie nowych rozwiązań technologicznych w gospodarce narodowej lub eksport produkcji co najmniej w 20% ogólnej wartości sprzedaży. Wśród podatników pozostających we właściwości Urzędu ze zwolnienia na podstawie indywidualnej decyzji Ministra Finansów z dnia 22 marca 1996 r. korzystała jedna spółka. W okresie objętym kontrolą spółka wykazała w poz. 57 informacji CIT-8/0 następujące wartości: za 2011 r. - 25.323,5 tys. zł, 2012 r. - 35.503,6 tys. zł, 2013 r. - 31.682,5 tys. zł. Łącznie 92.509,6 tys. zł

(dowód: akta kontroli str. 11-12, 181-183)

2. Analizie poddano 30 podatników uzyskujących największe przychody, w tym 21 z udziałem kapitału zagranicznego, wybranych wg kryterium wielkości przychodów wykazanych w latach 2012 i 2013. Wśród tych przedsiębiorstw, tylko jeden był podmiotem finansowym, który w 2013 r. wykazał stratę w wys. 98,0 tys. zł.

⁸ Liczona jako stosunek podatku należnego do dochodu przed odliczeniami.

⁹ We właściwości terytorialnej Urzędu, w przypadku przedsiębiorstw finansowych brak było podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego.

¹⁰ Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm. zwana dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”.

¹¹ Zwanej dalej „SSE”.

¹² Dz. U. z 1991 r. Nr 60, poz. 253 ze zm. zwana dalej „ustawą o spółkach z udziałem zagranicznym”, uchylonej z dniem 1 stycznia 2001 r. a w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i od wynagrodzeń ma zastosowanie do dochodów osiągniętych przed 1.01.1992 r. (Dz.U.1991 nr 80 pod. 350). Art. 42 ustawy został uchylony ustawą z dnia 1 marca 2002 r, Dz. U. 2002 nr 25, poz. 253 (art. 80 ust. 2) z dniem 1 kwietnia 2002 r.

Podatek należny w 2012 r. wykazało 21 przedsiębiorstw, w tym 15 z udziałem kapitału zagranicznego, natomiast stratę wykazało siedem, a dwa skorzystały z ulg podatkowych. Łączny wykazany przez ww. podatników podatek wynosił 481.865,0 tys. zł, z czego 171.267,0 tys. zł przypadało na podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Pięć podmiotów, w tym dwa z udziałem kapitału zagranicznego, w zeznaniu za 2012 r. odliczyło straty z lat ubiegłych.

W 2013 r. podatek należny wykazały 23 przedsiębiorstwa, w tym 18 z kapitałem zagranicznym, natomiast stratę wykazały cztery, a trzy skorzystały z ulg podatkowych. Łączny wykazany podatek wyniósł 231.065,0 tys. zł, w tym 132.050,0 tys. zł wykazały przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego. Zmniejszenie się wykazanego łącznego podatku dochodowego w 2013 r. w stosunku do 2012 r. w wysokości 250.800,0 tys. zł spowodowane było m.in. przez stratę poniesioną przez jeden podmiot, który w 2012 r. wykazał podatek należny w wys. 250.989 tys. zł. Spadek wysokości wykazanego w 2013 r. podatku należnego przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego o 39.217,0 tys. zł był m.in. spowodowany likwidacją jednej spółki, która w zeznaniu za 2012 r. wykazała podatek należny w wys. 48.253,0 tys. zł. Osiem podmiotów, w tym cztery z udziałem kapitału zagranicznego, w zeznaniu za 2013 r. odliczyło straty z lat ubiegłych.

(dowód: akta kontroli str. 22-25)

W okresie objętym kontrolą, Urząd przeprowadził kontrolę w zakresie CIT u jednego podatnika z udziałem kapitału zagranicznego¹³, spośród ww. 30 podatników. Przyczyną kontroli było złożenie korekty przez podatnika, a efektem kontroli było zmniejszenie wysokości nadpłaty o 515,5 tys. zł (o 26,9%). Ponadto u pięciu podatników, z 30 osiągających najwyższe przychody, w tym w czterech z udziałem kapitału zagranicznego Urząd Kontroli Skarbowej przeprowadził w latach 2010 – 2013 kontrole w zakresie CIT. NUS fakt nieprzeprowadzenia kontroli podatkowej w zakresie CIT u pozostałych 23 podatników tłumaczył tym, że:

„(...) 29 Spółek uzyskało niską punktację w ramach ryzyka Obszar nr 2 wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich, co stanowi 97% w obrębie przedmiotowej populacji; 20 podmiotów objęto kontrolami podatku od towarów i usług¹⁴ w ramach planów kontroli zwrotów podatku VAT, co stanowi 67% tej grupy podmiotów; 60% podmiotów działa w SSE - bieżący monitoring pomocy publicznej dla tej grupy podmiotów w Dziale Postępowania Podatkowych prowadziła komórka PP-2 (obecnie zadanie w SW), m.in. dla celów sprawozdania o pomocy publicznej, Samodzielny Referat Analiz i Planowania (AP) przeprowadził rozbudowaną analizę w tej grupie podmiotów; 28 podmiotów było poddanych analizie w AP, co stanowi 93% wskazanych podmiotów; (...); w jednym podmiocie przeprowadzono kontrolę w zakresie CIT w 2010 r. weryfikując w ramach tej kontroli rozliczenie za 4 kolejne lata.”

