



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Rzeszowie

LRZ.411.007.01.2015
S/15/006

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	S/15/006 – Działalność kontrolna i podatkowa prowadzona przez Urząd Kontroli Skarbowej w Rzeszowie w okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 września 2015 r.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie
Kontrolerzy	1. Marek Wójtowicz, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 97389 z dnia 26 października 2015 r. <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 1-2)</p> 2. Roman Tadla, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 97390 z dnia 26 października 2015 r. <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 3-4)</p>
Jednostka kontrolowana	Urząd Kontroli Skarbowej w Rzeszowie, ul. Geodetów 1, 35-959 Rzeszów, zwany dalej Urzędem lub UKS.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jacek Cichy p.o. Dyrektora Urzędu od 2 lutego 2016 r. W okresie od 12 grudnia 2015 r. do 1 lutego 2016 r. obowiązki Dyrektora Urzędu pełnił Antoni Markowski, a w okresie od 15 marca 2010 r. do 11 grudnia 2015 r. Dyrektorem Urzędu był Cezary Koba. <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 5-7, 1893)</p>

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli w latach 2012 – 2015 (30 września) działalność kontrolna i podatkowa Urzędu, dotycząca zdecydowanej większości kontrolowanych podmiotów, była prowadzona zgodnie z przepisami.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Urząd prawidłowo wykonywał zadania w zakresie planowania oraz monitorowania prowadzonych postępowań i skutków finansowych wydanych decyzji podatkowych. Systematycznie wzrastały efekty uzyskiwane przez Urząd w wyniku prowadzonych postępowań kontrolnych, w tym: ustalenia ostateczne, liczby decyzji utrzymanych w mocy przez organ odwoławczy i kwoty ustaleń objętych tymi decyzjami. Na podkreślenie zasługują także efekty prowadzonych postępowań przygotowawczych oraz fakt, że w latach 2012 – 2015 nie występowały zależne od Urzędu koszty wadliwych decyzji.

W kontroli stwierdzono w 2 przypadkach prowadzenie postępowań z naruszeniem podstawowych zasad określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*¹ (zwanej dalej *Ordynacją podatkową*), polegających na nie gromadzeniu niezbędnych dowodów, pomijaniu dowodów korzystnych dla podatnika, interpretowaniu przepisów i zgromadzonego materiału na niekorzyść podatników. W konsekwencji podatnicy byli przekonani, że postępowania miały na celu udowodnienie tezy o ich nieprawidłowym działaniu.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli przekonanie to pośrednio potwierdzają uzasadnienia decyzji wydanych uprzednio przez Dyrektora UKS, uchylanych następnie przez Dyrektorów Izb Skarbowych. Najczęstszymi przyczynami uchylania

¹ Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

tych decyzji były odmienna ocena zgromadzonego materiału dowodowego oraz zgłoszenie przez podatników na etapie postępowania odwoławczego nowych okoliczności i środków dowodowych, uznanych przez organ odwoławczy.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli niezgodne z *Ordynacją podatkową* działania UKS miały wpływ na przenoszenie przez niektórych podatników swoich siedzib do innych województw, najczęściej do województwa mazowieckiego. Pięciu takich podatników spośród 14 (36%), do których Najwyższa Izba Kontroli wystąpiła o udzielenie informacji na temat przyczyn przeniesienia siedziby poza teren województwa podkarpackiego, jednoznacznie potwierdziło, że główną lub wręcz jedyną przyczyną ich decyzji o zmianie siedziby był sposób prowadzenia działalności kontrolnej przez Urząd. Ogólny wskaźnik liczby podmiotów, które w latach 2012 – 2015 przeniosły swoją siedzibę poza województwo podkarpackie był jednak niższy niż średni krajowy w ww. latach, ustalony z uwzględnieniem liczby wszystkich podmiotów, które przeniosły siedzibę do innych województw, a w porównaniu do innych województw był jednym z najniższych w kraju.

Przenoszenie siedzib poza teren województwa miało także ujemny wpływ na wielkość kwot dochodów podkarpackich jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wpłacanego przez zmieniające siedzibę podmioty. Odpowiedzialność za powyższy efekt ponoszą jednak podatnicy, którzy nie złożyli wymaganych informacji CIT-ST, stanowiących podstawę do przekazania dochodów do jednostek samorządu innych niż ta, na terenie której podmioty posiadały swoją siedzibę.

W kontroli ustalono, że Urząd nie naruszył obowiązujących wymogów prawnych w zakresie czasu trwania postępowań. Postępowania prowadzone były bez nieuzasadnionych przerw, a podatnicy byli każdorazowo informowani o ich przedłużeniu. Niemniej jednak postępowania te trwały nawet ponad 2 lata i były wielokrotnie przedłużane, co także mogło prowadzić do przekonania, że były one prowadzone w sposób nieprzychylny i nieprzyjazny dla stron, w celu udowodnienia założonych przez UKS tez o nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych dokonywanych przez podatników.

Działania Organu podatkowego, jakim jest UKS winny być prowadzone w sposób przyjazny i budzący zaufanie do państwa.

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że postępowania prowadzone przez UKS nie są działaniami wyłącznie administracyjnymi, nie mającymi w konsekwencji wpływu na wyniki finansowe kontrolowanych podmiotów. Długotrwałe i obciążone błędami postępowania mogą powodować trudne do oszacowania skutki uboczne w postaci gorszych wyników finansowych i obniżonych wpływów podatkowych do budżetu państwa, w ostateczności prowadząc nawet do upadłości tych podmiotów. Dlatego niezmiernie ważne jest aby wszelkie czynności w ramach prowadzonych postępowań podejmowane były ze szczególną rozważą i starannością, w poczuciu odpowiedzialności zarówno za budżet państwa jak i za interes ekonomiczny podatników.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Czas trwania, częstotliwość i terminowość przeprowadzania postępowań kontrolnych i podatkowych.

Opis stanu faktycznego

1., 2. W 2012 r. Urząd zakończył 493 postępowania kontrolne. Czas trwania 30 (6,1%) wynosił do 2 miesięcy, 228 (46,2%) do 6 miesięcy, 147 (29,8%) do 12 miesięcy, 53 (10,8%) do 18 miesięcy, 20 (4,1%) do 24 miesięcy i 15 (3%) powyżej 24 miesięcy.

W 2013 r. zakończono 510 postępowań kontrolnych. Czas trwania 30 (5,9%) wynosił do 2 miesięcy, 219 (42,9%) do 6 miesięcy, 167 (32,7%) do 12 miesięcy, 65 (12,7%) do 18 miesięcy, 17 (3,4%) do 24 miesięcy i 12 (2,4%) powyżej 24 miesięcy.

W 2014 r. zakończonych zostało 525 postępowań. Czas trwania 51 (9,7%) wynosił do 2 miesięcy, 236 (45%) do 6 miesięcy, 137 (26,1%) do 12 miesięcy, 64 (12,2%) do 18 miesięcy, 22 (4,2%) do 24 miesięcy i 15 (2,8%) powyżej 24 miesięcy.

W 2015 r. (do 30 września) zakończono 426 postępowań. Czas trwania 37 (8,7%) wynosił do 2 miesięcy, 181 (42,5%) do 6 miesięcy, 147 (34,5%) do 12 miesięcy, 33 (7,7%) do 18 miesięcy, 13 (3,1%) do 24 miesięcy i 15 (3,5%) powyżej 24 miesięcy.

Z wyjaśnień złożonych przez Panią Małgorzatę Kozdębę Wicedyrektora Urzędu wynika, że postępowania kontrolne przeprowadzone w terminie określonym w art. 139 § 1 *Ordynacji podatkowej*, tj. nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawach szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu 2 miesięcy od wszczęcia, to w większości kontrole budżetowe w zakresie prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi, kontrole oświadczeń majątkowych podmiotów gospodarczych i osób fizycznych o nieskomplikowanej sytuacji prawno-gospodarczej, prowadzących działalność i współpracujących z zespołem kontrolnym.

(dowód: akta kontroli str. 20-26)

Prowadzone przez Urząd postępowania kontrolne ewidencjonowane były w systemie KARTAX. Gromadzono w nim dane dotyczące: postępowań kontrolnych w toku, zakończonych postępowań, kontroli podatkowych i kontroli do ponownego rozpatrzenia w pierwszej instancji. W zakresie kontroli podatkowych zgromadzone dane zawierały m. in.: datę wystawienia upoważnienia, datę wszczęcia kontroli, datę zakończenia kontroli i limit czasowy na przeprowadzenie kontroli podatkowej.

Zgromadzone w systemie KARTAX dane pozwalały na monitorowanie czasu trwania postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych. Monitoring taki prowadzili Kierownicy Referatów, Naczelnicy Wydziałów, Wicedyrektorzy i Dyrektor Urzędu. Osoby te miały bezpośredni dostęp do danych dotyczących postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych zgromadzonych w systemie w postaci raportów oraz widoków szczegółowych. Ponadto, system generuje i przesyła, bezpośrednim przełożonym wiadomość e-mailem, zawierającą wprowadzone przez inspektorów informacje o postępie w prowadzonych przez nich postępowaniach. Inspektorzy mieli obowiązek podawania takich informacji co 30 dni.

Przed wystawieniem, przez Dyrektora Urzędu, postanowienia dotyczącego przedłużenia terminu zakończenia postępowania kontrolnego inspektorzy prowadzący postępowanie, sporządzali wnioski zawierające m. in.: zakres kontroli, okres kontrolny, datę wszczęcia postępowania, proponowany termin jego zakończenia, uzasadnienie oraz przewidywaną wielkość ustaleń. Wnioski były akceptowane przez Naczelników Wydziałów i zatwierdzane przez Dyrektora Urzędu lub upoważnionego Wicedyrektora.

Czas trwania postępowań kontrolnych monitorowany był również poprzez kontrole wewnętrzne. W latach 2012-2015 (do 30 września) przeprowadzono 17 kontroli wewnętrznych, w tym 5, które swoim zakresem obejmowały prowadzenie postępowań kontrolnych. Kontrole wykazywały nieprawidłowości w przestrzeganiu decyzji Dyrektora Urzędu w sprawie ustalenia wytycznych do realizacji czynności kontrolnych w części dotyczącej zawiadamiania stron o przyczynie niedotrzymania terminu i wskazania nowego terminu załatwienia sprawy, prowadzenia metryk sprawy, podjęcia postępowań w sprawach przekazanych przez organ odwoławczy oraz w organizacji i wykorzystaniu czasu pracy przez inspektora i przydzielonych pracowników. Z kontroli sformułowano zalecenia, które zostały wykonane.

(dowód: akta kontroli str. 8-22, 28-36)

Kontrola 40 najdłużej trwających postępowań (po 10 z każdego roku okresu objętego kontrolą) wykazała, że postępowania prowadzone były bez zbędnej zwłoki. Przedłużenia określonego w art. 139 § 1 *Ordynacji podatkowej* czasu ich trwania nie były zależne od Urzędu. Najczęstsze powody przedłużenia postępowań kontrolnych to:

- konieczność zebrania i rozpatrzenia całości materiału dowodowego,
- konieczność zachowania terminów proceduralnych podczas prowadzenia postępowania i wykonywania dowodów,
- brak współpracy ze strony kontrolowanych - opóźnienia w odbieraniu pism, nieprzekazywanie dokumentów i wyjaśnień w wyznaczonym terminie,
- szeroki zakres materiału dowodowego podlegającego zebraniu i analizie,
- uzależnienie zakończenia postępowań od wyników kontroli prowadzonych za wcześniejsze okresy podatkowe, prowadzonych u kontrahentów i pomiotów zależnych,
- oczekiwanie na informacje od innych organów i podmiotów oraz administracji podatkowych innych państw,
- oczekiwanie na wydanie dokumentacji i przekazanie dowodów ze śledztw prowadzonych przez organy ścigania.

Zgodnie z art. 140 § 1 *Ordynacji podatkowej* w każdym przypadku niezakończenia postępowania kontrolnego we właściwym terminie podatnicy byli informowani o przyczynach niezakończenia spraw w terminie oraz o przewidywanym terminie zakończenia postępowania. Zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, postanowienie o wszczęciu kontroli i upoważnienia do kontroli zawierały elementy określone w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej² i *Ordynacji podatkowej*.

W 22 badanych postępowaniach kontrolnych równolegle swoje śledztwa prowadziły organy ścigania (Prokuratura, Policja, ABW, CBŚ).

(dowód: akta kontroli str. 37-106)

W 2012 r. Dyrektor Urzędu wydał ogółem 1.425 postanowień o przedłużeniu terminu zakończenia postępowania kontrolnego, w 2013 r. – 1.484, w 2014 r. – 1.512 i w 2015 r. (do 30 września) – 1.167.

(dowód: akta kontroli str. 20-26)

W ramach prowadzonych postępowań kontrolnych, w 2012 r. Urząd przeprowadził 29 kontroli podatkowych. Czas trwania 26 kontroli wynosił do 12 dni i trzech od 13 do 24 dni. W 2013 r. przeprowadzono 31 kontroli podatkowych. Czas trwania 16 wynosił do 12 dni, 11 od 13 do 24 dni i 4 od 25 do 48 dni. W 2014 r. przeprowadzono 16 kontroli podatkowych. Czas trwania 7 wynosił do 12 dni, 6 od 13 do 24 dni i 3 od 25 do 48 dni. W jednym przypadku, dotyczącym kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2013 r. u średniego przedsiębiorcy, przekroczony został określony w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej³ czas jej trwania, który winien wynosić do 24 dni. Kontrolę przedłużono postanowieniem wydanym na podstawie art. 83 ust. 3a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, tj. w związku z ujawnieniem w trakcie kontroli zaniżenia zobowiązań podatkowych i zawyżenia straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty. Niedotrzymanie terminu zakończenia kontroli spowodowane było koniecznością poddania szczegółowej analizie i ocenie materiału dowodowego w celu wyjaśnienia stanu faktycznego. Faktyczny czas trwania kontroli wynosił 48 dni, co było zgodne z art. 83 ust. 3c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 12-19)

² Dz. U. z 2015 r., poz. 553 ze zm.

³ Dz. U. z 2015 r., poz. 584 ze zm.

Z przedsiębiorców wymienionych w interpelacji poselskiej⁴ i doniesieniach prasowych⁵, kontrolami skarbowymi objęte były:

a) [...]⁶ S.A. – od 1 kwietnia 2015 r. siedziba w Warszawie:

- od 19 marca 2013 r. do 6 czerwca 2014 r. w zakresie podatku od towarów i usług za okres rozliczeniowy 2011 r. Kontrola została ujęta w planie kontroli z własnej inicjatywy Urzędu. W uzasadnieniu typowania do kontroli podano m. in., że organ jest w posiadaniu informacji, iż podatnik dokonywał odliczenia podatku naliczonego z faktur nieobrazujących rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Wynikiem kontroli były zobowiązania w podatku od towarów i usług w kwocie 828.027 zł. Urząd stwierdził, że podatnik w rejestrze sprzedaży VAT i sporządzonych na jego podstawie deklaracjach wykazał wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów na rzecz węgierskiego kontrahenta, które opodatkowano według stawki podatku 0%. W wyniku postępowania kontrolnego Urząd stwierdził, że dostawy te nie miały cech wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, gdyż towary będące ich przedmiotem nie zostały wywiezione z terytorium kraju. Wobec czego faktycznie miały miejsce dostawy krajowe, które podlegały opodatkowaniu według stawki 23%. Decyzja Dyrektora Urzędu została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej (DIS). Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) oddalił skargę Spółki na decyzję DIS. Na dzień kontroli skargę kasacyjną rozpatruje Naczelny Sąd Administracyjny (NSA).
- od 6 maja 2013 r. do 25 września 2013 r. w zakresie podatku od towarów i usług za luty 2013 r. Kontrola bezwynikowa, ujęta w planie kontroli na wniosek Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w zakresie zasadności zwrotu VAT, w związku ze znaczną kwotą zwrotu.
- od 11 czerwca 2014 r. do 5 stycznia 2015 r. w zakresie podatku od towarów i usług za okres rozliczeniowy 2010 r. Kontrola została ujęta w planie kontroli z własnej inicjatywy Urzędu. Uzasadnieniem były m. in. wyniki postępowania kontrolnego prowadzonego u podatnika w zakresie podatku VAT za 2011 r. Wynikiem kontroli były zobowiązania w tym podatku w kwocie 1.704.666 zł. Urząd stwierdził, że wykazane w rejestrze sprzedaży VAT i sporządzonych na jego podstawie deklaracjach podatnik wykazał wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, które nie miały takich cech. Towary będące przedmiotem tych dostaw nie zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego. W konsekwencji, dostawy te zostały uznane za dostawy krajowe, które podlegały opodatkowaniu według stawki 22%. Decyzja Dyrektora Urzędu została utrzymana w mocy przez DIS. Na dzień kontroli skargę na decyzję DIS rozpatruje WSA.

b) [...]⁷ – od 6 lipca 2015 r. siedziba w Warszawie:

- od 3 czerwca 2013 r. do 27 czerwca 2014 r. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. Wynikiem kontroli było zmniejszenie straty o 28.944.581 zł. Urząd uznał, że Spółka nie była uprawniona do rozliczenia w 2008 r. przychodów podatkowych z tytułu zbycia udziałów w spółce

⁴ Interpelacja poselska nr 32573 z dnia 7 maja 2015 r. Pani Poseł Józefy Hryniewicz w sprawie metod kontroli skarbowej i podatkowej na Podkarpaciu

⁵ Treść przypisu została wyłączona na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.). NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazw przedsiębiorców.

⁶ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

⁷ j.w.

zagranicznej, nieprawidłowo rozpoznała moment potrącenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów w tej spółce oraz nieprawidłowo zaliczyła w ciężar kosztów uzyskania przychodów, wydatki poniesione w związku z wcześniejszym rozwiązaniem umowy dotyczącej pochodnych instrumentów finansowych (zakup i sprzedaż opcji walutowych – zwanych dalej kontraktami opcyjnymi). Decyzja Dyrektora Urzędu w całości została uchylona przez DIS i sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia. Spółka zaskarżyła decyzję DIS. WSA uchylił w całości decyzję DIS i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Rozpatrując ponownie sprawę DIS uchylił w całości decyzję Dyrektora Urzędu i określił stratę w innej wysokości. Na decyzję DIS podatnik wniósł skargę do WSA. Na dzień kontroli sprawa była rozpatrywana w procedurze odwoławczej. Kontrola została ujęta w planie kontroli z własnej inicjatywy Urzędu. Uzasadnieniem było m. in. wykazywanie przez Spółkę w 2008 r. znacznej straty z działalności, pomimo rosnących przychodów.

- od 28 sierpnia 2014 r. do 22 czerwca 2015 r. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2009-2010. Wynikiem kontroli było zmniejszenie straty o 12.133.893 zł i zobowiązania w podatku CIT w kwocie 6.241.122 zł. Urząd uznał, że Spółka nienależnie zaliczyła do kosztów uzyskania przychodu wydatki związane z zamknięciem kontraktów opcyjnych zawartych w 2008 r. oraz odsetek od kredytów zaciągniętych na spłatę tych wydatków. Spółka wniosła odwołanie od decyzji. Na dzień kontroli sprawa była w toku. Kontrola została ujęta w planie kontroli z własnej inicjatywy Urzędu. Uzasadnieniem były m. in. wyniki z postępowania kontrolnego za 2008 r.
- c) [...] ⁸ – siedziba w Łańcucie:
- od 26 października 2012 r. do 24 kwietnia 2013 r. w zakresie podatku od towarów i usług za 2011 r. Postępowanie bezwynikowe. Kontrola została ujęta w planie kontroli z własnej inicjatywy Urzędu. Uzasadnieniem było m. in. wykazywanie wewnątrzspółnotowych dostaw towarów, znaczny spadek zatrudnienia w stosunku do lat wcześniejszych oraz znikoma wartość zakupów środków trwałych jak na firmę produkcyjną.
 - od 12 lipca 2013 r. do 28 listopada 2013 r. w zakresie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. Postępowanie bezwynikowe. Kontrola doraźna wszczęta na wniosek Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łańcucie w związku z wykazaniem przez podatnika zwrotu podatku VAT w znacznej wysokości.
 - od 8 maja 2014 r. do 9 września 2015 r. w zakresie podatku od towarów i usług za marzec 2014 r. Wynikiem kontroli były zobowiązania w kwocie 1.710.731 zł. Postępowanie kontrolne wykazało, że Spółka uczestniczyła w tzw. „karuzeli podatkowej” występując w roli „brokera”, tj. końcowego ogniwa, który dokonywał sprzedaży towaru w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych opodatkowanych preferencyjną stawką podatku VAT 0% i następnie występował o jego zwrot, w sytuacji kiedy wcześniejsze podmioty, stanowiące ogniwo tego łańcucha nie wpłacały tego podatku. Podatnik złożył odwołanie od decyzji Dyrektora Urzędu. Na dzień kontroli sprawa była w toku procedury odwoławczej. Kontrola doraźna, wszczęta na wniosek Wywiadu Skarbowego Urzędu. W uzasadnieniu podano m. in., że sposób i przedmiot działalności podatnika jednoznacznie wskazuje, iż jest on elementem łańcucha transakcji karuzelowych.
 - od 21 maja 2014 r. do 30 września 2015 r. w zakresie podatku od towarów i usług za kwiecień 2014 r. Wynikiem kontroli były zobowiązania w kwocie 1.057.524 zł. Podatnik złożył odwołanie od decyzji Dyrektora Urzędu. Na dzień

⁸ j.w.

kontroli sprawa była w toku procedury odwoławczej. Kontrola doraźna, wszczęta na wniosek Wywiadu Skarbowego Urzędu. W uzasadnieniu podano m. in., że sposób i przedmiot działalności podatnika jednoznacznie wskazuje, iż jest on elementem łańcucha transakcji karuzelowych.

- 26 czerwca 2014 r. do 3 września 2015 r. w zakresie podatku od towarów i usług za maj 2014 r. Wynikiem kontroli były zobowiązania w kwocie 427.178 zł. Podatnik złożył odwołanie od decyzji Dyrektora Urzędu. Na dzień kontroli sprawa była w toku procedury odwoławczej. Kontrola doraźna, wszczęta na wniosek Wywiadu Skarbowego Urzędu. W uzasadnieniu podano m. in., że sposób i przedmiot działalności podatnika jednoznacznie wskazuje, iż jest on elementem łańcucha transakcji karuzelowych.
- d) [...] ⁹ – od 4 stycznia 2013 r. siedziba w Warszawie:
- od 30 września 2011 r. do 23 maja 2012 r. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 r. Wynikiem kontroli były zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 4.487.693 zł. Postępowanie kontrolne wykazało, że podatnik otrzymał od Spółki, w której był udziałowcem świadczenie pieniężne bez podstawy prawnej. Wypłacone środki uznano jako przychód podatnika z innych źródeł. Decyzja Dyrektora Urzędu została utrzymana w mocy przez DIS. WSA oddalił skargę podatnika, a NSA skargę kasacyjną. Kontrola planowa, ujęta w planie w związku z zakończonym postępowaniem kontrolnym w [...] ¹⁰ Sp. z o.o. i ustaleniami z tego postępowania.
 - od 27 stycznia 2014 r. do 11 września 2014 r. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. w zeznaniu PIT-36. Wynikiem kontroli były zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 9.981.858 zł. Postępowanie kontrolne wykazało nieprawidłowości takie, jakie ustalono w kontroli wcześniejszej, prowadzonej za 2007 r. Decyzja Dyrektora Urzędu została utrzymana w mocy przez DIS. Podatnik zaskarżył decyzję DIS do WSA. Na dzień kontroli sprawa była w trakcie procedury odwoławczej. Kontrola planowa ujęta w planie kontroli w następstwie ustaleń z kontroli prowadzonej przez Urząd za 2007 r. i kontroli prowadzonej przez Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w [...] ¹¹ Sp. z o.o.
- e) [...] ¹² – od 1 września 2014 r. siedziba w Warszawie:
- od 9 lutego 2011 r. do 20 czerwca 2013 r. w zakresie podatku od towarów i usług za 2009 r. i 2010 r. Wynikiem kontroli były zobowiązania w kwocie 1.668.901 zł. Postępowanie kontrolne wykazało, że nie zostały spełnione warunki do uznania niektórych zadeklarowanych przez Spółkę dostaw za wewnątrzwspólnotowe. Decyzja Dyrektora Urzędu została uchylona przez DIS i sprawa została przekazana do ponownego rozpatrzenia. Na dzień kontroli w toku było postępowanie po procedurze odwoławczej. Kontrola planowa ujęta w planie kontroli na wniosek Komendy Miejskiej Policji w Rzeszowie.
 - od 25 czerwca 2012 r. w zakresie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2011 r. Na dzień kontroli postępowanie było w toku. Kontrola planowa, ujęta w planie kontroli w związku z ustaleniami kontroli prowadzonej u podatnika za lata 2009-2010.
 - od 20 września 2013 r. w zakresie podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2012 r. Na dzień kontroli postępowanie było w toku.

