



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR-4101-022-01/2014

P/14/013

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

ul. Marszałka J. Piłsudskiego 15/17, 50-044 Wrocław

T +48 71 711 83 00, F +48 71 711 83 50

lwr@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/013 – Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu
Kontrolerzy	– Paweł Matuszak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89840 z dnia 12 września 2014 r. – Jakub Mucha, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89829 z dnia 2 września 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2, 498-499)
Jednostka kontrolowana	Urząd Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, 53-613 Wrocław, ul. Stacyjna 10 (dalej: Urząd)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jarosław Kubiak, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu (dalej: Dyrektor) (dowód: akta kontroli str. 520)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości¹ działalność Urzędu w zakresie nadzoru nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Podstawą oceny ogólnej były oceny częściowe sformułowane w odniesieniu do typowania podmiotów do postępowania kontrolnego, prowadzenia postępowań kontrolnych oraz jakości wydawanych rozstrzygnięć, wnioskowania o dokonanie zabezpieczeń zobowiązań podatkowych, a także prawidłowości prowadzenia postępowań karnych skarbowych.

Stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości dotyczyły: [1] doręczania korespondencji z naruszeniem art. 151 *Ordynacji podatkowej*², [2] naruszenia zasady pisemności postępowania kontrolnego wynikającej z art. 126 *Ordynacji podatkowej*, [3] niepoinformowania (przez osoby prowadzące postępowanie kontrolne) komórki prowadzącej postępowania przygotowawcze o ujawnionym czynie zabronionym, a także [4] niewszczęcia postępowania przygotowawczego w związku z przeprowadzonym postępowaniem kontrolnym.

Rezultatem przeprowadzonych badań kontrolnych były także uwagi dotyczące: [1] niedokonywania przez Urząd każdorazowej analizy cen transferowych występujących pomiędzy powiązanymi zagranicznymi podmiotami, [2] niewystępowania do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w sytuacji wystąpienia okoliczności wskazujących na ryzyko niewyegzekwowania należności podatkowych.

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), dalej: *Ordynacja podatkowa*.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie podmiotów do postępowania kontrolnego

Opis stanu
faktycznego

W Urzędzie obowiązywała „Procedura w sprawie procesu typowania i planowania podmiotów do kontroli skarbowej” wprowadzona zarządzeniem nr 15/2011 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 21 czerwca 2011 r.

W kontrolowanym okresie Urząd w pełni realizował działania określone *Procedurą*. Kierownicy komórek kontrolnych terminowo składali informacje o ilości podmiotów proponowanych do ujęcia w planie kontroli wraz z kryteriami doboru jednostek do kontroli. Analiza wniosków o kontrole według założeń procedury wykonywana była w następujący sposób: [1] w procesie tworzeniu planu kontroli, pod uwagę brane były wnioski o kontrolę wpływające z instytucji zewnętrznych (prokuratura, urzędy skarbowe, inne), wnioski składane przez Wydział Wywiadu Skarbowego, wnioski składane przez komórki kontrolne, a także wnioski własne Wydziału Analityczno-Planistycznego; [2] wnioski własne komórek kontrolnych sporządzano na formularzu stanowiącym załącznik do *Procedury*. Wnioski były zaopiniowane przez Wicedyrektora Urzędu nadzorującego pracę komórki sporządzającej wniosek; [3] wnioski o kontrolę dotyczące podmiotów prowadzących działalność w obszarach ryzyka, dla których w Urzędzie powołani zostali Koordynatorzy, były przez nich zaopiniowane; [4] Wydział Analityczno-Planistyczny dokonywał weryfikacji i analizy złożonych wniosków i przedstawiał Dyrektorowi Urzędu opinię dotyczącą sposobu ich załatwienia; [5] wnioski o kontrolę zatwierdzane były przez Dyrektora Urzędu do realizacji w ramach planu kontroli i ujmowane w projekcie planu kontroli; [6] wnioski o kontrolę zatwierdzone przez Dyrektora Urzędu do realizacji w ramach kontroli doraźnej, przekazywane były do komórki wyznaczonej do przeprowadzenia tej kontroli. W procedurze określono także: zadania w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów, zasady opracowywania planu kontroli Urzędu, zmiany w obowiązującym planie kontroli, schemat procesu typowania i planowania podmiotów do kontroli skarbowej.

(dowód: akta kontroli str. 530-551)

W poszczególnych okresach przewidziano do kontroli planowych: w pierwszym półroczu 2012 r. - 307 jednostek, w drugim półroczu 2012 r. - 274 jednostki, w pierwszej połowie 2013 r. - 267 jednostek, w drugim półroczu 2013 r. - 269 jednostek, w pierwszym półroczu 2014 r. - 222 jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 927-947, 950-952)

Wicedyrektor Urzędu Bogusław Pęcherz wyjaśnił, iż: „Analiza podmiotów pod kątem zasadności podjęcia postępowania kontrolnego oparta jest o wiele elementów i ma na celu ujawnianie okoliczności mogących wskazywać na możliwość wystąpienia potencjalnych nieprawidłowości skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego. Podczas opracowania podmiotu do kontroli weryfikuje się również przesłankę wskazującą na występowanie zagranicznego wspólnika zgodnie z informacją zawartą w KRS. Bazy danych o podmiotach gospodarczych, z których korzysta tu. Urząd w prowadzonych analizach nie zawierają wyróżnika wskazującego na podmioty z udziałem kapitału zagranicznego, jednakże poprzez uwzględnienie dodatkowych informacji np. o składanych deklaracjach IFT-2R pośrednio istnieje możliwość wyłonienia takiej grupy podmiotów”.

W Urzędzie ustalono następujące kryteria typowania podmiotów do kontroli: do planu kontroli na pierwsze półrocze 2012 r. ustalono 33 kryteria, w tym 18 kryteriów było związanych z zadaniami określonymi przez Ministerstwo Finansów, jako „ujawnienie nadużyć w zakresie podatku dochodowego oraz podatku VAT”. Do

planu kontroli na drugie półrocze 2012 r. sformułowano 17 kryteriów, w tym 10 z grupy zadań określonych przez Ministerstwo Finansów „ujawnienie nadużyć w zakresie podatku dochodowego oraz podatku VAT”. Do planu kontroli na pierwsze półrocze 2013 r. sformułowano 16 kryteriów, w tym 13 zakwalifikowanych do zadań określonych przez Ministerstwo Finansów, jako „ujawnianie nadużyć w zakresie podatku dochodowego oraz podatku VAT”. Do planu kontroli na drugie półrocze 2013 r. sformułowano 12 kryteriów, w tym trzy kryteria określone w zadaniach Ministerstwa Finansów, jako „ujawnianie nadużyć w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych”.

Odnosnie kryteriów typowania jednostek do planu kontroli na pierwsze półrocze 2014 r. Naczelnik Wydziału [...]³ sporządził notatkę dotyczącą propozycji zmiany zasad realizacji procesu typowania podmiotów do planów kontroli. W dokumencie tym została zawarta m.in. propozycja zmniejszenia do dwóch, liczby kryteriów typowania do kontroli oraz propozycja zabezpieczenia potrzeb komórek kontrolnych Urzędu, w związku z bieżącymi analizami, prowadzonymi w obszarze oszustw podatkowych. Przywołane rozwiązania miały przyczynić się do m.in. do wyeliminowania czasochłonnych czynności, których efekty nie mogły być wykorzystywane ze względu na możliwości kadrowe komórek kontrolnych Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 712, 717, 789-806)

Ministerstwo Finansów w kolejnych latach skierowało do Urzędu „Zadania Urzędów Kontroli Skarbowej”, w których sformułowano m.in. zadanie kontrolne pod nazwą „Ujawnianie nadużyć w zakresie podatku dochodowego oraz podatku VAT w obrocie krajowym”. W zadaniach zwrócono uwagę, iż w kontrolach, obejmujących swoim zakresem podatek dochodowy, należy skupić uwagę na działaniach wobec podmiotów powiązanych kapitałowo lub personalnie z innymi krajowymi i zagranicznymi podmiotami, a działania powinny mieć na celu zapobieganie nielegalnemu transferowi dochodów. Podmioty gospodarcze, tj. zarówno firmy krajowe jak i ponadnarodowe koncerny, dokładały starań, aby stworzona struktura działalności, zawierała transakcje, przejęcia, finansowanie, czy dystrybucję nadwyżek gotówkowych, która przynosić będzie oszczędności podatkowe. Realizacja strategii optymalizacji podatkowej mogła zawierać jednak działania niezgodne z obowiązującym prawem podatkowym.

Pan Bogusław Pęcherz Wicedyrektor Urzędu wyjaśnił, że wskazówki Ministerstwa Finansów znalazły swój wyraz w formułowaniu kryteriów planowania na poszczególne okresy, jak i w realizacji zadań w trakcie postępowań kontrolnych. Urząd na etapie planowania, podejmował starania sformułowania kryterium w sposób jak najbardziej adekwatny do treści zadania, a następnie dokonania wyboru podmiotów, w odniesieniu do których otrzymywane dane (hurtownie i informacje dodatkowe KRS, Internet) dawały hipotetycznie najwyższe prawdopodobieństwo w ujawnieniu nieprawidłowości. Działania podmiotów powiązanych kapitałowo i personalnie z innymi podmiotami krajowymi lub z podmiotami zagranicznymi - były treścią kryteriów w kilku kolejnych okresach planistycznych.

Informację o wykonaniu zadań przekazanych przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, Urząd przekazał pismami: [...] z dnia [...] r. oraz [...] z dnia [...] r.⁴ Ujawnione nieprawidłowości polegały m.in. na stwierdzeniu fikcyjnych faktur, obciążaniu kosztów działalności firmy prywatnymi wydatkami kontrolowanych, księgowaniu wydatków inwestycyjnych bezpośrednio w koszty działalności,

³ Wyłączenie dokonane przez NIK na podstawie: art.8 ust.5, w związku z art.5 ustawy z dnia 6 września 2001r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U.2014.782 j.t.), art. 293 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 j.t.), oraz art. 11 ust. 4 ustawy z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.)

⁴ patrz - przypis nr 3

obciążaniu kosztów nieprawidłowymi kwotami amortyzacji. Ponadto podmioty w celu uprawdopodobnienia transakcji udokumentowanych fikcyjnymi fakturami coraz częściej dokonywały przelewu pieniędzy na konto bankowe, które to pieniądze natychmiast po otrzymaniu były przelewane do poprzedniego ogniwa obrotu lub wypłacane w gotówce tego samego dnia. U podmiotów otrzymujących pieniądze na konto (wystawiających fikcyjne faktury) były one kwalifikowane nie, jako przychody z działalności gospodarczej (ze sprzedaży), lecz jako otrzymane pieniądze bez tytułu prawnego. W 2013 r. na 15 przeprowadzonych postępowań kontrolnych, w których badano zagadnienie cen transferowych w obrocie krajowym - w 5 dokonano ustaleń w tym zakresie. Natomiast w 11 postępowaniach dotyczących cen transferowych w obrocie zagranicznym - nie stwierdzono nieprawidłowości. W zakresie podatku dochodowego ujawniane były te same od lat rodzaje nieprawidłowości w odniesieniu do kwalifikacji kosztów i zaniżania przychodów, błędów w wyliczeniach amortyzacji, zaniżania przychodów.

