



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR – 4101-022-02/2014

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 w latach 2012-2014 (I półrocze).

Jednostka
przeprowadzająca
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu

Kontrolerzy

- Ryszard Puchała, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89828 z dnia 29 sierpnia 2014 r.
- Małgorzata Jakubiec-Dzieliński, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89835 z dnia 8 września 2014 r.

(Dowód: akta kontroli str. 1-4)

Jednostka
kontrolowana

Dolnośląski Urząd Skarbowy we Wrocławiu, ul. Żmigrodzka 141, 51-130 Wrocław (dalej: DUS lub Urząd)

Kierownik jednostki
kontrolowanej

Marianna Wojtowicz, Naczelnik DUS

(Dowód: akta kontroli str. 120)

II. Ocena kontrolowanej działalności¹

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że w kontrolowanym okresie w Urzędzie podejmowano działania w celu zapewnienia nadzoru nad rozliczeniem z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Typowanie podmiotów do kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych uwzględniało metody selekcji systemowej (dobór automatyczny), a także istotne źródła informacji zewnętrznej, jak informacje od uprawnionych organów oraz skargi. Prawidłowo prowadzono kontrole i postępowania podatkowe oraz postępowania karne skarbowe. Urząd podejmował przy tym niezbędne czynności zmierzające do egzekwowania przypisanych podatnikom należności podatkowych. Przy planowaniu kontroli DUS koncentrował się na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług. Prawidłowość stosowania cen transferowych była przedmiotem jednej kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, zrealizowanej w badanym okresie.

Rezultatem przeprowadzonych badań kontrolnych są uwagi dotyczące: **[1]** nieuwzględniania w analizach systemowych, dotyczących typowania podmiotów do kontroli, wytycznych Ministerstwa Finansów wynikających z *Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej* na rok 2012 i 2013, a odnoszących się do kontrolowania podmiotów wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody, wykazujących straty lub odliczających straty z lat ubiegłych, dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi, wykazujących dochody zwolnione z opodatkowania, w tym prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych; **[2]** niskiej skuteczności prowadzonych postępowań egzekucyjnych w podatku dochodowym od osób prawnych; **[3]** rozbieżności pomiędzy zatwierdzonymi przez Ministerstwo Finansów *Zadaniami dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r.*

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

oraz wytycznych do ich realizacji, a uregulowaniami wewnętrznymi w zakresie bezzwłoczności w przekazywaniu do komórek organizacyjnych Urzędu (zajmujących się sprawami karnymi skarbowymi) zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

W wyniku kontroli stwierdzono także opóźnienia w przekazywaniu przez właściwe komórki organizacyjne Urzędu zawiadomień o ujawnionym popełnieniu wykroczenia/przestępstwa skarbowego do wieloosobowego stanowiska ds. karnych skarbowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Typowanie podmiotów do kontroli

Opis stanu
faktycznego

Liczba zarejestrowanych w DUS podatników podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) wynosiła:

- na 31 grudnia 2011 r. – 6 560², w tym 5 556 (85%) podatników z udziałem kapitału zagranicznego,
- na 31 grudnia 2012 r. – 6 869³, w tym 5 846 (85%) podatników z udziałem kapitału zagranicznego,
- na 31 grudnia 2013 r. – 7 129⁴, w tym 6 073 (85%) podatników z udziałem kapitału zagranicznego,
- na 30 czerwca 2014 r. – 7 119, w tym 6 054 (85%) podatników z udziałem kapitału zagranicznego.

Na przestrzeni lat 2011-2013 liczba podatników rozliczających w DUS podatek dochodowy od osób prawnych wzrosła odpowiednio o 309 (o 4,7%) oraz 260 (o 3,8%), natomiast w I połowie 2014 r. zmniejszyła się o dziesięć (o ok. 0,1%).

(Dowód: akta kontroli str. 157)

Wpływy pochodzące z CIT:

- w 2011 r. wynosiły 2 894 023,2 tys. zł, z czego 251 817,7 tys. zł pochodziło od instytucji finansowych, a 2 642 205,8 tys. zł od przedsiębiorstw niefinansowych,
- w 2012 r. wzrosły o 1 791 913,3 tys. zł (tj. o 62%) do 4 685 836,8 tys. zł, z czego 303 116,5 tys. zł pochodziło od instytucji finansowych a 4 382 820,3 tys. zł od przedsiębiorstw niefinansowych,
- w 2013 r. zmniejszyły się o 1 595 806,4 tys. zł (tj. o 34%) do 3 090 130,4 tys. zł, z czego 489 291,4 tys. zł pochodziło od instytucji finansowych, a 2 600 839,0 tys. zł od przedsiębiorstw niefinansowych,
- w pierwszym półroczu 2014 r. wyniosły 1 367 368,3 i były relatywnie mniejsze o 370 178,2 tys. zł (tj. o 21%) od wpływów z I półrocza 2013 r., z czego

² Z czego 6 493 (99%) to liczba przedsiębiorstw niefinansowych [wg formularza RF-01 przesyłanego do GUS:

Przedsiębiorstwa niefinansowe - jednostki, których główną działalnością jest produkcja i obrót dobrami lub świadczenie usług niefinansowych, w szczególności przedsiębiorstwa państwowe (działające na podstawie ustawy z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 112, poz. 981, ze. zm.), spółki, spółdzielnie, oddziały przedsiębiorców zagranicznych, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na własny rachunek zatrudniające powyżej 9 osób, grupy producenckie, prywatne szkoły wyższe, prywatne zakłady opieki zdrowotnej, jednostki badawczo - rozwojowe, agencje (z wyjątkiem agencji państwowych).

Instytucje finansowe - jednostki, których główną działalnością jest pośrednictwo finansowe, tj. nabywanie aktywów finansowych przy równoczesnym zaciąganiu zobowiązań na własny rachunek w wyniku przeprowadzania rynkowych transakcji finansowych, oraz jednostki świadczące usługi pomocnicze w stosunku do pośrednictwa finansowego. Do sektora tego zaliczane są monetarne instytucje finansowe, pozostałe instytucje pośrednictwa finansowego, pomocnicze instytucje finansowe (instytucje finansowe, które nie prowadzą pośrednictwa finansowego, a jedynie przyczyniają się do tworzenia warunków do tego pośrednictwa, np.: brokerzy, agenci i doradcy ubezpieczeniowi i emerytalni, doradcy inwestycyjni, kantory, giełdy papierów wartościowych, giełdy towarowe, izby i centra rozliczeniowe, towarzystwa funduszy inwestycyjnych, towarzystwa funduszy emerytalnych, instytucje zajmujące się sprzedażą ratalną, firmy zarządzające aktywami) oraz instytucje ubezpieczeniowe i fundusze emerytalne].

³ Z czego 6 800 (99%) to liczba przedsiębiorstw niefinansowych.

⁴ Z czego 7 056 (99%) to liczba przedsiębiorstw niefinansowych.

450 944,3 tys. zł pochodziło od instytucji finansowych a 916 424,0 tys. zł od przedsiębiorstw niefinansowych.

Wpływy do budżetu państwa z tytułu podatku CIT w woj. dolnośląskim zależą (wg analizy sporządzonej przez Izbę Skarbową we Wrocławiu) w dużej mierze od kondycji finansowej [...] ⁵. Na przestrzeni lat 2009-2013 największy zysk z działalności operacyjnej spółka uzyskała w 2011 r., stąd największe wpływy do budżetu z tytułu CIT w 2012 r.

Według stanu na dzień 31 grudnia kolejnych lat okresu 2011-2013 oraz na 30 czerwca 2014 r. zaległości z tytułu CIT wynosiły odpowiednio: 23 937,1 tys. zł, 37 379,2 tys. zł (wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 13 442,1 tys. zł, tj. o 56%), 31 292,7 tys. zł (spadek w stosunku do roku poprzedniego o 6 086,5 tys. zł, tj. o 16%) oraz 54 013,9 tys. zł (relatywny wzrost w stosunku do I półrocza 2013 r. o 28 631,0 tys. zł, tj. o 113%). Stanowiły one odpowiednio: 0,8%, 0,8%, 1% oraz 4% ogółem wpływów z CIT za lata 2011-2014 (I półrocze).

W tym samym okresie na podobnym poziomie utrzymywała się liczba podatników CIT, którzy złożyli w DUS zeznania roczne:

- 4 162 w roku 2011, w tym 1 804 (43%) podatników wykazało podatek należny, a 2 358 (57%) w zeznaniach rocznych nie wykazało podatku należnego,
- 4 264 w roku 2012 (wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 2,5%), w tym 1 744 wykazało podatek należny (41%) a 2 520 (59%) w zeznaniach rocznych nie wykazało podatku należnego oraz,
- 4 093 w roku 2013 (spadek o 4%), w tym 1 780 (43%) podatników wykazało podatek należny a 2 313 (57%) w zeznaniach rocznych nie wykazało podatku należnego.

(Dowód: akta kontroli str. 159, 171-172)

Według złożonych zeznań rocznych za lata 2011-2013 wrosła wartość przychodów wykazanych przez podatników CIT. I tak:

- za 2011 r. przychody wykazane przez 3 689 podatników wyniosły ogółem 209 340 239,48 tys. zł,
- za 2012 r. przychody wykazane przez 3 793 podatników wyniosły ogółem 226 825 481,39 tys. zł (wzrost o 8%),
- za 2013 r. przychody wykazane przez 3 654 podatników wyniosły ogółem 326 111 565,21 tys. zł (wzrost o 44%).