⁹ j.w.

¹⁰ j.w.

¹¹ j.w.

¹² j.w.

Kontrola planowa, ujęta w planie kontroli w związku z ustaleniami kontroli prowadzonej u podatnika za lata 2009-2010 i 2011 r.

Dla ww. postępowań Dyrektor Urzędu nie występował o nadanie wydanym decyzjom klauzuli natychmiastowej wykonalności.

W wyniku przeprowadzonych przez Urząd kontroli skarbowych u ww. podatników, postępowania karno-skarbowe zostały wszczęte w stosunku do [...]¹³.

Pozostałe podmioty w latach 2012-2015 (do 30 września) nie były kontrolowane przez Urząd, i tak w Firmie:

- [...]¹⁴ (siedziba Firmy od 30 października 2012 r. w wirtualnym biurze w Warszawie) ostatnie postępowanie kontrolne zostało zakończone 30 maja 2011 r.;
- [...]¹⁵ (siedziba Firmy od początku działalności w Głogowie Małopolskim) ostatnie postępowanie kontrolne zostało zakończone 1 grudnia 2011 r.;
- [...]¹⁶ (siedziba od początku działalności w Rzeszowie) ostatnia kontrola została zakończona 26 sierpnia 2008 r.;
- [...]¹⁷ – podmiot od 10 marca 2011 r. wykreślony z KRS po przejęciu przez [...]¹⁸;
- [...]¹⁹ (siedziba Firmy od 4 stycznia 2013 r. w Warszawie) ostatnia kontrola 29 maja 2009 r.

(dowód: akta kontroli str. 107-210)

W latach 2012-2015 (do 30 września) kontrolowani złożyli 34 ponaglenia na długotrwałość kontroli do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (GIKS), w tym: w 2012 r. – 8, w 2013 r. – 6, w 2014 r. – 11 i w 2015 r. (do 30 września) – 9. Ze złożonych ponagleń do dnia kontroli GIKS rozpatrzył 32. W 31 przypadkach ponaglenia zostały uznane za niezasadne. W jednym przypadku (ponaglenie z dnia 26 lutego 2014 r.)²⁰, GIKS uznał ponaglenie za uzasadnione i wyznaczył dodatkowy termin załatwienia sprawy. Organ nie stwierdził, czy niezakończona sprawa w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa. W ocenie GIKS tempo prowadzenia postępowania wskazywało na jego przewlekłość. Postępowanie zostało zakończone w terminie wyznaczonym przez GIKS.

Z przedsiębiorców wymienionych w interpelacji poselskiej i doniesieniach prasowych ponaglenia na długotrwałość kontroli złożyła Spółka [...]²¹. Z 7 ponagleń złożonych przez tę Spółkę, wszystkie GIKS uznał za niezasadne.

(dowód: akta kontroli str. 211-218)

3. W latach 2012-2015 (do 30 września) u jednego przedsiębiorcy Urząd przeprowadził w danym roku kalendarzowym powtórny kontrolę podatkową, w tym samym zakresie przedmiotowym. Łączny czas trwania obydwu kontroli wynosił 12 dni, co było zgodne z art. 83 ust. 1 pkt 1 *ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*.

W tym samym okresie wobec dwóch przedsiębiorców przeprowadzono w danym roku kalendarzowym powtórne postępowania kontrolne w tym samym zakresie przedmiotowym. W jednym przypadku pierwsze postępowanie kontrolne

¹³ j.w.

¹⁴ j.w.)

¹⁵ j.w.

¹⁶ j.w.

¹⁷ j.w.

¹⁸ j.w.

¹⁹ j.w.

²⁰ Nr sprawy UKS1891/W2P1/42/17/13

²¹ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

zostało umorzono, w związku z tym, że zostało wszczęte wobec niewłaściwego podmiotu. W drugim przypadku przeprowadzono powtórne postępowanie, w związku z tym, że po zakończeniu pierwszego postępowania podatnik złożył korektę deklaracji PIT-28 za okres objęty postępowaniem. Z uwagi na konieczność sprawdzenia zasadności złożonej korekty, wszczęto kolejne postępowanie kontrolne obejmujące ten sam okres.

(dowód: akta kontroli str. 219-229)

W 2012 r. wobec 21 podmiotów Urząd prowadził więcej niż jedno postępowanie kontrolne, w tym: wobec 2 podmiotów 4 postępowania, wobec 6 – 3 i wobec 13 – 2. W 2013 r. wobec 31 podmiotów prowadzono więcej niż jedno postępowanie kontrolne, w tym: wobec jednego podmiotu 4 postępowania, wobec 3 – 3 i wobec 27 – 2. W 2014 r. wobec 24 podmiotów prowadzone było więcej niż jedno postępowanie kontrolne, w tym: wobec 4 – 3 i wobec 20 – 2. W 2015 r. (do 30 września) Urząd prowadził więcej niż jedno postępowanie kontrolne wobec 32 podmiotów, w tym: wobec jednego 5 postępowania, wobec 8 – 3 i wobec 23 – 2. Postępowania prowadzone wobec przedsiębiorców obejmowały różne okresy. Najczęstszą przyczyną wszczęcia kolejnych postępowania kontrolnych wobec tych samych podatników były ustalenia, stwierdzone we wcześniejszych postępowaniach.

(dowód: akta kontroli str. 230-249)

4. Na dzień 28 października 2015 r. zawieszonych było 5 postępowań kontrolnych. Kontrola dokumentacji dotyczących tych postępowań wykazała, że przyczyny niezakończenia kontroli były niezależne od Urzędu. W 3 przypadkach postępowania zostały zawieszono na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 *Ordynacji podatkowej*, tj. w sytuacji, kiedy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji było uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ. W 2 pozostałych przypadkach postępowania zawieszono na podstawie art. 201 § 1 pkt 1 *Ordynacji podatkowej*, zgodnie z którym - organ zawiesza postępowanie w razie śmierci strony, jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezpodstawne. Postępowanie kontrolne zawieszono do czasu zgłoszenia się spadkobiercy zmarłej strony postępowania. Urząd monitorował przebieg postępowań prowadzonych przez inne organy, od wyniku których uzależnione było dalsze prowadzenie postępowań kontrolnych. Kierownictwo Urzędu monitorowało terminowość i prawidłowość postępowań kontrolnych.

Nie było przypadków zawieszania kontroli u podmiotów wymienionych w interpelacji poselskiej.

(dowód: akta kontroli str. 250-259)

Analiza dokumentacji 5 postępowań kontrolnych niezakończonych na dzień 30 września 2015 r., które zostały wszczęte najwcześniej wykazała, że przyczyny niezakończenia kontroli nie były zależne od Urzędu. Główną przyczyną ich przedłużania był duży zakres kontroli, konieczność prowadzenia szeregu czynności sprawdzających, zasięgania informacji w innych organach podatkowych, w tym administracji podatkowej państw trzecich oraz oczekiwanie na materiały z postępowań kontrolnych prowadzonych u kontrahentów. W jednym przypadku powodem przedłużenia postępowania kontrolnego była, związana z chorobą, absencja inspektora prowadzącego postępowanie i konieczność zmiany inspektora. Czas trwania badanych postępowań, na dzień kontroli wynosił od 740 do 1.192 dni.

W gronie kontroli niezakończonych, na dzień 30 września 2015 r., były dwie kontrole prowadzone w [...]22, tj. w podmiocie wymienionym w interpelacji poselskiej

²² Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz.

i doniesieniach prasowych. Kontrole te zostały wszczęte w dniu 25 czerwca 2012 r. i 20 września 2013 r., zakresem ich był podatek od towarów i usług za 2011 r. i 2012 r. Stwierdzono, że przedłużenie tych kontroli było zasadne. Dotychczasowe czynności, przeprowadzone przez Urząd wskazywały, że wykazany przez podatnika towar jako sprzedany kontrahentom zagranicznym nie opuścił kraju.

Kierownictwo Urzędu monitorowało terminowość i prawidłowość przebiegu kontroli niezakończonych. Monitoring prowadzony był poprzez analizę wniosków o wystawienie postanowienia dotyczącego przedłużenia terminu zakończenia postępowania kontrolnego, składanych przez inspektorów prowadzących postępowanie. Wnioski te zawierały m. in. szczegółowe uzasadnienie zmiany terminu zakończenia postępowania, ze wskazaniem wykonanych czynności, zgromadzonych dowodów oraz czynności i dowodów, które na danym etapie postępowania należy wykonać.

(dowód: akta kontroli str. 260-266)

W latach 2012-2015 (do 30 września) wystąpiły 2 przypadki niezasadzonego przedłużenia kontroli, jeden stwierdzony przez GKS w wyniku rozpatrzenia ponagieł na długotrwałość kontroli i jeden przez kierownictwo Urzędu w wyniku prowadzonego nadzoru i monitoringu postępowań kontrolnych. W obydwu przypadkach przeprowadzono postępowania wyjaśniające i ustalano odpowiedzialność pracowników za niedotrzymanie terminu kontroli. W jednym przypadku (dotyczącym ponaglenia rozpatrzonego przez GKS) przeprowadzone postępowanie wyjaśniające i zgromadzona dokumentacja nie potwierdziły faktu naruszenia przez pracownika obowiązków określonych w art. 76 ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o *szłubie cywilnej*²³. Postępowanie zostało umorzone. W drugim przypadku przeprowadzone postępowanie wyjaśniające potwierdziło zasadność stawianych pracownikowi zarzutów, tj. opieszalego i nierzetelnego prowadzenia postępowania kontrolnego (poprzez co nierzetelnie i nieterminowo wykonano powierzone zadania) oraz niewykonania poleceń służbowych przełożonych (art. 76 ust. 1 pkt 1 i 4 oraz art. 77 ust. 1 ustawy o *szłubie cywilnej*). Wobec pracownika wszczęto postępowanie dyscyplinarne, w wyniku którego został ukarany upomnieniem.

(dowód: akta kontroli str. 267-268)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

Czasy trwania większości postępowań kontrolnych przekroczyły termin określony w art. 139 § 1 *Ordynacji podatkowej*, przy czym jednocześnie wypełniono wymogi art. 140 tej ustawy i o każdym przypadku niezalatwienia sprawy we właściwym terminie zawiadomiono strony. Czas trwania postępowań i terminowość ich przeprowadzania były monitorowane przez Kierownictwo Urzędu.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, ograniczona liczba przeprowadzanych przez Urząd kontroli podatkowych w trakcie prowadzonych postępowań kontrolnych, mogła powodować znaczną uciążliwość tych postępowań dla kontrolowanych. Wiązało się to bowiem z korespondencyjnym zbieraniem materiału dowodowego i wymagało sporządzania kopii całości, niejednokrotnie bardzo obszernego, materiału dowodowego dotyczącego badanego zakresu.

1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

²³ Dz. U. z 2014 r., poz. 1111 ze zm.

2. Sposób i metody przeprowadzania czynności kontrolnych.

1. Zadania w zakresie planowania kontroli realizowane były przez komórki analityczno-planistyczne Urzędu. Zgodnie z Regulaminem organizacyjnym Urzędu, obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 31 stycznia 2013 r., typowaniem podmiotów do postępowania kontrolnego oraz opracowywaniem planów kontroli zajmował się Wydział Analiz i Planowania oraz Sekcja Analiz i Planowania w Jaśle. Po dokonaniu zmian w Regulaminie, zadania te – w okresie od 1 lutego 2013 r. do 31 lipca 2014 r. – realizowała Sekcja Analiz, Identyfikacji i Monitorowania Obszarów Zagrożonych Oszustwami Podatkowymi oraz Sekcja Analiz i Planowania. Od dnia 1 sierpnia 2014 r. typowanie podmiotów do postępowania kontrolnego należało do zadań Referatu Analiz i Identyfikacji Nieprawidłowości Podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 716)

Zasady opracowania planu kontroli oraz tryb przedkładania planu w celu jego ustalenia, zostały uregulowane decyzjami Dyrektora Urzędu, obowiązującymi od dnia 30 czerwca 2014 r. Decyzją wydaną w ww. dniu, Dyrektor Urzędu ustalił, że Sekcja Analiz, Identyfikacji i Monitorowania Obszarów Zagrożonych Oszustwami Podatkowymi oraz Sekcja Analiz i Planowania dokonywać miały wstępnej selekcji podmiotów do planu kontroli, a podmioty do kontroli typować miał naczelnik Wydziału Analiz i Planowania, na podstawie propozycji przedłożonych przez te sekcje. Propozycje podmiotów do planu kontroli akceptować mieli kolejno: kierownicy sekcji, naczelnik Wydziału Analiz i Planowania oraz Wicedyrektor Urzędu nadzorujący pion, w skład którego wchodziły ww. komórki organizacyjne. Wicedyrektor ten przedkładał plan kontroli do akceptacji przez Dyrektora Urzędu.

Zgodnie z decyzją Dyrektora Urzędu z dnia 6 sierpnia 2014 r. oraz z dnia 17 marca 2015 r., wstępną propozycję podmiotów do planu kontroli dokonywać mieli pracownicy Referatu Analiz i Identyfikacji Nieprawidłowości Podatkowych, a podmioty do kontroli typować miał kierownik tego referatu we współpracy z naczelnikami i kierownikami komórek kontrolnych Urzędu. Propozycje podmiotów do planu kontroli akceptować miał kierownik Referatu Analiz i Identyfikacji Nieprawidłowości Podatkowych oraz Wicedyrektor Urzędu nadzorujący pion, w skład którego wchodził ww. Referat.

Typowanie oraz akceptacja podmiotów do planów kontroli dokonywane były zgodnie z postanowieniami regulaminu organizacyjnego Urzędu oraz ww. decyzjami Dyrektora. Półroczne plany kontroli na lata 2012 – 2015 zostały ustalone i zatwierdzone przez Dyrektora Urzędu nie później niż w 10 dniu pierwszego miesiąca każdego z okresów planistycznych.

(dowód: akta kontroli str. 717-724, 727-735)

W Urzędzie nie zostały opracowane sformalizowane kryteria typowania podmiotów do kontroli. Pan Cezary Koba – Dyrektor Urzędu – wyjaśnił, że *na bazie dotychczasowych doświadczeń w procesie typowania podmiotów do kontroli niecelowe okazało się tworzenie sztywnych schematów czy stałych kryteriów typowania, które mogłyby być stosowane w sposób ciągły i uniwersalny. Proces typowania podmiotów do kontroli to (...) dynamiczny ciąg zdarzeń związany z odpowiednim dostosowaniem kryteriów typowania do zmieniającej się rzeczywistości podatkowej i gospodarczo-ekonomicznej w kraju. W związku z czym kryteria typowania podmiotów do kontroli w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Rzeszowie tworzone są na bieżąco i dostosowane do określonych założeń przez analityków typujących podmioty do półrocznych planów kontroli, co pozwala uwzględnić ww. zmienne.*

(dowód: akta kontroli str. 708-715, 732)

Przy planowaniu kontroli Urząd uwzględniał wyniki własnego rozpoznania, wnioski własne inspektorów kontroli skarbowej i pracowników Wydziału Wywiadu

Skarbowego, wnioski organów skarbowych, Policji, Prokuratury oraz wnioski osób fizycznych i prawnych (skargi, wnioski).

W latach 2012 – 2015 (do końca III kwartału) wpłynęło 2.517 wniosków o przeprowadzenie kontroli, z czego: 1.608 wniosków sformułowano w wyniku własnego rozpoznania, 146 wniosków w wyniku wywiadu skarbowego, 266 wniosków wpłynęło z urzędów skarbowych, 22 z Policji, 70 z Prokuratury, 240 wniosków zostało spowodowanych skargami i donosami, a 165 wynikało z innych przyczyn. W 2012 r. wpłynęło 701 wniosków (475 własne rozpoznanie, 39 wywiad skarbowy, 51 urzędy skarbowe, 73 skargi i donosy, 9 Policja, 17 Prokuratura, 37 inne źródła), w 2013 r. – 587 wniosków (361 własne rozpoznanie, 16 wywiad skarbowy, 105 urzędy skarbowe, 57 skargi i donosy, 7 Policja, 18 Prokuratura, 23 inne źródła), w 2014 r. – 717 wniosków (508 własne rozpoznanie, 30 wywiad skarbowy, 50 urzędy skarbowe, 43 skargi i donosy, 5 Policja, 32 Prokuratura, 49 inne źródła), do końca trzeciego kwartału 2015 r. – 512 wniosków (264 własne rozpoznanie, 61 wywiad skarbowy, 60 urzędy skarbowe, 67 skargi i donosy, 1 Policja, 3 Prokuratura, 56 inne źródła).

Typowanie podmiotów do kontroli dokonywane było z wykorzystaniem informatycznych technik do analizy baz danych. Narzędziem informatycznym wykorzystywanym w największym stopniu był SPSS Clementine/PASW Modeler, przy pomocy którego identyfikowano rozbieżności od założonych kryteriów, jakie spełniać powinny prawidłowo działające podmioty gospodarcze, a także program KARTAX-AP (program autorski pracownika Urzędu), który między innymi umożliwiał łączenie informacji z różnych źródeł i baz danych, dotyczących jednego podmiotu.

(dowód: akta kontroli str. 708-715, 717-724, 736)

W planach kontroli uwzględniana była rezerwa na przeprowadzenie kontroli doraźnych. Średnia roczna liczba kontroli przypadających w latach 2012 – 2015 do realizacji przez jednego inspektora kontroli, ustalona na podstawie podanych przez Ministerstwo Finansów wskaźników zakończonych postępowań kontrolnych przypadających na 1.000 kontrolerów, tj. inspektorów kontroli oraz pozostałych pracowników otrzymujących dodatek skarbowy, wynosiła od 4,7 do 5,4. Przy ustalaniu półrocznych planów kontroli przyjmowano średnio od 1,5 do 2 kontroli do realizacji przez jednego inspektora, co w okresach rocznych stwarzało rezerwę na realizację kontroli doraźnych w granicach od 0,7 do 2,4 kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 708-715, 737-740)

W latach 2012 – 2015 (do końca trzeciego kwartału), zakończono 801 kontroli nieuwzględnionych w planach (kontroli doraźnych), co stanowiło 41% wszystkich zakończonych kontroli. W 2012 r. zakończono 117 kontroli doraźnych (24% wszystkich kontroli), w 2013 r. – 175 kontroli doraźnych (34% wszystkich kontroli), w 2014 r. – 275 kontroli doraźnych (52% wszystkich kontroli), w 2015 r. – 234 kontroli doraźnych (55% wszystkich kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 725-726)

2. Zakres tematyczny planowanych kontroli podatkowych uwzględniał zagadnienia kontrolne określone corocznie przez Ministerstwo Finansów dla urzędów kontroli skarbowych. Ministerstwo Finansów wskazało, iż w latach 2012 – 2014 zadania kontrolne winny koncentrować się na ujawnianiu nadużyć w zakresie podatku dochodowego oraz wykrywaniu oszustw w podatku od towarów i usług, w tym w obrocie wewnątrzspółnotowym. W latach 2012 – 2014, do kontroli w zakresie wykrywania oszustw w podatku od towarów i usług w obrocie wewnątrzspółnotowym wytypowano – odpowiednio – 7, 11 oraz 97 podmiotów. Dane dotyczące liczby zaplanowanych kontroli uwzględniających tematykę podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych oraz wszystkich kontroli

uwzględniających tematykę podatku od towarów i usług podano w punkcie 3 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Prowadzenie kontroli w zakresie podatku akcyzowego, ze szczególnym uwzględnieniem obrotu paliwami płynnymi określono wśród zadań do realizacji w latach 2012 – 2013, a kontrole obrotu paliwami płynnymi wśród zadań na 2014 r. W 2012 r. i 2013 r. do kontroli w zakresie podatku akcyzowego wytypowano – odpowiednio – 8 oraz 13 podmiotów. W 2014 r. do kontroli w zakresie obrotu paliwami płynnymi wytypowano 22 podmioty. W 2012 r. zakończono 5 kontroli podatku akcyzowego (w tym 4 kontrole dotyczące obrotu paliwami), w 2013 r. – 7 takich kontroli (w tym 6 dotyczących obrotu paliwami), a w 2014 r. – 23 takie kontrole, w tym 19 dotyczących obrotu paliwami.

Monitorowanie działalności prowadzonej z wykorzystaniem internetu (e-handel) zostało określone jako zadanie kontrolne na lata 2012 – 2014. W 2012 r. Urząd wszczął 18 ww. kontroli a zakończył 23, w 2013 r. wszczął 12 a zakończył 17 takich kontroli, w 2014 r. wszczął 10 a zakończył 11 kontroli.

W zadaniach na 2012 r. wyodrębniono zagadnienia dotyczące kontroli nieujawnionych źródeł przychodów oraz niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. W zakresie nieujawnionych źródeł przychodów skontrolowano 62 osoby oraz przeprowadzono 11 kontroli dotyczących niezgłoszonej do opodatkowania działalności.

Ministerstwo Finansów wskazywało na prowadzenie postępowań kontrolnych z wykorzystaniem technik informatycznych. Dane pobrane w formie elektronicznej wykorzystano w 28 kontrolach przeprowadzonych przez Urząd w 2012 r., 114 kontrolach przeprowadzonych w 2013 r. oraz 172 kontrolach przeprowadzonych w 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 741-843)

W 2015 r. zadania (działania) urzędów kontroli skarbowych ustalono w nawiązaniu do podzadań i działań określonych w zadaniowym układzie budżetu, realizowanych w ramach w funkcji 4. *Zarządzanie finansami państwa*, zadania 4.2. *Zadania kontrolne realizowane przez służby skarbowe i celne*.