(dowód: akta kontroli str. 589-662, 733-767, 783-788, 803-805)

Podstawą do typowania jednostek do kontroli doraźnych były: [1] wnioski instytucji zewnętrznych, w tym: policji, prokuratury, urzędów skarbowych, innych urzędów kontroli skarbowej, [2] zlecenia Ministerstwa Finansów, w tym Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, [3] analizy tematyczne, [4] wnioski własne inspektorów kontroli skarbowej, wynikające z prowadzonych postępowań kontrolnych. Naczelnik Wydziału wyjaśnił, iż: wnioski te każdorazowo są analizowane pod kątem zasadności podjęcia postępowania kontrolnego zgodnie z zadaniami nałożonymi na Urząd. Główny ciężar realizacji zadań zgodnie z wytycznymi ciąży na wydziałach kontroli, które w trakcie prowadzonych postępowań w oparciu o dokumentację księgową i materiały źródłowe weryfikują prawidłowość działań kontrolowanych pomiotów, zgodność z obowiązującymi przepisami podatkowymi, a także identyfikują nowe zjawiska pojawiające się w praktyce gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 806)

W 2012 r. do Urzędu wpłynęło 1355 wniosków o przeprowadzenie kontroli, rozpatrzono w tym okresie 1325 wniosków. Zakwalifikowano do uwzględnienia w planie kontroli 370 wniosków. Na koniec roku pozostało do rozpatrzenia 608 wniosków. W 2013 r. wpłynęło do Urzędu 1526 wniosków, tyle samo rozpatrzono. Zakwalifikowano do uwzględnienia w planie kontroli 376 wniosków. Na koniec roku pozostało do rozpatrzenia 608 wniosków. W pierwszym półroczu 2014 r. wpłynęło 605 wniosków, rozpatrzono 585 wniosków. Zakwalifikowano do uwzględnienia w planie kontroli 88 wniosków. Na dzień 30 czerwca 2014 r. pozostało do rozpatrzenia 628.

Najliczniejsza grupa wniosków to wnioski osób fizycznych i anonimy, których skierowano do Urzędu w 2012 r. – 611, w 2013 r. – 692, a w pierwszej połowie 2014 r. – 291. Łączna liczba wniosków komórek merytorycznych Urzędu, komórek analitycznych i planowania oraz wywiadu skarbowego w 2012 r. wynosiła 471, w 2013 r. – 639 i w pierwszej połowie 2014 r. – 162.

Przy typowaniu podmiotów do kontroli podatku dochodowego od osób prawnych z udziałem kapitału zagranicznego, w latach 2012 - 2013 oraz pierwszym półroczu 2014 r., korzystano z informacji przekazanych przez: prokuraturę (jedna informacja), Ministerstwo Finansów (pięć informacji), urzędy skarbowe (jedna informacja), inny urząd kontroli skarbowej (jedna informacja), komórki organizacyjne Urzędu (98 informacji).

Spośród 20 objętych badaniem postępowań kontrolnych, opisanych w punkcie 2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego, w 16 przypadkach działania kontrolne podjęto w wyniku realizacji wniosków Wydziału Analityczno-Planistycznego, w dwóch przypadkach w wyniku realizacji wniosków komórki kontrolnej, a w jednym przypadku Wydziału Wywiadu Skarbowego.

(dowód: akta kontroli str. 711, 717, 819, 903-904, 917-918, 948)

Duże sieci handlowe funkcjonujące na terenie woj. dolnośląskiego były poza właściwością miejscową Urzędu. Sieci zlokalizowane na terenie działania Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu to:

[1] Sieć handlowa[...] ⁵, Urząd prowadził postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za 2011 r. oraz I kwartał 2012 r. Aktualnie prowadzone jest postępowanie przez UKS w Zielonej Górze na podstawie wyznaczenia przez Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej.

[2] Sieć handlowa [...] ⁶, w której przeprowadzono następujące postępowania:

- rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania do budżetu państwa podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług za miesiące I-XII 2006 r.,
- rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za miesiące od marca do kwietnia 2014 r.,
- rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za miesiąc maj 2014 r.,
- rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za miesiąc czerwiec 2014 r.

[3] Sieć Handlowa[...] ⁷: podmiot wytypowany do kontroli koordynowanej w I połowie 2014 r., postępowanie kontrolne zostało wszczęte dnia 29 września 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 715)

Urząd nie typował do kontroli banków, gdyż siedziby banków działających na terenie województwa dolnośląskiego znajdowały się poza właściwością miejscową Urzędu. W 2012 r. przeprowadzono analizę przedmiotową pod kątem typowania do ewentualnej kontroli banków posiadających siedzibę we Wrocławiu.

(dowód: akta kontroli str. 716)

Z informacji przekazanej przez Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu wynikało, iż uzyskane w 2012 r. przychody 30 największych podatników pozostających we właściwości Urzędu mieściły się w przedziale: od kwoty 24 123 449,1 tys. zł do 1 077 208,7 tys. zł. W tej grupie, trzech podatników nie zadeklarowało dochodu z prowadzonej działalności. W 2013 r. przychody w tej grupie podatników wynosiły od kwoty 123 533 289,3 tys. zł do 1 075 918,5 tys. zł, czterech podatników z tej grupy nie zadeklarowało dochodu z prowadzonej działalności. Urząd objął kontrolą dwie jednostki z tej grupy. Jedną kontrolę przeprowadzono w trybie doraźnym, a jedną jako planową.

(dowód: akta kontroli str. 807-810, 954-959)

Dane umożliwiające przygotowanie propozycji do kontroli podmiotów działających w obszarach podwyższonego ryzyka, bądź w celu rozpoznania nowych zagrożeń, oparte były na informacjach zawartych w deklaracjach podatkowych pozyskanych za pośrednictwem hurtowni danych WHTAX i SPR oraz informacji zawartych w bazach

⁵ patrz – przypis nr 3

⁶ patrz – przypis nr 3

⁷ patrz – przypis nr 3

np. KRS, GUS, REGON, RemDat, URE. Z uwagi na podział kompetencji i zadań pomiędzy urzędami kontroli skarbowej, a urzędami skarbowymi, systemowe analizy deklaracji wszystkich podatników podatku dochodowego od osób prawnych prowadzone były przez właściwe miejscowo urzędy skarbowe. W Urzędzie poddawane analizie były dane podatników związane z konkretnymi kryteriami doboru podmiotów do planu kontroli, obszarami ryzyka, analizami zleconymi przez Ministerstwo Finansów. Działania w zakresie ujawniania nieprawidłowości dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych obejmowały analizę podmiotów, które wykazały dochód zwolniony ze źródeł położonych poza terytorium RP, wykazywały stratę z prowadzonej działalności oraz prowadziły działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Ponadto w powyższym zakresie sporządzano analizy tematyczne: [...] ⁸- analiza banków i instytucji finansowych pod kątem wytypowania podmiotów do ewentualnej kontroli, oraz [...] ⁹- analiza rozpoznanie podmiotów prowadzących działalność na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych w woj. dolnośląskim pod kątem ewentualnego wytypowania podmiotów do kontroli koordynowanej. Podczas typowania podmiotów do kontroli, jeśli nie występowały szczególne przesłanki wskazujące na możliwość występowania nieprawidłowości w konkretnym roku podatkowym lub wskazanych latach, z reguły analizowany był okres ostatnich pięciu lat podatkowych. Przy typowaniu podmiotów do kontroli z reguły wykorzystywane były analityczne narzędzia informatyczne. Dane poddawane analizie zawierały dostępne dla tut. Urzędu wybrane wartości z deklaracji podatkowych. Większość analiz, wykorzystujących techniki informatyczne, związanych było z dokonywaniem selekcji. Analizy te prowadzone były przynajmniej dwa razy w roku, w związku z typowaniem podmiotów do planu kontroli oraz w trybie doraźnym, w ramach analiz własnych lub zleconych przez Ministerstwo Finansów. Każdorazowo w toku opracowywania półrocznych planów kontroli, w ramach kryteriów obejmujących podatek dochodowy od osób prawnych, przeprowadzone analizy obejmowały również możliwość wystąpienia nieprawidłowości w zakresie transferu dochodów, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i inne. Weryfikacja przesłanek była możliwa wyłącznie w toku prowadzonego postępowania kontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 711, 717, 819, 903-904, 917-918)

Naczelnik Wydziału Analityczno-Planistycznego wyjaśnił, iż Urząd przeprowadził następujące analizy tematyczne, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, dotyczących podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego: [1] sklepy wielkopowierzchniowe; [2] podmioty zagraniczne bez zgłoszenia opodatkowania dochodów CIT; [3] fikcyjny obrót wyrobami IT; [4] zestawy wydawnicze z tzw. gadżetem; [5] podmioty prowadzące działalność na terenie SSE; [6] analiza banków i instytucji finansowych. Wyniki analiz ujęto w rutynowych Kartach Analizy, zawierających takie dane jak: temat zadania analitycznego, zlecającego, numer sprawy, założenia teoretyczne, analizę statystyczną, opis wyniku analizy, zalecenia, podpisy osób sporządzających oraz osób akceptujących.

Przeprowadzone analizy skutkowały odpowiednio:

[1] [...] ¹⁰ - propozycją kontroli podmiotów znikających po dokonaniu kilku, kilkunastomilionowych obrotów.

[2] [...] ¹¹ - wskazaniem podmiotów do kontroli D...(...) sp. z o.o.

[3] [...] ¹² - wskazaniem do kontroli ośmiu firm zagranicznych w zakresie prowadzenia zakładu bez opodatkowania podatkiem dochodowym.

⁸ patrz – przypis nr 3

⁹ patrz – przypis nr 3

¹⁰ patrz – przypis nr 3

¹¹ patrz – przypis nr 3

¹² patrz – przypis nr 3

[4] [...] ¹³ - wykazaniem braku podstaw do stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie nienależytych zwrotów VAT.

[5] [...] ¹⁴ - wytypowaniem jednego podmiot do kontroli.

[6] [...] ¹⁵ - wytypowaniem ośmiu podmiotów, które nigdy nie były kontrolowane.

[7] [...] ¹⁶ - stwierdzeniem, iż żaden z wyselekcjonowanych podmiotów nie występował w rejestrze.

[8] [...] ¹⁷ - ustaleniem, że główne podmioty prowadzące działalność na terenie SSE były lub są kontrolowane.

(dowód: akta kontroli str. 711-718, 771-776, 949-950)

W okresie od stycznia 2012 r. do czerwca 2014 r. do obcych administracji przekazano ogółem 75 wniosków o wymianę informacji: 32 w 2012 r., 36 w 2013 r., 7 w pierwszej połowie 2014 r. W zakresie wniosków o wymianę informacji dotyczących spółek, wystąpiono z 34 wnioskami o wymianę informacji, w tym 23 dotyczyły podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Wnioski te były związane z 24 sprawami. Urząd nie wnioskował o wszczęcie kontroli wielostronnej z udziałem innych państw w zakresie podatku dochodowego, ponieważ w prowadzonych postępowaniach kontrolnych nie wystąpiły przesłanki uzasadniające sformułowanie takich wniosków. Urząd uczestniczył w kontroli w zakresie podatku dochodowego zainicjowanej przez administrację litewską (kontrola [...] ¹⁸). Kontrolowany podmiot nie był podmiotem z udziałem kapitału zagranicznego.

W wyniku współpracy z administracją skarbową innych państw osiągnięto efekty podatkowe: [1] zmniejszenie straty o wartość 115,4 tys. zł, w tym podmiotów z kapitałem zagranicznym 26,2 tys. zł, [2] stwierdzeniem zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych w kwocie 7 229,4 tys. zł, w tym podmiotów z kapitałem zagranicznym 7 079,0 tys. zł.

W zakresie wymiany informacji (dotyczącej spółek), współpracowano z administracjami podatkowymi następujących państw: Republika Federalna Niemiec, Republika Francuska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republika Czeska, Republika Słowacka, Królestwo Belgii, Wielkie Księstwo Luksemburga, Królestwo Szwecji, Republika Serbii, Węgry, Republika Łotewska, Republika Litewska, Ukraina, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej.

(dowód: akta kontroli str. 769-771)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie typowanie podmiotów do postępowania kontrolnego, w trakcie którego wykorzystano wszystkie istotne wskazania ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych.