W tym samym okresie spadła wysokość podatku należnego wykazanego w zeznaniach rocznych CIT. Za lata 2011-2013 podatnicy wykazali odpowiednio: 3 648 185,97 tys. zł, 3 235 518,70 tys. zł oraz 2 609 031,88 tys. zł podatku należnego. W roku 2012 i 2013 zadeklarowana wartość podatku należnego spadła odpowiednio o 13% i 19% w stosunku do lat poprzednich. Nieznacznie zmniejszyła się efektywna stawka podatkowa (relacja podatku należnego do dochodu przed odliczeniem), która wg zeznań podatkowych za lata 2011-2013 wyniosła odpowiednio: 17%, 16% oraz 15% ⁶ (w tym dla podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego odpowiednio: 14%, 15% oraz 14%). Na obniżenie wartości efektywnej stawki podatkowej wpływ miały m.in.: zwiększenie wykazanych w zeznaniach rocznych za lata 2012 i 2013 kosztów uzyskania przychodu

⁵ Wylączenie 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.)

⁶ W tym samym okresie efektywna stawka podatkowa przedsiębiorców niefinansowych wyniosła odpowiednio: 16,24%, 15,79% oraz 14,65% a dla instytucji finansowych odpowiednio: 18,90%, 18,49% oraz 18,01%.

odpowiednio o 10% i 49% w stosunku do lat poprzednich⁷ (przewyższające wzrost przychodów w tym samym okresie odpowiednio o 2% i 5%), obniżenie wartości wykazanych dochodów przed odliczeniami w latach 2012-2013 odpowiednio o 10% i 14%, a także wzrost dochodów wolnych oraz zwolnionych od podatku.

(Dowód: akta kontroli str. 160)

Liczba podatników, którzy zadeklarowali zobowiązanie do sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a⁸ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o *podatku dochodowym od osób prawnych*⁹ (dalej: *updop*) wynosiła w latach 2011-2013 odpowiednio: 872, 901 oraz 908 podatników, z czego odpowiednio: 693, 709 oraz 716 były to podmioty z udziałem kapitału zagranicznego.

Na podstawie analizy danych 30 największych podatników pod względem przychodów wykazanych w zeznaniach rocznych (CIT-8) za lata 2012-2013 stwierdzono, że 22 (73%) podatników objętych badaniem wykazało podatek należny, w tym w 2012 r. - 16, a w 2013 r. - 15 podatników z udziałem kapitału zagranicznego. Powodami niewykazania w tym okresie przez pozostałych ośmiu (27%) przedsiębiorców należnego podatku było: [1] uzyskanie dochodów zwolnionych¹⁰ na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 *updop*, [2] poniesienie straty w wyniku nadwyżki kosztów nad uzyskanymi przychodami¹¹, [3] rozliczenie w zeznaniu rocznym strat z lat ubiegłych¹², oraz [4] uzyskanie dochodów wolnych od opodatkowania¹³.

Z 30 największych podatników CIT za 2012 i 2013 rok odpowiednio: siedmiu i ośmiu były to podmioty polskie a odpowiednio 23 i 22 podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Za rok 2012 sześciu polskich przedsiębiorców (86%) wykazało podatek należny razem w wysokości 1 585 561,6 tys. zł¹⁴, natomiast 16 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego (70%) wykazało podatek należny razem w kwocie 653 093,8 tys. zł¹⁵. Z rozliczenia zeznań rocznych CIT za 2013 r. wynikało, że siedmiu polskich przedsiębiorców (87%) wykazało podatek należny razem w kwocie 1 113 970,2 tys. zł¹⁶, a 15 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego (68%) wykazało podatek należny o wartości ogółem 634 987,7 tys. zł¹⁷.

(Dowód: akta kontroli str. 151-156, 783)

Spośród 34¹⁸ przedsiębiorców CIT rozliczających się w DUS, którzy wykazali największe przychody w zeznaniach podatkowych za lata 2012-2013 w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 15 września 2014 r. skontrolowano dwa podmioty (tj. 6%) w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (w marcu 2011 r. i lutym 2014 r., były to podmioty z udziałem kapitału zagranicznego, w obydwu przypadkach stwierdzono nieprawidłowości). Ponadto 24 przedsiębiorców (71%), w tym 18 podmiotów zagranicznych i sześć polskich skontrolowano w zakresie podatku od towarów i usług (dalej: VAT); przeprowadzono 131 kontroli, w tym 28 zakończyło się

⁷ Wg zeznań rocznych CIT koszty uzyskania przychodu wyniosły w latach 2011-2013 odpowiednio: 189 059 199,40 tys. zł, 209 157 106,95 tys. zł oraz 311 155 052,65 tys. zł.

⁸ W brzmieniu: *Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji, z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej (...).*

⁹ Dz. U. z 2011 r. Nr 74 poz. 397 ze zm.

¹⁰ Wg zeznań podatkowych za rok 2012 i 2013 były to odpowiednio trzy oraz dwa podmioty zagraniczne uzyskujące przychody z tytułu działalności w specjalnej strefie ekonomicznej.

¹¹ Za rok 2012 oraz 2013 jeden podmiot polski, oraz odpowiednio dwa oraz trzy z udziałem kapitału zagranicznego.

¹² Za lata: 2012 i 2013 odpowiednio: dwa oraz jeden podmiot z udziałem kapitału zagranicznego.

¹³ Za rok 2013 jeden podmiot z udziałem kapitału zagranicznego.

¹⁴ Z czego największa wartość podatku należnego wyniosła 1 555 897,8 tys. zł a najmniejsza 1 941,2 tys. zł.

¹⁵ Z czego największa wartość podatku należnego wyniosła 414 683,5 tys. zł a najmniejsza 227,5 tys. zł.

¹⁶ Z czego największa wartość podatku należnego wyniosła 1 031 114,9 tys. zł a najmniejsza 1 837,3 tys. zł.

¹⁷ Z czego największa wartość podatku należnego wyniosła 299 818,5 tys. zł a najmniejsza 922,2 tys. zł.

¹⁸ Z czego 25 były to podmioty z udziałem kapitału zagranicznego a dziewięć to polscy przedsiębiorcy.

wynikiem pozytywnym (stwierdzono nieprawidłowości), a 103 negatywnym (nie stwierdzono nieprawidłowości). Wg posiadanych przez DUS informacji dziewięć kontroli dotyczących CIT, u ośmiu spośród 34 największych podatników przeprowadził w tym samym okresie Urząd Kontroli Skarbowej.

Z analizy zeznań podatkowych za lata 2012 i 2013 największych podatników CIT (34 firmy) wynikało, że 18 (53%) podmiotów wykazało znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty z tytułu działalności gospodarczej, odliczenia strat z lat ubiegłych lub wykazało dochody zwolnione z opodatkowania. Tylko jeden z tych podmiotów¹⁹ (6%) był skontrolowany przez DUS w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁰ (w marcu 2011 r.), w wyniku tej kontroli stwierdzono nieprawidłowości. Zgodnie z przekazanymi pismami Ministerstwa Finansów nr AP4/0683/19/RAP/2012/1712 z dnia 6 marca 2012 r. oraz AP4/0683/100/ITR/2013 z dnia 26 kwietnia 2013 r. *Kryteriami typowania podmiotów w obszarach ryzyka* na 2012 i 2013 rok przypisanymi do II obszaru ryzyka²¹ były: [1] wykazywanie znacznych przychodów w podatku dochodowym z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz jednocześnie wykazywanie straty podatkowej w proporcji do przychodu, [2] wykazywanie straty podatkowej, [3] wykazywanie znacznych przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz jednocześnie wykazywanie niskiego dochodu w proporcji do przychodu, [4] wykazywanie znacznych przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz jednocześnie dokonywanie odliczeń strat, [5] wykazywanie z dużą częstotliwością w rozliczeniach z tytułu podatku dochodowego strat podatkowych, [6] wykazywanie z dużą częstotliwością w rozliczeniach z tytułu podatku dochodowego niskiego dochodu, [7] wykazywanie straty lub niskiego dochodu z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej oraz jednocześnie nabywania towarów i usług zaliczanych do środków trwałych. W myśl wskazanych w Załączniku nr 1²² opracowanych w Ministerstwie Finansów *Zadań dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych - w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. / w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa w 2013 r.* urzędy skarbowe powinny objąć kontrolą i monitorowaniem zwłaszcza podatników, którzy m.in. wykazują dochody zwolnione z opodatkowania, w tym przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Marianna Wojtowicz - Naczelnik DUS wyjaśniając powody nieprzeprowadzenia kontroli podatkowej w okresie od stycznia 2012 r. do czerwca 2014 r. u 18 największych podatników, którzy spełniali ww. przesłanki określone przez Ministra Finansów powołała się na specyfikę DUS należącego do grupy wyspecjalizowanych urzędów obsługujących duże podmioty oraz podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Spowodowało to, wg Naczelnika DUS, że we właściwości DUS pozostają zarówno koncerny, jak i mikroprzedsiębiorcy. Położenie geograficzne (bliskość granic z Niemcami, Czechami i Słowacją) wpływa na rejestrację w Urzędzie dużej ilości podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Czynniki te wpływają (zdaniem Naczelnika DUS) na obserwowane zjawisko wyłudzenia zwrotów VAT w tzw. „oszustwach karuzelowych” z udziałem „znikającego podatnika”, co potwierdzają również opracowania zewnętrzne²³, a także wyniki kontroli UKS²⁴. Wymusza to podjęcie działań zmierzających do powstrzymania niekorzystnych zjawisk związanych z VAT. Ponadto Naczelnik DUS

¹⁹ Spółka z udziałem kapitału zagranicznego.

²⁰ Trzy podmioty w latach 2011-2014 (do 15.09.) skontrolował UKS we Wrocławiu.

²¹ O nazwie: *Podmioty wykazujące znaczne przychody i jednocześnie niski dochód lub straty z tytułu działalności gospodarczej lub dokonujące odliczeń z tytułu strat z lat poprzednich.*

²² Pozostałe zadania i wytyczne do ich realizacji.

²³ Raport Instytutu Badań Strukturalnych *Straty Skarbu Państwa w VAT* maj 2013 r.