Ponadto, NUS wskazał w tym zakresie m.in. na:

- ograniczenia dotyczące czasu trwania kontroli wynikające z uregulowań zawartych w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹⁵;

¹³ Spółka prowadząca działalność w SSE. W dniu 21 października 2013 r. wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w CIT za 2012 r. w wys. 1.917,1 tys. zł.

¹⁴ Zwany dalej: VAT.

¹⁵ Dz. U. z 2013 r. poz. 672 ze zm. zwana dalej: „ustawą o swobodzie działalności gospodarczej”. Zgodnie z art. 83. 1. czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać: 1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców - 12 dni roboczych; 2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców - 18 dni roboczych; 3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców - 24 dni roboczych; 4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców - 48 dni roboczych.

- możliwość wykorzystania danych uzyskanych w toku kontroli podatku VAT dla oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniu podatku CIT;
- ekonomikę i racjonalność działania ze względu na fakt, że kontrola podatku VAT trwa krócej niż kontrola w zakresie podatku CIT, generuje mniejsze koszty dla organu podatkowego i w mniejszym stopniu angażuje zasoby kadrowe działu kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 149-150, 515-517)

3. W strukturze organizacyjnej Urzędu funkcjonował Referat Analiz i Planowania¹⁶, który działał w oparciu o zarządzenie¹⁷ NUS w sprawie wprowadzenia procedur dotyczących typowania podmiotów do kontroli oraz sporządzania i zatwierdzania planów kontroli. Z dniem 17 lipca 2014 r., zarządzeniem NUS, został powołany zespół do spraw typowania podmiotów do kontroli podatkowej, którego zadaniem była analiza zasadności przeprowadzania czynności kontrolnych w podmiotach wskazanych przez Referat AP ze szczególnym uwzględnieniem ekonomiki, racjonalności i skuteczności kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 151-176)

Zgodnie z dyspozycją Ministerstwa Finansów zawartą w Krajowych Planach Dyscypliny Podatkowej na lata 2012-2014 oraz w opracowaniach „Zadania dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa” urzędy skarbowe, w zakresie podatku CIT, powinny m.in. objąć kontrolą i monitorowaniem podatników, którzy:

- wykazują dochody zwolnione z opodatkowania, w tym przedsiębiorców prowadzących działalność w SSE,
- dokonują odliczeń i otrzymują darowizny, do których stosuje się art. 18 *ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, w zakresie prawidłowości odliczania, sporządzania i przekazywania informacji o przekazanych i otrzymanych darowiznach,
- korzystają z praw nabytych w tzw. uldze dla producentów biokomponentów,
- dokonują odliczania strat poniesionych w poprzednich latach podatkowych,
- w ciągu roku podatkowego nie wpłacają zaliczek na podatek lub wpłacają zaliczki w niewielkich kwotach, a po zakończeniu roku podatkowego wykazują podatek w znacznej ilości,
- dokonują transakcji z podmiotami powiązanymi.

Realizując powyższą dyspozycję, w celu wytypowania podmiotów do kontroli, zarówno w zakresie podatku VAT jak i CIT, Referat AP przeprowadzał w latach 2012-2013 dwa razy w roku, a od lipca 2014 r. co kwartał, selekcję automatyczną wszystkich podmiotów będących w bazie Urzędu przy wykorzystaniu modułu analiza grupowa w podsystemie KONTROLA. Analiza była prowadzona w pięciu obszarach ryzyka zdefiniowanych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej¹⁸ i obejmowała

¹⁶ Zwany dalej referatem „AP”.

¹⁷ Zarządzenie nr 21/2012 Naczelnika Drugiego US w Bielsku – Białej z dnia 31 października 2012 r.

¹⁸ Obszar nr 1 - wykazywanie, co do zasady, znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia; Obszar nr 2 – wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich; Obszar nr 3 – podatnicy lub płatnicy podatku dochodowego niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek na podatek za poszczególne miesiące lub kwartały; Obszar nr 4 – podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą; Obszar nr 5 – dokonywanie transakcji gospodarczych za pomocą internetu. W 2014 r. nastąpiła modyfikacja uzyskiwanego wyniku analizy grupowej. Podatnicy zostali posortowani z uwagi na rodzaj branży, w jakiej prowadzą działalność gospodarczą, tj. podobszary krajowe i wojewódzkie z podziałem na grupy oceniane jako wysoki, średni i niski poziom ryzyka. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów określonymi w KPD i WPD na rok 2014 w części dotyczącej segmentacji ogólnej, Naczelnik Urzędu Skarbowego miał obowiązek obejmować podatników określonym rodzajem działań w zależności od oceny poziomu ryzyka.

sześć kwartałów wstecz. Wyniki analizy były przekazywane wszystkim kierownikom komórek organizacyjnych Urzędu. W toku każdej analizy sporządzanej przez Referat AP, uwzględniano poziom oceny ryzyka oraz przyporządkowanie danego podmiotu do określonego podobszaru ryzyka, co stanowiło istotny czynnik wpływający na podjęcie decyzji o wnioskowaniu o kontrolę podatkową danego podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 193-196, 201-328)