2. Postępowania kontrolne, jakość wydawanych rozstrzygnięć

2.1. Liczba przeprowadzonych kontroli oraz ich skuteczność

W obszarze podatku dochodowego od osób prawnych od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2014 r. (tj. okresie objętym kontrolą NIK) Urząd przeprowadził 446

Opis stanu
faktycznego

¹³ patrz – przypis nr 3

¹⁴ patrz – przypis nr 3

¹⁵ patrz – przypis nr 3

¹⁶ patrz – przypis nr 3

¹⁷ patrz – przypis nr 3

¹⁸ patrz – przypis nr 3

postępowań kontrolnych¹⁹, w tym 115 postępowań kontrolnych wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Wskaźnik skuteczności tych postępowań, mierzony jako liczba postępowań, w których stwierdzono nieprawidłowości do liczby przeprowadzonych postępowań, kształtował się w okresie objętym kontrolą na zbliżonym poziomie, tj. wynosił: w 2012 r. – 72,6%, w 2013 r. – 76,3%, do 30 czerwca 2014 r. – 73,5%. Jednocześnie w każdym z tych lat był wyższy dla kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, bowiem wynosił odpowiednio: 75,7%, 87,7% oraz 81,0%.

(dowód: akta kontroli str. 4-5)

Jak wyjaśnił Bogusław Pęcherz - Wicedyrektor Urzędu, skala nieprawidłowości w rozliczaniu podatku dochodowego w podobnym stopniu dotyczyła podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, jak i pozostałych podmiotów. Podkreślił jednak, że kontrole podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, dotyczą zwykle dużych przedsiębiorstw produkcyjnych, dla których dokonanie porównania często jest utrudnione, ze względu na brak na danym obszarze podmiotów o podobnej specyfice (profil działalności, wysokość obrotów). Stwierdził także, że ujawniane nieprawidłowości „...nie są związane z udziałem obcego kapitału i wynikają głównie z błędów w interpretowaniu przepisów prawa podatkowego”.

(dowód: akta kontroli str. 4-5, 15-24, 79-80)

W obszarze prawidłowości stosowania cen transferowych Urząd przeprowadził w 2011 r. łącznie 25 kontroli (w tym cztery wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego), w 2012 r. - 20 kontroli (w tym osiem wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego), w 2013 r. - 25 kontroli (w tym siedem wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego) oraz w I półroczu 2014 r. - 10 kontroli (w tym trzy wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego), przy 17 kontrolach przeprowadzonych w I półroczu 2013 r. (w tym trzech wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

Wskaźnik skuteczności kontroli w obszarze stosowania cen transferowych (ogółem) wynosił: w 2011 r. – 12,0%; w 2012 r. - 5,0%; w 2013 r. – 20,0% oraz w I półroczu 2014 r. - 0,0% (wskaźnik ten w I półroczu 2013 r. wynosił 17,6%).

W przypadku podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego wskaźnik ten w okresie objętym kontrolą wynosił 0%, ponieważ żadne z 18 postępowań kontrolnych prowadzonych przez Urząd w tym obszarze nie zakończyło się stwierdzeniem nieprawidłowości (wskaźnik ten w 2011 r. wyniósł 25%, tzn. ustaleniem nieprawidłowości zakończyła się jedna z czterech kontroli).

(dowód: akta kontroli str. 4-5)

W obszarze prawidłowości stosowania innych form optymalizacji podatkowej Urząd przeprowadził, w okresie objętym kontrolą, łącznie 10 postępowań, w tym cztery wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Urząd stwierdził nieprawidłowości w trzech kontrolach prowadzonych w tym obszarze (wskaźnik skuteczności ogółem wyniósł 30,0%). W całym badanym okresie, w wyniku kontroli prowadzonych wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, Urząd nie stwierdził nieprawidłowości w zakresie stosowania innych form optymalizacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 4-5; 45-46)

Jak wyjaśnił Bogusław Pęcherz – Wicedyrektor Urzędu, niższy wskaźnik skuteczności kontroli w obszarze cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej

¹⁹ W niniejszym wystąpieniu dla prowadzonych przez Urząd postępowań kontrolnych zamiennie używane jest również pojęcie „kontrola”.

wynikał m.in. z: [1] potencjału organizacyjnego i kadrowego podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi, [2] poprawności formalnej dokumentacji dotyczącej stosowanych rozwiązań, [3] korzystania z pomocy firm doradczych.[4] złożonej problematyki stosowania tych rozwiązań w praktyce.

(dowód: akta kontroli str. 79-80)

W wyniku przeprowadzenia od dnia 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2014 r. 137 postępowań kontrolnych (w tym 47 wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego), które obejmowały weryfikację zasadności wykazywania strat z prowadzonej działalności gospodarczej, Urząd stwierdzał nieprawidłowości w 116 postępowaniach (w tym w 38 postępowaniach dotyczących podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego). Wskaźnik skuteczności tych postępowań wyniósł ogółem 84,7% (w tym 80,9% dla podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

Wśród przedsiębiorców działających na terenie specjalnych stref ekonomicznych Urząd przeprowadził, w okresie objętym kontrolą NIK, 18 postępowań kontrolnych, w tym 13 obejmowało działalność podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Urząd stwierdzał nieprawidłowości w 14 postępowaniach (w tym w 12 postępowaniach dotyczących podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego). Wskaźnik skuteczności tych postępowań wyniósł ogółem 77,8% (w tym 92,3% dla podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

(dowód: akta kontroli str. 4-5)

Spośród 70 największych firm w Polsce, we właściwości Urzędu pozostawały cztery z tych podmiotów. Trzy z nich deklarowały łączne przychody w 2013 r. w wysokości 27 931,0 mln zł, a wysokość obrotu jednego z nich kształtowała się na poziomie 7 133,0 mln zł²⁰. W wyniku kontroli ustalono, że:

- jeden z tych podmiotów został objęty w 2013 r. kontrolą w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Podmiot ten deklarował obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (dalej: *ustawa o CIT*)²¹, przy czym kontrola nie obejmowała weryfikacji prawidłowości stosowania cen transferowych,
- kolejny podmiot został ujęty w planie kontroli na II półrocze 2014 r. w zakresie podatku od towarów i usług,
- w trzecim podmiocie inny urząd kontroli skarbowej, w toku badania NIK, prowadził kontrolę w zakresie podatku od towarów i usług.

(dowód: akta kontroli str. 12)

2.2. Kontrole niezakończone

Według stanu na dzień 30 czerwca 2014 r. w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych niezakończonych było 88 kontroli (w tym 19 wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego), a według stanu na dzień 30 września 2014 r. w toku były 84 postępowania kontrolne (w tym 15 wśród podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

(dowód: akta kontroli str. 6)

Urząd uczestniczył, w badanym przez NIK okresie, w realizacji kontroli koordynowanej podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, które otrzymały zwolnienie z poboru podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie decyzji Ministra Finansów, znajdujących umocowanie w ustawie z dnia 14 czerwca 1991 r.

²⁰ Podmiot ten nie działał w formie spółki kapitałowej.

²¹ Dz. U. z 2011 r. Nr 121, poz. 397.

o spółkach z udziałem zagranicznym²², a następnie korzystały z tego prawa na zasadzie praw nabytych. Urząd objął wspomnianą kontrolą jeden podmiot²³. W związku z uchyleniem decyzji Dyrektora Urzędu przez organ odwoławczy, kontrola ta nie zakończyła się kwotowymi ustaleniami w podatku dochodowym od osób prawnych (pierwotne ustalenia, wynikające z uchylonej decyzji Dyrektora Urzędu opiewały na kwotę 20 624 zł oraz 9 644 zł odsetek).

(dowód: akta kontroli str. 35-36)

2.3. Efekty kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

2.3.1. Postępowania kontrolne zakończone decyzją lub wynikiem kontroli, w których przypisano zobowiązanie podatkowe

W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2014 r. Dyrektor Urzędu, w związku z przeprowadzonymi 140 kontrolami w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych, wydał łącznie 172 decyzje przypisujące zobowiązania podatkowe w łącznej kwocie 47 669,9 tys. zł.

Spośród wspomnianych decyzji, 41 z nich (23,8% ogółu decyzji) zostało wydanych w wyniku przeprowadzenia 29 kontroli (20,7% ogółu kontroli) podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. W ich rezultacie przypisano zobowiązania podatkowe w łącznej kwocie 11 300,0 tys. zł (23,7% ogółu przypisów).

W okresie objętym kontrolą łączne wpłaty z wydanych decyzji wyniosły 14 292,5 tys. zł (w tym 8 289,1 tys. zł od podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

Konieczność wpłaty należności podatkowych wynikała także z postępowań kontrolnych, w toku których kontrolowane podmioty uznawały w całości zasadność stwierdzanych przez Urząd nieprawidłowości i składały korekty deklaracji podatkowych. W takich sytuacjach Dyrektor Urzędu kończył postępowanie kontrolne wynikiem kontroli, a nie decyzją²⁴. Łącznie, w okresie objętym kontrolą NIK, złożeniem korekt deklaracji na łączną kwotę 20 250,6 tys. zł zakończyło się 218 kontroli (w tym kwota korekt 4 054,8 tys. zł wynikała z 62 kontroli wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

Wpłaty ze złożonych korekt wyniosły 8 696,4 tys. zł (w tym 4 763,0 tys. zł podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego).

(dowód: akta kontroli str. 7)

2.3.2. Postępowania kontrolne zakończone decyzją lub wynikiem kontroli, w których wykazano zmniejszenie straty

W okresie objętym kontrolą Urząd przeprowadził łącznie 134 kontrole, skutkujące stwierdzeniem zawyżenia deklarowanych strat przez podatników na łączną kwotę 69 788,7 tys. zł, w tym: [1] 26 040,9 tys. zł w wyniku przeprowadzenia 51 postępowań kontrolnych zakończonych 55 decyzjami, oraz [2] 43 747,8 tys. zł w wyniku złożenia w toku 83 kontroli korekt deklaracji.

W rezultacie przeprowadzenia, w okresie objętym kontrolą NIK, łącznie 41 kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego (30,6% kontroli skutkujących zmniejszeniem straty deklarowanej przez podatników), Urząd stwierdził zawyżenie deklarowanych strat przez podatników na łączną kwotę 32 983,1 tys. zł (47,3%

²² Dz. U. z 1991 r. Nr 60, poz. 253.

²³ Urząd miał objąć kontrolą łączne dwa podmioty, jednakże Urząd odstąpił od kontroli jednego z nich, bowiem kontrolę o takim samym zakresie przedmiotowym przeprowadził Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu. Ponadto mająca zostać objęta kontrolą spółka wykorzystała całość zwolnienia przed okresem, który miał zostać objęty kontrolą Urzędu.

²⁴ Co wynikało m.in. z art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214) w związku z art. 14 c ust. 2 tej ustawy.

łącznej kwoty zmniejszenia strat), w tym: [1] 11 161,9 tys. zł (42,9% kwoty decyzji ogółem) w wyniku przeprowadzenia 13 postępowań kontrolnych (25% liczby postępowań zakończonych decyzją ogółem) zakończonych decyzją oraz [2] 21 821,2 tys. zł (49,9% kwoty korekt ogółem) w wyniku złożenia przez kontrolowane podmioty 28 korekt deklaracji (33,7% korekt deklaracji ogółem).

(dowód: akta kontroli str. 8)

2.4. Rozliczenia CIT podmiotów objętych kontrolą w latach 2012-2013 oraz w I półroczu 2014.

2.4.1 Dane dotyczące podmiotów, w których kontrola zakończyła się do 30 czerwca 2014 r.

Urząd zakończył, w badanym przez NIK okresie, prowadzenie postępowań kontrolnych u 473²⁵ podmiotów (w tym 466 przedsiębiorstw niefinansowych oraz siedmiu przedsiębiorstw finansowych), które deklarowały wg złożonych zeznań łączne:

- przychody w kwocie 29 676 389,7 tys. zł, w tym 116 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego - 17 524 166,6 tys. zł,
- koszty uzyskania przychodów w łącznej wysokości 28 656 906,3 tys. zł, w tym 116 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego - 17 052 239,8 tys. zł,
- straty w łącznej wysokości 327 191,7 tys. zł - 171 podmiotów²⁶, w tym 53 podmioty z udziałem kapitału zagranicznego 177 668,7 tys. zł,
- dochody w wysokości 1 322 919,0 tys. zł - 303 podmioty, w tym 66 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego 634 268,5 tys. zł.