²⁴ Kwota zaległości wymagalnych po decyzjach UKS (wg Hurtowni danych WHTAX) na dzień 30 czerwca 2014 r. wyniosła: w podatku dochodowym od osób fizycznych 0,7 tys. zł, w podatku dochodowym od osób prawnych 5 479,3 tys. zł a w podatku od towarów i usług 128 943,7 tys. zł.

podaje, że w kontrolowanym okresie nie wpłynęły żadne istotne źródła informacji dotyczące CIT, które wskazywały na nieprawidłowości w 18 ww. podmiotach. Spółki te nie były także wysoko punktowane w analizie grupowej dokonywanej w podsystemie KONTROLA (szczegółowy opis dotyczący typowania za pomocą tego systemu znajduje się w dalszej części wystąpienia pokontrolnego). Naczelnik DUS wyjaśniła również, że w toku kontroli NIK przeprowadzono analizy wstępne informacji zawartych w systemach informatycznych DUS dotyczących 30 największych podmiotów, które złożyły zeznania podatkowe za rok 2012 i 2013, w szczególności odnosząc się do tych dotychczas niekontrolowanych. Wynikiem tych analiz było wstępne wytypowanie jednego podmiotu zagranicznego strefowego wykazującego niską rentowność (1,39% za 2013 r.).

(Dowód: akta kontroli str. 234-350, 552-617)

Na podstawie Zarządzenia NU/0021-47/11-Z Naczelnika DUS²⁵ z dnia 31 sierpnia 2011 r. analiza informacji, typowanie podmiotów do kontroli podatkowych oraz przygotowanie materiałów do kontroli/czynności sprawdzających odbywała się w oparciu o źródła zewnętrzne²⁶, wewnętrzne²⁷ oraz własne²⁸ (§4). Zgodnie z podsystem KONTROLA źródła kontroli kwalifikowano, jako: nieistotne (na ich podstawie nie stwierdzono przesłanek do podjęcia czynności kontrolnych lub jakichkolwiek innych), nieokreślone (nie stwierdzono jednoznacznej potrzeby przeprowadzenia kontroli; dotyczyło to m.in. przypadków oczekiwania na ewentualne dodatkowe informacje o podatniku), pilne (stanowiące podstawę do przeprowadzenia kontroli pozaplanowej w trybie natychmiastowym) oraz ważne (oznaczające potrzebę przeprowadzenia kontroli w trakcie miesiąca). Typując w DUS podmioty do kontroli wykorzystywano istotne wskazania ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych. W latach 2012-2014 (I połowa) do DUS wpłynęło odpowiednio: 125, 299 oraz 192 źródeł zewnętrznych kontroli²⁹ oraz odpowiednio: 881, 708 oraz 348 źródeł kontroli wewnętrznych. Zostały one wykorzystane przez DUS w tym samym okresie odpowiednio w: 82%, 75% oraz 53%³⁰ a źródła wewnętrzne w: 93%, 84% oraz 82%³¹. W latach 2012-2014 (I połowa) odpowiednio: 22 (18%), 76 (25%) oraz 91 (47%) źródeł zewnętrznych oraz odpowiednio: 66 (7%), 110 (16%) oraz 61 (18%) źródeł zewnętrznych uznano za źródła nieistotne lub do późniejszego wykorzystania.

(Dowód: akta kontroli str. 351-378)

Według obowiązujących w kontrolowanym okresie zarządzeń Naczelnika DUS³² pracownicy wszystkich komórek organizacyjnych urzędu zobowiązani byli do

²⁵ W sprawie wprowadzenia w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu, Wytycznych dotyczących organizacji pracy komórki Analiz i Planowania w zakresie typowania podmiotów do kontroli podatkowej na podstawie zewnętrznych i wewnętrznych źródeł informacji.

²⁶ Informacje, w tym anonimowe dotyczące działalności podatników (np. doniesienia, anonimy o działalności podatników) pochodzące od: innych organów podatkowych, organów kontroli skarbowej, organów celnych oraz innych organów kontroli, organów ścigania (policji, prokuratury), organów administracji samorządowej, podmiotów gospodarczych i osób fizycznych, innych instytucji i organizacji, które mogą stanowić podstawę wytypowania podmiotu do kontroli podatkowej.

²⁷ Informacje o podatnikach powstałe w komórkach organizacyjnych urzędu pozyskane w wyniku analizy posiadanych danych i dokumentów, w szczególności będące rezultatem: czynności sprawdzających i bieżącej weryfikacji deklaracji, zeznań i innych dokumentów, postępowań podatkowych, kontroli podatkowej, postępowań karnych skarbowych, postępowań egzekucyjnych, przetworzenia danych za pomocą innych wykorzystywanych w urzędzie aplikacji, innych działań podejmowanych stosownie do właściwości komórki organizacyjnej.

²⁸ Źródła własne tworzone w komórce AP (przede wszystkim raporty selekcji wykonanych w podsystemie KONTROLA i z innych programów informatycznych wykorzystywanych w urzędzie).

²⁹ W tym odpowiednio: 33, 6 oraz 4 były to źródła przekazane przez organy ścigania przestępców, 75, 250 oraz 165 to źródła przekazane przez urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe, 17, 42 oraz 23 to źródła przekazane przez Ministerstwo Finansów a źródło w roku 2013 przekazała Izba Skarbowa.

³⁰ W latach 2012-2014 (I półrocze) na podstawie źródeł zewnętrznych wykonano odpowiednio: 47, 83 oraz 11 kontroli, a odpowiednio: 56, 140 oraz 90 źródeł wykorzystano poza kontrolą (np. udzielono odpowiedzi, odnotowano fakt wszczęcia postępowania, wnioski kontrolne wykorzystano w innych kontrolach, informacje przekazano do UKS, sprawy po analizie wyjaśniono i zamknięto).

³¹ W latach 2012-2014 (I połowa) na podstawie źródeł wewnętrznych zrealizowano odpowiednio: 499, 268 oraz 104, natomiast odpowiednio: 66, 268 oraz 183 źródeł wykorzystano poza kontrolą.

³² Zarządzenie Nr NU/0021-52/11-Z z 6 grudnia 2011 r., Nr NU/0021-4/12-Z z 30 marca 2012 r., NU/0021-30/12-Z z 28 grudnia 2012 r., NU/0021-11/13-Z/1 z 11 lipca 2013 r., NU/0021-4/14-Z/1 Naczelnika DUS w sprawie: weryfikacji i analizy rozliczeń

występowania z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli podatkowej do Samodzielnego Referatu Analiz i Planowania (dalej: komórka AP) w uzasadnionych przypadkach³³. Na podstawie Porozumienia zawartego 21 marca 2012 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu (dalej: Dyrektor IS), Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu oraz Dyrektora Izby Celnej we Wrocławiu³⁴, w DUS sporządzano półroczne plany kontroli. Opracowywali je pracownicy komórki AP. Ponadto, na podstawie Zarządzenia/Instrukcji Naczelnika DUS³⁵, kierownicy Działów Kontroli Podatkowej (dalej: komórka KP – w DUS funkcjonowały cztery takie komórki organizacyjne) przygotowywali miesięczne plany kontroli. Zarówno półroczne jak i miesięczne plany kontroli były zatwierdzane przez Naczelnika DUS.

(Dowód: akta kontroli str. 383-423, 432-452)

W typowaniu podmiotów do kontroli w DUS nie kierowano się strukturą kapitału przedsiębiorców, żadne ze stosowanych w tym zakresie kryteriów nie dotyczyło udziału kapitału zagranicznego. Do źródeł własnych tworzonych w komórce AP należały m.in. analizy grupowe z wykorzystaniem informatycznego podsystemu *KONTROLA*. Dyrektor IS (powołując się na pismo Ministerstwa Finansów Nr AP4/0683/19/RAP/2012/1712 z dnia 06.03.2012 r.) w piśmie z dnia 20 marca 2012 r. (nr NK 0711/146/2012/JFK/10631) poinformował, że urzędy skarbowe są obowiązane dokonywać typowania podmiotów do kontroli podatkowej i czynności sprawdzających przynajmniej dwa razy w roku, przy wykorzystaniu narzędzia informatycznego – moduł *Analiza grupowa* w podsystemie *KONTROLA*. Wynikało to również z zatwierdzonych w Ministerstwie Finansów *Kryteriów typowania podmiotów w obszarach ryzyka na 2012 i kolejnych, na 2013 r.*, w których wskazano, że każda analiza powinna obejmować przynajmniej pięć kwartałów. Stosując się do tych zaleceń w DUS dokonano analizy grupowej w podsystemie *KONTROLA* (obejmującej sześć kwartałów) w następujących terminach: 12 kwietnia i 11 października 2012 r., 28 marca i 16 października 2013 r. oraz 25 czerwca 2014 r. Badania te przeprowadzano w oparciu o jednolite w skali kraju kryteria typowania podmiotów do kontroli podatkowej zatwierdzone w Ministerstwie Finansów na rok 2012 i 2013 w odpowiednio sześciu i pięciu obszarach ryzyka³⁶. Do obszaru II dotyczącego CIT odnosiło się siedem kryteriów³⁷ o wadze odpowiedniej dla DUS

podatkowych oraz dokumentowania tych czynności, zatwierdzania i księgowania deklaracji oraz uzgadniania rejestrów przypisów/odpisów (od 28 grudnia 2012 r.), procedury dokonywania zwrotów podatków i nadpłat/potrąceń komorniczych oraz przekazywania udziałów do jednostek samorządu terytorialnego, a także typowania podmiotów do kontroli podatkowej.

³³ Np. wg Zarządzenia Nr NU/0021-4/14-Z/1 było to: [1] Istnienie dużego prawdopodobieństwa nieprawidłowości skutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego lub zawyżeniem zwrotu (nadpłaty podatku), [2] Istnienie podejrzenia wprowadzenia do obrotu towarów niewiadomego pochodzenia, [3] Prowadzenie postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty oraz [4] Ujawnienie czynności podejmowanych przez podatnika wskazujących na prowadzenie działalności gospodarczej bez zgłoszenia.

³⁴ W zakresie zasad i trybu postępowania wymienionych jednostek oraz urzędów skarbowych woj. dolnośląskiego w koordynacji planów kontroli i ich realizacji, w tym typowania podmiotów do kontroli.