4. Z uwagi na fakt, iż ok. 95% podatników będących we właściwości Urzędu było podmiotami z udziałem kapitału zagranicznego, Urząd typując podmioty do kontroli nie stosował jako kryterium własności kapitału. W wyniku kontroli sześciu analiz¹⁹, stwierdzono, że w każdym przypadku brano pod uwagę wskazania zarówno ze źródeł zewnętrznych jak i wewnętrznych (wnioski osób fizycznych, wnioski Izby Skarbowej, Komisji Nadzoru Finansowego, wnioski komórek organizacyjnych Urzędu, analizy własne Referatu AP). W toku analizy materiałów pochodzących z zewnętrznych źródeł kontroli informacje weryfikowano przy wykorzystaniu dostępnych w Urzędzie bazach danych, tj.: systemie POLTAX, aplikacji czynności majątkowe (CZM), Systemie Rejestracji Centralnej KEP, programach KRET (Konsola Raportowania Eksportu Towarów), LexisNexis.

W prowadzonych przez Urząd analizach każdy podmiot podlegał ocenie pod kątem: powiązań kapitałowych, które mogły mieć wpływ na prawidłowo określone zobowiązanie w podatku CIT (art. 11 *ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*) oraz w podatku VAT; obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 ww. ustawy, w związku z dokonywaniem transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust.1 i 4 ww. ustawy; danych wynikających ze sprawozdań finansowych, w tym np. zobowiązań długo i krótkoterminowych wobec podmiotów powiązanych, dostawy na rzecz podmiotów powiązanych.

(dowód: akta kontroli str. 195)

5. Urząd, przygotowując propozycje kontroli podmiotów działających w obszarach podwyższonego ryzyka w zakresie podatku CIT, brał pod uwagę zapisy zawarte w Krajowych Planach Dyscypliny Podatkowej na lata 2012-2014, a jako podstawę typowania stosował raporty z podsystemu POLTAX oraz e-ORUS, a także dane szczegółowe ze złożonych deklaracji CIT-8 i CIT-8/0 oraz VAT. Dział Obsługi Bezpośredniej²⁰ obejmował czynnościami sprawdzającymi każde zeznanie roczne CIT-8 za dany rok, i tak:

- Urząd w okresie objętym kontrolą przeprowadził 40 analiz podmiotów wykazujących stratę z prowadzonej działalności. Podstawą do wyselekcjonowania grupy podmiotów, która została następnie poddana analizie, co do zasadności typowania do kontroli, była grupa podmiotów wykazująca w analizie grupowej wysoką punktację w II Obszarze Ryzyka, tj. obszarze dotyczącym wykazywania i odliczania strat podatkowych;
- analiza i typowanie do kontroli podmiotów wykazujących dochody zwolnione z opodatkowania z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie

Podmioty klasyfikowane w kręgu oceny wysokiego ryzyka powinny zostać objęte następującymi działaniami: kontrole podatkowe oraz inicjowanie działań organów kontroli skarbowej. Podmioty średniego ryzyka mogą być poddawane kontroli podatkowej, czynnościom sprawdzającym, a dodatkowo winny być wspierane przez organ podatkowy w spełnieniu kryteriów klasyfikacji do segmentu ryzyka niskiego - puli podmiotów rzetelnych. Podmioty oceniane na poziomie niskiego ryzyka mogą podlegać czynnościom sprawdzającym, wyłącznie kontrolom losowym w miarę możliwości zasobów podmiotowych, a także podlegają monitoringowi celem wspierania dalszej zgodności działania z obowiązującym prawem - preferencyjne traktowanie przez organ podatkowy.

¹⁹ Wybranych celowo spośród analiz prowadzonych w oparciu o istotne źródła zewnętrzne i wewnętrzne.

²⁰ Zwany dalej Działem „OB”.

SSE (na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) odbywały się na podstawie danych wynikających ze złożonych deklaracji CIT-8/0. W 2012 r. wytypowano do kontroli 5 podmiotów wykazujących dochody zwolnione z opodatkowania, a w 2013 - 20 podmiotów. W I kwartale 2014 r. wyselekcjonowano grupę podatników, która powinna zostać objęta postępowaniem kontrolnym, jednakże podmioty te korzystały z ochrony prawnej w związku z wydanymi dla nich interpretacjami indywidualnymi w zakresie odliczeń z tytułu uzyskiwania dochodów z działalności prowadzonej w SSE, Urząd w 2012 r. przeprowadził analizę podmiotów produkujących biopaliwa, na podstawie sprawozdania sporządzanego przez Dział OB dot. podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych²¹ wytwarzali biokomponenty i korzystali z odliczeń od podatku. W wyniku analizy wytypowano jeden podmiot do kontroli. W 2013 r., w związku z wnioskiem Działu OB, sporządzono analizę i skierowano wniosek o przeprowadzenie kontroli w zakresie sprawdzenia warunków uprawniających do skorzystania z ulgi w CIT dla producentów komponentów oraz sprawdzenie prawidłowości naliczonej kwoty ulgi w 2010 r.;