Podmioty z udziałem kapitału zagranicznego stanowiły 31,1% liczby skontrolowanych przez Urząd podmiotów. Deklarowane przez te podmioty kwoty stanowiły: 59,1 % łącznej kwoty przychodów; 59,5 % łącznej kwoty kosztów uzyskania przychodów; 54,3% straty oraz 47,9 % dochodów.

(dowód: akta kontroli str. 9;11)

2.4.2. Dane dotyczące podmiotów, w których kontrola do 30 czerwca 2014 r. nie zakończyła się

W przypadku 70 podmiotów (w których kontrola do dnia 30 czerwca 2014 r. nie zakończyła się), przedsiębiorstwa, wg zeznań podatkowych, deklarowały:

- przychody w kwocie 3 083 840,8 tys. zł (w tym 16 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego o łącznej kwocie przychodów 768 609,5 tys. zł),
- koszty uzyskania przychodów w łącznej wysokości 2 964 526,2 tys. zł (w tym 16 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w łącznej kwocie 773 366,3 tys. zł),
- stratę w łącznej wysokości 19 949,1 tys. zł, którą zadeklarowało łącznie 31 podmiotów, (w tym 12 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w łącznej kwocie 6 535,4 tys. zł),

²⁵ Przedstawione poniżej dane nie sumują się do wartości 473, co wynikało m.in. z faktu prowadzenia postępowań kontrolnych u kontrolowanych przez Urząd podmiotów za więcej niż jeden okres rozliczeniowy.

²⁶ Przedstawione poniżej dane nie sumują się do wartości 70, co wynikało m.in. z faktu prowadzenia postępowań kontrolnych za więcej niż jeden okres rozliczeniowy.

- dochód w łącznej wysokości 140 708,6 tys. zł, który zadeklarowały łącznie 42 podmioty (w tym sześć podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w łącznej kwocie 8 805,8 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 10-11)

2.5. Postępowania kontrolne objęte badaniem NIK

W toku kontroli NIK, szczegółowym badaniem objęto łącznie 20 postępowań kontrolnych, przeprowadzonych przez Urząd wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, tj.:

- a) 10 postępowań zakończonych wydaniem decyzji przez Dyrektora Urzędu w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych, w tym:
 - 9 postępowań związanych z wydaniem decyzji określających kwoty przypisu zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 703,0 tys. zł²⁷ (tj. 6,3%²⁸ łącznej kwoty przypisanych zobowiązań w wyniku kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego²⁹),
 - jedno postępowanie, w wyniku którego Dyrektor wydał decyzję zmniejszającą deklarowaną stratę o kwotę 1 703,8 tys. zł. (15,3% decyzji w ujęciu kwotowym, którymi Dyrektor Urzędu dokonywał zmniejszenia strat).
- b) 10 postępowań kontrolnych zakończonych wynikiem kontroli, tj. postępowań w toku których, kontrolowane podmioty złożyły korekty deklaracji, w tym:
 - pięć postępowań kontrolnych w wyniku których podmioty zagraniczne złożyły korekty deklaracji na łączną kwotę do wpłaty 2 112,6 tys. zł (52,1% korekt deklaracji w ujęciu kwotowym złożonym przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego),
 - pięć korekt deklaracji³⁰, w których wykazano zmniejszenie straty na łączną kwotę 18 059,4 tys. zł (82,8% korekt deklaracji w ujęciu kwotowym).

Dane dotyczące kwoty odzyskanych wynikających z powyższych decyzji oraz korekt deklaracji zostały przedstawione w Rozdziale III pkt 3 niniejszego wystąpienia.

Pomimo tego, że NIK nie stwierdziła nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań, w żadnym z badanych przypadków nie zostały one zakończone przed upływem terminu określonego w art. 139 § 1 *Ordynacji podatkowej*. Stosownie do przywołanego przepisu, w przypadku spraw skomplikowanych postępowanie takie powinno być zakończone w ciągu dwóch miesięcy.

Minimalny okres od wszczęcia postępowania do jego zakończenia wynosił 78 dni kalendarzowych, a maksymalny 799 dni.

Prowadzenie postępowań w terminie dłuższym niż określony w przywołanym przepisie, wynikała przede wszystkim z: [1] konieczności zgromadzenia i przeprowadzenia analizy materiału dowodowego, oraz występowania o informacje do administracji podatkowych innych państw, [2] zapewnienia w toku prowadzonych postępowań możliwości skorzystania z uprawnień stron, [3] utrudnionego kontaktu z osobami uprawnionymi do reprezentacji części kontrolowanych podmiotów,

²⁷ Wskazywane w ppkt. a łączne kwoty, wynikały z decyzji Dyrektora Urzędu przed przeprowadzeniem postępowań odwoławczych.

²⁸ Brak szczegółowego zbadania pięciu postępowań o najwyższych kwotach przypisu w łącznej kwocie 10 502,7 tys. zł wynikał z braku dostępności w Urzędzie akt postępowań w związku z postępowaniami odwoławczymi bądź sądowymi. Z postępowań tych wynikało 93,6% kwoty zobowiązań przypisanych przez Dyrektora Urzędu na podstawie decyzji wydanych w wyniku przeprowadzenia kontroli wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego.

²⁹ Decyzje te dokonywały jednocześnie zmniejszenia strat deklarowanych przez podatników na łączną kwotę 1 486,5 tys. zł, tj. 13,3% kwoty zmniejszenia strat wynikających z tego rodzaju decyzji.

³⁰ Przy czym w jednym przypadku - postępowania kontrolnego nr [...] – patrz przypis nr 3, wynik kontroli został wydany w rezultacie uwzględnienia w całości przez Dyrektora Urzędu odwołania Strony od uprzednio wydanej decyzji na podstawie art. 226 § 1 *Ordynacji podatkowej*.

a także [4] oczekiwania na zakończenie innych postępowań, których wynik miał bezpośredni wpływ na prowadzone przez Urząd postępowania.

NIK nie stwierdziła w trakcie badań kontrolnych, aby ustalenia poczynione przez pracowników Urzędu w toku prowadzonych postępowań, nie znalazły odzwierciedlenia w wydanych przez Dyrektora Urzędu decyzjach i wynikach kontroli (złożonych przez podatników korektach deklaracji). Badanie nie wykazało również, aby podmioty kontrolowane przez Urząd były traktowane niejednakowo.

W 18 spośród 20 zbadanych spraw (90%), kontrolowane przez Urząd podmioty dokonywały transakcji z podmiotami powiązanymi. W 10 spośród badanych przez NIK postępowań, Urząd objął weryfikacją prawidłowość stosowania przez podatników cen transferowych.

W toku dziewięciu z 20 objętych badaniem NIK postępowań kontrolnych (45,0%), Urząd przeprowadził, na podstawie art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej³¹, kontrole podatkowe. W ośmiu z dziewięciu kontroli podatkowych czas ich prowadzenia nie przekraczał limitów, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej³². W jednym zaś przypadku (w ramach postępowania nr [...] ³³), czas przeprowadzenia tej kontroli, został przedłużony na podstawie art. 83 ust. 3a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w związku z art. 83 ust. 3c tej ustawy, bowiem ustalenia kontroli podatkowej, wskazywały na zawyżenie przez podatnika straty w kwocie przekraczającej 10% jej deklarowanej wysokości.

(dowód: akta kontroli 108-357; 1515-1576)

W 19 spośród 20 zbadanych postępowań Urząd zagwarantował stronie czynny udział w postępowaniu. Stwierdzone w jednym postępowaniu nieprawidłowości polegały na niedochowaniu wymogów art. 151 *Ordynacji podatkowej* w zakresie dokonywania stronie doręczeń kierowanej przez Urząd korespondencji.

(dowód: akta kontroli str. 1516-1537)

W pięciu z 10 badanych postępowań zakończonych decyzją (50%), kontrolowane podmioty wniosły odwołanie od wydanych przez Dyrektora Urzędu rozstrzygnięć, które skutkowały:

- w jednym przypadku³⁴ (20% wniesionych odwołań), wydaniem przez organ odwoławczy, na podstawie art. 228 § 1 pkt *Ordynacji podatkowej*, postanowienia stwierdzającego uchybienie terminowi do wniesienia odwołania. W rezultacie decyzja Dyrektora Urzędu uzyskała przymiot ostateczności,
- w jednym przypadku³⁵ (20%), wydaniem przez organ odwoławczy, na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 *Ordynacji podatkowej*, decyzji utrzymującej w mocy decyzję Dyrektora Urzędu, oraz
- w trzech przypadkach³⁶ (60%), wydaniem przez organ odwoławczy, na podstawie art. 233 § 2 *Ordynacji podatkowej*, decyzji uchylających w całości decyzje Dyrektora Urzędu i przekazujących sprawy do ponownego rozpatrzenia, ze względu na konieczność uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części.

³¹ Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214.

³² Dz. U. z 2013 r., poz. 672.

³³ patrz – przypis nr 3

³⁴ Postępowanie nr [...] – patrz przypis nr 3

³⁵ Postępowanie nr [...] – patrz przypis nr 3

³⁶ Postępowania nr: [...] – patrz przypis nr 3

W odniesieniu do jednego z postępowań (nr [...] ³⁷), podstawą takiego rozpatrzenia sprawy było m.in. przedstawienie przez stronę nowych dowodów na etapie postępowania odwoławczego.

(dowód: akta kontroli str. 138-145; 150-161; 223-234; 248-298; 1566-1576)

W decyzjach wydanych na podstawie art. 233 § 2 *Ordynacji podatkowej*, organ odwoławczy stwierdzał naruszenie przez Urząd zasad postępowania wynikających z: [1] art. 121 *Ordynacji podatkowej* (w jednym przypadku), w świetle którego postępowanie powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych; [2] art. 122 *Ordynacji podatkowej* (w trzech przypadkach), zgodnie z którym organy podatkowe powinny podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy; [3] art. 187 § 1 *Ordynacji podatkowej* (w dwóch przypadkach), nakazującego zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy; oraz [4] art. 210 *Ordynacji podatkowej* (w dwóch przypadkach), zawierającego dyspozycję, co do wymaganych elementów decyzji, w tym jakości jej uzasadnienia faktycznego.

Na etapie ponownego rozpatrzenia sprawy, w dwóch z trzech przypadków (postępowania nr: [...] oraz [...] ³⁸), akta prowadzonych postępowań dokumentowały podjęcie przez pracowników Urzędu czynności, mających na celu zbadanie okoliczności faktycznych istotnych do rozstrzygnięcia sprawy, wskazanych w decyzji uchylającej (na podstawie art. 233 § 2 *Ordynacji podatkowej*) przez organ odwoławczy.

(dowód: akta kontroli str. 150-161; 223-234; 248-298)

W odniesieniu do postępowań objętych szczegółowym badaniem nie wystąpiły przypadki wniesienia skarg do sądu administracyjnego przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 150-161; 223-234; 248-298; 1566-1576)

2.6. Szkolenia pracowników Urzędu

W okresie od 1 stycznia 2011 r. do 30 czerwca 2014 r. Urząd zorganizował bądź skierował na szkolenia pracowników, którzy uczestniczyli w 70 szkoleniach związanych z poborem podatków dochodowych, w tym: w 2011 r. w 18 szkoleniach, w 2012 r. w 19 szkoleniach, w 2013 r. w 21 szkoleniach oraz w I połowie 2014 r. w 12 szkoleniach.

Przedmiotowym zakresem wskazanych szkoleń objęte zostały m.in. zagadnienia tematyczne dotyczące³⁹:

- transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi – w ramach 12 szkoleń zostało przeszkolonych łącznie 77 pracowników⁴⁰;
- metod optymalizacji podatkowej – w ramach czterech szkoleń zostało przeszkolonych łącznie 56 pracowników⁴¹;
- stosowaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – w ramach 12 szkoleń zostało przeszkolonych 117 pracowników⁴²;

³⁷ patrz – przypis nr 3

³⁸ patrz – przypis nr 3

³⁹ Przy analizie podanych poniżej wartości dla liczby szkoleń i przeszkolonych pracowników należy mieć na uwadze, że jedno szkolenie mogło swym zakresem obejmować kilka poniżej wymienionych zakresów tematycznych.