³⁵ Zarządzenie Naczelnika DUS NU/0021-63/11-Z z dnia 29 lutego 2012 r. w sprawie wprowadzenia w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu Instrukcji wewnętrznej dotyczącej sposobu realizacji zadań związanych z kontrolą a także Instrukcja I-017/1-U Naczelnika DUS zatwierdzona 21 maja 2014 r. Realizacja zadań związanych z kontrolą w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu.

³⁶ Kryteria szczegółowe przypisano do następujących obszarów ryzyka: w roku 2012 - I Podatnicy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych, II Podmioty wykazujące znaczne przychody i jednocześnie niski dochód lub straty z tytułu działalności gospodarczej lub dokonujące odliczeń z tytułu strat z lat poprzednich, III Podmioty wykazujące znaczne zwroty w podatku od towarów i usług lub częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, IV Podatnicy lub płatnicy podatku dochodowego niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek za poszczególne miesiące lub kwartały, V Podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą, VI Dokonywanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu., w 2013 r. - I Podmioty wykazujące znaczne zwroty w podatku od towarów i usług lub częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, II Podmioty wykazujące znaczne przychody i jednocześnie niski dochód lub straty z tytułu działalności gospodarczej lub dokonujące odliczeń z tytułu strat z lat poprzednich, III Podatnicy lub płatnicy podatku dochodowego niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek za poszczególne miesiące lub kwartały, IV Podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą, V Dokonywanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu.

³⁷ Były to: [1] Wykazywanie znacznych przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz jednocześnie wykazywanie straty podatkowej w proporcji do przychodu (waga 3), [2] Wykazywanie straty podatkowej (waga 2), [3] Wykazywanie znacznych przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz jednocześnie wykazywanie niskiego dochodu w proporcji do przychodu (waga 3), [4] Wykazywanie straty albo niskiego dochodu z tytułu prowadzenia działalności

(Naczelnik DUS nie skorzystał z możliwości zmiany proponowanej wagi). Efektem opisanych wyżej analiz było wytypowanie do półrocznych planów kontroli na: II półrocze 2012 r. dwóch podmiotów (kontrole te zostały zrealizowane), I półrocze 2013 r. pięciu podmiotów (z czego trzy kontrole zostały zrealizowane), II półrocze 2013 r. trzech podmiotów (z czego jedna kontrola została zrealizowana) i w I półroczu 2014 r. jednego podmiotu (kontrola została zrealizowana). Wyniki analizy grupowej ujęto także w jednym z planów kontroli miesięcznych (w lutym 2014 r.), kontrola ta została przeprowadzona. Wytypowane do kontroli za pomocą analizy grupowej w podsystemie KONTROLA podmioty zajęły miejsca od 2 do 225³⁸ spośród podatników, którzy otrzymali maksymalną liczbę w punktowanych kryteriach, nie zdobyły jednak największej liczby punktów. Na zajmowane przez poszczególne podmioty miejsca w rankingu wynikającym z analizy grupowej wpływ miała liczba punktów sumowana we wszystkich obszarach ryzyka. Taki sposób dokonywania analizy grupowej zalecany był przez Izbę Skarbową we Wrocławiu. Nie sporządzano analizy grupowej odrębnie dla poszczególnych obszarów ryzyka. Uwzględniając, że w badaniu tym najwięcej kryteriów dotyczyło podatku od towarów i usług waga kryteriów podatku CIT i liczba uzyskanych punktów była relatywnie mniejsza i nie wpływała znacząco na wytypowanie podmiotu do kontroli. Wcześniej wymienione 18 podmiotów (spośród 34 największych podmiotów, które złożyły zeznania roczne CIT za rok 2012 i 2013), które mogły zdobyć większą liczbę punktów przypisaną do kryteriów w II obszarze ryzyka (m.in. ze względu na wykazane niskie dochody, stratę czy rozliczenie strat z lat poprzednich) nie było wysoko punktowane w analizie grupowej.

Dyrektor IS wyjaśnił³⁹, że analizy grupowej dokonywano w oparciu o jednolicie ustalone na poziomie kraju kryteria typowania podmiotów do kontroli w określonych obszarach ryzyka, przy sporządzaniu z niej raportu generowano między innymi pliki B i C. *Plik B obejmował poszczególne obszary ryzyka wraz z przypisaną każdemu z nich punktacją, jak również łączne wartości punktowe stanowiące sumę punktów przydzielonych przez wszystkie zastosowane kryteria związane z poszczególnymi obszarami ryzyka. Z kolei w pliku C była wyodrębniona punktacja związana z poszczególnymi kryteriami przypisanymi dla każdego z podobszarów, oddzielnie dla każdego kryterium.* Wg Dyrektora IS efektem przeprowadzanej w ten sposób analizy była ocena podmiotu zarówno na poziomie poszczególnych obszarów ryzyka oraz każdego z przypisanych im kryteriów, jak i łączna ocena z uwzględnieniem sumy punktów wszystkich podobszarów. Nie było, więc uzasadnienia dla sporządzania analizy grupowej w poszczególnych obszarach ryzyka. Ponadto Dyrektor IS podał, że przyjęte ww. zasady przeprowadzania analizy grupowej dawały pełniejszy obraz konkretnego podmiotu, a użytkownikom większe możliwości prowadzenia analiz, były one również zgodne z zalecaną przez Ministerstwo Finansów⁴⁰ metodologią⁴¹.

(Dowód: akta kontroli str. 242-331, 351-374, 453-551, 661-668, 745-753)

Badaniem objęto plany z trzech półroczy, od I półrocza 2013 r. do I półrocza 2014 r., a także miesięczne plany kontroli w zakresie CIT za okres od stycznia 2013 r. do czerwca 2014 r. Wg półrocznych planów kontroli wytypowano: za

gospodarczej oraz jednocześnie nabywanie towarów i usług zaliczanych do środków trwałych (waga 2), [5] Wykazywanie z dużą częstotliwością w rozliczeniach z tytułu podatku dochodowego strat podatkowych (waga 3), [6] Wykazywanie z dużą częstotliwością w rozliczeniach z tytułu podatku dochodowego niskiego dochodu (waga 3), [7] Wykazywanie znacznych przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz jednocześnie dokonywanie odliczeń strat (waga 3).

³⁸ Zajęte pozycje to: 2, 4, 10, 17, 23, 32, 34, 41, 88 oraz 225.

³⁹ Wyjaśnienia uzyskano w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o *Najwyższej Izbie Kontroli* (Dz. U. z 2012 r. poz. 82), dalej: *ustawa o NIK*.

⁴⁰ W piśmie z dnia 28 maja 2010 r. znak AP4/0683/32/MQK/2010/7936.

⁴¹ Wg której przy typowaniu można uwzględniać: największą liczbę punktów ostatecznych (czyli sumę ryzyk ze wszystkich obszarów), liczbę punktów w danym kryterium, największy wskaźnik liczby punktów do liczby punktów możliwych do uzyskania oraz ocenę w największej liczbie kryteriów.

I półrocze 2013 r. 12 podmiotów (100%) w zakresie CIT (w tym dwie kontrole miały również dotyczyć VAT), za II półrocze 2013 r. 20 podmiotów, z czego 19 (95%) w zakresie CIT (w tym 4 kontrole również w zakresie VAT), za I półrocze 2014 r. 14 podmiotów (100%) w zakresie CIT (w tym trzy kontrole miały dotyczyć również VAT). Typując podmioty do kontroli dokonywano analizy wskazań: zewnętrznych (w tym informacji anonimowych), wewnętrznych (najczęściej z Działu Obsługi Bezpośredniej – dalej: OB) oraz wyników własnych analiz dokonywanych przez pracowników AP (w tym analizy grupowe dokonywane za pomocą podsystemu kontrola – dziewięć przypadków). Dokonując własnych selekcji, w komórce AP typowano podmioty odnośnie których stwierdzono podwyższone ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (dotyczących zidentyfikowanych obszarów ryzyka np. wykazane przez przedsiębiorców niskie dochody czy straty podatkowe, a także biorąc pod uwagę niską rentowność firmy czy brak kontroli w ostatnich latach). W tym celu wykorzystywano narzędzia informatyczne: pobierano dane z bazy *POLTAX*, korzystano z aplikacji *e-ORUS*, *Bazy Podmiotów Szczególnych*, *WHTAX* i *SPR* (tematyczne bazy danych) katastru miejskiego. W każdym przypadku, zgodnie z Zarządzeniem Naczelnika DUS nr NU/0021-47/11-Z, sporządzano informację o wynikach analizy źródła kontroli, w której określano m.in. powód i uzasadnienie wytypowania podmiotu do kontroli. Na podstawie miesięcznych planów kontroli dodatkowo zaplanowano w okresie od stycznia 2013 r. do czerwca 2014 r. 28 kontroli w zakresie CIT. Ich źródłem były także wnioski OB, selekcje AP, jedna analiza grupowa oraz źródła zewnętrzne. Z ujętych w planach półrocznych kontroli dotyczących CIT, terminowo zrealizowano w kolejnych badanych półroczach odpowiednio: dwie (17%), siedem (37%) oraz 10 (71%). Z planowanych w pierwszym i drugim półroczu 2013 r. sześciu (odpowiednio: 50% i 31%) kontroli zostało przeprowadzonych w kolejnych półroczach. Natomiast cztery kontrole (33%) zaplanowane w I półroczu 2013 r., pięć (26%) w II półroczu 2013 r. i cztery (29%) w I półroczu 2014 r. (z czego trzy kontrole to powtórzenie planu z II półrocza 2013 r.) nie zostały zrealizowane. Z dziesięciu zaplanowanych, a niezrealizowanych kontroli: trzy zostały na wnioski podatników odroczone, dwóch podatników po ujęciu ich w planie kontroli zmieniło właściwość miejscową, jedna z kontroli została wykreślona z planu ze względu na złożenie przez spółkę korekty deklaracji CIT-8, od jednej odstąpiono wykonując dyspozycję Izby Skarbowej we Wrocławiu, w związku z planowaną kontrolą tego samego podmiotu przez UKS, w pozostałych trzech nie podano przyczyn braku ich realizacji. Z zaplanowanych 28 kontroli miesięcznych nie przeprowadzono czterech (16%). Dwie z tych kontroli nie mogły się odbyć z przyczyn obiektywnych (firma nie prowadziła działalności gospodarczej pod wskazanymi adresami, w drugiej miała być przeprowadzona kontrola przez UKS), natomiast dwie nie odbyły się z powodu zaangażowania pracowników w inne kontrole. Wyjaśniając brak terminowości w realizacji planowanych kontroli oraz częściowy ich brak realizacji Marianna Wojtowicz, Naczelnik DUS powołała się na trudności w wykonaniu zaplanowanych kontroli wynikające z: braków w zasobach kadrowych DUS (ilość etatów w komórkach kontroli, absencje, zdarzenia losowe, zróżnicowanie przygotowania merytorycznego pracowników), rosnącej skali zagrożeń występujących wśród obsługiwanych podatników, ilości nałożonych na Urząd zadań (realizacja wytycznych MF, kontroli priorytetowych typu SCAC, zadań zleconych przez Izbę Skarbową we Wrocławiu itp.), oraz ekonomikę podejmowanych działań (wskazując na konieczność dojazdów pracowników ośrodków zamiejscowych realizujących kontrole z dojazdem liczącym kilkadziesiąt-kilkaset kilometrów dziennie).