Według danych za trzy kwartały 2015 r. Urząd osiągnął wyznaczone przez Ministerstwo Finansów wartości mierników realizacji działań, a między innymi:

- a) w obszarze działań zewnętrznych *Zwalczanie przestępczości podatkowej, w szczególności dotyczącej podatku od towarów i usług*
- działanie I *Wykrywanie i eliminowanie z obrotu gospodarczego grup/podmiotów dokonujących oszustw podatkowych*
 - udział kontroli badających nieprawidłowości w podatku VAT w ogólnej liczbie kontroli wynosił 75%, przy ustalonej wartości miernika większej lub równej 65%;
 - ustalenia w podatku VAT wynikające z decyzji i korekt (bez odsetek) stanowiły 175% ustaleń dokonanych w trzech kwartałach 2014 r., przy wartości miernika wyznaczonej na poziomie większym lub równym 105%;
 - działanie II *Sprawnie działające centra kompetencyjne*
 - w określonym terminie (do końca lutego 2015 r.) utworzone zostały centra kompetencyjne – w obszarze tematycznym tworzywa sztuczne i obszary środki publiczne;
 - wskaźnik pozytywnych kontroli spośród wytypowanych na podstawie wniosków centrów kompetencyjnych wynosił 77%, przy co najmniej 80% założonych przez Ministerstwo, przy czym do końca trzeciego kwartału 2015 r. Urząd zakończył 26 postępowań spośród 53 wszczętych na podstawie takich wniosków;

- działanie III *Monitorowanie podmiotów wysokiego ryzyka w obrocie towarowym z zagranicą*
 - liczba udzielonych odpowiedzi w obszarze MF1 (MTIC fraud – oszustwa wewnątrzspółnotowe przy wykorzystaniu „znikającego podatnika”) stanowiła 98% liczby spraw otrzymanych do zweryfikowania, przy wyznaczonym wskaźniku w wysokości większej lub równej 70%;
- działanie VI *Eliminowanie z podmiotu gospodarczego fikcyjnych/wirtualnych podmiotów funkcjonujących w rejestrowanym obrocie wewnątrzspółnotowym oraz ograniczenie negatywnych skutków ich działalności*
 - wykreślenie z ewidencji VAT wnioskowano we wszystkich stwierdzonych przypadkach uzasadniających wykreślenie, ustalony miernik wynosił 100% stwierdzonych przypadków;
- działanie VII *Planowanie działań kontrolnych*
 - plan kontroli na I półrocze 2015 r. zrealizowano w 95%, a z uwzględnieniem podmiotów wykreślonych z planu w 97,5%, przy mierniku wyznaczonym na poziomie większym lub równym 90%; według stanu na koniec trzeciego kwartału 2015 r. realizacja planu kontroli na II półrocze 2015 r. wynosiła 57%;

b) w obszarze działań zewnętrznych *Skuteczne karanie i pozbawianie korzyści sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych*

- działanie *Prowadzenie postępowań przygotowawczych*
 - liczba przeprowadzonych postępowań przygotowawczych przypadająca na jednego inspektora kontroli zatrudnionego w komórce postępowań przygotowawczych wynosiła 38, przy założonej przez Ministerstwo większej lub równej 35;
- działanie III *Ustalanie składników majątkowych podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych (śledztwo finansowe)*
 - przyrost zabezpieczeń na poczet ustalonych uszczupień podatkowych, faktycznie dokonanych w okresie trzech kwartałów 2015 r., obliczony w stosunku do zabezpieczeń dokonanych w 2014 r. wynosił 123%, przy założonym na 2015 r. w wysokości 15%;

c) w obszarze działań wewnętrznych (obszarze procesów wspomagających) *Zwiększenie stosowanie technologii informatycznych w realizacji zadań*

- działanie I *Stosowanie informatycznych technik analitycznych w typowaniu podmiotów do kontroli*
 - wskaźnik wykorzystania technik informatycznych przy typowaniu podmiotów do kontroli wynosił 100%, przy założonym na poziomie większym lub równym 80%;
- działanie II *Wykorzystanie technik informatycznych w postępowaniach kontrolnych*
 - pełne dane z systemów finansowo-księgowych pobrano w przypadku 28% zakończonych postępowań kontrolnych, przy założeniu pobrania danych w taki sposób w 15% postępowań.

(dowód: akta kontroli str. 844-879)

3. Kontrole realizowane były przez Urząd zgodnie z ustalonymi planami. W półrocznych planach kontroli obejmujących lata 2012 – 2015 uwzględniono łącznie 1.234 kontrole, z czego do dnia 7 grudnia 2015 r. wszczęto 1.088 kontroli (88,2% liczby kontroli zaplanowanych). Liczba kontroli wszczętych w poszczególnych półroczach stanowiła od 87% do 95% liczby kontroli zaplanowanych na te półrocza:

- w I półroczu 2012 r. wszczęto 207 kontroli (90% zaplanowanych w liczbie 229), 11 kontroli wykreślono z planu, 11 kontroli przeniesiono do realizacji w następnym półroczu;
- w II półroczu 2012 r. wszczęto 146 kontroli (89% zaplanowanych w liczbie 164), 7 kontroli wykreślono z planu, 11 przeniesiono do realizacji w następnym półroczu;
- w I półroczu 2013 r. wszczęto 146 kontroli (93% zaplanowanych w liczbie 157), 5 kontroli wykreślono z planu, 6 kontroli przeniesiono do realizacji w następnym półroczu;
- w II półroczu 2013 r. wszczęto 65 kontroli (87% zaplanowanych w liczbie 75), 1 kontrolę wykreślono z planu, 9 kontroli przeniesiono do realizacji w następnym półroczu;
- w I półroczu 2014 r. wszczęto 119 kontroli (88% zaplanowanych w liczbie 136), 5 kontroli wykreślono z planu, 12 kontroli przeniesiono do realizacji w następnym półroczu;
- w II półroczu 2014 r. wszczęto 139 kontroli (92% zaplanowanych w liczbie 151), 2 kontrole wykreślono z planu, 10 kontroli przeniesiono do realizacji w następnym półroczu;
- w I półroczu 2015 r. wszczęto 153 kontrole (95% zaplanowanych w liczbie 161), 4 kontrole wykreślono z planu, 4 kontrole przeniesiono do realizacji w następnym półroczu.

Do dnia 7 grudnia 2015 r. wszczęto 113 spośród 161 kontroli zaplanowanych na II półrocze 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 880-881)

Z planów kontroli na lata 2012 – 2015 wykreślono ogółem 35 podmiotów. W ośmiu przypadkach wykreślenie z planów kontroli spowodowane było przeprowadzeniem kontroli przez właściwy urząd skarbowy, w czterech przypadkach przeprowadzeniem czynności sprawdzających przez właściwy urząd skarbowy, a w jednym przypadku przeprowadzeniem kontroli przez właściwy urząd kontroli skarbowej. Dwóch podatników złożyło korekty deklaracji przed wszczęciem postępowań. W sześciu przypadkach brak możliwości przeprowadzenia kontroli spowodowany był przebywaniem podatnika poza granicami kraju. Trzy podmioty wykreślono z planów kontroli ze względu na zmianę siedziby i brak właściwości miejscowej Urzędu, cztery podmioty ze względu na brak możliwości ustalenia miejsca pobytu, dwa podmioty ze względu na ustalenie nowych źródeł dochodów. Pięć podmiotów wykreślono z planów kontroli ze względu na – odpowiednio – brak możliwości ustalenia siedziby spółki i jej zarządu, śmierć podatnika, rozwiązanie umowy spółki, uchylene decyzji dotyczącej niezgłoszonej działalności gospodarczej, likwidację i wykreślenie z krajowego rejestru sądowego.

(dowód: akta kontroli str. 885-936)

Tryb postępowania w sprawie wykreślenia podmiotów z planów kontroli oraz przeniesienia zaplanowanych kontroli do planów na następne półrocza został określony zarządzeniami Dyrektora Urzędu z dnia 6 grudnia 2011 r., 9 kwietnia 2013 r. oraz 5 sierpnia 2014 r. Zgodnie z ww. zarządzeniami naczelnik lub kierownik komórki organizacyjnej przedkładać miał komisji, powołanej tymi zarządzeniami, wniosek o wykreślenie podmiotu z planu kontroli, zaakceptowany przez właściwego Wicedyrektora Urzędu. Komisja przedkładać miała Dyrektorowi Urzędu zaopiniowany wniosek o wykreślenie podmiotu z planu kontroli.

Wykreślenia podmiotów z planów kontroli akceptowane były przez dyrektora Urzędu. W 21 przypadkach akceptacja Dyrektora nastąpiła po otrzymaniu opinii komisji, a w pozostałych 14 przypadkach, na podstawie wniosków kierujących komórkami organizacyjnymi, zaakceptowanych przez Wicedyrektora Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 887-942)

Pani Małgorzata Kozdęba – Wicedyrektor Urzędu – wyjaśniła, że powołana komisja ma za zadanie opiniowanie wniosków o wykreślenie podmiotów z planów kontroli, *jednak Dyrektor Urzędu, jako organ kontroli skarbowej, może samodzielnie podejmować decyzje i tym samym w sprawach nie budzących wątpliwości może zdecydować o akceptacji wniosku o wykreślenie podmiotu z planu kontroli. Takie przypadki to np. brak możliwości przeprowadzenia postępowania kontrolnego ze względu na kontrolę przeprowadzoną przez właściwy urząd skarbowy w tym samym zakresie, likwidacja spółki osobowej. Komisja ds. opiniowania wniosków ma funkcję opiniodawczą – jak to wskazano w nazwie – ma na celu przede wszystkim analizę wniosków wątpliwych, w których samodzielne podejmowanie decyzji o wykreśleniu obarczone byłoby ryzykiem błędu.*

(dowód: akta kontroli str. 943-944)

Tematykę podatku PIT obejmowało 369 kontroli zaplanowanych na lata 2012 – 2015 i 312 kontroli wszczętych zgodnie z planem do dnia 16 grudnia 2015 r., podatku CIT – 199 kontroli zaplanowanych i 188 kontroli wszczętych, podatku VAT – 718 kontroli zaplanowanych i 657 wszczętych. Pozostałe zagadnienia obejmowały 394 kontrole zaplanowane i 350 kontroli wszczętych zgodnie z planem. W poszczególnych latach zakres kontroli obejmował:

- w 2012 r. – podatek PIT w 167 kontrolach planowanych i 147 wszczętych, podatek CIT w 72 kontrolach planowanych i 63 wszczętych, podatek VAT w 224 kontrolach planowanych i 154 wszczętych, pozostałe zagadnienia w 154 kontrolach planowanych i 136 wszczętych;
- w 2013 r. – podatek PIT w 89 kontrolach planowanych i 70 wszczętych, podatek CIT w 42 kontrolach planowanych i wszczętych, podatek VAT w 98 kontrolach planowanych i 91 wszczętych, pozostałe zagadnienia w 96 kontrolach planowanych i 84 wszczętych;
- w 2014 r. – podatek PIT w 71 kontrolach planowanych i 54 wszczętych, podatek CIT w 46 kontrolach planowanych i 45 wszczętych, podatek VAT w 183 kontrolach planowanych i 168 wszczętych, pozostałe zagadnienia w 67 kontrolach planowanych i 54 wszczętych;
- w 2015 r. (do 30 września) – podatek PIT w 42 kontrolach planowanych i 41 wszczętych, podatek CIT w 39 kontrolach planowanych i 38 wszczętych, podatek VAT w 213 kontrolach planowanych i 197 wszczętych, pozostałe zagadnienia w 77 kontrolach planowanych i 76 wszczętych.

(dowód: akta kontroli str. 945-957)

W latach 2012 – 2015 (do dnia 30 września) zakończono łącznie 1.954 kontrole, z czego w 2012 r. – 493 kontrole, w 2013 r. – 510 kontroli, w 2014 r. – 525 kontroli, w 2015 r. – 426 kontroli. Kontrolę podatku PIT uwzględniono w 578 zakończonych kontrolach (w 196 kontrolach zakończonych w 2012 r., 187 w 2013 r., 133 w 2014 r., 62 w 2015 r.), podatku CIT w 255 zakończonych kontrolach (w 78 kontrolach zakończonych w 2012 r., 68 w 2013 r., 64 w 2014 r., 45 w 2015 r.), podatku VAT w 1.091 zakończonych kontrolach (w 267 kontrolach zakończonych w 2012 r., 267 w 2013 r., 288 w 2014 r., 269 w 2015 r.).

W ww. okresie 1.409 postępowań kontrolnych (72% wszystkich zakończonych kontroli) dało wynik pozytywny, z czego: w 2012 r. – 350 kontroli (71% zakończonych kontroli), w 2013 r. – 357 kontroli (70% zakończonych kontroli), w 2014 r. – 383 kontrole (73% zakończonych kontroli), w trzech kwartałach 2015 r. – 319 kontroli (74,9% zakończonych kontroli).

Łączna kwota ustaleń bieżących, dokonanych w wyniku postępowań, wynosiła 1.919.065.257 zł, z czego: w 2012 r. – 162.977.923 zł, w 2013 r. – 288.346.563 zł, w 2014 r. – 677.567.628 zł, w 2015 r. (do końca września) – 790.173.143 zł.

Łączna kwota ustaleń ostatecznych wynosiła 1.642.558.648 zł, z czego: w 2012 r. – 108.474.764 zł, w 2013 r. – 283.160.173 zł, w 2014 r. – 536.199.463 zł, w 2015 r. (do końca września) – 714.724.248 zł.

Łączna kwota dokonanych zatrzymanych zwrotów podatku VAT wynosiła 85.664.842 zł, z czego: w 2012 r. 25.931.837 zł, w 2013 r. – 3.767.803 zł, w 2013 r. – 45.620.188 zł, w 2015 r. (do końca września) – 10.345.014 zł.

(dowód: akta kontroli str. 958-1016)

Urząd monitorował dokonywanie wpłat kwot ustalonych decyzjami Dyrektora. Informacje o dokonanych wpłatach, zaliczeniach i egzekucji przekazywane były do Urzędu na podstawie porozumienia zawartego pomiędzy Dyrektorem Urzędu, Dyrektorem Izby Skarbowej w Rzeszowie oraz Dyrektorem Izby Celnej w Przemyślu, a w przypadku podmiotów z terenu powiatu sandomierskiego – na podstawie porozumienia zawartego pomiędzy Dyrektorem Urzędu i Dyrektorem Izby Skarbowej w Kielcach. Informacje z urzędów skarbowych i celnych spoza właściwości Urzędu przekazywane były na pisemne wnioski.

Łączna kwota wpłat dokonanych w latach 2012 – 2015 (do końca trzeciego kwartału) w wyniku kontroli Urzędu wynosiła 186.299.949 zł, z czego: będących efektem decyzji wydanych w pierwszej instancji – 63.661.176 zł, korekt deklaracji – 51.322.335 zł, wynikających z działań właściwych organów podjętych na podstawie wyników postępowań kontrolnych w zakresie wykorzystania środków publicznych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrania środków publicznych w nadmiernej wysokości – 15.790.986 zł, wynikających z działań właściwych organów podjętych na podstawie wyników postępowań kontrolnych w zakresie uszczupień należności jednostek sektora finansów publicznych – 55.525.452 zł.

(dowód: akta kontroli str. 363-414, 882-884, 960)

W latach 2012 – 2015 (do końca września), decyzjami Dyrektora Urzędu umorzono 6 postępowań kontrolnych:

- postępowanie w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych wspólników spółki cywilnej (2012 r.) – ze względu na dokonanie ustaleń, iż zakres postępowania nie dotyczył kontrolowanych, ponieważ spółka uzyskiwała przychody z działalności rolniczej, do której nie stosuje się przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- postępowanie kontrolne wobec syndyka masy upadłości (2012 r.) – z uwagi na ukończenie postępowania upadłościowego dłużnika (w trakcie którego masę upadłości reprezentował syndyk), umorzenie w całości zobowiązań niezaspokojonych w postępowaniu upadłościowym i bezprzedmiotowość postępowania prowadzonego wobec syndyka z powodu wygaśnięcia umocowania syndyka do reprezentowania masy upadłości;
- postępowanie w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (2013 r.) – ze względu na brak właściwości miejscowej dyrektora Urzędu (w postępowaniu dowodowym ustalono, iż miejsce zamieszkania podatnika nie znajdowało się na terenie województwa podkarpackiego);
- postępowanie w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania podatku od towarów i usług (2014 r.) – z uwagi na wykreślenie podmiotu z krajowego rejestru sądowego w związku z ukończeniem postępowania likwidacyjnego;
- postępowanie w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych (2014 r.) – ze względu na wszczęcie postępowania przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania, pomimo niewyrażenia przez podatnika zgody na wszczęcie postępowania

w takim terminie, tj. z naruszeniem prawa mogącym mieć wpływ na prawa strony i wynik postępowania;

- postępowanie w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług, wszczęte wobec syndyka masy upadłości (2015 r.) – ze względu na niewłaściwie określoną stronę postępowania, tj. określenie syndyka masy upadłości jako stronę postępowania, pomimo iż spółka nie została wykreślona z krajowego rejestru sądowego.

(dowód: akta kontroli str. 1017-1036)

4. W latach 2012 – 2015 (do 30 września) zostało zakończonych 1.118 postępowań przygotowawczych prowadzonych przez Urząd, w tym 504 postępowania w związku z przestępstwami skarbowymi określonymi w ustawie z dnia 10 września 1999 r. *kodeks karny skarbowy*²⁴. Urząd skierował 368 aktów oskarżenia, w tym w 122 przypadkach za przestępstwa określone w kodeksie karnym skarbowym. Skazanych zostało 360 osób, w tym za ww. przestępstwa – 119 osób. W stosunku do 3 osób sąd postępowania umorzył, a 6 osób zostało uniewinnionych.

Do finansowych organów postępowania przygotowawczego (art. 118 §1 *Kodeksu karnego skarbowego*) wpłynęły 364 wnioski o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. We wszystkich przypadkach organy skierowały takie wnioski do sądu. W ww. okresie sąd rozpatrzył ogółem 340 wniosków, zezwalając na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i wymierzając grzywny w łącznej kwocie 288.428 zł.

(dowód: akta kontroli str. 1037-1039, 1041-1094)

W ww. okresie Urząd wymierzył 11.017 mandatów karnych na łączną kwotę 1.835.145 zł, z czego:

- w 2012 r. – 4.127 mandatów na kwotę 641.980 zł,
- w 2013 r. – 4.116 mandatów na kwotę 698.510 zł,
- w 2014 r. – 2.428 mandatów na kwotę 423.964 zł,
- do końca września 2015 r. – 346 mandatów na kwotę 70.691 zł.

Łączna kwota uzyskana z mandatów uiszczonych w ww. okresie wynosiła 1.818.074 zł.

(dowód: akta kontroli str. 1040)

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

W Urzędzie plany kontroli opracowywane były zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami i wytycznymi Ministerstwa Finansów. Zasadnie typowano podmioty do kontroli, przede wszystkim na podstawie wyników własnego rozpoznania. Kontrole realizowano zgodnie z ustalonymi planami. W wyniku realizacji zadań w trzech pierwszych kwartałach 2015 r. osiągnięto wartości mierników ustalone przez Ministerstwo Finansów. Efektywnie prowadzone były postępowania przygotowawcze w sprawach z zakresu kontroli skarbowej.

Ustalone
nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

²⁴ Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.

3. Przestrzeganie procedury kontroli skarbowej, dokumentowanie ustaleń kontroli, prawidłowość decyzji wydawanych przez dyrektora Urzędu, w tym: rozmiar i przyczyny uchylania decyzji wydanych przez Urząd w postępowaniach odwoławczych wyższej instancji.

Opis stanu faktycznego

1. Dla postępowań kontrolnych (kontroli skarbowych) planowych i doraźnych oraz kontroli podatkowych nie opracowywano programów kontroli. Kontrole te prowadzone były na podstawie przepisów *ustawy o kontroli skarbowej* i *Ordynacji podatkowej* oraz zarządzeń Dyrektora Urzędu w sprawie ustalenia wytycznych do realizacji czynności kontrolnych. Zarządzenia wydawane były na podstawie art. 11 ust. 2 pkt 1 *ustawy o kontroli skarbowej*, oddzielnie na każdy rok i zawierały szczegółowe wytyczne w zakresie realizacji planu kontroli, wszczęcia postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej, czynności dokonywanych w ramach postępowania kontrolnego oraz zakładania i prowadzenia metryki sprawy. Postępowania kontrolne prowadzone były w zakresach określonych w art. 2 ust. 1 *ustawy o kontroli skarbowej*.

Programy kontroli opracowywano dla kontroli koordynowanych. Kontrole koordynowane prowadzone były na podstawie planu zatwierdzanego przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. W przypadku każdej kontroli koordynowanej wyznaczana była jednostka wiodąca (wybrany Urząd Kontroli Skarbowej lub Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów – DKS MF). Program kontroli opracowywała jednostka wiodąca, weryfikował właściwy Wydział DKS MF i zatwierdzał Dyrektor DKS MF. Dokumenty te zawierały: informacje wstępne dotyczące zakresu kontroli, cel kontroli, okres objęty kontrolą, szczegółową tematykę i metodykę oraz założenia organizacyjne. W 2012 r. Urząd uczestniczył w 6 kontrolach koordynowanych, w 2013 r. – 5 i w 2014 r. – 2. W ramach tych kontroli postępowania kontrolne przeprowadzono w 2012 r. w 16 podmiotach, w 2013 r. – 19 i w 2014 r. – 3. Funkcję jednostki wiodącej (koordynatora) Urząd pełnił w przypadku 3 kontroli: z 2013 r. w zakresie prawidłowości korzystania ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych, z 2014 r. w zakresie prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi przez samorządowe jednostki administracji geodezyjnej i kartograficznej oraz prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług oraz z 2015 r. w zakresie prawidłowości wykorzystania środków publicznych przekazanych podmiotom utylizacyjnym przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa z przeznaczeniem na finansowanie lub dofinansowanie kosztów zbioru, transportu i unieszkodliwiania padłych zwierząt gospodarczych przez producentów rolnych.

(dowód: akta kontroli str. 269-326)

2. Analiza dokumentacji 40 postępowań kontrolnych²⁵ wykazała, że przestrzegano obowiązujących procedur kontroli skarbowej, właściwie dokumentowano ustalenia kontroli oraz zapewniono zgodność z prawem decyzji wydanych przez Dyrektora Urzędu. Postępowania kontrolne wszczynane były zgodnie z art. 13 *ustawy o kontroli skarbowej* z zachowaniem przepisów art. 282b i 282c *Ordynacji podatkowej*. Przedłużenie czasu trwania postępowania, w każdym przypadku następowało przed upływem okresu wskazanego w postanowieniu Dyrektora. Zgodnie z art. 140 *Ordynacji podatkowej* w postanowieniach o zmianie terminu zakończenia postępowania podawano przyczyny przedłużenia postępowania i wskazywano nowy termin jego zakończenia. Postępowania kontrolne prowadzone były z zachowaniem procedur określonych w art. 122-126, art. 172-192 i art. 200

²⁵ Po 10 kontroli zakończonych decyzją wymiarową z każdego roku okresu objętego kontrolą, wybranych spośród decyzji i korekt o najwyższych kwotach przypisu.

Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do prawidłowości dokumentowania czynności i zdarzeń, czynnego udziału strony w postępowaniu, możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, poprawności wydania decyzji od strony formalno-prawnej i merytorycznej w zakresie rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji. Decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych przekazywano do właściwych urzędów skarbowych lub urzędów celnych oraz do podatnika niezwłocznie po ich wydaniu. W trakcie badanych postępowań kontrolnych nie wszczynano kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 327-342)

3. Urząd monitorował przebieg postępowań odwoławczych, sposób rozpatrywania skarg przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) i Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) oraz wpłat i zwrotów dokonanych w wyniku kontroli skarbowych. Monitoring przebiegu postępowań odwoławczych i rozpatrywania skarg odbywał się poprzez systemy KARTA i KARTAX, w których gromadzone były informacje dotyczące przebiegu tych postępowań. Monitoring wpłat i zwrotów dokonanych w wyniku kontroli skarbowych prowadzony był na podstawie informacji przekazywanych przez urzędy skarbowe i urzędy celne o dokonanych w danym miesiącu wpłatach wraz z odsetkami, zaliczeniach i egzekucjach należności oraz zawieszeniu, umorzeniu postępowania egzekucyjnego w sprawach, w których Dyrektor Urzędu wydał decyzje w pierwszej instancji. Informacje były przekazywane na podstawie porozumień zawartych przez Dyrektora Urzędu z Dyrektorem Izby Skarbowej w Rzeszowie i w Kielcach oraz Dyrektorem Izby Celnej w Przemyślu. Z urzędów skarbowych i urzędów celnych nieobjętych porozumieniami informacje pozyskiwano na podstawie pisemnego zapytania o dokonanych wpłatach i zwrotach.

(dowód: akta kontroli str. 334-345, 359-414, 465)

W 2012 r. na 1.069 decyzji wydanych przez Dyrektora Urzędu na kwotę 151.742.054 zł od 462 decyzji (43%) na kwotę 57.590.353 zł podatnicy nie wnieśli odwołań. Odwołania wnieśli od 607 (57%) decyzji na kwotę 94.151.701 zł. Z decyzji tych 368²⁶ (34% ogółu wydanych decyzji) na kwotę 63.320.027 zł²⁷ (co stanowiło 86,2% ogółu ustaleń objętych rozpatrzonymi odwołaniami z tego roku) organ odwoławczy²⁸ utrzymał w mocy, 220 (21% ogółu) na kwotę 10.115.934 zł uchylił, a 118 na kwotę 20.715.740 zł pozostawało w rozpatrywaniu.