- Referat AP, w ramach II Obszaru Ryzyka, przeprowadzał analizy podmiotów wykazujących odliczenia od podstawy opodatkowania zgodnie z art. 18 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu darowizn, w stosunku do których w wyniku czynności sprawdzających podjęto podejrzenie o błędnie wykazanych kwotach darowizn, tj. na rzecz podmiotów innych niż wymienione w ww. przepisach. Typowanie do kontroli odbywało się w oparciu o dane zawarte w systemie POLTAX, Biblioteka Akt, KONTROLA, raportach wewnętrznych dot. danych z bilansu, BeckKRS;
- w ramach prowadzonych analiz w zakresie transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w 2012 r. Referat AP poddał analizie wszystkie złożone przez podatników na podstawie art. 82 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa²², informacje o transakcjach zawartych z nierezydentami. W przypadku stwierdzenia, iż ze złożonych informacji wynikało, że podmiot winien sporządzić dokumentację, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w złożonym zeznaniu rocznym CIT-8 za dany okres nie zaznaczył takiego obowiązku, przekazano wykaz takich podmiotów w celu weryfikacji w ramach czynności sprawdzających do Działu OB;
- we właściwości Urzędu, w okresie objętym kontrolą, znajdował się jeden podmiot funkcjonujący jako sieć handlowa, przy czym nie był on podmiotem z udziałem kapitału zagranicznego. W podmiocie tym Urząd przeprowadził w badanym okresie kontrolę w obszarze VAT, natomiast w obszarze CIT kontrolę przeprowadził Urząd Kontroli Skarbowej (w wyniku kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości);
- we właściwości Urzędu prowadziło działalność 38 banków, z których żaden nie był podmiotem z udziałem kapitału zagranicznego. W tej grupie podatników kontrolę przeprowadzono w badanym okresie w dziewięciu podmiotach (w tym 11 kontroli w obszarze CIT i dwie kontrole w podatku VAT).

(dowód: akta kontroli str. 197-198)

6. W zakresie współpracy i wymiany informacji z administracjami innych krajów wykorzystywane były systemy e-Formularze (wymiana informacji spontanicznych

²¹ Dz. U. z 2013 r., poz. 1164 ze zm.

²² Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm. zwana dalej: „ordynacja podatkowa”.

i kierowanie wniosków o informację), WIP (Wymiana Informacji Podatkowej, obecnie WAIPB - wymiana automatyczna) oraz VIES²³ (System Wymiany Informacji o VAT w ramach Stałego Komitetu Współpracy Administracyjnej²⁴, informacje spontaniczne). W ramach tej współpracy Urząd występował do obcych administracji z wnioskami o wymianę informacji o podatkach bezpośrednich: w roku 2011 – 7 razy, w 2012 r. – 22 razy, w 2013 r. – 20 razy oraz w I półroczu 2014 r. – 2 razy. Informacje otrzymane z obcych administracji były wykorzystywane m.in. dla celów postępowań w zakresie orzekania o odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółek.

W okresie objętym kontrolą Urząd skierował łącznie 52 wnioski o wymianę informacji SCAC. W tym samym okresie Urząd otrzymał łącznie 151 wniosków o udzielenie takich informacji. W ramach współpracy administracyjnej z zagranicą realizowane były wnioski SCAC o przeprowadzenie kontroli (weryfikacja transakcji), jak również w toku prowadzonych kontroli i postępowań podatkowych wysyłano zapytania SCAC do unijnych służb skarbowych. Powyższe działania dotyczyły głównie obszaru VAT. Natomiast w obszarze CIT skierowano jeden wniosek do administracji podatkowej w Republice Czeskiej w związku z prowadzoną kontrolą, którą zakończono w III kwartale 2014 r. i w wyniku której ustalono uszczuplenie w podatku CIT w wys. 355,7 tys. zł.

Urząd nie wnioskował o wszczęcie kontroli wielostronnej z udziałem innych państw (nie stwierdzono sytuacji, w której niezbędne byłoby uruchomienie takich działań) oraz nie uczestniczył w takich kontrolach.

(dowód: akta kontroli str. 198-199)

7. Na podstawie analizy kwartalnych planów kontroli sporządzonych przez Urząd na 2013 r. oraz na I półrocze 2014 r. stwierdzono, że w 2013 r. na 20 podmiotów wytypowanych przez Referat AP do planów kontroli przyjęto 13 podmiotów, tj. 65%. Przyczyną nieuwzględnienia w planie pozostałych podmiotów były m.in.: ograniczenia wynikające z limitów czasowych na prowadzenie czynności kontrolnych, określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej; możliwości techniczne związane z przeprowadzeniem kontroli, stan prawny podmiotu na dzień podjęcia decyzji o przeprowadzeniu kontroli - w przypadku dwóch podmiotów nastąpiła zmiana właściwości terytorialnej) oraz wysokość kosztów związanych z realizacją kontroli (koszty delegacji). W I półroczu 2014 r., na siedem wytypowanych podmiotów, kontrolę przeprowadzono w czterech, tj. w 57,1%. W pozostałych trzech podmiotach kontrola została zaplanowana do realizacji w późniejszym okresie.