Spośród wytypowanych do kontroli w planie za II półrocze 2013 i I półrocze 2014 r. został ujęty jeden z 34 podmiotów, które wykazały największe przychody w zeznaniach rocznych za lata 2012-2013. Podstawą ujęcia w planach kontroli tej

spółki była informacja o potencjalnych nieprawidłowościach przekazana przez Izbę Skarbową we Wrocławiu w I półroczu 2012 r. Kontroli nie przeprowadzono do końca 2013 r. ze względu na wykorzystane w dużej mierze limity czasowe na prowadzenie kontroli wynikające z ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁴², w I półroczu nie skontrolowano jej na polecenie IS w związku z planowaną kontrolą UKS w tym podmiocie.

(Dowód akta kontroli str. 442-452, 745-771, 796-800)

W ramach systemowych analiz w DUS w latach 2012-2014 (I połowa) sporządzano zestawienia podatników, którzy mimo otwartego obowiązku w tym zakresie nie złożyli deklaracji CIT-8. Dane te były analizowane przez pracowników obsługi bieżącej, w ich efekcie wzywano podatników do złożenia zaległych deklaracji, w przypadku niezastosowania się do wezwania podejmowano decyzję o ewentualnym przeprowadzeniu czynności sprawdzających lub wytypowaniu podmiotu do kontroli. We wrześniu i październiku 2014 r. przeprowadzono w DUS analizę podmiotów, które nie złożyły zeznań rocznych CIT za 2013 r., a jednocześnie deklarowały obrót w podatku VAT. W wyniku podjętych działań 10 podmiotów złożyło zeznania podatkowe za 2013 r. (wartość wynikającego z nich przypisu to 11,6 tys. zł).

Jednorazowo, w lipcu 2012 r., w DUS przeprowadzono analizę błędów przy odliczaniu strat z lat ubiegłych za okres lat 2009-2011. Jej wyniki nie stanowiły źródła kontroli, posłużyła ona, jako źródło oszacowania ryzyka nieprawidłowej analizy danych zawartych w deklaracjach podatkowych.

Z własnej inicjatywy w marcu 2011 r. dokonano analizy danych podatników, którzy mogli zawyżyć koszty z tytułu ujęcia kwot niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w związku z pozyskaniem kapitału poprzez wejście na giełdę. W ten sposób wytypowano do kontroli w 2011 r. osiem spółek, z czego w dwóch przeprowadzono kontrole podatkowe (w jednej ze spółek przeprowadzono dwie kontrole zakończone stwierdzeniem nieprawidłowości, trzecia kontrola zakończyła się wynikiem negatywnym).

W wyniku wskazań poaudytowych Izby Skarbowej we Wrocławiu, we wrześniu 2012 r. za pomocą systemu informatycznego w DUS przeprowadzono selekcję podmiotów z grupy finansowo-ubezpieczeniowej, które w deklaracjach za rok 2011 wykazały straty. Wyniki analiz nie wskazały na konieczność przeprowadzenia kontroli w tym zakresie, chyba, że straty byłyby wykazane w kolejnych latach. Obszar ten był monitorowany w roku 2013, analizowane podmioty nie wykazały strat za 2012 r.

W ramach systemowych analiz na początku 2014 r. za pomocą aplikacji e-ORUS wyselekcjonowano podmioty korzystające z odliczeń z tytułu nabycia nowych technologii. Z pięciu wybranych w ten sposób podatników, cztery podmioty zostały skontrolowane, w piątym podmiocie przeprowadzono czynności sprawdzające. Jedna kontrola zakończyła się stwierdzeniem nieprawidłowości, podmiot dokonał korekty deklaracji, suma stwierdzonych uszczerpków wyniosła 106,0 tys. zł.

Z kolei we wrześniu 2014 r. przeprowadzono analizę podmiotów finansowych wykazujących stratę w za lata 2012-2013 czego wynikiem było wytypowanie jednego podmiotu do kontroli pod kątem ujęcia go w planie na I półrocze 2015 r.

W DUS nie prowadzono systemowych selekcji podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych. Wg wyjaśnień Marianny Wojtówicz - Naczelnika DUS, to że spółka działa na terenie strefy nigdy nie było głównym powodem typowania do kontroli, zazwyczaj stanowiło uzupełnienie tematu głównego np. strat, niskiej rentowności, innych wskazań. Odnosząc się do

⁴² Dz. U. z 2013 r. poz. 672 ze zm.

typowania do kontroli podmiotów wykorzystujących umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz podmiotów powiązanych (w celu zapobiegania nielegalnemu transferowi dochodów) Naczelnik DUS podała, że dokonywane analizy nie miały charakteru systemowego w tym zakresie. Wstępnie selekcjonowano (zawężano grupę podmiotów), które np., powinny składać i płacić CIT-10⁴³ kierując się rozwiązaniami wykorzystywanymi w innych urzędach (np. firmy produkcyjne nienabywające i nieposiadające środków trwałych). W ten sposób wstępnie wyselekcjonowane podmioty były ujmowane w planach kontroli lub realizowane w ramach kontroli doraźnych. W komórce AP zajmowano się kontrolą transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi w indywidualnych przypadkach, jeśli stwierdzano ku temu przesłanki, np. w trakcie analizy sprawozdania finansowego. Nie wykonywano takich analiz na podstawie deklaracji CIT-8 (część B pole 21), gdyż wg wyjaśnień Naczelnika DUS pola te nie zawsze były właściwie oznaczane przez podatników, a ponadto nie ma narzędzi, które pozwoliłyby dokonać takich selekcji.

W Krajowych Planach Dyscypliny Podatkowej na rok 2011, 2012 i 2013, Minister Finansów wskazał na działania kontrolne oraz w ramach czynności sprawdzających mające na celu identyfikację przypadków (powiązań), dla których zastosowanie znajdują przepisy w zakresie „cen transferowych” oraz „cienkiej kapitalizacji”. Służyć temu powinny dokonywane w urzędach skarbowych selekcje automatyczne z dodatkowym wykorzystaniem analiz zeznań rocznych oraz sprawozdań finansowych, pomocna przy tym powinna być także aplikacja *Baza Podmiotów Szczególnych* (dalej: BPS). Wg Naczelnika DUS wykorzystywanie BPS następowało głównie na etapie kontroli podatkowej (wyszukiwano w bazie kontrahentów podmiotów wymienionych w BPS z wykorzystaniem narzędzia ACL), bardzo rzadko stwierdzano transakcje z podmiotami wymienionymi w BPS.

W zakresie typowania do kontroli dużych sieci handlowych (przychody wg zeznań rocznych za 2012 r. lub 2013 r. równe lub większe niż 100 mln zł) oraz banków Marianna Wójtowicz - Naczelnik DUS wyjaśniła, że analizy w zakresie CIT takich podmiotów były rzadkością. Ostatnia kontrola banku miała miejsce w 2010 r. Możliwość rzetelnego przeprowadzenia takiej kontroli była ograniczona z uwagi na brak wyszkolonych kadr w tym zakresie. Wg Naczelnika DUS, specjalista ze znajomością prawa bankowego oraz podatków nie chce pracować za wynagrodzenie możliwe do zaoferowania przez DUS, obserwowane jest nawet odejście z pracy wykształconych urzędników. Nie otrzymano też informacji sygnałnych o stwierdzonych nieprawidłowościach skutkujących zaniżeniem zobowiązań podatkowych od podmiotów sprawujących nadzór nad działalnością banków czy innych instytucji.

(Dowód: akta kontroli str. 552-563, 773-782)

W DUS nie prowadzono cyklicznych analiz w celu rozpoznawania obszarów i mechanizmów unikania opodatkowania podatkiem dochodowym przez podmioty działające w skali międzynarodowej bazujących na deklaracjach CIT-10. Wg wyjaśnień Marianny Wójtowicz - Naczelnika DUS, spowodowały to problemy w powiązaniu informacji IFTR⁴⁴ z brakiem deklaracji CIT-10. Typowanie do kontroli w tym zakresie następowało na podstawie dokonywanych raz na półrocze analiz grupowych w podsystemie *KONTROLA* (podmioty punktowane w drugim obszarze ryzyka). W latach 2012-2014 (I połowa) w wyniku m.in. analiz przeprowadzonych w komórce AP przeprowadzono 16 kontroli doraźnych CIT płatników (we wszystkich

⁴³ Deklaracja o wysokości pobranego przez płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, od dochodów (przychodów) osiągniętych przez podatników niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

⁴⁴ FT-2/IFT-2R Informacja o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

stwierdzono nieprawidłowości, wynikająca z nich kwota uszczupień to 2.941,0 tys. zł).