W 2013 r. wydano 1.350 decyzji na kwotę 277.232.332 zł. Od 558 (41%) decyzji na kwotę 176.316.573 zł podatnicy nie wnieśli odwołań. Odwołania zostały wnieśli od 792 (59%) decyzji na kwotę 100.915.759 zł. Organ odwoławczy utrzymał w mocy 488 (36% ogółu) decyzji na kwotę 86.808.283 zł (co stanowiło 94,3% ogółu ustaleń objętych rozpatrzonymi odwołaniami z tego roku), 193 (14% ogółu) na kwotę 5.269.118 zł uchylił i 197 na kwotę 8.838.358 zł pozostawało w rozpatrywaniu.

W 2014 r. na 971 wydanych decyzji na kwotę 639.061.895 zł odwołania nie zostały wnieśli na 433 (45%) decyzji na kwotę 439.890.755 zł. Odwołania zostały wnieśli od 538 (55%) decyzji na kwotę 199.171.140 zł. Organ odwoławczy utrzymał w mocy 307 (32% ogółu) decyzji na kwotę 57.872.001 zł (co stanowiło 89,7% ogółu ustaleń objętych rozpatrzonymi odwołaniami z tego roku), 98 (10%) na

²⁶ Liczba decyzji utrzymanych w mocy, decyzji uchylonych i decyzji pozostających w rozpatrywaniu nie będzie zgodna z liczbą decyzji od których wnieśli odwołania w związku z tym, że decyzja organu odwoławczego, która uchyla w całości decyzję UKS i orzeka co do istoty sprawy zawiera w sobie dwa rozstrzygnięcia i uwzględniana jest w liczbie decyzji utrzymanych w mocy oraz w liczbie decyzji uchylonych. Ponadto w liczbie decyzji w rozpatrywaniu ujęte są również decyzje uchylone przez organ odwoławczy i przekazane do ponownego rozpatrzenia jeżeli pozostają w rozpatrywaniu.

²⁷ Wartość decyzji utrzymanych w mocy zawierają decyzje utrzymane w mocy, decyzje wydane w ponownym rozpatrywaniu od których strona nie wniosła odwołania, decyzje uchylone w całości lub w części i orzeczone co do istoty (wartości orzeczone).

²⁸ Dyrektor Izby Skarbowej lub Dyrektor Izby Celnej.

kwotę 6.597.132 zł uchylił i 171 na kwotę 134.702.007 zł pozostawało w rozpatrywaniu.

W 2015 r. (do 30 września) wydano 615 decyzji na kwotę 777.596.302 zł. Od 258 (42%) decyzji na kwotę 439.890.755 zł podatnicy nie wnieśli odwołań. Odwołania zostały wniesione od 357 (58%) decyzji na kwotę 190.213.354 zł. Organ odwoławczy utrzymał w mocy 56 (9% ogółu) decyzji na kwotę 80.957.038 zł, 9 decyzji (1%) na kwotę 179.104 zł uchylił i 298 na kwotę 109.077.212 zł pozostawało w rozpatrywaniu.

(dowód: akta kontroli str. 345-357)

W 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej rozpatrzył 360 odwołań od decyzji Dyrektora Urzędu obejmujących ustalenia na kwotę ogółem 49.058.135 zł. Utrzymane w mocy zostały decyzje na kwotę 39.493.717 zł, co stanowiło 80,5% ogółu ustaleń objętych rozpatrzonymi odwołaniami. W 2013 r. rozpatrzonych zostało 698 odwołań obejmujących ustalenia na kwotę ogółem 103.104.116 zł. Utrzymane w mocy zostały decyzje na kwotę 95.729.369 zł, co stanowiło 92,8% ogółu ustaleń objętych tymi odwołaniami. W 2014 r. Izba Skarbowa rozpatrzyła 456 odwołań obejmujących ustalenia w kwocie 68.072.763 zł. Utrzymane w mocy zostały decyzje obejmujące ustalenia w kwocie 57.659.124 zł, co stanowiło 84,7% ogółu ustaleń objętych tymi decyzjami. W 2015 r. (III kw.) rozpatrzonych zostało 491 odwołań obejmujących ustalenia w kwocie 123.509.959 zł. Utrzymane w mocy zostały decyzje obejmujące ustalenia w kwocie 114.764.459 zł, co stanowiło 92,9% ustaleń objętych tymi odwołaniami.

Izba Celna w 2012 r. rozpatrzyła 8 odwołań od decyzji Dyrektora Urzędu obejmujących ustalenia w kwocie 154.825 zł. W 2014 r. Izba Celna rozpatrzyła 4 odwołania od decyzji obejmujących ustalenia w kwocie 143.851 zł. Wszystkie odwołania zostały oddalone. W 2013 r. i w 2015 r. (III kw.) Izba Celna nie rozpatrywała odwołań od decyzji UKS.

(dowód: akta kontroli str. 415-423)

W 2012 r. 292 decyzje organu odwoławczego zostały zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA). WSA w 226 przypadkach oddalił skargi, w 37 – uchylił zaskarżone decyzje i 29 skarg było w trakcie rozpatrywania. Skargi kasacyjne zostały wniesione na 147 wyroków WSA. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w 106 przypadkach skargi oddalił, w 13 – przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez WSA, w 2 – uchylił wyrok WSA a 26 skarg było w trakcie rozpatrywania.

W 2013 r. 246 decyzji organu odwoławczego zostało zaskarżonych. WSA w 177 przypadkach oddalił skargi, w 24 – uchylił decyzje organu odwoławczego, a 45 skarg było w trakcie rozpatrywania. Skargi kasacyjne zostały wniesione na 81 wyroków WSA. W 5 przypadkach NSA oddalił skargi, w 2 – przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia i 72 skargi były w trakcie rozpatrywania.

W 2014 r. 226 decyzji organu odwoławczego zostało zaskarżonych. WSA rozpatrzył 139 skarg, z których 133 zostało oddalonych i w przypadku 6 uchylono decyzje organu odwoławczego. Z wyroków wydanych w 2014 r. przez WSA skargi kasacyjne zostały złożone do 19. Wszystkie skargi były w trakcie rozpatrywania. W 2015 r. (do 30 września) 12 decyzji DIS zostało zaskarżonych. WSA rozpatrzył 2 skargi oddalając je. Skarg kasacyjnych nie wniesiono.

(dowód: akta kontroli str. 357)

Kontrola 20 losowo wybranych decyzji uchylonych przez DIS lub uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia na łączną kwotę 74.121.058 zł wykazała, że przyczyny ich uchyleń były następujące:

- odmienna ocena zgromadzonego materiału dowodowego związana z nieprecyzyjnymi przepisami i wątpliwościami interpretacyjnymi (7 decyzji),

- zgłoszenie przez podatników na etapie postępowania odwoławczego nowych okoliczności i środków dowodowych (5 decyzji),
- odmienna interpretacja przepisów prawa podatkowego (4 decyzje),
- przedawnienie zobowiązań podatkowych z przyczyn niezależnych od Urzędu (2 decyzje),
- zmiana stanu faktycznego w trakcie postępowania odwoławczego uwarunkowana orzeczeniem NSA oraz decyzją DIS (2 decyzje).

W badanych sprawach powodem uchylecia decyzji nie było rażące naruszenie przepisów prawa, spowodowane zaniedbaniem pracowników Urzędu. Nie było przypadków wielokrotnego uchylania decyzji przez organ odwoławczy i przekazywania sprawy do ponownego rozpatrzenia na skutek niewypełnienia przez Urząd zaleceń organu odwoławczego. Nie stwierdzono także przypadków wyjątkowo długotrwałych (opieszalnych) postępowań, obarczonych istotnymi błędami, w wyniku których ustalono znaczną kwotę dodatkowego przypisu zobowiązania wraz z odsetkami.

(dowód: akta kontroli str. 424-464f)

Ustalenia ostateczne (po odwołaniach) w kolejnych latach okresu objętego kontrolą zwiększały się i w 2012 r. wynosiły 108.474.764 zł, w 2013 r. – 283.160.173 zł (wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 161%), w 2014 r. – 536.199.463 zł (wzrost o 89,4%) oraz w 2015 r. (III kw.) – 714.724.248 zł. Ustalenia ostateczne w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego w 2012 r. wynosiły 9.235.414 zł (8,5% ogółu ustaleń ostatecznych), w 2013 r. – 40.494.911 zł (14,3%), w 2014 r. – 169.479.272 zł (31,6%) i w 2015 r. (III kw.) – 293.273.488 zł (41%).

Z ogólnej kwoty 108.474.764 zł ustaleń ostatecznych w 2012 r. - 23,9% stanowiły zatrzymane zwroty podatków a 76,1% należności w podatkach, które zostały wpłacone przez podatników w kwocie 46.615.489 zł (56,4% ogółu należności).

W 2013 r. z ogólnej kwoty 283.160.173 zł ustaleń ostatecznych - 1,3% stanowiły zatrzymane zwroty podatków a 98,7% należności w podatkach, które zostały wpłacone w kwocie 41.587.906 zł (14,9% ogółu).

W 2014 r. z kwoty 536.199.463 zł ustaleń ostatecznych - 8,5% stanowiły zatrzymane zwroty podatków a 91,5% należności w podatkach, które zostały wpłacone w kwocie 51.535.991 zł (10,5% ogółu).

W 2015 r. z ogólnej kwoty 714.724.248 zł ustaleń ostatecznych - 1,5% stanowiły zatrzymane zwroty podatków a 98,5% należności w podatkach, które zostały wpłacone w kwocie 46.560.562 zł (6,6% ogółu).

W zakresie wpłat, ustalonych w wydanych decyzjach, kwot należnych podatków, Urząd w 2012 r. zajmował 3 miejsce wśród UKS²⁹, w 2013 r. – 7, w I półroczu 2014 r. – 4, w III kw. 2014 r. – 4, w I kw. 2015 r. – 6 oraz w II i III kw. 2015 r. – 4.

(dowód: akta kontroli str. 465-467)

W wyjaśnieniu dotyczącym wpłat wymierzanych przez Urząd należności Pani Małgorzata Kozdęba Wicedyrektor Urzędu podała, że: „Urząd nie posiada informacji dotyczących przyczyn niskiej relacji wpłaconych należności podatkowych do wymierzonych należności. Decyzje oraz wyniki kontroli przekazywane są do właściwych Urzędów Skarbowych i Urzędów Celnym i to do ich obowiązków należy ściąganie zaległości podatkowych. Urząd może jedynie monitorować kwoty wpłat, nie ma natomiast żadnych narzędzi ani kompetencji aby wpływać na ich ściągalność.”

(dowód: akta kontroli str. 468-469)

4. W 2012 r. wystąpiło 18 zwrotów związanych z wadliwymi decyzjami na kwotę ogółem 115.294,40 zł, w tym: w zakresie PIT – 4 zwroty na kwotę 67.768,40 zł, CIT

²⁹ Mierniki efektywności UKS – mierniki wpłaty

– 3 na kwotę 40.261,40 zł i VAT – 11 na kwotę 7.264,20 zł. Kwota odsetek wypłaconych w wyniku uchylonych decyzji wyniosła 9.497 zł w zakresie CIT.

W 2013 r. w jednym przypadku dokonany został zwrot wpłaconego w wyniku uchylonej decyzji Urzędu podatku PIT w kwocie 173.301 zł. Odsetki wyniosły 16.153 zł.

W 2014 r. wystąpiły 2 przypadki zwrotu podatku VAT wpłaconego na podstawie uchylonej decyzji Urzędu w kwocie 189.766 zł. Odsetki wyniosły 9.764 zł.

W 2015 r. (do 30 września) nie wystąpiły zwroty podatków związanych z wadliwymi decyzjami.

W latach 2012-2015 (do 30 września) Urząd nie ponosił wydatków związanych z roszczeniami odszkodowawczymi z tytułu art. 260 *Ordynacji podatkowej*.

(dowód: akta kontroli str. 475-477, 485)

Kontrolą objęto 5 przypadków największych kwot zwróconych wpłat podatków (w tym 2 z 2012 r. - należność główna w kwocie 82.008 zł i odsetki 9.396 zł, 1 z 2013 r. – należność główna 173.301 zł i odsetki 16.153 zł i 2 z 2014 r. – należność główna 189.766 zł i odsetki 9.764 zł), dokonanych w wyniku wadliwych decyzji wydanych przez Dyrektora Urzędu na kwotę ogólną należności głównej 445.075 zł (93% ogółu) i odsetki 35.313 zł (99,7% ogółu).

Badane sprawy dotyczyły zwrotów podatków wraz z odsetkami wpłaconych przez podatników na podstawie decyzji Dyrektora Urzędu, które zostały uchylone:

- w 4 przypadkach³⁰ przez WSA, w związku z odmienną oceną części zgromadzonego materiału dowodowego, odmienną interpretacją przepisów i uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego³¹ wydanego po zakończeniu postępowania kontrolnego,
- w 1 przypadku³² przez DIS, w związku z odmienną interpretacją części zgromadzonego materiału dowodowego i przedłożeniem przez podatnika nowych dowodów w trakcie postępowania odwoławczego.

Stwierdzono, że zwroty podatków nie były zależne od Urzędu. W 4 przypadkach podatek został wpłacony na podstawie decyzji DIS, które zgodnie z art. 128 *Ordynacji podatkowej* stały się ostateczne i na podstawie art. 239e tej ustawy podlegały wykonaniu, a w jednym na podstawie nieprawomocnej decyzji Dyrektora Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 486-470,478-484, 486)

5. W latach 2012-2015 (do 30 września) do Urzędu wpłynęły ogółem 82 skargi, w tym w 2012 r. – 28, w 2013 r. – 18, w 2014 r. – 21 i w 2015 r. (do 30 września) - 15. Dotyczyły one głównie oceny działania organów kontroli skarbowej i pracy pracowników w toku wykonywania czynności kontrolnych. Za zasadne uznano 4 skargi, jedną rozpatrzoną w 2012 r. i 3 w 2013 r. Dotyczyły one nieumieszczenia w godzinach pracy na drzwiach pokoju przesłuchań informacji o niemożności przeprowadzenia w tym dniu przesłuchania świadków, przedwczesnego wysłania upomnienia do strony w zakresie kosztów sporządzenia kserokopii niektórych akt sprawy (przed rozstrzygnięciem zażalenia strony), terminu założenia metryki sprawy oraz niesłusznego wezwania strony do uiszczenia opłat skarbowych.

Z podmiotów wymienionych w interpelacji poselskiej i doniesieniach prasowych skargi wpłynęły od [...] S.A. w dniu 25 czerwca 2014 r. i 30 kwietnia

³⁰ ID: 18100442, 18110247, 18130004

³¹ Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. SK18/09 uznający za niekonstytucyjne przepisy art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³² ID: 18110033

³³ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

2015 r. Dotyczyły one niewłaściwego, zdaniem skarżącego, działania organu kontroli skarbowej. Skargi zostały uznane za niezasadne.

Kontrola dokumentacji dotyczącej 8 skarg (po 2 z każdego roku objętego kontrolą) wykazała, że zostały one załatwione w terminie określonym w art. 237 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. *Kodeks postępowania administracyjnego*³⁴ (Kpa). Z badanych skarg 7 zostało uznanych za niezasadne, a jedna za zasadną. W każdym przypadku o sposobie załatwienia skargi zawiadomiono skarżącego (art. 237 § 3 Kpa), a ich załatwienie poprzedzone było postępowaniem wyjaśniającym.

(dowód: akta kontroli str. 487-518)

6. W latach 2012-2015 (do 30 września) Ministerstwo Finansów (MF) przeprowadziło w Urzędzie 2 kontrole. Pierwsza z nich przeprowadzona została w okresie od września do grudnia 2013 r. i obejmowała lata 2011-2013 (II kw.). Zakresem tematycznym kontroli była działalność Urzędu w zakresie wybranych zagadnień pracowniczych, gospodarki samochodowej, planów kontroli i ich realizacji, kontroli e-handlu, kontroli nieujawnionych źródeł przychodu, postępowań kontrolnych, postępowań karnych skarbowych, funkcjonowania zamówień publicznych, realizacji skarg i wniosków oraz prowadzenia strony BIP. Kontrola nie wykazała nieprawidłowości w działalności kontrolnej Urzędu. W wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Dyrektora Urzędu sformułowane zostały zalecenia, dotyczące m. in. działalności kontrolnej, mające na celu poprawę funkcjonowania Urzędu. Zalecenia wydane zostały w zakresie planów kontroli oraz ich realizacji i dotyczyły: poprawy efektywności rozpatrywania wniosków o kontrole, sformalizowania procedury typowania podmiotów do kontroli i planowania kontroli z wykorzystaniem systemu KARTAX oraz poprawienia trafności typowania podmiotów do kontroli na etapie planowania, w tym określania potencjalnych możliwości uzyskania wpłaty zobowiązań, w celu zwiększenia efektywności postępowań kontrolnych w zakresie podatków. Zalecenia te zostały zrealizowane.

Druga kontrola, przeprowadzona w okresie od listopada 2014 r. do stycznia 2015 r., obejmowała wybrane postępowania kontrolne prowadzone w latach 2013-2014. Kontrolą objęte było postępowanie kontrolne prowadzone przez Urząd w [...] S.A.³⁶ w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 r. Kontrola nie wykazała nieprawidłowości. W protokole kontroli MF zapisano m. in., że brak jest podstaw prawnych do dokonania, w ramach prowadzonej kontroli wewnętrznej, oceny prawidłowości przeprowadzonego przez Dyrektora UKS postępowania kontrolnego wobec [...] S.A. Dyrektor UKS prowadzi bowiem samodzielnie postępowanie kontrolne i jako organ kontroli skarbowej w ramach obowiązującego prawa, decyduje w kwestiach dotyczących sposobu prowadzenia postępowania kontrolnego i rozstrzygnięcia sprawy poprzez stosowanie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie. Organem uprawnionym do weryfikacji ustaleń dokonanych przez Dyrektora UKS jest właściwy organ odwoławczy – Dyrektor Izby Skarbowej, który rozpatrując sprawę dokonuje ponownej oceny zebranego materiału dowodowego, przeprowadzonego postępowania kontrolnego, zarówno pod względem merytorycznym jak i formalnoprawnym.

(dowód: akta kontroli str. 519-660)

³⁴ Dz.U. z 2016 r., poz. 23

³⁵ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.)

³⁶ Podmiot wymieniony w interpelacji poselskiej.

³⁷ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

7. W porównaniu do pozostałych urzędów kontroli skarbowej (UKS) w I kw. 2012 r. Urząd zajął 2 miejsce, w II kw. 2012 r. – 9, w III kw. 2012 r. – 9 i w IV kw. 2012 r. – 2. Na uzyskanie ocen niższych niż średnie w skali kraju (tj. 9 miejsce lub niższe w rankingu krajowym) w II i III kw. 2012 r. miał wpływ obszar „ustalenia” (11 miejsce).

W I kw. 2013 r. Urząd zajął 8 miejsce w rankingu UKS, w II kw. 2013 r. – 4, w III kw. 2013 r. – 8 i w IV kw. 2013 r. – 10. Na uzyskanie ocen niższych niż średnie w skali kraju w IV kw. 2013 r. miał wpływ obszar „ustalenia” (9 miejsce).

W I i II kw. 2014 r. Urząd zajął 2 miejsce w rankingu UKS, w III kw. 2014 r. – 3 i w IV kw. 2014 r. – 11. Na ocenę niższą od średniej krajowej w IV kw. 2014 r. wpływ miały obszary: „wywiad skarbowy” (15 miejsce), „zabezpieczenia” (15 miejsce), „środki publiczne” (12 miejsce) i „ustalenia” (10 miejsce).

W I kw. 2015 r. Urząd zajął 8 miejsce w rankingu UKS, w II kw. 2015 r. – 7 i w III kw. 2015 r. – 5.

(dowód: akta kontroli str. 661-664)

W wyjaśnieniu dotyczącym obszarów, które miały wpływ na obniżenie oceny Urzędu Pani Małgorzata Kozdęba Wicedyrektor Urzędu podała, że: miernik „ustalenia” odnosi się do efektów pracy wszystkich UKS w kraju i pokazuje udział ustaleń ostatecznych przypadających na liczbę zatrudnionych inspektorów kontroli skarbowej w danym UKS w średniej ustaleń w całym kraju. Zależy od pracy wszystkich 16 UKS w kraju. Obecny sposób liczenia miernika nie uwzględnia nieobecności inspektorów, co przekłada się na jego wyliczenia. Stąd, mimo ciągle rosnących ustaleń, występują wahania wartości tego miernika. Na wysokość miernika „ustalenia” wpływ ma również potencjał gospodarczy województwa. Miernik „wywiad skarbowy” zależy od efektów pracy całego Urzędu. Jest to udział kwot ustaleń, wpłat i zabezpieczeń z wniosków Wywiadu Skarbowego w całości tych wartości wygenerowanych przez Urząd. Niska wartości tego miernika nie oznacza złego funkcjonowania Wywiadu, a jest wynikiem stale rosnących ustaleń dokonywanych przez Urząd. Jeżeli kwoty z wniosków Wywiadu Skarbowego i Urzędu rosną nieproporcjonalnie efektem jest niska ocena tego obszaru. Miernik „zabezpieczenia” wyliczany jest na podstawie danych o faktycznie dokonanych zabezpieczeniach przez urzędy skarbowe oraz inne organy i jego wartość uzależniona jest od pracy tych organów. Na pozycję Urzędu w rankingu w zakresie środków publicznych wpływ miała m. in. duża absencja chorobowa inspektorów zatrudnionych w komórce kontroli środków publicznych oraz występowanie w latach 2014-2015 w innych UKS dużych nieprawidłowości w niektórych tematach (np. część wyrównawcza subwencji ogólnej), w których Urząd prowadził kontrole jako pierwszy w latach wcześniejszych i wtedy stwierdzał nieprawidłowości. W związku z tym kontrole prowadzone przez Urząd w latach 2014-2015 nie wykazywały nieprawidłowości bądź stwierdzano nieprawidłowości w kwotach znacznie niższych, ponieważ jednostki same dokonywały stosownych korekt.

(dowód: akta kontroli str. 465-474)

Fundusz nagród w Urzędzie tworzony był zgodnie z art. 93 ust. 2 ustawy o służbie cywilnej w wysokości 3% planowanych wynagrodzeń osobowych pozostających w dyspozycji Dyrektora Urzędu i zwiększany był w trakcie roku w ramach posiadanych środków na wynagrodzenia. Nagrody przyznawane były na podstawie zarządzeń Dyrektora Urzędu w sprawie zasad i kryteriów przyznawania pracownikom nagród z funduszu nagród³⁸. Fundusz nagród pracowników korpusu służby cywilnej w 2012 r. wynosił ogółem 2.501.481 zł (11,7% funduszu wynagrodzeń tej grupy pracowników), w 2013 r. – 2.344.014 zł (11%), w 2014 r. – 2.685.248 zł (12,6%) i w 2015 r. (III kw.) – 1.746.322 zł (11,1%).

³⁸ Zarządzenia Dyrektora UKS w Rzeszowie: nr 16 z 12 maja 2010 r., nr 11 z 9 maja 2012 r., nr 41 z 17 listopada 2014 r., nr 47 z 29 grudnia 2014 r. i nr 1 z 7 stycznia 2015 r. oraz nr 2 z 3 stycznia 2011 r.

Pracownikom Urzędu wypłacane były również nagrody za realizację zadań związanych z kontrolą funduszy strukturalnych w ramach Programów Operacyjnych Pomocy Technicznej i Programu "RYBY...". Nagrody w ramach otrzymanych na te cele środków przyznawane były pracownikom Wydziału Audytu Środków Pochodzących z Budżetu Unii Europejskiej na podstawie zarządzeń Dyrektora Urzędu³⁹, w 2012 r. w kwocie ogółem 166.821 zł, w 2013 r. – 170.925 zł, w 2014 r. – 181.462 zł i w 2015 r. (III kw.) – 89.000 zł.