(dowód: akta kontroli str. 508-512)

Powyższa analiza planów kontroli wskazuje, że Urząd sporządzając je uwzględniał propozycje Referatu AP. Przyjęte rozwiązania systemowe oraz podjęte działania skutkowały tym, że typowano do kontroli podmioty w obszarze podwyższonego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, gdyż analiza grupowa wykazała wysoką punktację w II Obszarze Ryzyka. Dodatkowo wytypowane podmioty od dłuższego czasu nie były kontrolowane w zakresie CIT. Ponadto, Urząd typując podmioty

²³ to system informatyczny pozwalający na wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi Wspólnoty Europejskiej, w zakresie transakcji dokonywanych wewnątrz Wspólnoty (dostawy i nabycia wewnątrzwspólnotowe towarów) oraz informacji o podatnikach VAT zarejestrowanych dla potrzeb handlu wewnątrzwspólnotowego. Wymiana jest traktowana jak narzędzie umożliwiające uzyskanie od władz podatkowych innych państw członkowskich UE informacji i dowodów służących do sprawdzenia prawidłowości i rzetelności wypełniania przez podatników ciążyących na nich obowiązków podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. System VIES obrazuje przepływ towaru pomiędzy państwami członkowskimi, daje to możliwość wykrycia nieprawidłowości związanych z realizowaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych

²⁴ Stały Komitet Współpracy Administracyjnej - ang. Standing Committee on Administrative Cooperation, zwany dalej SCAC.

do kontroli uwzględniał istotne wskazania ze źródeł zewnętrznych (informacje z Izby Skarbowej, donosy, informacje z Komisji Nadzoru Finansowego – dot. „parabanków”), wewnętrznych (brak zeznania CIT-8) oraz uwzględniał analizy własne Referatu AP w zakresie m.in. podmiotów działających w zidentyfikowanych obszarach podwyższonego ryzyka (produkcja biokomponentów, działalność w SSE). Każdorazowo, w ramach indywidualnych analiz, brano pod uwagę powiązania kapitałowe i osobowe podmiotów.

(dowód: akta kontroli str. 513-514)

Ocena częściowa

Typowanie podmiotów do kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych uwzględniało metody selekcji systemowej (dobór automatyczny), a także istotne źródła informacji zewnętrznej, jak i informacje od uprawnionych organów oraz skargi.

2. Kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, jakość wydawanych rozstrzygnięć.

Opis stanu faktycznego

W latach 2012-2014 (I półrocze) w zakresie podatku CIT, organ podatkowy przeprowadził 71 kontroli, z czego 47 kontroli dotyczyło podatników z udziałem kapitału zagranicznego. W 66 z 71 (93,0%) przeprowadzonych kontroli stwierdzono nieprawidłowości, a w odniesieniu do podatników z udziałem kapitału zagranicznego w 44 z 47 (93,6%) kontroli. W zakresie zasadności wykazywania strat z prowadzonej działalności gospodarczej w ww. okresie przeprowadzono 19 kontroli i we wszystkich stwierdzono nieprawidłowości, z czego 13 dotyczyło podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. U przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie SSE przeprowadzono siedem kontroli i we wszystkich stwierdzono nieprawidłowości, z czego pięć z nich dotyczyło podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Żadna z tych kontroli nie dotyczyła prawidłowości stosowania cen transferowych ani prawidłowości stosowania innych form optymalizacji podatkowej.

Naczelnik wyjaśnił, że priorytetem kontroli był podatek VAT.

(dowód: akta kontroli str. 13-15, 52-71)

Na dzień 30 czerwca 2014 r. w zakresie podatku CIT, organ podatkowy prowadził trzy kontrole, w tym dwie dotyczyły podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, a na dzień 30 września 2014 r. prowadził jedną kontrolę i był to podmiot z udziałem kapitału zagranicznego.

(dowód: akta kontroli str. 16)

Wskaźnik skuteczności kontroli CIT²⁵ kształtował się następująco: 92,3% w 2011 r., 94,1% w 2012 r., 92,8% w 2013 r. i 88,9% w I półroczu 2014 r. W podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego wskaźnik ten kształtował się w 2011, 2012, 2013 i I półroczu 2014 r., odpowiednio: 91,9%, 95,2%, 94,4% i 87,5%.

(dowód: akta kontroli str. 13-15)

Urząd nie uczestniczył w kontroli koordynowanej, realizowanej przez Urzędy Kontroli Skarbowej, podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, które otrzymały zwolnienie z poboru podatku dochodowego na podstawie ustawy o *spółkach z udziałem zagranicznym* i korzystały z tego prawa na zasadzie praw nabytych.

(dowód: akta kontroli str. 31-35)

²⁵ Liczony jako relacja liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych kontroli.

Szczegółowym badaniem objęto 15 postępowań kontrolnych²⁶. We wszystkich tych postępowaniach czas ich trwania nie przekraczał limitów, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy *swobodzie działalności gospodarczej*. Po zakończeniu kontroli w dziesięciu przypadkach podatnicy złożyli prawnie skuteczną korektę deklaracji, a w pięciu przypadkach wszczęto postępowanie podatkowe, które zakończono wydaniem decyzji podatkowej. W wyniku przeprowadzonych kontroli, po których złożono korekty deklaracji zwiększono zobowiązanie podatkowe w podatku CIT w łącznej kwocie 1.131,2 tys. zł i pomniejszono wysokość straty wykazanej przez podatnika o 65,0 tys. zł. Natomiast w wyniku przeprowadzonych kontroli, po których wszczęto postępowanie podatkowe i wydano decyzję, zobowiązanie podatkowe w podatku CIT zwiększono o łączną kwotę 1.240,8 tys. zł. Zarówno w korektach złożonych przez podatników jak i w wydanych decyzjach uwzględniono ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości.