(Dowód: akta kontroli str. 552-563)

W związku zaleceniami z przeprowadzonego w DUS audytu wewnętrznego nr 6/2011, pismem z dnia 28 marca 2012 r. (nr OL-2/910-10/11) poinformowano Dyrektora IS we Wrocławiu o realizacji kontroli podatkowych CIT a odnosząc się w szczególności do kontroli banków i instytucji finansowych poinformowano o problemach związanych z organizacją szkolenia dotyczącego rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych w tych instytucjach. Do dnia zakończenia niniejszej kontroli nie otrzymano propozycji szkoleń tematycznych w zakresie kontroli prawidłowości rozliczeń podatku dochodowego w bankach i innych jednostkach sektora usług finansowych.

(Dowód: akta kontroli: str. 346-348, 552-618)

W ramach współpracy międzynarodowej pracownicy DUS uczestniczyli w spotkaniach organizowanych przez Wewnątrzwspólnotową Organizację Administracji Podatkowych (IOTA), zapraszani także byli na spotkania w ramach programu FISCALIS organizowane przez Izbę Skarbową we Wrocławiu.

Automatyczna wymiana informacji od zagranicznych administracji podatkowych o dochodach uzyskanych przez polskich podatników poza granicami kraju była w DUS realizowana w związku z pismami (za pośrednictwem Izby Skarbowej we Wrocławiu) Izby Skarbowej w Poznaniu Biura Informacji Podatkowych w Koninie dotyczącymi wykonania postanowień pomiędzy rządem RP a innymi państwami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu, Dyrektywy Rady 77/779/EWG o wzajemnej pomocy państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, Dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, oraz Konwencji Rady Europy/OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych. W wyniku informacji otrzymanych od: litewskiej, duńskiej, francuskiej, hiszpańskiej, norweskiej, włoskiej, węgierskiej, czeskiej, portugalskiej, belgijskiej, indyjskiej, chilijskiej, nowozelandzkiej administracji podatkowej przeprowadzono w DUS 102 czynności sprawdzające. Na podstawie automatycznej wymiany informacji od zagranicznych administracji podatkowych nie ustalono jednak żadnego efektu podatkowego.

W toku prowadzonych postępowań podatkowych pięciokrotnie zwrócono się do zagranicznych administracji podatkowych, za pośrednictwem Biura Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie, Izby Skarbowej w Poznaniu. Spowodowało to: [1] potwierdzenie wykonania usług przez zagranicznego kontrahenta, [2] określenie przychodu z tytułu wynajmu samochodów ciężarowych skutkujące zobowiązaniem podatkowym w wysokości 113,2 tys. zł, [3] potwierdzenie kosztów uzyskania przychodów dokonanych przez podmiot niemiecki, obciążających zakład w Polsce, [4] umorzenie postępowania podatkowego za lata 2007 i 2008 w związku z opodatkowaniem zysków przedsiębiorstwa tylko w kraju rezydencji (na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), oraz [5] odstąpienie od szacowania dochodu w związku ze stwierdzeniem, iż belgijski odbiorca (podmiot powiązany) nie stosował wobec podatnika cen odbiegających od cen płaconych innym polskim dostawcom.

W zakresie CIT Urząd nie wnioskował o wszczęcie i nie uczestniczył w kontroli wielostronnej z udziałem innych państw.

(Dowód: akta kontroli str. 343-345, 552-660)

W latach 2011-2014 (I półrocze) pracownicy DUS wzięli udział w 15 szkoleniach w zakresie CIT. Ich przedmiotem były m.in.: zmiany w *updop*, obsługa deklaracji

CIT-8, rozliczenia zwrotów podatku/nadpłat na poczet zaliczek na podatek dochodowy po zakończeniu roku, obowiązek w zakresie złożenia CIT ST, wybrane wyroki NSA i ETS dotyczące CIT, ceny transferowe, amortyzacja środków trwałych w CIT oraz wymiana informacji w podatkach bezpośrednich.

(Dowód: akta kontroli str. 430-431)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności DUS w zakresie typowania podmiotów do kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Typując podmioty do kontroli w zakresie CIT Urząd stosował się do regulacji wewnętrznych bazując na istotnych źródłach kontroli. Sporządzano półroczne plany kontroli oraz terminowo dokonywano selekcji automatycznych za pomocą podsystemu *KONTROLA*. Nie stosowano się jednak do wytycznych Ministerstwa Finansów, wynikających z *Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej* na rok 2012 i 2013, dotyczących stałego monitorowania obszarów ryzyka i podejmowania działań w celu rozpoznawania i wykrywania innych zagrożeń w gospodarce, w szczególności polegających na monitorowaniu i kontrolowaniu podmiotów: wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody, wykazujących straty lub odliczających straty z lat ubiegłych, dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi, wykazujących dochody zwolnione z opodatkowania, w tym prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych.

Ocena częściowa

DUS dokonywał typowania do kontroli podatników CIT, w tym z udziałem kapitału zagranicznego z wykorzystaniem narzędzia informatycznego wspomagania analizy ryzyka wdrożonego przez Ministra Finansów. W procesie typowania wykorzystywano wskazania ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych. Przy planowaniu kontroli DUS koncentrował się na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług.

2. Kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, jakość wydawanych rozstrzygnięć

Opis stanu
faktycznego

W latach 2012-2014 (I półrocze) kontroli rozliczeń w zakresie podatku dochodowego poddano ogółem 152 podatników, w tym 121 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Ogółem, według zeznań podmiotów, w których kontrola się zakończyła, dochód na poziomie 221 988,0 tys. zł uzyskało 78 podmiotów, w tym 87 153 tys. zł dochodu uzyskało 56 podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Straty w łącznej wysokości 146 029,0 tys. zł zadeklarowało 84 podmiotów. Stratę, 136 393,0 tys. zł zadeklarowało 73 podatników z udziałem kapitału zagranicznego.

Łączne przychody kontrolowanych podmiotów zamykały się kwotą 6 626 654 tys. zł, w tym 4 618 941,0 tys. zł podmioty z udziałem kapitału zagranicznego, koszty uzyskania przychodów wykazano na poziomie odpowiednio 6 555 090,0 tys. zł i 4 675 630,0 zł. W analizowanej populacji niewielką część, pięć podmiotów, w tym cztery z udziałem kapitału zagranicznego, stanowiły łącznie dochód w kwocie 4 405,0 tys. zł zadeklarowały trzy przedsiębiorstwa, w tym dwa z udziałem kapitału zagranicznego (3 465,0 tys. zł). Stratę na poziomie 686,0 zł wykazały dwa przedsiębiorstwa, oba z udziałem kapitału zagranicznego.

Według stanu na 30 czerwca 2014 r. postępowaniem kontrolnym objętych było pięć podmiotów, tym dwa z udziałem kapitału zagranicznego, wszystkie spoza sektora bankowego i niebędące instytucjami finansowymi.

(Dowód akta kontroli str. 917)

W latach 2011-2014 (I półrocze) zakończono ogółem 321 kontroli podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z tego 181 planowanych i 131 doraźnych. Według stanu na 30 czerwca 2014 r. i 30 września 2014 r. w toku pozostawało 6 postępowań kontrolnych.

Skuteczność kontroli, liczona jako liczba kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w stosunku do ogółu zakończonych, wzrosła w badanym okresie. W 2011 r. skuteczne było 81% kontroli CIT, następnie w latach 2012-2013 odpowiednio 87% i 89%, a w połowie lat 2013 i 2014 wynosiła odpowiednio 95% i 91%. Ogółem 44 postępowania zakończono wydaniem 220 decyzji wymiarowych na kwotę 6 867,7 tys. zł, z czego wpłacono 5 544,2 tys. zł, tj. 81%. Złożeniem przez podatnika korekty deklaracji zakończyło się ogółem 179 kontroli. W wyniku złożonych korekt przypisano 2 328,6 tys. zł, a wpłacono 1 174,6 tys. zł, tj. 50% należnych kwot.

W analizowanym okresie zakończono 248 kontroli CIT w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego. Kontrole te stanowiły 77% ogółu postępowań. Kontrole planowanych było 142, doraźnych 106. Średnia skuteczność kontroli wynosiła 86%, tj. 213 postępowań zakończyło się ustaleniem nieprawidłowości. Skutkiem 33 kontroli wydano 195 decyzji wymiarowych na kwotę 1 281,7 tys. zł. Wpłacono 1 635,9 tys. zł, tj. 78% przypisanej kwoty. Złożeniem korekty zakończyło się ogółem 131 kontroli. W efekcie przypisano 1 868,9 tys. zł, a wpłacono 757,5 tys. zł, tj. 40% należności.

Łącznie decyzjami wymiarowymi oraz w efekcie złożonych korekt przypisano 9 196,3 tys. zł, z czego podmioty kontrolowane wpłaciły 6 718,9 tys. zł, tj. 75% należnych kwot.

Kontrolę, z założenia mającą na celu sprawdzenie poprawności stosowania cen transferowych, przeprowadzono w jednym przypadku.

Krzysztof Kurtasz - Zastępca Naczelnika DUS wyjaśniał, że czynności sprawdzające w przedmiotowym zakresie są prowadzone na każdej kontroli u podatnika, zagadnienie stosowania cen transferowych jest rozpoznawane, a badania kontrolne prowadzone w tym kierunku w przypadku uzasadnionego podejrzenia stosowania nielegalnych praktyk.

W 2013 r., zgodnie z planem, skontrolowano w tym zakresie podmiot z udziałem kapitału zagranicznego. Kontrola okazała się skuteczna. W wyniku postępowania stwierdzono nieprawidłowości na kwotę 182,9 tys. zł (zmniejszenie straty) polegające na uzyskaniu środków pieniężnych „na poczet przyszłych dostaw”, które to nie były realizowane. Uzyskane kwoty stanowiły pożyczki, dla których w toku kontroli ustalono oprocentowanie według cen rynkowych i zakwalifikowano je, jako przychód z nieodpłatnych świadczeń.