Dla pracowników nieobjętych mnożnikowymi systemami wynagradzania (spoza korpusu służby cywilnej), w ramach środków na wynagrodzenia, tworzono fundusz premiowy. Premie przyznawane były na podstawie regulaminu⁴⁰. W 2012 r. wypłaty z funduszu premiowego wynosiły 42.359 zł (8% funduszu płac tej grupy pracowników), w 2013 r. – 55.335 zł (11%), w 2014 r. – 80.931 zł (16,2%) i w 2015 r. (III kw.) – 29.889 zł (8%).

W latach 2012-2015 (do 30 września) Urząd nie otrzymywał dodatkowych środków na nagrody.

(dowód: akta kontroli str. 665-707)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena cząstkowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli w przypadku 40 wybranych podmiotów, objętych szczegółową analizą, prowadzenie postępowań kontrolnych, dokumentowanie ustaleń kontroli oraz wydawanie decyzji pokontrolnych przez Urząd odbywało się z poszanowaniem obowiązujących przepisów.

4. Skala i przyczyny wyrejestrowania/przenoszenia działalności gospodarczej przez podatników z terenu województwa podkarpackiego w inne rejony Polski.

Opis stanu
faktycznego

1. Urząd dysponował przybliżonymi danymi dotyczącymi liczby podmiotów, które w latach 2012 – 2014 przeniosły swoje siedziby poza teren województwa podkarpackiego. Wiedzę w tym zakresie uzyskał na podstawie wyjaśnień Ministra Finansów przekazanych Marszałkowi Sejmu w związku z interpelacją poselską w sprawie metod kontroli skarbowej i podatkowej na podkarpaciu oraz Posłowi na Sejm, w odpowiedzi na oświadczenie złożone na posiedzeniu Sejmu w dniu 25 września 2015 r. w sprawie skarg na działalność Urzędu W wyjaśnieniach podano, że liczba takich podmiotów wynosi – w przybliżeniu – 1.000.

Pan Cezary Koba – Dyrektor Urzędu – wyjaśnił, że Urząd realizuje zadania nałożone ustawą o kontroli skarbowej, wśród których brak jest obowiązku gromadzenia ww. informacji statystycznych, oraz że nie gromadzi również informacji dotyczących przyczyn wyrejestrowania firm lub przenoszenia przez nie działalności. Wskazał na normalne w gospodarce rynkowej zjawisko powstawania nowych podmiotów jak i ich likwidację, brak obowiązku wskazywania przez przedsiębiorców motywów swoich decyzji oraz na naturalne zjawisko zmian preferencji lokalizacyjnych przedsiębiorstw, podyktowane koniecznością dostosowania lokalizacji do nowych strategii rozwoju firm i zmieniających się modeli zarządzania, podejmowanych w celu podniesienia poziomu konkurencyjności.

(dowód: akta kontroli str. 269-274)

Według danych z Wojewódzkiego Urzędu Statystycznego w Rzeszowie, w latach 2012 – 2015 (do 30 września) 1.362 podmioty wyrejestrowały działalność

³⁹ Nr 50 z 15 grudnia 2010 r. i nr 5 z 22 stycznia 2014 r.

⁴⁰ Zarządzenie nr 15 Dyrektora UKS w Rzeszowie z dnia 12 maja 2010 r. i Zarządzenie nr 11 Dyrektora UKS w Rzeszowie z dnia 8 maja 2015 r.

zaewidencjonowaną na terenie województwa podkarpackiego, a następnie zarejestrowały ją w innych rejonach Polski. Adres siedziby zmieniło 1.300 mikroprzedsiębiorstw zatrudniających mniej niż 10 pracowników, 33 małych przedsiębiorstw zatrudniających od 10 do 49 pracowników, 19 średnich przedsiębiorstw zatrudniających od 50 do 249 pracowników oraz 10 dużych przedsiębiorstw zatrudniających 50 i więcej pracowników.

Wskaźnik liczby podmiotów, które w latach 2012 – 2014 przeniósł adres siedziby poza województwo podkarpackie był niższy od wskaźnika ustalonego w skali całego kraju. W 2012 r. działalność przeniósł (przeniósł siedzibę) 325 podmiotów, co stanowiło 0,21% liczby podmiotów zarejestrowanych na obszarze województwa podkarpackiego, przy wskaźniku krajowym wynoszącym 0,22%. W przypadku 4 województw wskaźnik ten był niższy i wynosił 0,19% i 0,20%, 2 województw był równy, 9 województw był wyższy i wynosił od 0,24% (województwo kujawsko-pomorskie) do 0,31% (województwo opolskie i warmińsko-mazurskie).

Wskaźnik ustalony dla 2013 r. wynosił 0,22%, przy krajowym w wysokości 0,24%. Niższy wskaźnik (0,20% i 0,21%) wystąpił w przypadku 3 województw, w przypadku 3 województw był równy, a w przypadku 9 województw był wyższy i wynosił od 0,24% (województwo podlaskie) do 0,33% (województwo warmińsko-mazurskie).

W 2014 r. wskaźnik ten wynosił 0,22% przy krajowym w wysokości 0,25%. W przypadku 3 województw był równy, a w przypadku 12 województw był wyższy i wynosił od 0,23% (województwo dolnośląskie i mazowieckie) do 0,34% (województwo lubuskie).

(dowód: akta kontroli str. 1095-1098)

Według danych uzyskanych z Izby Skarbowej w Rzeszowie, w latach 2012 – 2015 (do 30 września) 1.292 podmioty wyrejestrowały działalność zaewidencjonowaną na terenie województwa podkarpackiego, a następnie zarejestrowały ją w innych rejonach Polski, w tym 385 podmiotów na terenie województwa mazowieckiego.

Kontrolami organów skarbowych objęto 41 podmiotów, które w ww. okresie zmieniły swoją siedzibę. W latach 2012 – 2015 skontrolowano 25 takich podmiotów, gdzie przeprowadzono łącznie 38 kontroli. Na podstawie wniosków: komórek analitycznych i planowania Urzędu przeprowadzono 25 kontroli, komórek merytorycznych Urzędu – 3 kontrole, komórki wywiadu skarbowego – 4 kontrole, Izby Skarbowej lub urzędów skarbowych – 3 kontrole, Policji – 2 kontrole, innych urzędów kontroli skarbowej – 1 kontrolę. Kontrole 9 podmiotów zakończono przed 2010 rokiem.

(dowód: akta kontroli str. 1099-1140)

2. O podanie przyczyn migracji wystąpiono do 32 podmiotów kontrolowanych przez UKS w latach 2010 – 2015. Pisma wysłano na wskazane nowe adresy siedziby podmiotów. Odpowiedzi udzieliło 14 podmiotów (44%), z których 5 ([...] ⁴¹, [...] ⁴², [...] ⁴³) jako przyczynę migracji wskazywało m. in. działalność kontrolną Urzędu. Z wyjaśnień złożonych przez te podmioty wynika, że Dyrektor UKS prowadząc postępowania kontrolne opierał się na z góry założonej tezie o nieprawidłowościach po stronie kontrolowanych i za wszelką cenę dążył do udowodnienia tej tezy. Naruszano przy tym podstawowe zasady prowadzenia postępowań wynikające z przepisów *Ordynacji podatkowej*, w szczególności: prowadzenie postępowań

⁴¹ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

⁴² j.w.

⁴³ j.w.

w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, podejmowanie wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego, jawności postępowania, zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz obowiązku dopuszczenia jako dowodu wszystkiego, co ma w sprawie znaczenie. W ocenie kontrolowanych podatników wszelkie wątpliwości dotyczące zgromadzonego materiału dowodowego oraz interpretacji przepisów Organ kontroli skarbowej rozstrzygał na ich niekorzyść. Zastrzeżenia podatników do prowadzonych przez Urząd postępowań kontrolnych dotyczyły również przewlekłości oraz braku obiektywizmu i bezstronności w ich prowadzeniu.

(dowód: akta kontroli str. 1141-1237)

W ocenie kontrolowanych podmiotów powyższe tezy uzasadniają m. in. następujące działania Dyrektora UKS w prowadzonych wobec nich postępowaniach:

- 1) Prowadzenie czynności kontrolnych w zakresie podatków, bez kontroli podatkowej (Spółka [...] ⁴⁴ i [...] ⁴⁵), przez co pozbawiano kontrolowanych przysługujących uprawnień wynikających z przepisów ustawy o *swobodzie działalności gospodarczej*. Postępowania kontrolne prowadzone były poza siedzibami kontrolowanych, co praktycznie oznaczało korespondencyjny sposób zbierania dokumentacji i wyjaśnień dotyczących kontrolowanego zakresu. Działania takie były uciążliwe dla kontrolowanych, ponieważ kontrolerzy nie byli związani limitem czasowym, prowadzili kontrole i analizowali wszelkie dokumenty poza siedzibą kontrolowanych oraz żądali sporządzenia ich poświadczonych kopii w określonym terminie. Wiązało się to z ogromnym wysiłkiem organizacyjnym po stronie kontrolowanych oraz dodatkowymi kosztami. Pracownicy kontrolowanych podmiotów odrywani byli od swoich codziennych obowiązków i całymi dniami, a często także w godzinach nadliczbowych, kopiowali dla kontrolerów Urzędu setki stron dokumentów. Wygoda kontrolerów oraz zaniechanie prowadzenia kontroli podatkowej, były dla kontrolowanych zarówno kosztowne, jak i dezorganizowały bieżącą pracę. W ocenie kontrolowanych podatników taki sposób prowadzenia postępowań pozbawiał ich uprawnień wynikających z przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o *swobodzie działalności gospodarczej*.
- 2) Przewlekłe prowadzenie postępowań, co czyniło je uciążliwymi dla kontrolowanych, a podawane przyczyny przedłużenia były lakoniczne i niejednokrotnie abstrakcyjne.

W wyjaśnieniu złożonym przez Pana Kazimierza Pileckiego wicedyrektora UKS, dotyczącym przyczyn realizowania w ograniczonym zakresie kontroli podatkowych w prowadzonych postępowaniach, w szczególności w przypadkach obejmujących postępowania prowadzone wobec Spółki [...] ⁴⁶ i [...] ⁴⁷ podano m.in., że wszczęcie i prowadzenie kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego nie jest obligatoryjne. W myśl art. 13 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej, organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Dla uzasadnienia powyższego przytoczono fragment odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację poselską nr 18833, w której podano, że treść art. 13 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej przesądza o tym, iż organ kontroli skarbowej jest uprawniony przeprowadzić postępowanie kontrolne bez kontroli podatkowej. Natomiast organ nie ma możliwości przeprowadzenia kontroli podatkowej bez uprzedniego wszczęcia postępowania kontrolnego. W tym względzie NSA w wyroku z dnia 5 listopada 2008

⁴⁴ j.w.

⁴⁵ j.w.

⁴⁶ j.w.

⁴⁷ j.w.

r. (sygn. akt II FSK 1053/07) wskazał, że treść ww. przepisu nie pozostawia żadnych wątpliwości, iż w tym zakresie mamy do czynienia z uprawnieniem organu kontroli skarbowej, a nie jego obowiązkiem. Powyższe potwierdził również NSA w wyrokach z dnia 15 lipca 2011 r. (sygn. Akt I FSK 894/11 i I FSK 849/11). Należy uznać, że podstawowym rodzajem postępowania przeprowadzanego przez organ kontroli skarbowej jest postępowanie kontrolne, co zostało potwierdzone w tezach orzecznictwa sądów administracyjnych (NSA orzeczenie z dnia 7 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 199/07, WSA w Warszawie z dnia 16 września 2008 r., sygn. III SA/WA 420/08, WSA w Lublinie z 12 marca 2010 r. sygn. I SA/Lu 873/09 i WSA w Rzeszowie z dnia 11 marca 2010 r. sygn. I SAB/Rz 1/10). Z powołanego orzecznictwa wynika, że kontrola skarbowa wykonywana przez organy kontroli skarbowej na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej w zakresie określonym w art. 2 tej ustawy, jest postępowaniem kontrolnym, którego tryb i zasady prowadzenia określone są w rozdziale 3 tej ustawy, a w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie zastosowanie mają przepisy działu IV *Ordynacji podatkowej*. W związku z tym postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej nie jest kontrolą przedsiębiorcy, której zasady określa rozdział 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W postępowaniu prowadzonym wobec [...] ⁴⁸ na podstawie postanowienia z dnia 7 maja 2013 r. nie przeprowadzono kontroli podatkowej, a kwestie związane z omawianym zagadnieniem Spółka podniosła już po zakończeniu etapu badania dokumentów przedstawionych przez kontrolowanego. Obowiązujący stan prawny w kwestii prowadzonego postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej wyjaśniono Spółce w dalszym toku postępowania. Stanowisko, iż w toku ww. postępowania organ kontroli skarbowej prawidłowo stosował przepisy ustawy o kontroli skarbowej, znalazło akceptację organu odwoławczego i WSA w Rzeszowie, który w wyroku stwierdził, że w trakcie prowadzonego postępowania i rozpatrzenia sprawy organ nie naruszył prawa procesowego w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak również nie naruszył prawa materialnego. W ramach postępowania wszczętego na podstawie postanowienia z dnia 6 sierpnia 2014 r. przeprowadzono kontrolę podatkową. Jednak w jej trakcie, jeden z pełnomocników Spółki wystąpił z prośbą, aby w sprawie dostarczania dokumentów w toku kontroli kierowane były wezwania pisemne. Do prośby tej zastosowano się, co wywołało m. in. ten skutek, iż sposób gromadzenia dokumentów przebiegał podobnie, jak w sytuacji, gdyby kontrola podatkowa nie była prowadzona.

W trakcie postępowań prowadzonych wobec Spółki [...] ⁴⁹ nie prowadzono kontroli podatkowych, co uzasadniano bardzo dużą liczbą dokumentów źródłowych w postaci kilku tysięcy faktur, dokumentów magazynowych i przewozowych podlegających badaniu.

Treść wyjaśnień, w tym przywołane wyroki NSA, potwierdzają, że prowadzenie kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego nie jest obligatoryjne, postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej nie jest kontrolą przedsiębiorcy, której zasady określa rozdział 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Nie zmienia to faktu, że działania takie mogły być uciążliwe dla kontrolowanych.

W postępowaniu kontrolnym wszczętym na podstawie postanowienia z dnia 11 września 2013 r. wobec Spółki [...] ⁵⁰ Dyrektor UKS wydał 13 postanowień o zmianie terminu zakończenia postępowania. Postanowienia zawierały uzasadnienie prawne i ogólnie sformułowane uzasadnienie faktyczne, w którym podawano, że wyznaczenie nowego terminu zakończenia postępowania spowodowane jest

⁴⁸ j.w.

⁴⁹ j.w.

⁵⁰ j.w.

przyczynami niezależnymi od Organu i jest związane z obszernością zebranego materiału dowodowego oraz koniecznością przeprowadzenia jego wnikliwej analizy i oceny, w celu rzetelnego i bezstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz prawidłowego zastosowania norm prawa materialnego. W postanowieniach wydanych na dalszym etapie postępowania wskazywano również czynności jakie pozostawały do wykonania np. w postanowieniu z dnia 23 stycznia 2015 r. podano, że: *„Na obecnym etapie prowadzonego postępowania pozostaje do wykonania przesłuchanie świadków oraz dopuszczenie jako dowodów dokumentów ujawnionych w postępowaniach kontrolnych prowadzonych wobec kontrahentów kontrolowanego”*, w postanowieniu z dnia 27 marca 2015 r. oraz w następnych podano, że: *„Na obecnym etapie prowadzonego postępowania przeprowadzana jest weryfikacja i ocena dotychczas zebranego obszernego materiału dowodowego w celu rzetelnego i bezstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz prawidłowego zastosowania norm prawa materialnego. Ocena zebranego materiału dowodowego zostanie przedstawiona stronie postępowania w przygotowywanym protokole badania ksiąg.”*

W toku ww. postępowania kontrolnego Spółka [...] ⁵¹ przedstawiła dokumenty źródłowe zawarte na ok. 12,5 tys. kartach, co zostało udokumentowane w protokołach z czynności przedstawienia i wydania dokumentów będących w posiadaniu strony z dnia 1 października 2013 r., 8 listopada 2013 r., 3 grudnia 2013 r., 3 lutego 2014 r. i 12 lutego 2014 r.

W przypadku [...] ⁵², zarówno IS w Rzeszowie jak i WSA stwierdził, że w trakcie prowadzonego postępowania i rozpatrzenia sprawy organ nie naruszył prawa procesowego w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak również nie naruszył prawa materialnego.

3) Dokonywanie arbitralnych ocen w sprawach wymagających fachowej wiedzy biegłych (art. 197 § 1 *Ordynacji podatkowej*), np. w zakresie racjonalności poniesionych przez przedsiębiorców wydatków na pokrycie kosztów związanych z rozliczeniem opcji walutowych (w przypadku [...] ⁵³ S.A.) oraz stosowania przepisów prawa, na podstawie których kontrolowany przedsiębiorca prowadzi działalność (w przypadku Spółki [...] ⁵⁴). W ocenie podatników – w tak zawiłych sprawach - należało skorzystać z fachowej wiedzy biegłych lub pomocy specjalistów.

Odnosząc się do zarzutu kontrolowanych podmiotów ([...] ⁵⁵ i Spółka [...] ⁵⁶), dotyczącego arbitralnych ocen w sprawach wymagających fachowej wiedzy biegłych, wicedyrektor UKS podał m.in., że zagadnienia związane z posiadaniem przez kontrolujących kompetencji do prowadzenia postępowań były przedstawione w piśmie (DD5.054.10.2015.KSM z maja 2015 r.) skierowanym do Wicemarszałka Sejmu, w którym stwierdzono, że brak jest podstaw do poddawania w wątpliwość kompetencji urzędników przeprowadzających kontrole podatkowe. Wskazano także, iż w prawie podatkowym funkcjonuje instytucja biegłego, jako element środka dowodowego w postaci dowodu z opinii biegłego, jednak organ przeprowadza dowód z opinii biegłego tylko wówczas, gdy dla wyjaśnienia sprawy wymagane są wiadomości specjalne. O powołaniu biegłego decyduje organ prowadzący postępowanie, a zasadność korzystania z tej instytucji przez organ kontroli skarbowej jest przedmiotem oceny organów odwoławczych i sądów administracyjnych.

⁵¹ j.w.

⁵² j.w.

⁵³ j.w.

⁵⁴ j.w.

⁵⁵ j.w.

⁵⁶ j.w.

W zakresie postępowania prowadzonego wobec [...] ⁵⁷ kontrolowany w toku postępowania prowadzonego przez Dyrektora UKS w Rzeszowie nie składał wniosku o powołanie biegłego. Z uzasadnienia decyzji organu odwoławczego wynika, iż biegły został powołany w toku postępowań odwoławczych. Jak wskazał organ odwoławczy w uzasadnieniu ww. decyzji (str. 11 decyzji dotyczącej CIT za 2009 r. oraz str. 10 i 11 decyzji dotyczącej CIT za 2010 r.), materiał dowodowy zgromadzony w sprawie (a zatem także i wydana przez biegłego opinia) uzasadnia twierdzenie, że poziom zaangażowania Spółki w transakcje opcyjne był zbyt wysoki, zastosowane instrumenty nie w pełni adekwatne do potrzeb, a same decyzje oraz polityka Spółki w zakresie ryzyka i zabezpieczeń mogą budzić zastrzeżenia. Taki stan faktyczny stwierdzony przez organ odwoławczy koreluje z ustaleniami w zakresie stanu faktycznego dokonanymi w toku postępowania przeprowadzonego przez organ kontroli skarbowej za lata 2009 - 2010. Powyższe wskazuje, że ustalony stan faktyczny jak i jego ocena wyrażona przez organ kontroli w dokumentach kończących postępowanie jest zbieżna z oceną wyrażoną przez biegłych w wydanej opinii w toku postępowania odwoławczego. Tym samym zaprezentowana przez organ kontroli skarbowej ocena charakteru zawieranych transakcji nie została podważona przez biegłych. Ponadto w ww. rozstrzygnięciach organu odwoławczego zaznaczono, że organy podatkowe (skarbowe), w tym Dyrektor UKS w Rzeszowie, oceniały działania przedsiębiorców w zakresie umów opcyjnych jako nieracjonalne, niesłużące zabezpieczeniu, zachowaniu źródła przychodów; wydatki poniesione w związku z rozliczeniem opcji walutowych wyłączały z kosztów podatkowych na podstawie art. 15 ustawy o CIT, z kolei umorzone przez instytucje finansowe zobowiązania zaliczano do przychodów w rachunku podatkowym stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o CIT. Zaskarżone decyzje wydano w dniu 18 czerwca 2015 r., a zaprezentowana w nich interpretacja przepisów była zbieżna z orzecznictwem sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2015 r., sygn. akt II SK 2249/13). Istotne jest także, iż ww. rozstrzygnięcia organu odwoławczego oparto (co zaznaczono w ich treści) w szczególności na:

- przepisie art. 2a *Ordynacji podatkowej*, który wszedł w życie już po wydaniu zaskarżonych decyzji Dyrektora UKS w Rzeszowie i nakazuje rozstrzygać, na korzyść podatnika, niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Ewentualne wątpliwości tego rodzaju wynikające z definicji kosztów uzyskania przychodów muszą być obecnie rozstrzygane na korzyść podatnika;

- interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 3 grudnia 2015 r. nr FN 3.8201.1.2015 (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r, poz. 87), który wypowiedział się już po wydaniu przez organ I instancji rozstrzygnięć, w trakcie prowadzonego przez organ odwoławczy postępowania dowodowego.

W przypadku postępowania kontrolnego prowadzonego wobec Spółki [...] ⁵⁸ zakończonego wydaniem decyzji z dnia 22 września 2015 r. zgromadzony materiał dowodowy oceniany był przez organ kontroli skarbowej z wykorzystaniem obowiązujących przepisów prawa mających zastosowanie w przedmiotowej sprawie. W tym przypadku organ kontroli skarbowej miał na uwadze również przepisy prawa, w oparciu o które kontrolowany przedsiębiorca prowadził działalność. Ponadto zauważyć należy, że co do zasady nie jest dopuszczalne powołanie dowodu z opinii biegłego w celu ustalenia obowiązującego stanu prawnego (*iura novit curia*), chyba że dotyczy to treści prawa obcego, które w sprawie powinno być zastosowane. Do obowiązków i uprawnień biegłego nie należy rozstrzyganie zagadnień prawnych.

⁵⁷ j.w.

⁵⁸ j.w.

Treść wyjaśnień wskazuje, że o powołaniu biegłego decyduje organ prowadzący postępowanie, a zasadność korzystania z tej instytucji przez organ kontroli skarbowej jest przedmiotem oceny organów odwoławczych i sądów administracyjnych. W przypadku [...]⁵⁹ nie złożono wniosku o powołanie biegłego, a powołany dopiero w postępowaniu odwoławczym biegły wydał opinię, która była zbieżna z oceną UKS. Korzystne dla [...]⁶⁰ rozstrzygnięcia organu odwoławczego wydano na podstawie art. 2a *Ordynacji podatkowej*, który wszedł w życie już po wydaniu zaskarżonych decyzji Dyrektora UKS w Rzeszowie i nakazuje rozstrzygać, na korzyść podatnika, niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego oraz po interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 3 grudnia 2015 r. nr FN 3.8201.1.2015 (Dz. Urz. Min. Fin. z 2015 r, poz. 87), który wypowiedział się już po wydaniu przez organ I instancji rozstrzygnięć, w trakcie prowadzonego przez organ odwoławczy postępowania dowodowego.