Żadne z pięciu postępowań podatkowych, wdrożonych w wyniku ww. postępowań kontrolnych, nie zostało zakończone w terminie określonym w art. 139 § 1 ordynacji podatkowej, bowiem trwały one od 61 do 189 dni, a średni czas postępowania wynosił 121 dni. We wszystkich tych przypadkach, podatnik był zgodnie z art. 140 § 1 *ordynacji podatkowej* informowany pisemnie o przyczynach zwłoki i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy. Przesunięcia terminów załatwienia sprawy były uzasadniane m.in.: koniecznością uzupełnienia materiału dowodowego (zasięgnięcie informacji u innego organu podatkowego, wezwanie strony do złożenia wyjaśnień i dodatkowych dokumentów), oczekiwaniem na zakończenie postępowań toczących się przed drugą instancją w zakresie podatku od towarów i usług, analizą zebranego materiału w sprawie, a także koniecznością zapoznania strony z zebraniem materiałem w sprawie i wyznaczeniem terminu do wypowiedzenia się podatnika w sprawie zebranego materiału dowodowego, stosownie do postanowień art. 200 § 1 *ordynacji podatkowej*.

W odniesieniu do trzech (kwota zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 543,0 tys. zł) z pięciu wydanych decyzji podatkowych, podatnicy nie wnieśli odwołań do drugiej instancji, a całość zobowiązań została zgłoszona do syndyka masy upadłościowej. Natomiast w odniesieniu do dwóch pozostałych (kwota zobowiązania podatkowego na łączną kwotę 697,8 tys. zł) podatnicy wnieśli odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. W wyniku rozpatrzonych odwołań, organ drugiej instancji utrzymał w mocy decyzje NUS. W jednym przypadku podatnik złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej utrzymującą w mocy decyzję NUS i w konsekwencji Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uchylił w całości decyzję NUS i określił wysokość straty, ze względu na błędną interpretację przepisu art.16 ust.1 pkt 10 lit. a i pkt 11 ustawy o CIT w zakresie momentu uznania za koszty uzyskania przychodów skapitalizowanych odsetek od pożyczek²⁷.

(dowód: akta kontroli str. 449-507, 520, 523-530)

W badanej próbie nie wystąpiły przypadki odmiennego podejścia organu w podobnych sprawach, a także kwestionowania treści czynności prawnej, na podstawie art. 199a ordynacji podatkowej. W próbie tej nie stosowano zabezpieczeń zobowiązań podatkowych ze względu na brak przesłanek do ich zastosowania.

(dowód: akta kontroli str. 449-507, 520)

²⁶ Dobór próby do kontroli nastąpił w sposób celowy. Analizie poddano postępowania kontrolne prowadzone w okresie od 2011-2014 (I półrocze) dotyczące podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, w wyniku których przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych lub złożonych korekt największe kwoty zobowiązań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

²⁷ W powyższym zakresie istnieje rozbieżne orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych.

W latach 2011-2014 (I półrocze) pracownicy Urzędu wzięli udział w następujących szkoleniach dotyczących:

- opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych, dywidend, wypłacanych przez polskie spółki do funduszy z siedzibą państw spoza Unii Europejskiej (38 osób, szkolenie w 2011 r.);
- niezetelności ksiąg podatkowych na gruncie podatków dochodowych oraz konsekwencji prawno-podatkowych umów i zdarzeń gospodarczych mających na celu obejście przepisów prawa podatkowego (4 osoby, szkolenie w 2012 r.);
- problemów pomocy publicznej dla przedsiębiorstw prowadzących działalność w SSE (29 osób, szkolenie w 2012 r.);
- wymiany informacji o podatkach bezpośrednich (2 osoby, szkolenie w 2012 r.);
- przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy (1 osoba, szkolenie w 2012 r.);
- podatku dochodowego od osób prawnych – amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (39 osób, szkolenie w 2013 r.);
- cen transakcyjnych podmiotów powiązanych – typowania do kontroli (5 osób, szkolenie w 2013 r.);
- przeciwdziałania korupcji (1 osoba, szkolenie w 2014 r.).

(dowód: akta kontroli str. 521-522)

Ocena cząstkowa

W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadzał kontrole w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wykorzystując wskazania ze źródeł wewnętrznych i z zewnętrznych. W przeprowadzonych kontrolach w zakresie podatku CIT Urząd koncentrował się na zasadności wykazywania strat z prowadzonej działalności gospodarczej, natomiast nie kontrolował prawidłowości stosowania cen transferowych i stosowania innych form optymalizacji podatkowej. Ponadto pomimo, iż udział podatników z udziałem kapitału zagranicznego wśród wszystkich podatników wynosił 95,0%, to udział takich podmiotów w ogólnej liczbie skontrolowanych podmiotów w zakresie podatku CIT wynosił 66,2%.