Efekty finansowe uzyskano również w toku 45 kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego w zakresie prawidłowości stosowania innych form optymalizacji podatkowej. Stwierdzono bowiem nieprawidłowości finansowe na kwotę ogółem 39 678,4 tys. zł.

W badanym okresie skontrolowano trzy spośród sześciu⁴⁵ dużych sieci handlowych, które przyniosły efekt w postaci zmniejszenia straty (33,5 tys. zł) oraz zmniejszenia nadpłaty (34,1 tys. zł).

We właściwości miejscowej DUS siedzibę miały 22 banki, z tego cztery z udziałem kapitału zagranicznego⁴⁶. W analizowanym okresie nie prowadzono kontroli w bankach.

(Dowód akta kontroli str. 914-916, 918-926)

DUS w I półroczu 2013 r. przeprowadził jedną kontrolę planowaną w podmiocie z udziałem kapitału zagranicznego, który otrzymał zwolnienie z podatku dochodowego na podstawie ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o *spółkach*

⁴⁵ We właściwości miejscowej DUS było 6 sieci handlowych o obrotach rocznych większych niż 100 mln zł

⁴⁶ Pozostałe 18 banków to banki spółdzielcze.

z udziałem zagranicznym⁴⁷ i korzystał z tego prawa na zasadzie praw nabytych. W wyniku postępowania kontrolnego stwierdzono uszczuplenie w wysokości 13,2 tys. zł. Kontrola ta związana była z decyzją Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 1994 r. wydana w sprawie zaniechania poboru należnego od dochodów tej Spółki podatku dochodowego do wysokości stanowiącej równowartość wniesionych do dnia 31 grudnia 1993 r. do kapitału zakładowego wkładów.

(Dowód akta kontroli str. 968)

Szczegółowej analizie poddano dziesięć postępowań podatkowych z lat 2011-2014 (pierwsze półrocze) wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, w wyniku których przypisano największe kwoty zobowiązań podatkowych. Przesłanką wytypowania podmiotów do kontroli w analizowanej grupie przypadków był w ośmiu sprawach złożony przez podatnika wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub korekta deklaracji CIT. W pozostałych dwóch przypadkach przeprowadzono kontrole planową. Kontrole podejmowano po uprzedzeniu podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli⁴⁸ oraz na podstawie imiennych upoważnień do kontroli. Przestrzegano ograniczeń wynikających z art. 83 ust 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. *o swobodzie działalności gospodarczej*, tj. czasy trwania postępowania kontrolnego u przedsiębiorcy. Średni czas postępowania kontrolnego wynosił 27 dni (najkrótsze postępowanie 13 najdłuższe 42 dni). Ustalenia kontroli zamykały się kwotą dodatkowego przypisu, wynikającego z ustaleń zawartych w protokołach kontroli w wysokości 5 143,0 tys. zł. W wyniku postępowań podatkowych i odwoławczych ostatecznie, dodatkowy przypis zamknął się kwotą o połowę mniejszą, tj. 2 579,2 tys. zł. Średnio, w badanej próbie, od czasu zakończenia kontroli, tj. wręczenia protokołu podatnikowi upływało 74 dni, przy czym w dwóch przypadkach kontrole podatkową wszczęto już w toku postępowania podatkowego. Zwłoka w podjęciu postępowań była uzasadniona, w tym czasie m.in. rozpatrywano zastrzeżenia składane do protokołów kontroli, dokonywano analizy złożonego łącznie z zastrzeżeniami materiału dowodowego.

(Dowód akta kontroli str. 869-1442)

Postępowania podatkowe prowadzone były z zachowaniem zasad ujętych w dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*⁴⁹ (dalej: *Ordynacja podatkowa*), tj. postępowania wszczynano na podstawie ważnego postanowienia wydanego przez Naczelnika DUS w tej sprawie, a kolejnych czynności dokonywano bez zbędnej zwłoki. W toku postępowań zapewniano podatnikom czynny udział w postępowaniu. W przypadku konieczności przesłuchania świadków strona była informowana o tej czynności, z co najmniej siedmiodniowym wyprzedzeniem, zaś przed wydaniem decyzji wyznaczano podatnikowi siedmiodniowy termin do zajęcia stanowiska w sprawie.

Ze względu na złożony charakter spraw, ani jedno postępowanie z badanej grupy nie zakończyło się w pierwotnym, dwumiesięcznym terminie przewidzianym w *Ordynacji Podatkowej*. Średnio, od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania decyzji ostatecznej upływało w DUS 647 dni, tj. prawie dwa lata. Stosownie do wymagań art. 140 § 1 *Ordynacji Podatkowej* - DUS, jako prowadzący postępowanie każdorazowo, pisemnie informował stronę o nowym terminie i przyczynach przedłużenia postępowania wydając w tej sprawie stosowne postanowienie. Analiza dokumentacji postępowań podatkowych wykazała, że przyczyną przewlekłości postępowań był tak charakter spraw jak i sposób ich załatwiania, tj. konieczność uwzględniania wniosków zawierających obszerny materiał dowodowy, konieczność jego analizy i zajęcia stanowiska. Zauważyć przy

⁴⁷ Dz. U. z 1997 r. Nr 26, poz. 143.

⁴⁸ W uzasadnionych przypadkach.

⁴⁹ Dz. U. z 2012 r., poz. 749

tym należy, że wnioski dowodowe składano na krótko przed upływem terminu załatwienia sprawy.

W toku kontroli podatkowych jak i w toku postępowań nie stwierdzono przypadku ujawnienia faktur dokumentujących fikcyjne transakcje gospodarcze.

(Dowód akta kontroli str. 869-1442)

W wyniku przeprowadzonych postępowań podatkowych, decyzjami organu I instancji przypisano dodatkowo kwotę 2 737,2 tys. zł, tj. o 47% niższą niż by to wynikało z protokołów kontroli. Przyczyną powstania różnic było przeprowadzone postępowanie podatkowe, przedstawione przez podatników nowe dowody w sprawie.

Zastępca Naczelnika DUS Krzysztof Kurtasz podniósł, że podatnik często na etapie kontroli nie przedstawia dowodów potwierdzających np. rzetelność transakcji, związku poniesionych kosztów z uzyskiwanymi przychodami itp. uzupełnienie materiału dowodowego dopiero na etapie postępowania podatkowego powoduje, że ustalenia kontroli są zupełnie inne niż ustalenia poczynione w toku postępowania podatkowego.

(Dowód akta kontroli str. 869-1442)

W analizowanej grupie postępowań podatkowych w sześciu z 10 przypadków podatnicy nie wnosili odwołania od decyzji organu I instancji. W kolejnych dwóch przypadkach decyzja DUS została utrzymana w mocy przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, przy czym w jednym przypadku skierowano sprawę do ponownego rozpatrzenia, a w jednym uchylono decyzję organu I instancji i orzeczono zobowiązanie.

W pierwszym przypadku, przyczyną skierowania sprawy do ponownego rozpatrzenia było wadliwie przeprowadzone oszacowanie dochodów podatnika, w szczególności nie udowodniono, że zróżnicowanie warunków cenowych w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, miało na jedynie na celu uchylanie się od opodatkowania i nie wynikało z przesłanek gospodarczych. Wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego Dyrektor IS stwierdził, że zarzuty odwołania w części zasługują na uwzględnienie. W wyniku postępowania odwoławczego zmniejszono określone w decyzji organu I instancji zobowiązanie podmiotu z kwoty 163,2 tys. zł do kwoty 46,9 tys. zł, tj. o 116,3 tys. zł (71%).

W drugim przypadku, gdzie uchylono decyzję organu I instancji, Izba Skarbowa we Wrocławiu orzekła zobowiązanie podatkowe w kwocie 611,5 tys. zł, zmniejszając je w stosunku do decyzji pierwotnej o kwotę 57,0 tys. zł, tj. o 9%, kwota w stosunku do której odmówiono stwierdzenia nadpłaty pozostała na poziomie decyzji organu I instancji, tj. 462,5 tys. zł. Izba Skarbowa we Wrocławiu w decyzji z dnia 23 lutego 2009 r. wskazała wadliwość decyzji organu I instancji w zakresie prawa materialnego polegającą na niezgodnym z art. 15 ust 4- 4d *updog* rozliczeniem kosztów z tytułu windykacji należności.

W wyniku postępowań odwoławczych kwota dodatkowego przypisu zmniejszyła się z 2 737,2 tys. zł do 2 563,8 tys. zł, tj. o 6%.

(Dowód akta kontroli str. 869-1442)

W wyniku omawianych decyzji wpłacono ogółem 1 041,5 tys. zł, tj. 41% należności, postępowaniem egzekucyjnym objęto 124,2 tys. zł pozostałą część stanowiły należności sporne (sprawa w NSA – potencjał gospodarczy i pozycja podatnika nie powodowały konieczności wszczęcia działań egzekucyjnych lub zabezpieczenia spłaty należności).

(Dowód akta kontroli str. 936)

We wszystkich uzasadnionych przypadkach do właściwej komórki DUS skierowane zostały wnioski o wszczęcie postępowania karnego – skarbowego. Ogółem,

w obrębie badanej grupy postępowań skierowano osiem takich wniosków. W dwóch przypadkach, w wyniku postępowania, stwierdzono nadpłatę podatku i w związku z tym nie formułowano wniosków, o których mowa.