W trakcie postępowania kontrolnego Spółka [...]⁶¹ złożyła wniosek o powołanie biegłego w celu zbadania procesu degummingu oraz jego wpływu na kwalifikację z punktu widzenia podatku VAT. Postanowieniem z dnia 7 września 2015 r. organ kontroli skarbowej odmówił powołania biegłego w tej sprawie. Z wyjaśnień Dyrektora UKS wynika, że przyczyną odmowy powołania biegłego był fakt, że proces uszlachetniania oleju za pomocą degummingu nie miał miejsca, a przy braku takiego procesu jego dokładny przebieg oraz wpływ na zastosowanie określonej stawki podatkowej stanowiły okoliczności niemające znaczenia dla sprawy.

4) Prowadzenie postępowań w sprzeczności z naczelną zasadą określoną w art. 121 *Ordynacji podatkowej*, zgodnie z którą postępowanie kontrolne powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. W ocenie kontrolowanych takie zaufanie w sposób istotny było podważane, ponieważ działania Dyrektora UKS wskazywały na uporczywe dążenie do udowodnienia z góry założonego poglądu, zmierzającego do zakwestionowania prawidłowości rozliczenia podatków, za wszelką cenę. Wyszukiwano nowe argumenty i podstawy prawne na potwierdzenie swoich z góry powziętych tez, w przypadku obalenia wcześniej przyjętych argumentów przez kontrolowanych, organy odwoławcze lub sądy. Składane przez podatników wyjaśnienia i dowody nie miały żadnego znaczenia dla oceny dokonywanej przez Urząd. Przykładem mogą być postępowania prowadzone wobec [...]⁶². W przypadku pierwszego z tych podmiotów prawidłowość rozliczenia opcji walutowych na początku kwestionowano na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 8b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych*⁶³, a następnie - po obaleniu przez kontrolowanego argumentów Organu - na podstawie art. 15 tej ustawy. Nie uzasadniano jednocześnie przyczyn zmiany podstawy prawnej. W przypadku postępowania wobec [...]⁶⁴, prawidłowość naliczenia podatku VAT od sprzedaży niezabudowanej nieruchomości, na początku kwestionowano na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług*⁶⁵ zwanej dalej *ustawą o VAT*, a następnie po uchyleniu decyzji przez WSA na podstawie art. 91 ust. 7d tej ustawy. Decyzję wydaną na tej podstawie również uchylił WSA wyrokiem z dnia 22 stycznia 2016 r.

⁵⁹ j.w.

⁶⁰ j.w.

⁶¹ j.w.

⁶² j.w.

⁶³ Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.

⁶⁴ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

⁶⁵ Dz. U. z 2011 Nr. 177, poz. 1054 ze zm.

W postępowaniu prowadzonym wobec [...] ⁶⁶ organ kontroli skarbowej, uznał, że jedyną podstawą rozliczenia podatku mogą być faktury VAT lub ich duplikaty i nie przyjmował na początku postępowania żadnych innych dowodów. Nie uznano również sytuacji, w której nie można było uzyskać duplikatów faktur, gdyż jeden z kontrahentów zlikwidował działalność a drugiemu oryginały dokumentów uległy zniszczeniu w wyniku powodzi. Dopiero po uchyleniu decyzji przed Dyrektora IS w Warszawie, wydanej w procedurze odwoławczej po uchyleniu wcześniejszej decyzji przez Dyrektora IS w Rzeszowie, organ kontroli skarbowej dopuścił inne dowody (m. in. przesłuchania właściciela zlikwidowanej firmy, kontrole u kontrahentów, dokumentację bankową), co pozwoliło na uznanie rozliczenia Podatnika za prawidłowe.

Odnośnie oceny kontrolowanych podmiotów ([...] ⁶⁷), dotyczącej uporczywego dążenia do udowodnienia z góry założonego poglądu zmierzającego do zakwestionowania prawidłowości rozliczenia podatków, wicedyrektor UKS wyjaśnił m. in., iż w toku postępowania wobec [...] ⁶⁸ organ kontroli skarbowej stosował obowiązujące zasady prawne. Prawidłowość realizacji postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez Dyrektora UKS w Rzeszowie wobec [...] ⁶⁹ każdorazowo była przedmiotem kontroli instancyjnej pod względem proceduralnym i materialnym. W wydanych przez organ odwoławczy oraz Sąd rozstrzygnięciach brak jest zapisów wskazujących na zaistnienie uchybień w działaniu organu I instancji polegających na uporczywym dążeniu do z góry założonego poglądu, zmierzających do zakwestionowania rozliczenia podatków, czy też na działaniu ze z góry postawioną tezą lub też na stawianiu zarzutów w sytuacji wcześniejszych rozstrzygnięć w sprawie przez kompetentne organy. Natomiast w szczególności w wydanym w sprawie orzeczeniu WSA Rzeszów sygn. akt I SA/Rz 57/15 z dnia 26 lutego 2015 r. zwrócono uwagę na obszerność zgromadzonego przez organ pierwszej instancji materiału dowodowego, co m. in. wywołało ten skutek, iż sprawa dotycząca podatku CIT za 2008 r. ostatecznie nie została skierowana do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. Rozstrzygając w dacie 27 czerwca 2014 r. o braku możliwości potrącenia w rachunku podatkowym za 2008 rok strat z tytułu transakcji opcyjnych, Dyrektor UKS w Rzeszowie podzielił poglądy wyrażane w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych (np. NSA w wyroku II FSK 717/11 z dnia 22 listopada 2012 r., a także m. in. wyroki NSA: z dnia 17 września 2012 r., II FSK 233/11; z dnia 1 lutego 2011 r., II FSK 1725/09; z dnia 29 maja 2012 r., II FSK 2330/10), z których wynika, że nie byłoby możliwe poniesienie wydatku z tytułu wcześniejszego zamknięcia opcji, bez nabycia opcji, a skoro tak, to wydatek poniesiony z tytułu wcześniejszego zamknięcia kontraktu opcyjnego związany jest z nabyciem opcji, a to przesądza o tym, że nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu. Wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu tylko w przypadkach i czasie wskazanym w przepisie art. 16 ust. 1 pkt 8b ustawy o CIT, tj. w chwili realizacji praw wynikających z opcji, rezygnacji z realizacji praw lub ich zbycia. Wcześniejsze rozwiązanie umowy przez bank nie mieści się w żadnym z wymienionych przypadków.

W zakresie postępowania kontrolnego wobec [...] ⁷⁰ w wyjaśnieniu przedstawiono szczegółowy opis przeprowadzonego postępowania z merytorycznym uzasadnieniem dokonanych rozstrzygnięć, wskazując m. in., że

⁶⁶ Na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

⁶⁷ j.w.

⁶⁸ j.w.

⁶⁹ j.w.

⁷⁰ j.w.

organ kontroli skarbowej zobligowany był do rozstrzygnięcia sprawy zgodnie z przepisami prawa. W wyjaśnieniu nie uwzględniono faktu, że decyzja Dyrektora UKS w Rzeszowie (utrzymana w mocy przez Dyrektora IS w Warszawie) wydana w wyniku postępowania przeprowadzonego - jak podano w wyjaśnieniu - z uwzględnieniem wyroku WSA w Rzeszowie uchylającego wcześniejsze decyzje w tej sprawie, również została uchylona przez WSA w Warszawie wyrokiem z dnia 22 stycznia 2016 r. (sygn. akt III SA/Wa 348/15). WSA w Warszawie uznał, iż organy nie wykazały, że zaistniały podstawy do zastosowania art. 91 ust. 7d ustawy o VAT. W ocenie WSA organ nie dokonał wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, nie dokonał oceny wszystkich aspektów sprawy, a w szczególności okoliczności korzystnie wpływających na interes prawny podatnika.

Wicedyrektor UKS nie odniósł się do zarzutu o zmianie podstawy prawnej w przypadku [...] ⁷¹, niemniej jednak stwierdził, że w wydanych przez organ odwoławczy oraz Sąd rozstrzygnięciach brak jest zapisów wskazujących na zaistnienie uchybień w działaniu organu I instancji polegających na uporczywym dążeniu do z góry założonego poglądu, zmierzających do zakwestionowania rozliczenia podatków, czy też na działaniu ze z góry postawioną tezą lub też na stawianiu zarzutów w sytuacji wcześniejszych rozstrzygnięć w sprawie przez kompetentne organy.

W trakcie postępowań kontrolnych wszczętych na podstawie postanowień z dnia 3 czerwca 2013 r. i 28 sierpnia 2014 r. [...] ⁷² przedkładały dowody i wyjaśnienia przy pismach m. in. z dnia 12 i 29 sierpnia 2013 r., 6 września 2013 r., 14 i 16 lutego 2014 r., 2 i 24 kwietnia 2014 r., 14, 20 i 30 maja 2014 r., 29 sierpnia 2014 r., 18 marca 2015 r. i 1 czerwca 2015 r. Do złożonych wyjaśnień i przedłożonych dowodów organ kontroli skarbowej odniósł się w uzasadnieniach wydanych decyzji.

W trakcie postępowania kontrolnego, [...] ⁷³ na wezwanie Dyrektora UKS w Rzeszowie skierowane w celu wyjaśnienia wszelkich okoliczności związanych z transakcją sprzedaży nieruchomości w Krakowie jako dostawy zwolnionej z podatku VAT, złożył w dniu 25 listopada 2010 r. wyjaśnienia w sprawie. Do złożonych wyjaśnień i przedstawionych dowodów organ kontroli skarbowej odnosił się w uzasadnieniu wydanej w dniu 21 listopada 2011 r. decyzji.

W trakcie postępowania kontrolnego właściciel [...] ⁷⁴ wystąpił w dniu 5 i 31 lipca 2013 r. z wnioskami o przedłużenie wyznaczonego terminu do odtworzenia dokumentacji podatkowej utraconej w wyniku powodzi. Pierwszy wniosek strony organ uwzględnił i wyznaczył nowy termin przedłożenia dokumentów na dzień 31 lipca 2013 r. Drugi wniosek organ odrzucił podając, że strona w toku postępowania na każdym jego etapie mogła przedłożyć organowi kontroli dowody pozwalające na określenie w prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Kolejne wnioski i dowody pełnomocnik strony przedkładał m. in. 17 grudnia 2014 r. i 15 maja 2015 r. Do złożonych wyjaśnień i dowodów organ kontroli skarbowej odniósł się w uzasadnieniu decyzji.

5) W ocenie podmiotów Spółka [...] ⁷⁵ i [...] ⁷⁶, Urząd prowadził jednostronne postępowania dowodowe, w których dokonywano dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodów. Pomijano te dowody i okoliczności, które nie były zgodne z przyjętą przez Organ tezą nieprawidłowości w rozliczeniu podatków po stronie kontrolowanego, w tym m. in. przyjmowano niepotwierdzone zeznania

⁷¹ j.w.

⁷² j.w.

⁷³ j.w.

⁷⁴ j.w.

⁷⁵ j.w.

⁷⁶ j.w.

świadków (niewiarygodnych wg kontrolowanych). Nie uwzględniano także dowodów i wyjaśnień składanych przez podatników oraz pomijano te fragmenty zeznań, które nie potwierdzają przyjętych tez, w szczególności okoliczności korzystnie wpływających na interes prawny podatnika. Nie uznawano prawa do rozliczenia VAT, bez wykazania świadomego uczestnictwa podatnika w nielegalnym procederze oraz bez wykazania, że podatnik nie dochował należytej staranności przy dokonywaniu transakcji. W tym zakresie całkowicie pomijano analizy stosowane przez podatników względem kontrahentów, stosowane przez niego procedury weryfikacji kontrahentów, procedury obsługi transakcji zakupu i sprzedaży. Nie uwzględniano składanych przez podatników wyjaśnień i dowodów, w tym dowodów potwierdzających fakt dokonania transakcji pomiędzy kontrolowanym podatnikiem a kwestionowanymi podmiotami. Włączano do akt postępowania tylko takie dowody, zebrane w odrębnych sprawach, które mają przesądzić o rzekomym udziale podatnika w procederze wyłudzenia podatku VAT. Dążono, za wszelką cenę do obciążenia kontrolowanego podatnika, za nieprawidłowości w rozliczaniu VAT występujące po stronie kontrahentów. Taki sposób prowadzenia postępowania - w ocenie kontrolowanych - stanowi rażące naruszenie ciążącego na Organie obowiązku rzetelnego zebrania wszystkich istotnych dowodów w sprawie i obowiązku wszechstronnej oraz logicznej oceny materiału dowodowego.

W odpowiedzi na zarzuty kontrolowanych podmiotów (Spółka [...] ⁷⁷, [...] ⁷⁸), dotyczące prowadzenia jednostronnego postępowania dowodowego, wicedyrektor UKS wyjaśnił m. in., iż w przypadku postępowań kontrolnych prowadzonych wobec Spółki [...] ⁷⁹ postępowanie dowodowe prowadzone było zgodnie z dyspozycją art. 123 § 1 *Ordynacji podatkowej*, tj. w sposób zapewniający stronie czynny udział w każdym stadium postępowania, zaś dokonana przez organ ocena zgromadzonego materiału dowodowego w żadnym przypadku nie może zostać uznana za dowolną. W wydanym rozstrzygnięciu organ szczegółowo ocenił dowody w postaci zeznań świadków (zgromadzony materiał dowodowy obejmuje zeznania ok. stu świadków). W przypadku zeznań świadków o okolicznościach mogących wskazywać na występujące w Spółce nieprawidłowości, relacje te były szczególnie starannie weryfikowane z pozostałą częścią zgromadzonego materiału dowodowego, a ich ocena przedstawiona została stronie w wydanym rozstrzygnięciu. Nieuzasadnione jest również twierdzenie kontrolowanego o nieuwzględnianiu dowodów i wyjaśnień składanych przez podatnika lub pomijaniu fragmentów zeznań, potwierdzających okoliczności, które korzystnie wpływałyby na interes prawny podatnika. Dowody takie bowiem nie zostały pominięte i były przedmiotem oceny w toku prowadzonego postępowania. W trakcie postępowania dowodowego zostały zebrane i ocenione przez kontrolujących dowody wskazujące na stosowanie w działalności prowadzonej przez kontrolowaną Spółkę procedur weryfikacji jej kontrahentów. Dowody te zostały ocenione wraz z innymi dowodami w celu ustalenia, czy osoby reprezentujące Spółkę wiedziały lub przy zachowaniu należytej staranności mogły wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczą w transakcjach wykorzystywanych do popełnienia oszustwa w podatku od towarów i usług. W toku prowadzonego postępowania organ kontroli skarbowej nie kwestionował okoliczności dokonywania przez Spółkę transakcji nabycia towaru od kontrahentów, natomiast ocenił je pod kątem nabycia przez spółkę prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT, niezasadne jest zatem stwierdzenie spółki, że zostały pominięte fakty dokonania transakcji pomiędzy kontrolowanym a jego kontrahentami. Na obecnym etapie postępowania organ odwoławczy uchylił decyzję

⁷⁷ j.w.

⁷⁸ j.w.

⁷⁹ j.w.

organu kontroli skarbowej i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia w związku z czym postępowanie dowodowe pozostaje w toku i organ kontroli skarbowej nie może zajmować stanowiska w przedmiocie oceny materiału dowodowego przed zakończeniem tego postępowania.

W zakresie postępowania przeprowadzonego wobec [...] ⁸⁰ w wyjaśnieniu podano, że nie jest zasadny zarzut strony, iż postępowanie prowadzone było jednostronnie i dokonywano dowolnej, a nie swobodnej oceny dowodów. Uzasadniając swoje twierdzenia zaprezentowano opis postępowania ze wskazaniem wniosków dowodowych składanych przez stronę i sposób ich rozpatrzenia z uzasadnieniem dokonanych rozstrzygnięć.

W wyjaśnieniu dotyczącym postępowania przeprowadzonego wobec [...] ⁸¹s wskazano, że pozbawiony podstaw jest zarzut pomijania przez tutejszy organ kontroli skarbowej dowodów i okoliczności korzystnych dla kontrolowanego czy też przyjmowania dowodów dla niego niekorzystnych, w jego ocenie niepotwierdzonych. Jako uzasadnienie tej tezy wskazano fakt utrzymania wydanego rozstrzygnięcia przez organ II instancji, który podtrzymał argumentację w tym zakresie zaprezentowaną przez tutejszy organ kontroli skarbowej.

W prowadzonych postępowaniach kontrolnych w uzasadnieniach decyzji organ kontroli skarbowej odnosił się do dowodów i wyjaśnień, których nie uznał za potwierdzające racje podatnika. Na przykład w postępowaniu prowadzonym wobec Spółki [...] ⁸² organ kontroli skarbowej nie uznał części faktur dokumentujących zakup i sprzedaż oleju rzepakowego przez Spółkę uznając je jako nieodzwoiercedlające rzeczywistych operacji gospodarczych. Organ nie uznał również części zeznań i wyjaśnień świadków, w zakresie jakim przedstawiały one transakcje olejem rzepakowym przeprowadzone przez podmioty występujące w łańcuchach dostaw jako operacje gospodarcze mające miejsce w rzeczywistości. W uzasadnieniu decyzji organ kontroli skarbowej odniósł się również do zastrzeżeń i wniosków złożonych przez Spółkę do protokołu badania ksiąg. Wszystkie zastrzeżenia i wnioski zostały odrzucone, w tym m. in. dotyczące wiarygodności zeznań świadków.

W postępowaniu prowadzonym wobec [...] ⁸³ organ kontroli skarbowej nie uznał przedłożonych przez podatnika dokumentów potwierdzających prawidłowość zastosowania stawki podatku VAT 0% przy deklarowanych wewnątrzspółnotowych dostawach towarów do 5 kontrahentów ze Słowacji i Niemiec, uznając je za niezgodne z art. 42 ust. 4 pkt 4 i 5 ustawy o podatku VAT. Wskazano, że warunkiem koniecznym do zastosowania tej stawki podatku VAT jest posiadanie dowodów jednoznacznie potwierdzających wywóz towarów będących przedmiotem dostawy, z terytorium kraju i dostarczenie do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Organ nie uznał za wiarygodne części zeznań 4 świadków, którzy stwierdzili, że przewozili towar do Niemiec, z uwagi na interes prawny jaki oni mieli w takim twierdzeniu oraz całokształt zebranego materiału dowodowego. Organ kontroli skarbowej na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego (m. in. zeznań świadków, ustaleń innych organów podatkowych, ustaleń organów ścigania oraz informacji administracji podatkowej Niemiec i Słowacji) uznał, że towar będący przedmiotem wykazanych przez [...] ⁸⁴ wewnątrzspółnotowych dostaw do ww. 5 kontrahentów nie został wywieziony z terytorium kraju. Organ stwierdził, że kontrolowana Spółka ograniczyła się jedynie do sprawdzenia formalnego statusu kontrahenta, a nie ustaleniu czy wywóz towaru poza terytorium kraju miał miejsce.

⁸⁰ j.w.

⁸¹ j.w.

⁸² j.w.

⁸³ j.w.

⁸⁴ j.w.

Nie stwierdzono przypadków pomijania dowodów, w tym fragmentów zeznań świadków, potwierdzających okoliczności, które korzystnie wpływały na interes podatników. Zarzutów takich nie formułowały również organy odwoławcze w wydanych przez siebie decyzjach. Główną przyczyną uchylenia przez organ odwoławczy decyzji Dyrektora UKS w Rzeszowie wydanej w postępowaniu prowadzonym wobec Spółki [...] ⁸⁵ było złożenie dodatkowych wyjaśnień i dowodów przez kontrolowanego oraz odmiennej oceny zgromadzonego materiału dowodowego przez organ odwoławczy, a wobec [...] ⁸⁶ brak zbadania całości materiału dowodowego.

6) W ocenie ww. podmiotów (Spółka [...] ⁸⁷ i [...] ⁸⁸) naruszano zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu poprzez dołączanie do akt sprawy dowodów bezpośrednio przed wydaniem decyzji w sprawie, zasłanianie informacji zawartych w treści tych dokumentów, utrudnianie kontrolowanemu udziału w przesłuchaniach świadków. Nie przyjmowano wniosków dowodowych zgłaszanych przez kontrolowanych bez ich merytorycznego zbadania. W toku postępowania dowodowego podatnicy informowani byli o miejscu i czasie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka, bez wskazywania imienia i nazwiska świadka oraz okoliczności, na które dowód ten miał być przeprowadzany. W odpowiedzi na uwagi kontrolowanych w tym zakresie, Organ podawał, że nie ma obowiązku zamieszczania personaliów świadka, gdyż przepisy wprost takiego obowiązku nie przewidują. W ocenie kontrolowanych, nieujawnienie stronie nazwiska świadka narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego i iluzorycznym czyni uprawnienie do zadawania świadkowi pytań oraz składania wyjaśnień (art. 190 § 2 *Ordynacji podatkowej*). Takie działanie w ocenie kontrolowanych stanowi naruszenie wszystkich podstawowych zasad wymienionych art. 120 – 124 *Ordynacji podatkowej*.

Odpowiadając na zarzuty dotyczące naruszania czynnego udziału strony w postępowaniu kontrolnym, wicedyrektor UKS podał oddzielnie dla każdego z podmiotów, że w prowadzonych wobec nich postępowaniach kontrolnych nie naruszono powyższej zasady.

Zarzut dołączania do akt sprawy dowodów bezpośrednio przed wydaniem decyzji w sprawie jest zdaniem wicedyrektora UKS bezzasadny, gdyż organ kontroli skarbowej mając na względzie przepis art. 24 ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej, przed wydaniem decyzji wyznaczał kontrolowanemu 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, w tym terminie nie wykonywał żadnych czynności dowodowych. Chybiony jest zarzut zasłaniania informacji zawartych w treści dokumentów. W każdym przypadku w wydanych postanowieniach wskazywana była podstawa prawna. Dotyczyło to przypadków, gdy z akt sprawy wyłączano bądź do akt sprawy włączano dokumenty, które zawierały informacje o osobach trzecich nie związanych ze sprawą bądź informacje chronione. Powyższe działanie ma umocowanie w art. 179 § 1 *Ordynacji podatkowej*. Nie znajduje żadnego uzasadnienia zarzut utrudniania kontrolowanemu udziału w przesłuchaniach świadków. O miejscu i terminie przeprowadzenia dowodów z przesłuchania świadków kontrolowani lub ich pełnomocnik byli w każdym przypadku skutecznie powiadamiani na 7 dni przed przeprowadzeniem czynności. W przypadku udziału pełnomocnika strony w prowadzonych przesłuchaniach mógł on formułować pytania do świadków, składać oświadczenia oraz wnosić uwagi do przebiegu czynności, co znajduje odzwierciedlenie w treści protokołów

⁸⁵ j.w.

⁸⁶ j.w.

⁸⁷ j.w.

⁸⁸ j.w.

z prowadzonych czynności. Przepis art. 190 § 1 *Ordynacji podatkowej* nakłada na organ podatkowy obowiązek zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków, przepis ten nie nakłada obowiązku zawiadomienia strony o nazwiskach przesłuchiwanego świadka oraz o okolicznościach, na które dowód z przesłuchania świadka ma być przeprowadzony. Zgodnie z dyspozycją art. 178 § 1 *Ordynacji podatkowej* strona oraz jej pełnomocnik ma prawo wglądu w akta sprawy na każdym etapie prowadzonego postępowania. W przypadku wglądu w akta sprawy strona lub jej pełnomocnik może zapoznać się z dokumentami wezwań kierowanymi do poszczególnych świadków i poznać informacje o ich nazwiskach. Strona ponadto, w każdym czasie może składać wnioski dowodowe, w tym wnioski o przesłuchanie lub ponowne przesłuchanie świadków realizując uprawnienia zawarte w przepisach art. 190 § 2 oraz art. 120-124 *Ordynacji podatkowej*. W świetle ww. przepisu stwierdzenie, iż tym samym uprawnienie zadawania świadkowi pytań oraz składania wyjaśnień, wynikające z art. 190 § 2 *Ordynacji podatkowej*, staje się iluzoryczne i stanowi w praktyce naruszenie wszystkich podstawowych zasad wymienionych w art. 120-124 *Ordynacji podatkowej*, jest pozbawione podstaw. Taka interpretacja przepisów znajduje swoje potwierdzenie w wyrokach NSA (JJ FSK 2167/09 z 29 kwietnia 2011 r., I FSK 621/10 z 31 maja 2011 r. i U FSK 391/11 z 28 września 2012 r.).