3. Egzekwowanie należności podatkowych.

Opis stanu
faktycznego

Badanie 16 postępowań windykacyjno-egzekucyjnych²⁸, w przypadku których zaległości na dzień 30 czerwca 2014 r. wynosiły łącznie 3.269,7 tys. zł (41,4% wszystkich zaległości netto) wykazało, że organ podatkowy dokonywał systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań. W 14 przypadkach wysłano upomnienia do zobowiązanych w terminie od 7 do 36 dni po upływie terminu płatności podatku, a w dwóch przypadkach nie wysłano upomnienia, gdyż nie było to konieczne ze względu na wydanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.

Wszystkie wysłane upomnienia zawierały wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, co odpowiadało wymogom art. 15 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.

²⁸ Dobranych w sposób celowy, gdzie jedno postępowanie dotyczyło podmiotu z udziałem kapitału zagranicznego, posiadającego największe zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych przypisane w latach 2012-2014 (I półrocze) na podstawie decyzji pokontrolnych dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i do 30 czerwca 2014 r. nie wyegzekwowane, jedno postępowanie dotyczyło podmiotu z udziałem kapitału zagranicznego, posiadającego największe zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych przypisane w latach 2012-2014 (I półrocze) na podstawie decyzji pokontrolnych naczelników urzędów skarbowych i do 30 czerwca 2014 r. nie wyegzekwowane oraz jedno postępowanie dotyczyło podmiotu z udziałem kapitału zagranicznego, posiadającego największe zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych przypisane w latach 2012-2014 (I półrocze) na podstawie korekty deklaracji złożonej w wyniku kontroli podatkowej i do 30 czerwca 2014 r. nie wyegzekwowane, a trzynastie dotyczyło postępowań wobec podmiotów, które posiadały największe zaległości wg stanu na dzień 30 czerwca 2014 r. z wyłączeniem podmiotów postawionych w stan upadłości.

o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.²⁹ Ewidencja upomnień prowadzona była zgodnie z § 4 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁰.

(dowód: akta kontroli str. 80-86)

We wszystkich 16 przypadkach bez opóźnienia wystawiano tytuły wykonawcze, tj. w okresie od 1 do 58 dnia od dnia upływu terminu określonego w upomnieniu lub decyzji.³¹ Wystawione tytuły wykonawcze sporządzano zgodnie z wzorem określonym w załączniku nr 4 i 5 do rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a kwoty zaległych należności podane na tytule wykonawczym odpowiadały kwotom wynikającym z ewidencji księgowej. Ewidencja tytułów wykonawczych prowadzona była zgodnie z § 7 ust. 2 tego rozporządzenia.

(dowód: akta kontroli str. 80-86)

Na bieżąco wszczynano postępowania egzekucyjne, bowiem pierwszej czynności egzekucyjnej wobec wszystkich 16 postępowań, organ egzekucyjny dokonał³² po upływie od jednego do sześciu dni licząc od dnia wystawienia tytułu wykonawczego. Przy wykonywaniu kolejnych czynności egzekucyjnych nie dopatrzone się nieuzasadnionej zwłoki. W wyniku podjętych działań egzekucyjnych wysokość 16 zaległości poddanych analizie uległa zmniejszeniu do dnia rozpoczęcia kontroli³³ o 1.380,7 tys. zł (tj. o 42,2%).³⁴

W ośmiu z szesnastu postępowań do dnia rozpoczęcia kontroli NIK³⁵ wyegzekwowano całość lub część należności głównej³⁶. W pozostałych ośmiu nie wyegzekwowano żadnej należności. W odniesieniu do tych ośmiu postępowań:

- w trzech umorzono postępowanie egzekucyjne ze względu na bezskuteczność egzekucji. W tych przypadkach NUS dokonał oceny zasadności przeniesienia odpowiedzialności na członków zarządu spółek, wobec których prowadzenie egzekucji stało się bezskuteczne i w jednym przypadku wydano decyzję orzekającą o przeniesieniu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na członka zarządu, w drugim wszczęto postępowanie podatkowe w celu przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu spółki, a w trzecim stwierdzono brak możliwości wszczęcia postępowania ze względu na upływ terminu określonego w art. 118 § 1 *ordynacji podatkowej*, bowiem od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło już 5 lat.
- w jednym postępowaniu ustalono, że podmiot nie prowadzi działalności gospodarczej ale dokonano zajęcia papierów wartościowych, wystąpiono do innego organu egzekucyjnego o zajęcie ruchomości oraz zajęto nieruchomości;
- w jednym ustalono, że podmiot nie posiada majątku, nie prowadzi działalności pod adresem siedziby spółki wskazanym w KRS i aktualnie nie ma wpisanego

²⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 1015, ze zm.

³⁰ Dz. U. z 2001 r., Nr 137, poz. 1541 ze zm., zwane dalej: rozporządzeniem w sprawie wykonywania ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Akt uchylony dnia 22 maja 2014 r.

³¹ W czternastu przypadkach tytuł wystawiono od 1 do 25 dni. W dwóch po 42 i 58 dniach, bowiem w jednym przypadku podatnik złożył wniosek o rozłożenie na raty zaległości i wstrzymano się z wystawieniem tytułu do momentu wydania decyzji, a w drugim nie otrzymano od operatora pocztowego potwierdzenia doręczenia upomnienia, w związku z czym złożono reklamację po rozpatrzeniu której ustalono dopiero dzień doręczenia upomnienia.