⁴⁰ Przykładowe tytuły szkoleń: „Profil funkcjonalne przedsiębiorców i wybór metod określania cen transferowych”, „Ceny transferowe oraz obowiązki szczególnej dokumentacji transakcji między podmiotami powiązanymi – praktyczne przykłady”, „Ceny transferowe – zasady szacowania cen stosowanych między firmami powiązanymi i ich dochodami”.

⁴¹ Przykładowe tytuły szkoleń: „Rozpoznanie i kontrola przedsiębiorstwa zagranicznego w świetle konwencji OECD”, „Optymalizacja podatkowa”.

⁴² Przykładowe tytuły szkoleń: „Połączenia i przejęcia, podziały, aporty oraz likwidacje spółek – aspekty prawne i podatkowe w ujęciu krajowym i transgranicznym”, „Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”, „Przedsiębiorstwa zagraniczne – opodatkowanie”.

- form współpracy z administracjami innych państw w zakresie podatków dochodowych – w ramach dziewięciu szkoleń zostało przeszkolonych 53 pracowników Urzędu⁴³.

(dowód: akta kontroli str.74-78)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W przypadku jednego postępowania (o numerze [...]⁴⁴), w ramach którego kontrolowanych podmiot wniósł odwołanie od decyzji Dyrektora Urzędu, w aktach postępowania prowadzonego przez Urząd brak było potwierdzenia zbadania okoliczności faktycznych, które Dyrektor Izby Skarbowej, stosownie do art. 233 § 2 *Ordynacji podatkowej*, wskazał jako te, które powinny zostać zbadane na etapie ponownego rozpatrzenia sprawy. Akta postępowania nie zawierały również udokumentowania ewentualnej niemożności ich faktycznego przeprowadzenia. Jak wyjaśniła ówczesna Wicedyrektor Urzędu, będąca równocześnie kierownikiem jednostki organizacyjnej prowadzącej postępowanie i osobą odpowiedzialną za nadzór nad jego prawidłowością, podjęcie czynności określonych przez Dyrektora Izby Skarbowej było w praktyce niemożliwe, ze względu na trudność w ustaleniu w obrocie gospodarczym analogicznych transakcji pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Przyczynę braku udokumentowania tego faktu w aktach w aktach kontroli wyjaśniła tym, że zostało wydane rozstrzygnięcie zgodne z oczekiwaniami strony postępowania oraz brakiem istnienia wymogu poinformowania Dyrektora Izby Skarbowej o sposobie prowadzenia ponownego postępowania.

W ocenie NIK, brak udokumentowania podejmowanych czynności, bądź też brak udokumentowania faktycznej niemożności ich przeprowadzenia, było działaniem sprzecznym z zasadą ogólną wyrażoną w art. 126 *Ordynacji podatkowej* w związku z art. 31 ust. 2 *ustawy o kontroli skarbowej*, ustanawiających zasadę pisemności postępowania⁴⁵. W rezultacie, w toku kontroli NIK, na podstawie akt postępowania, niemożliwym było ustalenie, jaki był rzeczywisty zakres prowadzonej analizy bądź stwierdzenie, jakie okoliczności przełożyły się na brak możliwości jej przeprowadzenia. W konsekwencji, niemożliwym było także określenia, na podstawie akt postępowania, na jakich przesłankach został oparty wynik kontroli⁴⁶ wydany przez Dyrektora Urzędu dnia 28 stycznia 2014 r., w całości uwzględniający stanowisko wyrażone w odwołaniu przez przedsiębiorcę działającego z udziałem kapitału zagranicznego.

2. W przypadku postępowania nr [...]⁴⁷ (w wyniku którego Urząd stwierdził zawyżenie straty w roku podatkowym 2006 o kwotę 30,9 tys. zł, w roku podatkowym 2007 o kwotę 525,8 tys. zł, w roku podatkowym 2008 o kwotę 518,1 tys. zł, w rezultacie czego określono przychód w 2008 r. w wysokości 7,4 tys. zł) kierowana przez Urząd do kontrolowanego podmiotu korespondencja (działającego w formie spółki z o.o., którego osobami uprawnionymi do reprezentacji byli dwaj obywatele Holandii), dostarczana była w sposób niezgodny z art. 151 *Ordynacji podatkowej*. Wspomniany przepis nakazuje, aby

⁴³ Przykładowe tytuły szkoleń: „Wymiana informacji z zagranicznymi administracjami podatkach bezpośrednich dla osób kontaktowych oraz osób zastępujących osoby kontaktowe”, „Współpraca administracyjna w zakresie wymiany informacji o podatkach bezpośrednich”, „Kontrole wielostronne, jako forma współpracy z administracjami podatkowymi innych krajów”.

⁴⁴ patrz – przypis nr 3

⁴⁵ Rozwiniętych następnie m.in. przez art. 172 § 1 *Ordynacji podatkowej*, w świetle którego organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie oraz art. 177, który w okresie prowadzenia przez Urząd postępowania wskazywał, że czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwalą się w aktach w formie adnotacji podpisanej przez pracownika dokonującego tych czynności.

⁴⁶ Wynik kontroli nr [...] – patrz przypis nr 3, z dnia 28 stycznia 2013 r.

⁴⁷ patrz – przypis nr 3

doręczenia pism kierowanych do osób prawnych, były dokonywane w lokalu siedziby tego podmiotu lub w miejscu prowadzenia działalności – osobie uprawnionej do odbioru korespondencji. Korespondencja (w tym m.in. postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego, informacje o przeprowadzonych dowodach z zeznań świadków) doręczana była przez operatora pocztowego pracownikom innego podmiotu (osoby prawnej) prowadzącego działalność pod innym adresem, zaś Urząd traktował te doręczenia, jako skuteczne. Następnie, dokumenty te przekazywane były do pełnomocnika Spółki, ustanowionego dla odrębnego postępowania prowadzonego przez Urząd wobec tego samego podatnika. Urząd nie podjął czynności wyjaśniających mających na celu ustalenie prawidłowości doręczania korespondencji przez operatora pocztowego. W ocenie NIK to organ kontroli skarbowej w takiej sytuacji, odpowiadał na zasadzie ryzyka, za nieprawidłowe postępowanie operatora pocztowego.

Naczelnik Wydziału Kontroli Podatkowej, prowadzącego postępowanie wyjaśnił m.in.: „Przed wszczęciem postępowania nr [...]”⁴⁸ czyniono starania celem nawiązania bezpośredniego kontaktu z Zarządem Spółki...Jedyną znaną organowi osobą, która miała kontakt z Zarządem Spółki była...pełnomocnik w postępowaniu kontrolnym nr, [...]”⁴⁹. Ponieważ kierowana w ten sposób korespondencja do kontrolowanej Spółki była odbierana, otrzymywano wyjaśnienia i informacje, nie czyniono dodatkowych czynności w sprawie ustalenia u operatora pocztowego, czy osoby odbierające korespondencję posiadają stosowne upoważnienia do odbioru korespondencji”. Z kolei Anna Maliniak - Wicedyrektor Urzędu wyjaśniła m.in., powołując się na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2012 r. (sygn. akt I FSK 789/12), że doręczenie takie może być skuteczne w świetle orzecznictwa. NIK zauważył jednak, że orzeczenie to dotyczyło odmiennego stanu faktycznego. W związku z powyższym, we wspomnianym postępowaniu nie można przyjąć, że stronie zagwarantowano z formalnego punktu widzenia czynny udział w postępowaniu. Stosownie do Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 września 2011 r.⁵⁰ zagadnienie sposobu i poprawności wszczęcia postępowania zakończonego decyzją mogłoby stanowić przesłankę wznowieniową wskazaną wart. 240 § 1 pkt 4 *Ordynacji podatkowej*, jednakże NIK zauważa, że stosownie do art. 241 § 2 pkt 1 *Ordynacji podatkowej* wznowienie postępowania następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji. Z akt postępowania nie wynika natomiast, aby strona kwestionowała ww. okoliczności, czego potwierdzeniem jest również odzyskanie w wyniku przeprowadzenia ww. postępowania należności w łącznej kwocie 5 325 zł.

(dowód: akta kontroli str. 500-519; 1518-1550)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zauważa, że w 10 z 16 przypadków (62,5%), w których Urząd w toku prowadzonych postępowań stwierdzał dokonywanie przez kontrolowane podmioty transakcji z podmiotem powiązanym⁵¹, zakresem prowadzonych postępowań przez pracowników Urzędu, zostały objęte zagadnienia prawidłowości stosowania cen transferowych. Z przedłożonych w toku kontroli NIK wyjaśnień kierowników komórek organizacyjnych zajmujących się kontrolą podatkową, wynika, że przyczyną braku merytorycznej weryfikacji zagadnienia cen transakcyjnych było ukierunkowanie prowadzonych postępowań kontrolnych (w tym kontroli podatkowych) na inne

⁴⁸ patrz – przypis nr 3

⁴⁹ patrz – przypis nr 3

⁵⁰ Sygn. akt II FSK 610/11.

⁵¹ Których łączne kwoty obowiązywały do sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a *ustawy o CIT*.

obszary działalności kontrolowanych podmiotów, w których stwierdzono nieprawidłowości, a także w przypadku podmiotów działających na terenie specjalnych stref ekonomicznych stwierdzenie, że transakcje zawierane pomiędzy podmiotami powiązanymi dotyczyły w znacznej mierze działalności zwolnionej z opodatkowania. W części z tych przypadków, inspektorzy kontroli skarbowej prowadzący postępowanie, ograniczali się wyłącznie do stwierdzenia realizacji obowiązku polegającego na sporządzeniu dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT oraz jej poprawności formalnej⁵². Ponadto w toku jednego z prowadzonych przez Urząd postępowań (nr [...]⁵³) wystąpiła zasadność zwrócenia się do kontrolowanego przez Urząd podmiotu o przedłożenie dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT, bowiem jako jedną z przesłanek zasadności wytypowania podmiotu do kontroli wskazano właśnie zasadność zbadania cen transferowych. Jak wyjaśniła Inspektor Kontroli Skarbowej prowadząca postępowanie łączna wartość dostaw na rzecz podmiotu powiązanego „...wyniosła 129.166 zł, co stanowi zaledwie 2,75% ogólnej wartości dostaw na rzecz kontrahentów z UE”. NIK wskazuje, jednak, że z akt postępowania wynikało, że kontrolowany podmiot dokonał również transakcji na kwotę 987,5 tys. zł z innym podmiotem zagranicznym, mającym siedzibę pod tym samym adresem co podmiot powiązany, a ewentualny fakt powiązania mógł wynikać również z dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

(dowód: akta kontroli str. 108-357, 1515-1576)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Urzędu w kontrolowanym obszarze. Wskazać przy tym należy, że stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości miały jednostkowy charakter.

W części kontroli przeprowadzonych w podmiotach dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi nie badano prawidłowości stosowania cen transferowych ograniczając się do stwierdzenia realizacji obowiązku polegającego na sporządzeniu dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT oraz jej poprawności formalnej.

3. Wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie podstawowym źródłem regulacji wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia pozostawały przepisy *Ordynacji podatkowej*. Niemniej zagadnienia te były przedmiotem: [1] Komunikatu nr 3/2010 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu z dnia 3 sierpnia 2010 r.⁵⁴ (dalej: Komunikat nr 3/2010), obowiązującego do przyjęcia [2] Zarządzenia nr 36/2013 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu z dnia 31 grudnia 2013 r. (dalej: Zarządzenie nr 36/2013).⁵⁵ Regulacje te, w zakresie związanymi z wnioskowaniem o dokonanie zabezpieczeń, wynikały bezpośrednio z porozumień, które Dyrektor Urzędu zawarł z Dyrektorem Izby Skarbowej we Wrocławiu, tj. Porozumienia zawartego w dniu 21 września 2009 r. oraz Porozumienia zawartego w dniu 2 lipca 2012 r. Przywołane normy określały niezbędne elementy wniosków o zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych (pkt. I ust. 1 Komunikatu nr 3/2010, § 43 ust. 1 Zarządzenia nr 36/2013), do których należało m.in. wskazanie: [1] przesłanek do dokonania zabezpieczenia wraz z ich uzasadnieniem, [2] przybliżonej kwoty

⁵² Np. w postępowaniu nr [...] – patrz przypis nr 3

⁵³ patrz – przypis nr 3

⁵⁴ W sprawie wniosków o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, wniosków o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności, kierowania wezwań do osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej oraz nakładania kar porządkowych.