W zakresie postępowania prowadzonego wobec Spółki [...] ⁸⁹ podano m. in., że w toku postępowania kontrolnego organ kontroli skarbowej postanowieniami kierowanymi do strony dopuścił jako dowody szereg dokumentów zgromadzonych w postępowaniach kontrolnych prowadzonych przez inne organy kontroli skarbowej lub organy podatkowe a także zgromadzonych w toku śledztw prowadzonych przez jednostki Prokuratury. Wszystkie takie dowody były dopuszczone przed sporządzeniem i doręczeniem stronie protokołu z badania ksiąg, w przypadku którego, stronie przysługiwał 14 dniowy termin do złożenia zastrzeżeń. Pełnomocnik strony wraz z upływem wskazanego terminu skorzystał z prawa do złożenia zastrzeżeń a następnie w terminie 7 dni od otrzymania postanowienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego skorzystał z tego uprawnienia i pisemnie wypowiedział się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. Tym samym zarzut o dołączaniu do akt sprawy dowodów bezpośrednio przed wydaniem decyzji jest nieuzasadniony. Organ kontroli skarbowej dopuścił jako dowody między innymi pojedyncze dokumenty wyciągów z wyjaśnień podejrzanych w śledztwie prokuratorskim. W przypadku takich wyciągów zostały zanonimizowane (zasłonięte) wypowiedzi podejrzanych, których treść wykraczała poza realizowany zakres postępowania kontrolnego (art. 179 *Ordynacji podatkowej*).

W wyjaśnieniu dotyczącym postępowania przeprowadzonego wobec Spółki [...] ⁹⁰ wskazano m. in., że organ kontroli skarbowej mając na względzie zasadę wyrażoną w art. 122 *Ordynacji podatkowej*, na podstawie art. 180 § 1 *Ordynacji podatkowej*, dopuścił jako dowód wszystko, co mogło przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie było sprzeczne z prawem. Odnośnie zarzutu dotyczącego zasłaniania informacji zawartych w treści dokumentów oraz braku w zawiadomieniach o terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków nazwisk przesłuchiwanego świadka oraz okoliczności, na które dowód z przesłuchania świadka ma być przeprowadzony powtórzono argumenty przytoczone w wyjaśnieniu dotyczącym Spółki [...] ⁹¹. Jako chybiony uznano zarzut nieprzyjmowania wniosków dowodowych

⁸⁹ j.w.

⁹⁰ j.w.

⁹¹ j.w.

składanych przez stronę, gdyż nie składała takich wniosków w trakcie prowadzonego postępowania.

W przypadku dopuszczania jako dowody dokumentów zgromadzonych w innych postępowaniach na mocy art. 179 *Ordynacji podatkowej* organ kontroli skarbowej dokonywał anonimizacji treści wykraczających poza realizowany zakres postępowania kontrolnego.

W postępowaniu prowadzonym wobec Spółki [...] ⁹² postanowieniem z dnia 13 sierpnia 2015 r. (wysłane dnia 14 sierpnia 2015 r.) dopuszczono jako dowody ostatnie dokumenty zgromadzone w trakcie postępowań prowadzonych organy podatkowe i organy ścigania. Postanowieniem z dnia 7 września 2015 r. wyznaczono stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Decyzję wydano w dniu 22 września 2015 r.

W postępowaniu prowadzonym wobec [...] ⁹³ ostatnie dokumenty dopuszczono jako dowody postanowieniem z dnia 7 grudnia 2015 r. Były to dwa protokoły przesłuchania świadków (łącznie 22 karty), kserokopie korespondencji e-mail (łącznie 12 kart) i wyciągi z wydruków systemu informatycznego (1 karta). Postanowieniem z dnia 9 grudnia 2015 r. wyznaczono stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Decyzję wydano w dniu 31 grudnia 2015 r.

W wydanych decyzjach Dyrektor UKS odnosił się do ww. zarzutów kontrolowanych dotyczących naruszania zasad czynnego udziału w postępowaniu, w tym m. in. poprzez dołączanie do akt sprawy dowodów bezpośrednio przed wydaniem decyzji w sprawie.

7) Wg Spółki [...] ⁹⁴ organ kontroli skarbowej naruszył art. 108 *ustawy o VAT*, poprzez zastosowanie wymienionego przepisu w sytuacji, gdy brak było jakichkolwiek do tego podstaw. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia swojej decyzji Dyrektor UKS stawiał tezę, że faktury sprzedaży oleju rzepakowego dokumentujące zakup tego surowca przez Spółkę nie odzwierciedlały rzeczywistych operacji gospodarczych. W efekcie wykazany w nich podatek naliczony nie może, zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit a *ustawy o VAT*, stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego zadeklarowanego przez Spółkę. W opinii Spółki przepis ten dotyczy transakcji, które w ogóle nie miały miejsca i został wprowadzony do ustawy aby zapobiec przypadkom, gdy wystawiane są puste faktury VAT. Tymczasem jak podaje Spółka jest to niemożliwe, gdyż olej rzepakowy używany do produkcji, co do ilości podlega ścisłej weryfikacji przez Agencję Rynku Rolnego (ARR) i Urząd Regulacji Energetyki (URE). Wymogi te wynikają z ustawy o biokomponentach i biopaliwach, która stanowi akt specjalistyczny ukierunkowany na tę właśnie branżę produkcyjną. Organ w toku postępowania wykazał się kompletnym brakiem zrozumienia dla przepisów tej ustawy. Ustawa ta nakłada również obowiązek nabycia surowca w formie umowy dostawy zawartej na okres nie krótszy niż rok. Niewykonanie tego obowiązku obwarowane jest rygorystycznymi karami finansowymi.

Wyjaśniając zarzut Spółki [...] ⁹⁵ dotyczący naruszenia przez organ kontroli skarbowej art. 108 *ustawy o podatku VAT*, poprzez zastosowanie tego przepisu w sytuacji, gdy brak było jakichkolwiek podstaw, wicedyrektor UKS stwierdził m.in., że w toku postępowania kontrolnego nie były kwestionowane fakty fizycznego dostarczania do Spółki nabywanego oleju rzepakowego, który został przeznaczony do produkcji lub był przedmiotem transakcji sprzedaży przez Spółkę do innych podmiotów i którego ilości mogły być weryfikowane przez uprawnione podmioty

⁹² j.w.

⁹³ j.w.

⁹⁴ j.w.

⁹⁵ j.w.

takie jak ARR i URE. W wydanym rozstrzygnięciu organ kontroli skarbowej wskazał na fikcyjność transakcji sprzedaży przez Spółkę oleju rzepakowego do podmiotu, który następnie dokonał fikcyjnej sprzedaży do kolejnych podmiotów, które w dalszej kolejności odsprzedały towar z powrotem do Spółki [...]⁹⁶. Miało to miejsce na podstawie faktur sprzedaży tego samego towaru w zamkniętym łańcuchu transakcji pomiędzy Spółkami i trzema innymi podmiotami. W wydanej decyzji z dnia 22 września 2015 r. w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy organ wskazał, że opisane transakcje sprzedaży Spółki [...]⁹⁷ nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Tym samym nie nastąpiła odpłatna dostawa towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, która podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych. W związku z powyższym wykazanie kwot podatku należnego w fakturach sprzedaży wystawionych przez Spółkę dokumentujących dostawy towarów, w sytuacji gdy dostaw tych w rzeczywistości nie było, skutkowało obowiązkiem zapłaty wykazanego podatku w trybie art. 108 ust. 1 *ustawy o VAT*.

Zgodnie z art. 108 *ustawy o VAT* w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

8) Wg Spółki [...]⁹⁸ organ wskazując, że jakiegokolwiek dostawy miały być transakcjami fikcyjnymi złamał również przepis art. 7 ust. 8 *ustawy o VAT*, który wskazuje na regulacje w jakich odbywają się tzw. transakcje łańcuchowe (art. 7 ust. 8 *ustawy o VAT* stanowi, że w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach). W opinii ww. Spółki ustawa wprost dopuszcza tego typu transakcje, jednakże Organ zupełnie tego faktu nie zauważył. Niezmiernie istotnym jest – w ocenie Spółki - że z momentem dowiezienia całego ładunku do miejsca przeznaczenia wszystkie wykonane po drodze transakcje uznaje się za zrealizowane. Fakt dowiezienia towaru do Spółki był potwierdzony i kontrolowany przez ARR i URE.

W wyjaśnieniu dotyczącym – według oceny Spółki [...]⁹⁹ – naruszenia przez UKS przepisu art. 7 ust. 8 *ustawy o VAT* (regulującego sytuacje, w jakich odbywają się tzw. transakcje łańcuchowe), poprzez wskazanie że jakiegokolwiek dostawy miały być transakcjami fikcyjnymi, podano, m.in., że w toku postępowania kontrolnego wobec Spółki [...]¹⁰⁰, organ kontroli skarbowej nie podnosił naruszenia przez kontrolowaną spółkę, wskazanych w art. 7 ust. 8 *ustawy o VAT* warunków dokonywania transakcji łańcuchowych, które same w sobie stanowią dopuszczalny typ transakcji. Podstawą do zakwestionowania w wydanej decyzji szeregu transakcji były natomiast przepisy art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a oraz art. 88 ust. 3 a pkt 4 lit. a *ustawy o VAT*. Na mocy art. 7 ust. 8 *ustawy o VAT*, w przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorący udział w tych czynnościach. Przytoczony przepis dotyczy tak zwanych transakcji łańcuchowych, ustanawia fikcję prawną nakazując uznać, że w przypadku dostawy tego samego towaru realizowanej przez kilka podmiotów, gdy pierwszy z nich wydaje towar ostatniemu w kolejności nabywcy, przyjąć należy, że każdy z podmiotów biorących udział w łańcuchu transakcji dokonał dostawy tego towaru. Cechą charakterystyczną jest

⁹⁶ j.w.

⁹⁷ j.w.

⁹⁸ j.w.

⁹⁹ j.w.

¹⁰⁰ j.w.

więc tutaj to, że pośrednicy, będący na drodze pomiędzy pierwszym podmiotem (dostawcą), a ostatnim w kolejności nabywcą, nie wchodzi w fizyczne posiadanie przedmiotu dostawy. Powyższe nie przesądza jednak o poprawności rozliczeń podatkowych wynikających z takich transakcji. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 *ustawy o VAT*, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega między innymi odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie z art. 7 ust.1 *ustawy o VAT* przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W decyzji organu kontroli skarbowej z dnia 22 września 2015 r. wskazano, że w występujących łańcuchach transakcji brały udział podmioty pełniące rolę tzw. słupów, tj. nieprowadzące faktycznie działalności gospodarczej, niedokonujące rzeczywistych transakcji oraz nieposiadające prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Trzeba również zaznaczyć, że dla prawidłowego skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takich transakcji niezmiernie istotne znaczenie ma tzw. dobra wiara podatnika a więc świadomość uczestnictwa w nierzetelnej dostawie. Wiedza podatnika o oszustwie podatkowym lub też niedochowanie przez niego należytej staranności aby taką wiedzę posiadać ma bardzo istotne znaczenie dla prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur nabycia. W toku postępowania kontrolnego nie kwestionowano faktów dowieszenia towaru do Spółki. Dodatkowo wskazać należy, że nie zawsze spełnienie formalnych warunków danej transakcji dokonanej przez, lub z udziałem podatnika (np. dostawy towarów, eksportu, wewnątrzwspólnotowego nabycia) przesądza samo w sobie o jej poprawności podatkowej. Czynności takie mogą być bowiem użyte, mimo ich poprawności formalnej, do popełnienia oszustwa podatkowego polegającego na uzyskaniu np. nieuzasadnionego zwrotu podatku bądź niezasadnego obniżenia podatku należnego. Przejawem walki ustawodawcy z tego typu praktykami jest nowelizacja art. 5 *ustawy o VAT* wprowadzona art. 3 pkt 1 *ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*¹⁰¹ polegająca na dodaniu ust. 4 i 5, które regulują kwestie nadużycia prawa mimo spełnienia warunków transakcji.

Odnosząc się do kwestii weryfikacji w postępowaniu kontrolnym prowadzonym wobec Spółki [...] ¹⁰² transakcji związanych z obrotem olejem rzepakowym, przeprowadzonych przez ARR i URE w związku z przedkładaniem przez Spółkę kwartalnych sprawozdań oraz w związku z przeprowadzeniem przez ARR w Spółce kontroli w zakresie prawidłowości prowadzenia działalności regulowanej, zakupu surowców do produkcji estrów Wicedyrektor UKS w Rzeszowie podał m. in., że w czasie postępowania kontrolnego nie kwestionowano fizycznego dostarczenia do Spółki nabywanego oleju rzepakowego, który został przeznaczony do produkcji lub był przedmiotem transakcji sprzedaży przez Spółkę do innych podmiotów i którego ilość mogły być weryfikowane przez uprawnione podmioty takie jak ARR i URE. Tym samym kontrolujący nie żądali sprawozdań Spółki przedkładanych do ww. podmiotów dotyczących m. in. informacji o ilości wytworzonych i sprzedanych biokomponentów oraz kosztach ich wytworzenia, tym bardziej, że sprawozdania takie sporządzane są na podstawie faktur VAT oraz innych dokumentów zawierających np. umowy kontraktacji i dostawy, które to faktury i dokumenty były przedmiotem badań kontrolerów UKS w Rzeszowie. W toku postępowania kontrolnego Spółka nie składała wniosków o dopuszczenie jako dowodu w sprawie materiałów z kontroli przeprowadzanych przez ARR jak również

¹⁰¹ Dz. U. z 2016 r., poz. 846

¹⁰² Na podstawie art. 5 ust. 2 *ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej* (Dz. U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.) i art. 11 ust. 4 *ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji* (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie ujawnienia nazwy przedsiębiorcy. Wyłączenia tego dokonano w interesie przedsiębiorcy.

nie powoływała się na takie kontrole. W czasie postępowania kontrolnego nie uzyskano informacji, aby czynności kontrolne ARR były przeprowadzane w oparciu o materiały inne niż dokumenty źródłowe udostępnione przez kontrolowaną Spółkę w toku prowadzonego postępowania kontrolnego.

W zastrzeżeniach złożonych do protokołu z badania ksiąg Spółka [...] ¹⁰³ podała, że nie posiadała wiedzy o procedurze wyłudzenia VAT, czego potwierdzeniem zdaniem Spółki są raporty z kontroli ARR, które nie wykazały żadnych nieprawidłowości oraz raporty z audytu przeprowadzonego przez niezależną firmę na zlecenie Spółki, który nie wykrył żadnych ryzyk z dostawcami. Odnosząc się do ww. zastrzeżeń organ kontroli skarbowej w uzasadnieniu decyzji podał, że w przypadku wymienionych dokumentów należy stwierdzić, że przedstawione w nich oceny nie zostały sporządzone w oparciu o materiał dowodowy, który został zgromadzony w toku postępowania kontrolnego.

9) W złożonych wyjaśnieniach kontrolowane podmioty (Spółka [...] ¹⁰⁴ i [...] ¹⁰⁵) podnosiły, że w prowadzonych wobec nich postępowaniach Dyrektor UKS ignorował orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) i orzecznictwo sądów krajowych, w zakresie: prawa do odliczenia podatku naliczonego przy transakcjach, gdzie wystąpiły nieuczciwe podmioty oraz nabycia towarów od nieuczciwych kontrahentów. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest przejawem realizacji fundamentalnej zasady obowiązującej w podatku od towarów i usług, jaką jest zasada neutralności, która oznacza, że podatnik VAT nie może ponosić ekonomicznego ciężaru tego podatku. Kwestia pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z transakcjami dokonywanymi z nieuczciwymi kontrahentami była kilkakrotnie rozstrzygana przez TSUE. W tym względzie najistotniejsze znaczenie dla kwestionowanych rozliczeń VAT, w ocenie ww. podmiotów, mają wyroki TSUE z 12 stycznia 2006 r. (w sprawie Optigen C-354/03, C-355/03, C-484/03), z 6 lipca 2006 r. (w sprawach połączonych C-439 i C-440/04 (Axel Kittel & Recolta Recycling SPRL), z 21 lutego 2008 r. (w sprawie, C-271/06 Netto Supermarkt) i z 22 października 2015 r. (sygn. C-277/14). Wg opinii kontrolowanych podmiotów z przedstawionych wyżej wyroków TSUE można wywnioskować, że dla zakwestionowania prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego nie wystarczy wykazać, że działania kontrahenta podatnika są nieuczciwe i nielegalne. Przede wszystkim należy udowodnić, że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, przy zachowaniu należytej staranności, o nieuczciwych lub nielegalnych działaniach swoich kontrahentów. Innymi słowy dopóki brak jest dowodów wskazujących na to, że podatnik wiedział o nielegalnych działaniach swoich kontrahentów, dopóty podatnik zachowuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z transakcjami z tymi kontrahentami. Pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego bez wykazania świadomego uczestnictwa podatnika w nielegalnym procederze lub bez wykazania, że podatnik nie dochował należytej staranności przy dokonywaniu transakcji, będzie działaniem sprzecznym z zasadą neutralności podatku VAT, a tym samym działaniem sprzecznym z prawem.

Odnośnie zarzutu podniesionego przez kontrolowane podmioty (Spółka [...] ¹⁰⁶ i [...] ¹⁰⁷), dotyczącego ignorowania przez UKS w prowadzonych postępowaniach orzecznictwa TSUE i orzecznictwa sądów krajowych w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy transakcjach, których uczestnikami były nieuczciwe podmioty oraz nabycia towarów od nieuczciwych kontrahentów,

¹⁰³ j.w.

¹⁰⁴ j.w.

¹⁰⁵ j.w.

¹⁰⁶ j.w.

¹⁰⁷ j.w.

wyjaśniono, m.in., że w przypadku postępowania wobec Spółki [...]108 podano, że wymienione orzeczenia TSUE wskazują, że zakwestionowanie prawa do odliczenia podatku jest możliwe wyłącznie pod warunkiem, że w świetle obiektywnych okoliczności, podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczy w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa w podatku od towarów i usług. To na organie prowadzącym postępowanie spoczywa obowiązek udowodnienia, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystywanej do popełnienia oszustwa w podatku od towarów i usług. W uzasadnieniu decyzji z dnia 22 września 2015 r. zostały przywołane dowody wskazujące, że osoby reprezentujące Spółkę [...]109 wiedziały, że w przypadku kwestionowanych transakcji zakupu nabywając towar, Spółka uczestniczyła w transakcjach wykorzystywanych do popełnienia oszustwa. Tym samym stwierdzenie, że organ kontroli skarbowej nie stosował orzecznictwa TSUE oraz sądów krajowych w wyżej wskazanym zakresie jest nieuzasadnione.

W zakresie postępowania wobec [...]110 podano, że organ kontroli skarbowej nie zakwestionował prawa do odliczenia podatku naliczonego, tylko prawo do opodatkowania stawką 0% dostaw uznanych przez Spółkę za wewnątrzspółnotowe. Jak wykazało postępowanie dowodowe, towary nie zostały przemieszczone na terytorium innego państwa członkowskiego UE, inne niż terytorium kraju, co stanowi jeden z podstawowych warunków do zastosowania preferencyjnej stawki w podatku od towarów i usług. Przy wydaniu rozstrzygnięcia wzięto pod uwagę orzecznictwo TSUE i orzecznictwo sądów krajowych, które przytoczono w treści decyzji oraz stanowisku do odwołania. Rozstrzygnięcie organu kontroli skarbowej zostało utrzymane w mocy przez organ odwoławczy.

W decyzji wydanej w dniu 22 września 2015 r. w wyniku postępowania kontrolnego prowadzonego wobec Spółki [...]111 za dowody potwierdzające, że osoby podejmujące w imieniu Spółki decyzje o zakupie oleju rzepakowego wiedziały, że nabywając towar uczestniczą w transakcjach wykorzystywanych do popełnienia oszustwa w podatku od towarów i usług organ kontroli skarbowej uznał zeznania świadków, wskazujące na świadomy wybór dostawców, którzy mogą być zamieszani w oszustwa w podatku od towarów i usług oraz niższa cena zakupu oferowanego oleju rzepakowego, znacznie odbiegająca od cen oferowanych przez kontrahentów będących krajowymi producentami.

W złożonych zastrzeżeniach od ww. decyzji Spółka kwestionowała m. in. wiarygodność zeznań świadków i wskazywała na niepodjęcie przez organ kontroli skarbowej żadnych działań mających na celu ustalenie faktycznych cen rynkowych oleju rzepakowego i oparcie się w tym zakresie na niewiarygodnych dowodach. Decyzją z dnia 25 kwietnia 2016 r. Dyrektor IS w Rzeszowie uchylił ww. decyzję Dyrektora UKS w Rzeszowie i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Główną przyczyną uchylecia decyzji było złożenie przez Spółkę w postępowaniu odwoławczym dodatkowych dowodów, wyjaśnień i wniosków.

(dowód: akta kontroli str. 1330-1644, 1645-1893, 1894-1902, 1903-3132)

Z wyjaśnień złożonych przez kontrolowanych podatników (Spółka [...]112, [...]113) wynika, że uporczywe dążenie Organu kontroli skarbowej do zakwestionowania za wszelką cenę rozliczeń podatku i trwające latami postępowania miały dla nich negatywne skutki, w tym m. in. w postaci:

108 j.w.

109 j.w.

110 j.w.

111 j.w.

112 j.w.

113 j.w.

- utraty wiarygodności, co powodowało negatywny wydzźwięk w relacjach biznesowych i zawieraniu nowych kontraktów,
- trudności w uzyskaniu finansowania bieżącej działalności i nowych inwestycji, co utrudniało rozwój firm i zagrażało ich funkcjonowaniu,
- ponoszenia dodatkowych kosztów wynikających z zaangażowania profesjonalnych i kosztownych firm doradczych oraz kancelarii prawnych w celu obrony przed bezpodstawnymi - w ocenie kontrolowanych - zarzutami Dyrektora UKS.

(dowód: akta kontroli str. 1330-1644)

O powadze problemów, które mogą być skutkami decyzji wydanych przez Dyrektora UKS świadczyć mogą – jako przykładowe – dane uzyskane w Spółce [...] ¹¹⁴. Skutki te, to m.in.:

- utrata dostępu do źródeł finansowania, zaburzająca model biznesowy oraz relacje z kontrahentami – po wydaniu decyzji: nr UKS 1891/W3P2/42/45/13/240/025 z dnia 22 września 2015 r., kredytujący Spółkę bank zażądał dodatkowych informacji i dokumentów (co zaalarmowało odbiorców i niekorzystnie wpłynęło na utrzymywane z nimi relacje), a następnie zmniejszył bez wcześniejszego ostrzeżenia limit faktoringowy, zablokował dostęp do kredytu na rachunku bieżącym na kwotę 13 mln zł i wykluczył możliwość skorzystania z innych oferowanych produktów. Utrata źródeł krótkoterminowego finansowania zbiegła się z uzyskaniem dużego kontraktu, którego realizacja była trudna bez dostępu do kredytu obrotowego. Mimo starań podjętych w szeregu banków ([...] ¹¹⁵) odmówiono Spółce [...] ¹¹⁶ takiego finansowania ze względu na sytuację, w której znalazła się ona po ww. decyzji Organu podatkowego.

Powyższa decyzja negatywnie oddziaływała także na relacje z kontrahentami, którzy oczekiwali od Spółki zapewnienia, że stosowane były przez nią właściwe procedury służące weryfikacji rzetelności podmiotów, od których nabywała surowiec. Skutkiem działania organu skarbowego było powstanie mylnego wrażenia, że [...] ¹¹⁷ nie stosuje tego rodzaju procedur, a w związku z tym kontrahenci żądali oświadczeń, że dostarczane towary nie zostały wyprodukowane z surowców pochodzących od poddostawców występujących w łańcuchu obrotu, wobec których także została wydana decyzja UKS.