³² W odniesieniu do poddanych kontroli 16 tytułów wykonawczych

³³ tj. 30 września 2014 r.

³⁴ Natomiast od dnia rozpoczęcia kontroli do dnia jej zakończenia zaległości zmniejszyły się jeszcze o 231,9 tys. zł. (tj. o 7%).

³⁵ tj. 30 września 2014 r.

³⁶ W jednym 100% należności, w drugim 94%, w trzecim 85%, w czwartym 70%, w piątym 67%, w szóstym 50%, w siódmym 30% i w ósmym 2%.

w KRS zarządu spółki. Dokonano zajęcia rachunku bankowego ale z uwagi na zbieg egzekucji aktualnie oczekuje się rozstrzygnięcia w tej sprawie;

- w jednym ustalono, że podmiot nie prowadzi działalności pod adresem siedziby spółki wskazanym w KRS i aktualnie nie ma tam wpisanego zarządu spółki. Dokonano jednak zastawu na ruchomości oraz wystąpiono do innego organu egzekucyjnego z wnioskiem o zajęcie nieruchomości, a także wystąpiono do sądu z wnioskiem o wyjawienie majątku;
- w jednym ustalono, że siedziba podmiotu figurująca w KRS znajduje się w prowadzącym mu księgi rachunkowe biurze rachunkowym, a członkowie zarządu zamieszkują poza granicami Polski i nie przebywają w siedzibie spółki. W przypadku tego podmiotu zajęto jednak rachunek bankowy;
- w jednym dokonano zajęcia rachunku bankowego ale z uwagi na zbieg egzekucji aktualnie oczekuje się rozstrzygnięcia w tej sprawie.

We wszystkich ww. 16 sprawach analizowano tytuły wykonawcze, stosowano wszystkie możliwe środki egzekucyjne mogące mieć zastosowanie i w żadnej z nich nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 82-100, 134-135, 147-148, 531)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

4. Postępowania karne skarbowe.

Opis stanu faktycznego

Badanie 15 postępowań karno-skarbowych³⁷ wykazało, że informacje o ustaleniach kontroli podatkowej wskazujących na uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego przekazywane były do referatu karno-skarbowego niezwłocznie, bowiem wniosek o wszczęcie postępowania karno-skarbowego złożono w jednym przypadku w dniu zakończenia kontroli podatkowej, w ośmiu od jednego do trzech dni od dnia zakończenia kontroli podatkowej, w trzech od dziesiątego do czternastego dnia, a w trzech od dwudziestego trzeciego do dwudziestego dziewiątego dnia.

We wszystkich piętnastu wnioskach o wszczęcie postępowania karno-skarbowego ujęto wszystkie nieprawidłowości ustalone w toku kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 189-192)

W dwóch sprawach skierowano akt oskarżenia o podejrzenie przestępstwa z art. 56 § 2 *kodeksu karno-skarbowego* (w jednej uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. w kwocie 99,6 tys. zł, a w drugiej uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. w kwocie 151,8 tys. zł), po rozpoznaniu którego Sąd rejonowy w Bielsku-Białej skazał prezesów spółek na karę grzywny w jednej sprawie w wys. 1,0 tys. zł, a w drugiej w wys. 3,0 tys. zł.

W trzeciej sprawie skierowano akt oskarżenia o podejrzenie przestępstwa z art. 56 § 1 *kodeksu karno-skarbowego* (uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 r. w kwocie 291,6 tys. zł), po rozpoznaniu którego Sąd skazał Prezesa spółki na karę grzywny w wys. 4,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 189-192)

W pozostałych dwunastu przypadkach nie wszczęto postępowań karno-skarbowych, bowiem:

³⁷ Dotyczących prawidłowości działań wobec sprawców czynów zabronionych, ujawnionych w toku kontroli podatkowych podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, w wyniku których przypisano na podstawie decyzji pokontrolnych Naczelnika Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego, wydanych w latach 2011-2013, największe kwoty zobowiązań lub w wyniku których złożono korekty o najwyższych kwotach. Cztery postępowania dotyczyły wydanych decyzji, a jedenaście złożonych korekt deklaracji.

- w dziesięciu odstąpiono od ukarania sprawcy na podstawie art. 17 § 1 pkt 4 *kodeksu postępowania karnego* w związku z art. 16a *kodeksu karno-skarbowego*, zgodnie z którym, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, ten kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej³⁸, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.
- w jednym odstąpiono od ukarania sprawcy na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 *kodeksu postępowania karnego* ze względu na uchylenie decyzji podatkowej organu pierwszej instancji przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach;
- w jednym oczekuje się zakończenia postępowania podatkowego, od którego zależne jest wszczęcie postępowania karno-skarbowego.

W żadnej z piętnastu spraw poddanych kontroli nie doszło do przedawnienia karalności czynu zabronionego.

(dowód: akta kontroli str. 189-192)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w badanym obszarze.

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 o Najwyższej Izbie Kontroli³⁹ 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.

Katowice, dnia 8 grudnia 2014 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Kontroler
Mieczysław Handzel
Specjalista kontroli państwowej**

.....

³⁸ Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. zm.

³⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm., zwana dalej „ustawą o NIK”.