⁵⁵ W sprawie sposobu realizacji zadań związanych z prowadzeniem postępowań kontrolnych, kontroli podatkowych oraz postępowań w trybach nadzwyczajnych wzruszenia decyzji ostatecznych.

zobowiązania podatkowe, [3] informacji o majątku podatnika oraz [4] przewidywanego terminu zakończenia postępowania kontrolnego.

Ponadto Porozumienie zawarte dnia 2 lipca 2012 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Skarbowej we Wrocławiu a Dyrektorem Urzędu ustanowiło wzór wniosku o wydanie decyzji o zabezpieczeniu (Załącznik nr 3 do Porozumienia). Stosownie do pkt I ust. 3 Komunikatu nr 3/2010 oraz § 43 ust. 3 Zarządzenie nr 36/2013, wnioski o dokonanie zabezpieczenia miały być kierowane do naczelnika właściwego urzędu skarbowego przed zakończeniem postępowań kontrolnych, w terminie umożliwiającym przeprowadzenie postępowania przez ten organ.

(dowód: akta kontroli str. 358-407)

W przypadku 20 postępowań kontrolnych objętych szczegółowym badaniem NIK, zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych zostało wymierzone w 14 z nich (w tym w pięciu zakończonych wynikiem kontroli oraz w dziewięciu zakończonych decyzją). W odniesieniu do pięciu wyników kontroli, w których Urząd określał zobowiązania podatkowe, łączna ich kwota do wpłaty wyniosła 2 112,6 tys. zł. Należności te zostały uregulowane przez podatników w pełnej wysokości, co w opinii NIK potwierdziło fakt, że w tych wypadkach nie zachodziła obawa zmaterializowania ryzyka, wskazanego w art. 33 § 1 *Ordynacji podatkowej*, tj. uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Oprócz kwoty należności głównej, kontrolowane podmioty dokonały również wpłat odsetek od zaległości podatkowych w łącznej kwocie 518,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 411-414)

W przypadku dziesięciu postępowań kontrolnych zakończonych decyzją (których przebieg został objętych szczegółowym badaniem), koniecznością wpłaty zobowiązań w podatku dochodowym od osób prawnych na łączną kwotę 532,8 tys. zł⁵⁶ wynikała z ośmiu postępowań (w wyniku przeprowadzenia postępowań odwoławczych zmniejszyła się o jeden liczba decyzji, z których wynikało zobowiązanie podatkowe).

Spośród wspomnianych ośmiu spraw:

- w przypadku trzech postępowań o nr [...] i [...] i [...] ⁵⁷ (stanowiących 37,5% badanej próby), należności główne zostały odzyskane w kwotach wynikających z decyzji, tj. w wysokości 365,6 tys. zł (odpowiednio w kwotach 142,5 tys. zł; 139,5 tys. zł oraz 83,6 tys. zł), stanowiącej 68,6% łącznej kwoty do odzyskania. Ponadto w związku z tymi postępowaniami kontrolowane przez Urząd podmioty dokonały wpłaty łącznie 141,4 tys. zł odsetek (odpowiednio: 85,3 tys. zł; 35,1 tys. zł oraz 21,0 tys. zł).
- w przypadku dwóch postępowań o nr [...] i [...] ⁵⁸ (stanowiących 25% badanej próby), należności zostały częściowo odzyskane, tj. odpowiednio: 5,3 tys. zł z 8,1 tys. zł do odzyskania (odzyskano 62,3%) oraz 0,9 tys. zł z 39,7 tys. zł do odzyskania (odzyskano 2,3%). Ponadto w związku z postępowaniem kontrolnym nr [...] ⁵⁹ odzyskano łącznie 2,7 tys. zł odsetek. Kwota do odzyskania w dwóch wspomnianych postępowaniach wyniosła 47,8 tys. zł, tj. 9,0% ogółu.
- w przypadku trzech postępowań o nr [...], [...] i [...] ⁶⁰ (stanowiących 37,5% badanej próby), należności na łączną kwotę 119,0 tys. zł, stanowiące 22,3% kwoty do odzyskania nie zostały wyegzekwowane (kwoty należności głównych wynosiły odpowiednio: 1,3 tys. zł, 83,8 tys. zł, 33,9 tys. zł).

⁵⁶ Należności głównych (bez odsetek).

⁵⁷ patrz – przypis nr 3

⁵⁸ patrz – przypis nr 3

⁵⁹ patrz – przypis nr 3

⁶⁰ patrz – przypis nr 3

Łączną kwota odzyskanych należności głównych, według stanu na dzień 13 października 2014 r. wyniosła 371,8 tys. zł, tj. 69,8%. Ponadto odzyskane zostały odsetki na łączną kwotę 144,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 413)

W sprawach, w których wpłaty należności głównych, nie zostały dokonane w całości, bądź też nie zostały dokonane w ogóle, Urząd nie wnioskował w trybie art. 33 *Ordynacji podatkowej* o dokonanie zabezpieczeń zobowiązań podatkowych na majątku dłużnika. Wg wyjaśnień kierowników komórek organizacyjnych właściwych w sprawach prowadzenia tych postępowań kontrolnych, każdorazowo analizowano jednak zasadność występowania o zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

Badanie postępowań, w wyniku których nie zostały odzyskane należności głównej w kwocie wyższa niż 5,0 tys. zł wykazało, że:

1. postępowanie nr [...] ⁶¹ (kwota należności głównej 39,7 tys. zł, kwota odzyskana 0,9 tys. zł) było prowadzone wobec podmiotu wykonującego działalność parabankową. W niedługim czasie po wszczęciu postępowania kontrolnego podmiot ten zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej, co następnie skutkowało również brakiem kontaktu ze zobowiązanym. Decyzje wymiarowe pozostawione zostały w aktach postępowania ze skutkiem doręczenia na podstawie art. 151a *Ordynacji podatkowej*. Urząd nie wnioskował o dokonanie zabezpieczenia zobowiązań na majątku podatnika, bowiem jak wyjaśniła Naczelnik Wydziału Kontroli Podatkowej w momencie ustalenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego, Spółka nie wykonywała już działalności gospodarczej, miejsce wskazanego w dokumentacji Spółki majątku było nieznane, a Prezes Zarządu prawdopodobnie opuścił terytorium Polski;

(dowód: akta kontroli str. 299-310; 416-418)

2. postępowanie nr [...] ⁶² prowadzone było wobec podmiotu, którego głównym źródłem przychodów była sprzedaż nieruchomości zabudowanych (kwota należności głównych 83,8 tys. zł) ⁶³. Na potrzeby postępowania ustanowiony został przez Spółkę pełnomocnik, niemniej w toku prowadzonych przez Urząd czynności brak było bezpośredniego kontaktu z osobami uprawnionymi do reprezentacji (właścicielami). Decyzja została doręczona pełnomocnikowi strony. Naczelnik Wydziału Kontroli Podatkowej wyjaśnił, że prowadzona analiza nie dała podstaw do wnioskowania o dokonania zabezpieczeń, bowiem w toku prowadzonych postępowań podatnik składał korekty częściowo uwzględniające ustalenia kontroli. Ponadto stwierdził, że podatnik ten, posiadał znaczny majątek nieruchomy, którego szybkie zbycie z uwzględnieniem sytuacji panującej na rynku nieruchomości oceniono, jako mało prawdopodobne;

(dowód: akta kontroli str. 416-418; 1520-1522; 1551-1563)

3. postępowanie nr [...] ⁶⁴ prowadzone było wobec podmiotu prowadzącego działalność w zakresie budowy i remontu dróg (kwota należności głównej 33,9 tys. zł). W toku prowadzonego przez Urząd postępowania Spółka została sprzedana, zmienił się adres jej siedziby oraz w całości skład osobowy Zarządu. Strona nie wypełniła obowiązku wynikającego z art. 146 §1 *Ordynacji podatkowej*, który nakazywał powiadomić organ prowadzący postępowanie

⁶¹ patrz – przypis nr 3

⁶² patrz – przypis nr 3

⁶³ Wobec tego samego podmiotu było również prowadzone postępowanie nr [...] - patrz przypis nr 3, w wyniku którego kwota należności głównych została ustalona w łącznej kwocie 8,1 tys. zł (jak wspomniano powyżej wyegzekwowano kwotę 5,3 tys. zł oraz 2,7 tys. zł odsetek).

⁶⁴ patrz – przypis nr 3

o zmianie swojego adresu. Po dokonaniu ww. zmian żadne z pism wystosowanych przez Urząd do Spółki nie zostały odebrane. Decyzja została doręczona w trybie art. 150 *Ordynacji podatkowej*, tj. w związku z dwukrotnym awizowaniem przez operatora pocztowego i brakiem odbioru przez adresata, została zwrócona do Urzędu i pozostawiona w aktach sprawy z uznaniem za doręczoną. Jak wyjaśnił Kierownik Oddziału Kontroli Podatkowej „W przedmiotowej sprawie żadna z powyższych przesłanek uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia nie wystąpiła. Zgodnie z informacjami uzyskanymi od właściwego dla podatnika Naczelnika Urzędu Skarbowego wynika, iż [...] składała deklaracje podatkowe w wymaganych terminach i wpłacała wymagane podatki z nich wynikające. Nie posiadała zaległości podatkowych oraz nie była zobowiązana w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Nie stwierdzono również, aby podatnik podejmował działania zmierzające do wyzbywania się majątku. Utrudniony kontakt ze Spółką jak również zmiana jej siedziby nie stanowią wystarczającej podstawy do zastosowania środka w postaci zabezpieczenia należności w świetle przepisów ustawy *Ordynacja podatkowa*[...] Zgodnie z udokumentowaną linią orzecznictwa nieprawidłowości stwierdzone podczas postępowania kontrolnego, polegające na zaniżeniu zobowiązania podatkowego, nie są równoznaczne z uzasadnioną obawą, że podatnik nie wykona zobowiązania określonego w następstwie wydanej decyzji. Tym samym, nie było wystarczających przesłanek do wnioskowania o dokonanie zabezpieczenia”.

(dowód: akta kontroli str. 169-184; 416-418)

Urząd, w badanych w toku kontroli NIK 20 postępowaniach, wystąpił do Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w jednym przypadku (postępowanie nr [...] ⁶⁵). Złożony przez Dyrektora UKS we Wrocławiu wniosek zawierał wszystkie elementy wymagany przez Komunikat 3/2010 oraz był zgodny z wzorem stanowiącym załącznik do Porozumienia z dnia 2 lipca 2012 r. Przesłankami wystąpienia ze wspomnianym wnioskiem były: [1] stwierdzenie nierzetelności ksiąg rachunkowych, [2] spadek obrotów, [3] możliwość przedawnienia zobowiązania oraz [4] ryzyko zaprzestania działalności bez uiszczenia należnych zobowiązań podatkowych. Pomimo złożonego wniosku zabezpieczenie nie zostało ustanowione. Jak wyjaśniła Naczelnik właściwego Wydziału Kontroli Podatkowej Urząd nie posiadał informacji, z jakiej przyczyny nie została wydana decyzja w przedmiocie zabezpieczenia. W wyniku przeprowadzenia wspomnianego postępowania podatnik dokonał w całości wpłaty kwoty należności głównej (83,6 tys. zł), a także uiszczył odsetki.