Pozbawiona dostępu do finansowania Spółka, zagrożona utratą zdolności do realizacji kontraktów, poszukiwała alternatywnych rozwiązań. Spośród banków, do których wystąpiono, jedynie [...] ¹¹⁸ był skłonny nawiązać współpracę ale na bardzo restrykcyjnych warunkach (m.in. zobowiązano [...] ¹¹⁹ do przeznaczenia 20 mln zł z zysku netto na kapitał zapasowy), a wysokość udzielonego kredytu była nieadekwatna do potrzeb. Z 5 mln zł kredytu – kwota 3 mln zł została natychmiast zablokowana na poczet gwarancji do Urzędu Regulacji Energetyki, co wykluczyło możliwość jej wykorzystania na pokrycie bieżących kosztów operacyjnych.

Niedobór środków z kredytów bankowych zmusił udziałowców Spółki do udzielenia jej szeregu pożyczek w łącznej wysokości 12,8 mln zł, co poprawiło płynność finansową i pozwoliło na spłatę zobowiązań. Konsekwencjami braku powyższej pomocy mogłyby być: utrata płynności finansowej i kontraktów na dostawy, powstanie przeterminowanych zobowiązań o znacznej wartości oraz – w ostateczności – upadłość przedsiębiorstwa i likwidacja wielu miejsc pracy.

- zablokowanie możliwości udziału w przetargach oraz niekorzystny wpływ na pracowników – konsekwencją odcięcia dostępu do odpowiednio szerokiego kanału

¹¹⁴ j.w.

¹¹⁵ j.w.

¹¹⁶ j.w.

¹¹⁷ j.w.

¹¹⁸ j.w.

¹¹⁹ j.w.

finansowania kredytowego była utrata możliwości udziału w wielu przetargach na dostawy estrów metylowych wyższych kwasów tłuszczowych. Według informacji [...] ¹²⁰ łączna wielkość dostaw w ramach przetargów, w których Spółka nie mogła wziąć udziału z powodu decyzji UKS sięgnęła kilkudziesięciu tysięcy ton.

Niepewna sytuacja związana z decyzją Organu podatkowego wpłynęła także na pracowników Spółki, wzbudzając obawy o perspektywy zatrudnienia i powodując obniżenie wydajności pracy. Poczucie zagrożenia możliwą utratą pracy doprowadziło do odejścia trzech pracowników, w tym jednego kluczowego, którego zastąpienie było trudne.

- wstrzymane inwestycje – rozpoczęte projekty inwestycyjne miały służyć zwiększeniu potencjału Spółki i utrzymaniu sprawnego funkcjonowania zakładu, a tym samym dalszemu rozwojowi. Ograniczenie dostępu do finansowania i niepewność co do przyszłej sytuacji spowodowały, że nie zakończono wielu kluczowych przedsięwzięć, takich jak: zakup i montaż nowych wirówek (będących tzw. wąskim gardłem w procesie produkcyjnym), modernizacja układu chłodzenia, budowa biurowca oraz magazynu, przebudowa linii produkcyjnej, układ pH metrów, rozbudowa laboratorium i jego wyposażenia. Ich planowane zakończenie do czerwca 2016 r. pozwoliłoby pracować zainwestowanemu w podstawową działalność kapitałowi, przynosząc korzyści ekonomiczne i finansowe. Opóźnienia w realizacji dotknęły również bardziej długofalowych przedsięwzięć inwestycyjnych oraz inwestycji o charakterze odtworzeniowym, które pozwoliłyby na spełnienie podwyższonych standardów jakościowych i rosnących oczekiwań klientów.

Największym projektem – o wartości 500 mln zł – który w ocenie Spółki ucierpiał wskutek działań UKS była inwestycja w Przemysłu, obejmująca budowę: bazy magazynowej, centrum handlowo-logistycznego, tłoczni oleju wraz z ekstrakcją i oczyszczaniem oleju, paszarni, gorzelni, rektyfikacji i odwadniania etanolu. Inwestycja ta była przygotowywana już od początku 2014 r., trwały uzgodnienia z władzami samorządowymi, podmiotami odpowiedzialnymi za media oraz PKP, z którymi omówiono i zatwierdzono, m.in., koncepcję doprowadzenia szerokiego toru. Wszystkie działania związane z tym projektem inwestycyjnym zostały wstrzymane.

[...] ¹²¹ wyszacował, że w związku z decyzją UKS poniósł bezpośrednie straty finansowe w postaci obniżonego wyniku finansowego netto, na które składają się w głównej mierze utracone korzyści z tytułu braku możliwości zawierania nowych kontraktów. W ocenie Spółki istnieje ponadto ryzyko potencjalnych strat w wyniku spowolnienia jej rozwoju w latach przyszłych. Pogorszenie wyniku finansowego netto nie pozostaje także bez wpływu na generowane przez [...] ¹²² wpływy do budżetu państwa. Część z wypracowanego zysku netto przeznaczona byłaby na wypłatę dywidendy, która także podlegałaby opodatkowaniu. Spółka [...] ¹²³ jest dużym podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przy uwzględnieniu utrzymywania się niższego poziomu zysku należy założyć, że wysokość podatków płaconych przez Spółkę zostanie znacząco uszczuplona.

Szacunki strat i utraconych korzyści zostały wyliczone na podstawie założeń wynikających z danych finansowych Spółki za lata 2012 – 2015 dotyczących dynamiki wzrostu skali jej działalności, wyrażonej jako poziom przychodów ze sprzedaży, który wyniósł w tym okresie 153%. Przy ekstrapolacji tej dynamiki na

¹²⁰ j.w.

¹²¹ j.w.

¹²² j.w.

¹²³ j.w.

późniejsze okresy przyjęto założenie, że będzie ona systematycznie zwalniała do poziomu 3% średniorocznie. Niektóre z oszacowanych przez [...]124 wielkości to: 19,8 mln zł obniżonego wyniku finansowego netto, o 7,1 mln zł niższe wpłaty do budżetu państwa z tytułu podatków.

(dowód: akta kontroli str. 3133-3161)

Z wyjaśnień wicedyrektora UKS, dotyczących ewentualnego premiowania kontroli skarbowej za działania nakierowane na pozytywne oddziaływanie na podatników, np. poprzez udzielanie pomocy przy interpretacji obowiązujących przepisów prawnych, skutkującej w dłuższej perspektywie czasowej wzrostem płaconych zobowiązań podatkowych przez podmioty gospodarcze, wynika m. in., że podstawowym zadaniem realizowanym przez organ kontroli skarbowej jest prowadzenie postępowań kontrolnych w zakresie określonym w *ustawie o kontroli skarbowej*. Natomiast udzielanie pomocy przy interpretacji obowiązujących przepisów prawnych nie należy do kompetencji organu kontroli skarbowej. Również w ramach dostępu do informacji publicznej nie można żądać dokonania przez organ kontroli skarbowej wykładni prawa, czy wręcz udzielenia porady prawnej. Na organie kontroli skarbowej spoczywa obowiązek udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania (art. 121 § 2 *Ordynacji podatkowej*). Analiza potrzeb edukacyjnych prowadzona jest przez organ nadrzędny UKS, tj. Ministerstwo Finansów. Pracownicy UKS brali udział w kampaniach edukacyjnych kontroli skarbowej „Weź paragon” i „Nie daj się zrobić w słupa”.

(dowód: akta kontroli str. 1645-1648, 1657-1893)

W wyjaśnieniu Pan Tomasz Janeczek p.o. Dyrektora IS w Rzeszowie podał m. in., że: przyznawanie nagród w służbie cywilnej reguluje art. 93 *ustawy o służbie cywilnej*, zgodnie z którym członkom korpusu służby cywilnej za szczególne osiągnięcia w pracy zawodowej można przyznać nagrodę ze specjalnie utworzonego w tym celu funduszu nagród w służbie cywilnej. W IS w Rzeszowie oraz w podległych urzędach skarbowych szczegółowe zasady przyznawania nagród zostały określone w regulaminie nagradzania członków korpusu służby cywilnej IS w Rzeszowie, wprowadzonym zarządzeniem Dyrektora IS w Rzeszowie nr 2/2014 z dnia 11 lutego 2014 r. Zgodnie z § 2 ust. 2 regulaminu, nagrody z funduszu nagród w pierwszej kolejności przyznaje się za szczególnie dobre wykonanie obowiązków z uwzględnieniem ilości, jakości, złożoności oraz charakteru wykonywanej pracy, a także samodzielności i zaangażowania pracownika. W myśl § 2 ust. 3 regulaminu na przyznanie nagrody za szczególnie dobre wykonanie obowiązków wpływ mają:

- bardzo dobre wyniki w zakresie zwiększenia dyscypliny podatkowej i dobrowolnego realizowania obowiązków podatkowych, w tym ograniczenie zaległości podatkowych,
- wdrożenie nowych rozwiązań usprawniających organizację pracy i wykorzystanie zasobów, w tym w ramach projektów transformacji i rozwoju administracji podatkowej,
- realizacja trudnego lub ważnego zadania,
- zrealizowanie zadania w trybie przyśpieszonym oraz wykorzystanie umiejętności dobrej organizacji pracy i szybkości rozpoznawania danych, faktów i informacji,
- realizowanie dodatkowych zadań, w tym z zakresu danej komórki organizacyjnej, przekraczających zakres obowiązkowy,
- reprezentowanie urzędu na zewnątrz.

¹²⁴ j.w.

Premiowaniem pracowników za działania nakierowane na pozytywne oddziaływanie na podatników jest przyznawanie nagród za reprezentowanie urzędu na zewnątrz. Do tego typu działania należą spotkania z podatnikami mające na celu przybliżenie przepisów prawa podatkowego, itp.

Izba Skarbowa w Rzeszowie i urzędy skarbowe w województwie podkarpackim nie są właściwe do wydawania interpretacji obowiązujących przepisów prawnych, gdyż zgodnie z art. 14a § 1 *Ordynacji podatkowej*, minister właściwy do spraw finansów publicznych, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonuje w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek. Zgodnie z art. 14b § 1 *Ordynacji podatkowej*, minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie, interpretacje prawa podatkowego. Interpretacje takie wydawane są, w imieniu Ministra Finansów, przez upoważnionych do tego Dyrektorów IS (obecnie w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie). W związku z powyższym w IS w Rzeszowie i w urzędach skarbowych województwa podkarpackiego nie jest możliwe premiowanie pracowników, za pomoc podatnikom przy interpretacji obowiązujących przepisów prawnych.

(dowód: akta kontroli str. 1649-1656)

Na podstawie informacji uzyskanych z urzędów skarbowych ustalono wielkość kwot dochodów jednostek samorządu terytorialnego (jst) województwa podkarpackiego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wpłacanego przez podmioty, które przenieśli swoją siedzibę z terenu tego województwa. Informacja dotyczyła dochodów uzyskanych przez jst z podatku wpłacanego przez podmioty kontrolowane przez UKS po 2009 r., które przenieśli siedzibę w okresie objętym kontrolą. Ze względu na potrzebę uzyskania danych z roku poprzedzającego rok zmiany siedziby, a także z roku następującego po zmianie, z analizy wyłączono podmioty, które siedzibę zmieniły w 2015 r. Uzyskane dane dotyczyły 14 osób prawnych. W latach poprzedzających zmianę ich siedziby, udziały jst z województwa podkarpackiego we wpływach z wpłaconego przez te podmioty podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły łącznie 399.506 zł, a w latach następujących po zmianie siedziby – 1.931 zł, przy czym:

- z tytułu udziału we wpływach z podatku od 5 spośród tych podmiotów, jst województwa podkarpackiego nie uzyskały dochodów zarówno w roku poprzedzającym zmianę siedziby jak i w roku następnym po zmianie;
- 1 podmiot w następnym roku po zmianie siedziby został wykreślony z KRS, a 1 podmiot nie dokonywał wpłat podatku i wykazał za ten rok stratę; udziały jst województwa podkarpackiego z tytułu udziału we wpływach z podatku należnego od tych podmiotów, za rok poprzedzający zmianę, wyniosły łącznie 28.166 zł;
- jst województwa podkarpackiego nie miały udziałów we wpływach z podatku zapłaconego w następnym roku po zmianie siedziby przez 1 podmiot, a 5 podmiotów nie złożyło za ten rok informacji CIT-ST, stanowiących podstawę do przekazania dochodów do jednostek innych niż ta, na terenie której podmioty posiadały swoją siedzibę; w roku poprzedzającym zmianę, jst województwa podkarpackiego miały udziały we wpływach z podatku wpłaconego przez wszystkie te podmioty – udziały te wyniosły łącznie 371.340 zł;
- 1 podmiot nie dokonał wpłat podatku w roku poprzedzającym zmianę siedziby, a udziały jst województwa podkarpackiego we wpływach z podatku za rok następny po zmianie wyniosły 1.931 zł.

(dowód: akta kontroli str. 1238-1276)

Uwagi Najwyższej Izby Kontroli dotyczą sposobu prowadzenia postępowań kontrolnych wobec [...] ¹²⁵.

W przypadku [...] ¹²⁶ Dyrektor UKS w Rzeszowie nie dokonał wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, nie dokonał oceny wszystkich aspektów sprawy, a w szczególności okoliczności korzystnie wpływających na interes prawny podatnika – co zostało potwierdzone przez WSA w Rzeszowie i WSA w Warszawie.

W przypadku [...] ¹²⁷ Dyrektor UKS w Rzeszowie nie przyjmował na początku postępowania żadnych innych dowodów poza fakturami lub ich duplikatami, nie uwzględnił sytuacji, w której nie można było uzyskać duplikatów faktur, gdyż jeden z kontrahentów zlikwidował działalność, a drugiemu oryginały dokumentów uległy zniszczeniu w wyniku powodzi. Dopiero po uchyleniu decyzji przez Dyrektora IS w Warszawie, wydanej w procedurze odwoławczej po uchyleniu wcześniejszej decyzji przez Dyrektora IS w Rzeszowie, organ kontroli skarbowej dopuścił inne dowody (m. in. przesłuchania właściciela zlikwidowanej firmy, kontrole u kontrahentów, dokumentację bankową), co pozwoliło na uznanie rozliczenia podatnika za prawidłowe.

(dowód: akta kontroli str. 2721-2843, 2844-3132)

W wyjaśnieniu dotyczącym dokonywania oceny prawidłowości prowadzenia postępowań kontrolnych wobec [...] ¹²⁸ Wicedyrektor UKS w Rzeszowie Pan Kazimierz Pilecki podał m. in., że w toku prowadzonych postępowań osoby kierujące komórkami kontrolnymi Urzędu sprawują bieżący nadzór nad prawidłowością toczącego się postępowania, zapoznając się z aktualnym stanem sprawy oraz konsultując z kontrolującymi m. in. zakres czynności niezbędnych do wyjaśnienia stanu faktycznego. W Urzędzie funkcjonuje system KARTAX, w którym pracownicy prowadzący postępowanie kontrolne zobowiązani są, co najmniej raz na miesiąc do uzupełniania informacji o planowanych i zrealizowanych czynnościach kontrolnych. Ponadto wskazanie już wykonanych oraz planowanych czynności w sprawie winno znaleźć się każdorazowo we wnioskach kierowanych do Dyrektora o wyznaczenie nowego terminu załatwienia sprawy wraz z projektem stosownego postanowienia. Wniosek ten jest każdorazowo zatwierdzany przez bezpośredniego przełożonego oraz upoważnionego Wicedyrektora. Ponadto każde z rozstrzygnięć tutejszego organu przed jego wydaniem jest weryfikowane przez bezpośredniego przełożonego inspektora oraz pracowników komórki prawnej, zarówno pod względem formalno-prawnym jak i merytorycznym.

Obydwa postępowania kontrolne odznaczały się wysokim stopniem skomplikowania. Decyzje wydawane przez tutejszy organ wobec [...] ¹²⁹ były utrzymywane przez organ odwoławczy, pierwsza przez Dyrektora IS w Rzeszowie a druga przez Dyrektora IS w Warszawie (w związku ze zmianą właściwości miejscowej). Z uzyskanej telefonicznej informacji od pracownika IS w Warszawie wynika, że akta sądowe (WSA wyrokiem z dnia 22 stycznia 2016 r. uchylił decyzję Dyrektora IS w Warszawie) wpłynęły do tamtejszej IS w dniu 15 czerwca 2016 r. i zostaną zwrócone do tutejszego Urzędu po upływie dwóch miesięcy, tj. po ponownym rozstrzygnięciu odwołania z uwzględnieniem wyroku WSA. Tak więc sprawa wniesionego przez podatnika odwołania jest w toku. Dalsze kroki procesowe w sprawie jakie będą ewentualnie podjęte przez organ kontroli skarbowej zależeć będą od rozstrzygnięcia organu drugiej instancji.

¹²⁵ j.w.

¹²⁶ j.w.

¹²⁷ j.w.

¹²⁸ j.w.

¹²⁹ j.w.

W postępowaniu prowadzonym wobec Firmy [...] ¹³⁰ kontrolowany nie przedłożył dokumentacji podatkowej (w tym zarówno ewidencji prowadzonych dla celów podatku od towarów i usług jak i dokumentacji źródłowej). W związku z tym, dla celów weryfikacji prawidłowości dokonanego przez podatnika rozliczenia w podatku od towarów i usług niezbędne było odtworzenie dokumentacji źródłowej podatnika, w celu ustalenia m. in. czy był uprawniony do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług wykazanych w złożonych deklaracjach VAT za kontrolowany okres. Przez cały czas trwania postępowania kontrolnego umożliwiono podatnikowi przedkładanie materiału dowodowego w sprawie, a całość zgromadzonego materiału podlegała ocenie na dzień wydania rozstrzygnięcia. Należy przy tym wskazać, że podatnik przekazywał istotny materiał dowodowy także na etapie postępowań przed organem odwoławczym. W trakcie postępowania realizowano wytyczne organów odwoławczych zawarte w uzasadnieniach dokonanych rozstrzygnięć, poddając badaniu okoliczności wskazywane przez te organy. I tak przykładowo stosując się do uwag Dyrektora IS w Rzeszowie zawartych w uzasadnieniu decyzji dokonano szczegółowej analizy przedłożonych przez podatnika dokumentów nie tylko w zakresie formalnym, ale również materialnym.

(dowód: akta kontroli str. 1894-1902)

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, że wartości bezwzględne wynikające z założeń przyjętych przez kontrolowane podmioty do oszacowania wysokości potencjalnych i rzeczywistych strat oraz utraconych korzyści mogą podlegać polemice. Niezależnie jednak od powyższego oczywistym jest, że działania kontrolne UKS nie są działaniami wyłącznie administracyjnymi, nie mającymi w konsekwencji wpływu na wyniki finansowe kontrolowanych podmiotów. Długotrwałe i obciążone błędami postępowania mogą powodować trudne do oszacowania skutki uboczne w postaci gorszych wyników finansowych i obniżonych wpływów podatkowych do budżetu państwa, w ostateczności prowadząc nawet do upadłości tych podmiotów.

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli w przypadku 3 podmiotów, objętych szczegółową analizą, tj. [...] ¹³¹, [...] ¹³², prowadzenie postępowań kontrolnych, dokumentowanie ustaleń kontroli oraz wydawanie decyzji pokontrolnych przez Urząd odbywało się z poszanowaniem obowiązujących przepisów. Prawidłowość prowadzonych postępowań została potwierdzona przez organy odwoławcze, które nie stwierdziły nieprawidłowości po stronie UKS.

Niezależnie od powyższego postępowania wobec ww. podmiotów trwały bardzo długo i były wielokrotnie przedłużane, co mogło prowadzić do przekonania, że były one prowadzone w sposób nieprzychylny i nieprzyjazny dla stron, w celu udowodnienia założeń przez UKS też o nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych dokonywanych przez podatników.

Przenoszenie siedzib poza teren województwa miało także nieznacznie ujemny wpływ na wielkość kwot dochodów jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wpłacanego przez zmieniające siedzibę podmioty. Część z tych podmiotów nie złożyła wymaganych informacji CIT-ST, stanowiących podstawę do przekazania dochodów do jednostek samorządu innych niż ta, na terenie której podmioty posiadały swoją siedzibę.

¹³⁰ j.w.

¹³¹ j.w.

¹³² j.w.

5. Działania informacyjne i edukacyjne Urzędu.

Opis stanu faktycznego

Informacje o funkcjonowaniu Urzędu oraz o realizowanych przez niego zadaniach publikowane były za pośrednictwem Biuletynu Informacji Publicznej, mediów, a także podczas bezpośrednich spotkań z ludnością w związku z obchodami dwudziestolecia kontroli skarbowej, prowadzeniem akcji *Weź paragon* oraz kampanią *Nie daj się zrobić w słupa*. W ramach ww. akcji prowadzono działania edukacyjne podczas cyklicznych spotkań organizowanych dla dzieci i dorosłych we współpracy z Wojewódzką i Miejską Biblioteką Publiczną w Rzeszowie oraz podczas spotkań plenerowych realizowanych we współpracy z PSS „Społem” w Rzeszowie. W ramach ww. kampanii organizowane były spotkania z uczniami klas maturalnych liceów w Rzeszowie. Materiały dotyczące kampanii przekazano do Wojewódzkiego Urzędu Pracy i Powiatowego Urzędu Pracy w Rzeszowie. W ramach akcji i kampanii Urząd współpracował z jednostkami samorządu terytorialnego i lokalnymi mediami.

(dowód: akta kontroli str. 1277-1281)

W latach 2012 – 2015 (do 30 września) pracownicy Urzędu uczestniczyli w 366 szkoleniach, w tym: w 74 szkoleniach z zakresu postępowania kontrolnego (132 uczestników z Urzędu), 68 szkoleniach z zakresu prawa podatkowego (99 uczestników z Urzędu), 50 szkoleniach wykorzystania narzędzi informatycznych w działaniach kontroli skarbowej (83 uczestników z UKS), 21 szkoleniach z zakresu rachunkowości i finansów (65 uczestników z UKS). We wszystkich 366 szkoleniach, łącznie uczestniczyło 808 pracowników Urzędu.

Plany szkoleń opracowywane były w Urzędzie począwszy od 2013 r. W 2013 r. nie odbyło się 18 spośród 111 zaplanowanych szkoleń, w tym 4 spośród 17 zaplanowanych szkoleń z zakresu postępowania kontrolnego oraz 2 spośród 7 zaplanowanych szkoleń o tematyce rachunkowości i finansów. Brak organizacji szkoleń, w ww. zakresach, wynikał z przyczyn leżących po stronie ich organizatora. W 2014 r. nie odbyło się 20 szkoleń spośród 121 zaplanowanych. Nie odbyły się – między innymi – 2 szkolenia spośród 17 zaplanowanych o tematyce prawa podatkowego (z przyczyn leżących po stronie organizatora i z powodu małej liczby chętnych), 5 spośród 22 zaplanowanych szkoleń z zakresu prowadzenia postępowania kontrolnego (z przyczyn leżących po stronie ich organizatora) oraz 3 spośród 21 zaplanowanych szkoleń wykorzystania narzędzi informatycznych w działaniach kontroli skarbowej (z przyczyn leżących po stronie ich organizatora). Do dnia 30 września 2015 r. zorganizowano 56 szkoleń spośród 112 zaplanowanych na ten rok.

(dowód: akta kontroli str. 1282-1329)

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o *Najwyższej Izbie Kontroli*¹³³, zwanej dalej ustawą o NIK, wnosi o podjęcie niezbędnych działań celem zapewnienia skutecznego nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami kontrolnymi, w szczególności w zakresie gromadzenia i prawidłowości oceny materiału dowodowego oraz czasu trwania postępowań.

¹³³ Dz. U. z 2015 r. poz. 1096 oraz z 2016 r. poz. 677

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Rzeszowie.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

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

Trzebownisko, dnia września 2016 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie

Dyrektor
Wiesław Motyka

Kontrolerzy
Marek Wójtowicz
główny specjalista k. p.

.....
Podpis

.....
podpis

Roman Tadla
główny specjalista k. p.

.....
Podpis