(dowód: akta kontroli str. 313-319)

W odniesieniu do czterech postępowań, które nie zostały objęte szczegółową analizą w toku kontroli NIK (niezaliczone zostały do próby 20 postępowań), stwierdzono, że kwota odzyskanych należności głównych w podatku dochodowym od osób prawnych wynosiła 41,5 tys. zł z 43,5 tys. zł należności wynikających z decyzji wydanych w wyniku przeprowadzenia przez Urząd tych postępowań (odzyskano 95,4% tej kwoty).

(dowód: akta kontroli str. 416-421)

W zakresie omawianego obszaru Dyrektor Urzędu, w odpowiedzi na pismo Ministerstwa Finansów z dnia 3 marca 2014 r. ⁶⁶ w sprawie przedłożenia uwag do projektu ustawy o zmianie *Ordynacji podatkowej* oraz innych ustaw, zaproponował

⁶⁵ patrz – przypis nr 3

⁶⁶ Pismo znak PK4/0301/7/ZAP/12-14/RD-20691.

przyjęcie w ustawie o kontroli skarbowej zapisu, który umożliwiałby organowi kontroli skarbowej dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika także na etapie wszczęcia postępowania kontrolnego. Ponadto w odpowiedzi na pismo Ministerstwa Finansów z dnia 31 sierpnia 2011 r.⁶⁷, Dyrektor Urzędu zaproponował m.in. „*zmianę treści art. 151 poprzez zagwarantowanie możliwości doręczania pism także na adres wskazany przez stronę np. na skrytkę pocztową, a nie tylko na adres ustawowo określony. Orzecznictwo sądów administracyjnych w tym temacie nie jest jednolite, co skutkuje przypadkami uchylania decyzji doręczonej na inny adres niż wynikający z powyższej normy, mimo że taka była wola strony.*” oraz „*dodanie kolejnego przepisu umożliwiającego doręczanie osobom prawnym korespondencji do rąk członków zarządu w miejscach innych niż wskazane w art. 151. Aktualne brzmienie przepisu nie uwzględnia przypadku, gdy adres podmiotu jest rzeczywisty i zgodny z rejestrem, niemniej jednak nie działa on pod tym adresem i w ogóle nie prowadzi nigdzie działalności*”.

(dowód: akta kontroli str. 15-24)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zauważył, że w przypadku postępowania nr [...] ⁶⁸ zaistniały przesłanki, które mogły skutkować złożeniem wniosku o ustanowienie zabezpieczenia (w szczególności sprzedaż Spółki oraz brak kontaktu z nowymi władzami Spółki). Brak stwierdzenia przez Urząd okoliczności, które zostały tylko przykładowo wymienione w art. 33 § 1 *Ordynacji podatkowej* (tj. nieuiszczanie należności publicznoprawnych oraz dokonywanie czynności polegających na zbywaniu majątku) nie przesądzał o tym, że nie istniały okoliczności wskazujące na to, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Ocena częściowa

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

4. Postępowania karne skarbowe

Opis stanu
faktycznego

Prowadzenie postępowań w związku z ujawnieniem czynów zabronionych z zakresu kontroli skarbowej w okresie objętym kontrolą pozostawało we właściwości Wydziału Postępowań Przygotowawczych Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 500-519)

W okresie objętym kontrolą obowiązywały w Urzędzie dwa akty wewnętrzne, które regulowały proces przekazywania do Wydziału Postępowań Przygotowawczych informacji o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia czynów zabronionych z zakresu kontroli skarbowej: [1] Zarządzenie Nr 7/2007 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu z dnia 9 marca 2007 r.⁶⁹ (dalej Zarządzenie Nr 7/2007) oraz Zarządzenie Nr 14/2014 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu z dnia 19 marca 2014 r. (dalej Zarządzenie Nr 14/2014, obowiązujące od dnia podpisania oraz uchylające Zarządzenie Nr 7/2007)⁷⁰. Zarówno z zapisów Zarządzenia Nr 7/2007, jak i Zarządzenia Nr 14/2014, wynikało, że w sytuacji ujawnienia w toku prowadzonego postępowania czynu zabronionego wskazanego w ustawie z dnia 10 września 1999 r. *Kodeks karny skarbowy*⁷¹ (dalej: *kks*) lub innych ustawach

⁶⁷ Pismo znak PK 4/8012/235/ZAP/11/PK-1073.

⁶⁸ patrz – przypis nr 3

⁶⁹ W sprawie trybu powiadamiania komórek postępowań przygotowawczych w Urzędzie Kontroli Skarbowej we Wrocławiu o ujawnienie czynu zabronionego przez kodeks karny skarbowy i inne ustawy karne w sprawach z zakresu kontroli skarbowej oraz przekazywania akt kontroli.

⁷⁰ W sprawie: wprowadzenia „Instrukcji w sprawie procedury przekazywania kart informacyjnych do Wydziału Postępowań Przygotowawczych”.

⁷¹ Dz. U. z 2013 r., poz. 186.

karnych, inspektorzy kontroli skarbowej prowadzący postępowanie kontrolne zobowiązani byli przekazać do Wydziału Postępowań Przygotowawczych kartę informacyjną⁷² (po akceptacji przez kierowników komórki organizacyjnej), sporządzoną wg wzorów stanowiących załączniki do wspomnianych zarządzeń. Dokument ten zawierał syntetyczne ustalenia kontroli, a wraz z jego przekazaniem do komórki postępowań przygotowawczych inspektorzy kontroli skarbowej zobowiązani byli przedłożyć akta kontroli skarbowej (§ 1 ust. 1 Zarządzenia nr 7/2007), bądź wybraną dokumentację postępowania, np.: protokół kontroli, decyzję, protokoły przesłuchania świadków (§ 8 Zarządzenia 14/2014).

Stosownie do §1 ust. 1 Zarządzenia Nr 7/2007 inspektorzy kontroli skarbowej czynności tej powinni byli dokonywać niezwłocznie po zakończeniu kontroli skarbowej. Z kolei Zarządzenie Nr 14/2014 Dyrektor Urzędu obligowało, w § 3 ust. 1 i 3 do niezwłocznego sporządzenia i przekazania karty informacyjnej do Wydziału Postępowań Przygotowawczych po doręczeniu decyzji lub wyniku kontroli. Ponadto § 4 ust. 1 Zarządzenia Nr 14/2014 wskazywał na możliwość niezwłocznego sporządzenia dokumentu informującego o uzasadnionym popełnieniu czynu zabronionego, w szczególności konieczności zabezpieczenia dowodów w sprawie.

(dowód: akta kontroli str. 423-440)

Dyrektor Urzędu odnosząc się do przyjęcia ww. aktach wewnętrznych, generalnej zasady nakazującej przekazanie stosownych materiałów do Wydziału Postępowań Przygotowawczych po zakończeniu postępowania, bądź po doręczeniu decyzji lub wyniku kontroli wyjaśnił: „Obowiązujący kodeks postępowania karnego⁷³ w art. 303 wskazuje, że jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, wydaje się z urzędu lub na skutek zawiadomienia o przestępstwie postanowienie o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa. Uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa stanowi więc zarazem faktyczną i prawną (określoną przez przepisy prawa) pozytywną przesłankę procesową, bez której nie jest możliwe formalne wszczęcie postępowania.[...]Przykładowo wskazać należy stanowisko WSA we Wrocławiu, który stwierdził, że samo przypuszczenie, że przestępstwo mogło być popełnione nie jest bowiem wystarczające, gdyż nie każda wiadomość może być uznana za powzięcie wiadomości o popełnieniu przestępstwa. Organ musi mieć przekonanie, że zostało ono popełnione, stąd też winien we własnym zakresie poczynić stosowne ustalenia, aby wyjaśnić, czy faktycznie jest podstawa do takiego podejrzenia. Wobec powyższego dopiero po dokonaniu końcowej oceny materiału dowodowego, co następuje w decyzji lub w wyniku kontroli, organ może zdecydować czy istnieją przesłanki uzasadniające skierowanie wniosków do organów ścigania (wyrok WSA we Wrocławiu sygn. akt I SA 31/14 z dn. 10.04.2014 r.).” Dyrektor Urzędu wskazał że faktyczny termin składania kart informacyjnych do Wydziału Postępowań Przygotowawczych wynikał m.in. z oczekiwania na wniesienie środków zaskarżenia przez kontrolowane podmioty, bądź też ze względu na dostarczanie decyzji w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 481-486)

Karty informacyjne w sprawach wskazujących na popełnienie czynu zabronionego przekazywane były z komórek kontroli podatkowej w terminie od:

- od 3 do 22 dni od wydania decyzji (dot. postępowań zakończonych w okresie obowiązywania Zarządzenia Nr 7/2007),
- 15 dni od doręczenia decyzji (tj. 39 dni od wydania decyzji - dotyczy postępowania zakończonego w okresie obowiązywania Zarządzenia Nr 14/2014).

⁷² Która stanowiła wniosek o wszczęcie postępowania przygotowawczego.

⁷³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555), dalej: *kpk*.

W toku kontroli NIK, badaniem zostały objęte wszystkie osiem postępowań przygotowawczych, które zostały wszczęte w związku z postępowaniami kontrolnymi badanymi przez NIK⁷⁴.

Wszczęcie tych postępowań następowało od 23 do 364 dni, od daty wpływu stosownego wniosku do Wydziału Postępowań Przygotowawczych. Na moment wszczęcia tych postępowań wpływało również wniesienie przez podatników odwołań od decyzji Dyrektora Urzędu, a w konsekwencji oczekiwanie na sposób ich rozpatrzenia przez organ odwoławczy.

(dowód: akta kontroli str. 481-486, 1505-1514)

Jarosław Kubiak - Dyrektor Urzędu wyjaśnił m.in., że „*Postanowienia o wszczęciu postępowań wydawane były w znacząco różniących się przedziałach czasowych ze względu na specyfikę i odmienność każdego ze wszczynanych postępowań.*” Wskazał również, że obowiązek niezwłocznego wszczynania postępowań przygotowawczych nie obejmuje przypadków, w których to, powzięcie informacji o przestępstwie następuje na podstawie uzyskanych w wyniku prowadzonych przez Urząd postępowań. Jarosław Kubiak – Dyrektor Urzędu stwierdził m.in., iż „*Zgodnie z art. 305 § 1 kpk niezwłocznie po otrzymaniu zawiadomienia o przestępstwie organ powołany do prowadzenia postępowania przygotowawczego obowiązany jest wydać postanowienie o wszczęciu śledztwa (art. 305 § kpk w zw. z art. 113 § 1 kks [...]) Natomiast na podstawie art. 307 § 5 kpk organy ścigania przed wydaniem postanowienia o wszczęciu śledztwa mogą dokonać sprawdzenia własnych informacji, nasuwających przypuszczenie, że popełniono przestępstwo [...] należy przede wszystkim zwrócić uwagę, że w art. 305 § 1 kpk jest mowa o zawiadomieniu o popełnieniu przestępstwa, zaś art. 307 § 5 kpk wskazuje na specyficzną formę powzięcia informacji o popełnieniu czynu zabronionego w postaci informacji własnej organu.[...] Skoro w art. 305 § 1 kpk jest mowa tylko o zawiadomieniu o przestępstwie trudno jest przyjąć, że w przypadku informacji własnych organów ma zastosowanie właśnie ten przepis*”.

(dowód: akta kontroli str. 481-486)

Do momentu zakończenia przez NIK badań kontrolnych:

- 1) w przypadku jednego postępowania (postępowanie sygn. UKS [...] ⁷⁵), które wynikało z uszczuplenia w podatku dochodowym od osób prawnych ⁷⁶ na kwotę 39,3 tys. zł sąd, ukarał jedną osobę grzywną w wysokości 10,0 tys. zł (100 stawek dziennych po 100 zł). W związku z tym, że już na etapie postępowania kontrolnego Spółka zaprzestała wykonywania działalności, a także niemożliwym było nawiązanie kontaktu z Prezesem Zarządu, będącym jedyną osobą oskarżoną, w tej sprawie zastosowany został tryb postępowania wobec nieobecnego na podstawie art. 175 § 1 kks w związku z art. 173 § 1 kks (Urząd nie posiadał informacji, czy zasądzona kary grzywny została wyegzekwowana);
- 2) w przypadku dwóch postępowań sąd wyraził zgodę na dobrowolne poddanie się przez oskarżonych odpowiedzialności i wymierzył kary:
 - a) grzywny w kwocie 3,0 tys. zł w sprawie o niepobranie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych w łącznej kwocie 142,5 tys. zł ⁷⁷ (postępowanie sygn. UKS [...] ⁷⁸). W wyniku przeprowadzenia postępowania została ukarana jedna osoba;

⁷⁴ Wspomniane postępowania przygotowawcze zostały wszczęte w wyniku sześciu postępowań kontrolnych zakończonych wydaniem decyzji przez Dyrektora Urzędu.

⁷⁵ patrz – przypis nr 3

⁷⁶ Kwalifikacja prawna czynu – art. 56 § 2 i art. 61 § 1 kks i art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks i art. 7 § 1 kks.

⁷⁷ Kwalifikacja prawna czynu – art. 78 § 2 kks w zw. z art. 9 kks.

⁷⁸ patrz – przypis nr 3

- b) grzywny w kwocie po 4,0 tys. zł⁷⁹ za narażenie na uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 139,5 tys. zł⁸⁰ (postępowanie sygn. nr [...]⁸¹). W wyniku przeprowadzonego postępowania ukarane zostały dwie osoby;
- 3) w przypadku dwóch postępowań sąd warunkowo umorzył postępowanie karne:
- a) w sprawie o niezłożenie sprawozdania finansowego do ogłoszenia⁸², postępowanie zostało warunkowo umorzone wobec jednej osoby na okres próby wynoszący jeden rok (postępowanie sygn. [...]⁸³);
- b) w sprawie o uszczuplenie podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 83,6 tys. oraz o nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych⁸⁴, postępowania zostało warunkowo umorzone wobec jednej osoby na okres próby wynoszący jeden rok (postępowanie sygn. [...]⁸⁵);
- 4) w przypadku jednego postępowania (sygn. UKS [...]⁸⁶) zostało ono umorzone przez Inspektora Kontroli Skarbowej (rozwiązanie takie zatwierdził Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej) ze względu na brak znamion czynu zabronionego (umyślności), w sprawie związanej z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg rachunkowych, skutkującym zaniżeniem zobowiązania podatkowego o kwotę 386 zł;
- 5) w dwóch przypadkach postępowania były w toku. Postępowania te dotyczyły uszczuplenia w podatku dochodowym od osób prawnych na kwoty: [a] 33,9 tys. zł (sygn. [...])⁸⁷ oraz [b] 83,8 tys. zł (sygn. [...])⁸⁸.

(dowód: akta kontroli str. 1505-1514; 1516-1517)

W przypadku pozostałych czterech postępowań, w toku których wydane zostały decyzje, nie zostały wszczęte postępowania przygotowawcze, bowiem: [a] w przypadku postępowania nr [...]⁹⁰ decyzja Dyrektora Urzędu dokonywała zmniejszenia straty wykazywanej przez podatnika; [b] w przypadku postępowania nr [...]⁹¹, w wyniku procesu odwoławczego, został wydany wynik kontroli, którym Dyrektor dokonał zmniejszenia straty podatkowej, [c] w przypadku postępowań nr [...]⁹² oraz [...]⁹³ ustała karalność wykroczeń ujawnionych w ich toku, ze względu na upływ terminu przedawnienia (przedawnienie to nastąpiło przed wydaniem decyzji ostatecznych).

(dowód: akta kontroli str. 445; 453-455; 462-468)

W wyniku weryfikacji ww. postępowań, w toku kontroli NIK nie stwierdzono przedawnienia karalności czynów zabronionych określonych w kks, które wynikałyby z zaniechań pracowników Urzędu.

⁷⁹ Ponadto w wyniku przeprowadzenia tego postępowania zostały dwie osoby ukarane grzywną po 1,0 tys. zł za narażenie na bezpodstawny zwrot podatku naliczonego z tytułu podatków od towarów i usług w kwocie 9,1 tys. zł.

⁸⁰ Kwalifikacja prawna czynu – 56 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks oraz w zakresie VAT – 76 § 2 w zw. z art. 6 § 3 i w zw. z art. 9 § 3 kks.

⁸¹ patrz – przypis nr 3

⁸² Kwalifikacja prawna czynu – art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

⁸³ patrz – przypis nr 3

⁸⁴ Kwalifikacja prawna czynu – 56 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks oraz w zakresie VAT 76 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks.

⁸⁵ patrz – przypis nr 3

⁸⁶ patrz – przypis nr 3

⁸⁷ Kwalifikacja prawna czynu: art. 56 § 2 kks w zw. z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 7 § 1 kks oraz w zakresie VAT art. 56 § 2 kks w zw. z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks oraz art. 7 § 1 kks. (dotyczyło uszczuplenia w podatku od towarów i usług na kwotę 57,9 tys. zł).

⁸⁸ patrz – przypis nr 3

⁸⁹ Kwalifikacja prawna czynu – art. 56 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks oraz art. 61 § 1 kks.

⁹⁰ patrz – przypis nr 3

⁹¹ patrz – przypis nr 3

⁹² patrz – przypis nr 3

⁹³ patrz – przypis nr 3

W czterech z pięciu postępowań, w których wydano wyniki kontroli skutkujące koniecznością uiszczenia należności w podatku osobowym od osób prawnych, inspektorzy kontroli skarbowej, stosownie do wymogów wynikających z § 1 ust. 2 Zarządzenia Nr 7/2007 oraz § 11 Zarządzenia Nr 14/2014 składali do Wydziału Postępowań Przygotowawczych „Karty informacyjne dotyczące zaniechania ukarania sprawy w warunkach art. 16a kks”.

(dowód: akta kontroli str. 466-477; 494-497; 1505-1514)

W wyniku badania próby stwierdzono również, że w toku pięciu postępowań (wskazanych poniżej), inspektorzy kontroli skarbowej sześciokrotnie stwierdzali naruszenie przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowość⁹⁴ (poprzez niewykonanie obowiązków określonych w tej ustawie lub niewykonanie ich w terminie). Naruszenia te kwalifikowane przez wspomnianą ustawę były jako czyny zabronione, a postępowanie przygotowawcze zostało wszczęte w jednym przypadku stwierdzonego naruszenia ustawy. Przesłanką odstąpienia od wszczęcia postępowań przygotowawczych w trzech przypadkach (postępowania nr: [...]; [...]; [...]⁹⁵)⁹⁶ była znikoma szkodliwość społeczna popełnionych czynów, natomiast w jednym przypadku postępowanie nie zostało wszczęte, bowiem jak wyjaśnił Inspektor Kontroli Skarbowej zatrudniony w Wydziale Postępowań Przygotowawczych brak było podstaw do przypisania winy (postępowanie nr [...]⁹⁷)⁹⁸. W ocenie NIK w tym przypadku istniały jednak przesłanki do wszczęcia postępowania przygotowawczego. W kolejnym zaś przypadku Inspektor Kontroli Skarbowej nie sporządził i nie przekazał do Wydziału Postępowań Przygotowawczych karty informacyjnej (postępowanie nr [...]⁹⁹)¹⁰⁰.

(dowód: akta kontroli str. 110-112; 125-132; 138-145; 209-215; 223-234; 429-440; 447-448; 466-477; 488-492; 494-497; 1500; 1505-1514)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W przypadku postępowania nr [...]¹⁰¹, zakończonego wynikiem kontroli doręczonym dnia 4 czerwca 2014 r., nie została przekazana do Wydziału Postępowań Przygotowawczych karta informacyjna (wraz z pozostałymi dokumentami) pomimo tego, że § 3 ust. 1 Zarządzenia Nr 14/2014 obligował dokonanie takiej czynności niezwłocznie po doręczeniu wyniku kontroli, w przypadku stwierdzenia uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego. Z dokumentacji postępowania wynikało, że podatnik nie wywiązał się z obowiązku określonego w art. 70 ust. 1 ustawy o rachunkowości, tj. obowiązku złożenia do ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Monitor Polski B sprawozdania finansowego wraz z innymi wymaganymi dokumentami. Czyn taki zgodnie z art. 79 pkt 3 ustawy o rachunkowości stanowi czyn zabroniony. Jak wyjaśnił Naczelnik Wydziału Kontroli Podatkowej, sytuacja ta wynikała z długotrwałego okresu prowadzenia postępowania, w szczególności faktu sporządzenia protokołu z badania ksiąg na rok przed zakończeniem postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 110-112; 125-132; 429-440; 475)

⁹⁴ Dz. U. z 2013 r., poz. 330; dalej: *ustawa o rachunkowości*.

⁹⁵ W sprawie nieterminowej realizacji obowiązków określonych w ustawie o rachunkowości, stanowiące czyny zabronione określone w art. 79 pkt 3 i 4 ustawy o rachunkowości.

⁹⁶ patrz – przypis nr 3

⁹⁷ patrz – przypis nr 3

⁹⁸ W sprawie czynu określonego w art. 77 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

⁹⁹ patrz – przypis nr 3

¹⁰⁰ W sprawie czynu określonego w art. 79 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

¹⁰¹ patrz – przypis nr 3

2. W jednym przypadku nie zostało wszczęte postępowanie przygotowawcze, pomimo ujawnienia w toku prowadzonego przez Urząd postępowania kontrolnego naruszenia przepisu *ustawy o rachunkowości*, poprzez niesporządzenie sprawozdania finansowego za 2007 r. Jak wyjaśnił Inspektor Kontroli Skarbowej zatrudniony w Wydziale Postępowań Przygotowawczych postępowanie takie nie zostało wszczęte ze względu m.in. to, że osoby uprawnione do reprezentacji Spółki były obywatelami Holandii, sporadycznie przebywającymi w Polsce i nie do końca zorientowanymi w polskich realiach prawnych prowadzenia działalności gospodarczej, w związku z tym brak było możliwości przypisania winy wobec tych osób. W ocenie NIK stanowisko takie nie jest uprawnione, mając na względzie m.in. przepis art. 4 ust. 5 *ustawy o rachunkowości*, zgodnie z którym kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, za ich zgodą. NIK zauważa również, że obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych z działalności podmiotów gospodarczych w Polsce nie jest przypadkiem odosobnionym w europejskiej kulturze prawnej. Karalność wspomnianego czynu ustała w 2013 r. ze względu na upływ terminu przedawnienia.

(dowód: akta kontroli str. 138-145; 447-448; 488-492; 1505-1514)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

W postępowaniu kontrolnym nr [...] ¹⁰², zakończonych skutecznym złożeniem korekty deklaracji przez podatnika, nie została sporządzona i przekazana do Wydziału Postępowań Przygotowawczych, przez prowadzącego postępowanie Inspektora Kontroli Skarbowej, karta informacyjna – wniosek o odstąpienie ukarania sprawy.

(dowód: akta kontroli str. 475)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Urzędu w kontrolowanym obszarze.

IV. 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 ¹⁰³, wnosi o:

1. Zapewnienie, zgodnego z wymogami *Ordynacji podatkowej*, doręczania korespondencji związanej z prowadzonymi postępowaniami kontrolnymi.
2. Sporządzenie i przekazanie do Wydziału Postępowań Przygotowawczych Urzędu karty informacyjnej w związku z ujawnieniem czynu zabronionego zaistniałego w toku postępowania kontrolnego nr [...] ¹⁰⁴.

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

¹⁰² patrz – przypis nr 3

¹⁰³ Dz. U. z 2012 r., poz. 82.

¹⁰⁴ patrz – przypis nr 3

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK we Wrocławiu.

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 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.

Wrocław, dnia 5 grudnia 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu

Dyrektor

Kontrolerzy:

Paweł Matuszak

Główny specjalista kontroli państwowej

z up. Ziemowit Florkowski
wicedyrektor
podpis

.....
podpis

Jakub Mucha

Starszy inspektor kontroli państwowej

.....
podpis