(Dowód akta kontroli str. 869-1442)

Analiza pięciu postępowań kontrolnych, w wyniku których podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych dzieląc ustalenia kontroli wykazała, że i w tych przypadkach kontrole prowadzono z poszanowaniem obowiązującego prawa, w tym z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

(Dowód akta kontroli str. 1455-1555)

W badanym okresie pracownicy DUS uczestniczyli w szkoleniach dotyczących czterech obszarów tematycznych odnoszących się do rozpoznawania nieprawidłowości w rozliczaniu podatku dochodowego przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. W zakresie różnych form współpracy z zagranicznymi administracjami podatkowymi, przeszkolono ogółem 6 osób⁵⁰. W zakresie spraw związanych z rozpoznawaniem i zwalczaniem nieprawidłowości w rozliczaniu podatku dochodowego od osób prawnych, w szczególności przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego przeszkolono ogółem 45 osób⁵¹.

(Dowód akta kontroli str. 430-431)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność DUS w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych, postępowań podatkowych oraz jakości wydawanych rozstrzygnięć.

3. Egzekwowanie należności podatkowych

Opis stanu
faktycznego

Zagadnienia związane z procedurą egzekwowania należności podatkowych, w tym z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, zostały uregulowane przez Naczelnika DUS zarządzeniami z dnia 7 marca 2013 r. (nr NU/0021-3/13-Z) oraz z dnia 10 listopada 2006 r. (nr 0021/Z/39/2006) w sprawie obiegu dokumentów księgowych w Dziale Rachunkowości Podatkowej DUS. Wymienione zarządzenia miały charakter instrukcyjny i zawierały tak wykaz zadań działu Rachunkowości Podatkowej, jak też procedurę księgowania i weryfikacji rachunkowej przypisów i odpisów podatkowych, a także tryb działania odnośnie kontroli terminowości zapłaty oraz identyfikowania i raportowania o zaległościach podatkowych.

Procedury prowadzenia postępowania egzekucyjnego nie regulowano odrębnie, a zakres zadań Samodzielnego Referatu Egzekucji Administracyjnej ujęto w regulaminie organizacyjnym DUS. W badanym okresie w Referacie zatrudniano osiem osób: komornika skarbowego, dwóch poborców i pięciu referentów prowadzących średniorocznie 2,4 tys. postępowań egzekucyjnych⁵², w tym 427, tj. 18% w zakresie egzekucji należności z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

(Dowód akta kontroli str. 818-835, 851-879)

Według stanu na 30 czerwca 2014 r. należności budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych zarejestrowane w DUS⁵³ wynosiły 58 850,6 tys. zł. W trybie postępowania egzekucyjnego dochodzono zaległości w kwocie 32 756,4 tys. zł, która stanowiła 55,7% kwoty należności ogółem. Pozostałe 44,3%

⁵⁰ W 2011 r. jedną osobę, w 2012 r. dwie osoby i w 2013 r. trzy osoby.

⁵¹ W 2012 r. 11 osób i w 2013 r. 34 osoby – szkolenia dotyczyły zagadnień związanych ze stosowaniem przepisów *updog* w zakresie cen transferowych.

⁵² Nie uwzględniono tu postępowań egzekucyjnych prowadzonych na rzecz innych podmiotów, w tym jst.

⁵³ Saldo należności z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych na 30 czerwca 2014 r.

należności stanowiły kwoty: [1] rozłożone na raty - 1 885,2 tys. zł, [2] wobec których wstrzymano wykonanie decyzji ostatecznej - 5 234,0 tys. zł, [3] w postępowaniu upadłościowym oraz objęte egzekucją sądową - 7 773,8 tys. zł, [4] wynikające z decyzji nieostatecznych 1 774,6 tys. zł, [5] w postępowaniu ugodowym, układowym 0,5 tys. zł, [6] bieżące należności zamykały się kwotą 8 119,8 tys. zł. Pozostała do zapłaty kwota, wobec której nie podjęto żadnych czynności wynosiła 1 336,3 tys. zł, co stanowiło 2,3% należności ogółem.

(Dowód akta kontroli str. 804)

Z instrukcji stanowiącej załącznik nr 1 do sprawozdań z zakresu zobowiązań podatkowych obowiązującej urzędy i izby skarbowe wynikało, że w kategorii „niepodjęte czynności” ujmuje się m.in. kwoty zaległości na koniec okresu sprawozdawczego pod warunkiem, że kwoty te nie wynikały z decyzji dot. ulg w spłacie należności (rozłożenie na raty, odroczenie itp.) oraz nie wystawiono w stosunku do zaległości tytułu wykonawczego i nie wystąpiły jednocześnie, wymienione w instrukcji, okoliczności uzasadniające brak takiego działania. Wspomniana wyżej kwota 1 336,3 tys. zł, wykazana w przedmiotowym sprawozdaniu B4 – za pierwsze półrocze 2014 r. w kategorii „niepodjęte czynności” dotyczyła ośmiu podmiotów gospodarczych w stosunku, do których prowadzono czynności mające na celu wyjaśnienie błędów w złożonych deklaracjach podatkowych i nieodpowiadającym zadeklarowanym wielkościom kwot wpłat. W wyniku podjętych przez Urząd czynności, siedmiu podatników złożyło prawidłowe deklaracje a należności wpłacone zostały do końca III kwartału 2014 r. W jednym przypadku wystawiono tytuł wykonawczy na kwotę 95,1 tys. zł.

(Dowód akta kontroli str. 937-950)

Na dzień 30 września 2014 r. stan należności pozostałych do zapłaty uległ zmianie w stosunku do kwartału poprzedzającego i zmniejszył się do kwoty 50 174, 5 tys. zł. Drogą egzekucji administracyjnej dochodzono kwoty 15 136,4 tys. zł, tj. 30,2% należności, przy czym nie wystąpiły należności w stosunku do których nie podjęto żadnych czynności.

W latach 2011-2013⁵⁴ należności, o których mowa wynosiły odpowiednio 31 526,6 tys. zł, 37 379,2 tys. zł oraz 34 023,2 tys. zł. Postępowania egzekucyjne prowadzono w stosunku do kwot 15 235,8 tys. zł, 18 579,1 tys. zł i 17 616,4 tys. zł, co stanowiło 48,3%, 49,7% i 51,8% należności pozostałych do zapłaty. W analizowanym okresie nie wystąpiły należności, wobec których nie podjęto jakichkolwiek działań mających na celu ich pobranie.

(Dowód akta kontroli str. 800-809)

Według stanu na 30 czerwca 2014 r. zaległości podatkowe⁵⁵ objęte tytułami wykonawczymi realizowanymi w DUS zamykały się kwotą ogółem 110 561,8 tys. zł, w tym zaległości z tytułu CIT w kwocie 3 876,5 tys. zł, co stanowiło 3,5% zaległości ogółem. W okresach poprzedzających, przedstawione wyżej relacje kształtowały się na podobnym poziomie. Kwota zaległości objętych tytułami wykonawczymi wynosiła w 2012 r. ogółem 82 490,07 tys. zł, w tym CIT 7 023,7 tys. zł (8,5%), w 2013 r. było to 388 207,1 tys. zł, w tym CIT 9 184,2 tys. zł (2,4%). W analizowanym okresie średnia efektywność egzekucji trzech głównych podatków⁵⁶ stanowiących dochód budżetu państwa sięgała ogółem 46,2%. Średnia efektywność egzekucji zobowiązań z tytułu CIT wynosiła 33,1% i w latach 2012-2014 (I półrocze) uległa istotnemu obniżeniu, tj. w 2012 r. wyegzekwowano 51,6% zaległości objętych tytułami wykonawczymi natomiast w kolejnych okresach było to 21,5% oraz 26,3%.

⁵⁴ Stan na 31 grudnia.

⁵⁵ Podatki dochodowe od osób prawnych i od osób fizycznych, podatek od towarów i usług.

⁵⁶ Podatki dochodowe od osób prawnych i od osób fizycznych, podatek od towarów i usług.

Dla porównania, efektywność egzekucji zaległości CIT w 2011 r. kształtowała się na poziomie 60,8%.

(Dowód akta kontroli str.800-809)

Badaniom kontrolnym poddano 16 postępowań egzekucyjnych prowadzonych w latach 2012-2014⁵⁷ wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego⁵⁸ na kwotę ogółem 9 133 680,7 zł (kwota należności głównej 6 754 116,8 zł oraz odsetki stałe 2 379 563,9 zł). Próba objęto: cztery postępowania o największej kwocie zaległości bez względu na podstawę prawną powstania zobowiązania, dwa postępowania w stosunku do zobowiązań, których podstawą prawną była decyzja dyrektora UKS, jedno postępowanie, w którym zobowiązanie powstało w wyniku decyzji naczelnika urzędu skarbowego. Dodatkowo próbę uzupełniono dziewięcioma postępowaniami dobranymi losowo, z uwzględnieniem wielkości kwoty zobowiązania.

Na podstawie badanej próby ustalono, że kontrola stanu zobowiązań w podatku dochodowym od osób prawnych prowadzona była zgodnie z przyjętymi w DUS procedurami. Księgowe sporządzały raport o zaległościach podatkowych systematycznie, tj. minimum raz w miesiącu, w terminie nieprzekraczającym siedmiu dni liczonych od daty otrzymania tzw. „paczki” dokumentów wymiarowych (deklaracji, zeznań, decyzji wraz z rejestrem przypisów/odpisów) zatwierdzonej przez pracowników komórek wymiarowych. Po dokonaniu weryfikacji danych z komórki wymiarowej, zawartych w rejestrze z dokumentem źródłowym, księgowe wprowadzały dane do systemu POLTAX 2B.

W terminach przekraczających 60 dni od daty wymagalności zobowiązania wystawiono upomnienia dla zobowiązanych nr 1, nr 9, nr 14 i nr 16 na kwotę ogółem 728,4 tys. zł (607,4 tys. zł, 42,7 tys. zł, 64,1 tys. zł, 14,2 tys. zł), tj. odpowiednio po 61, 62, 80 i 69 dniach od terminu płatności zobowiązania. Zauważyć jednak należy, że w każdym ze wspomnianych przypadków tytuł wykonawczy wystawiono w terminie nie dłuższym niż 90 dni (84, 71, 90 i 77 dni) od terminu płatności zobowiązania.

(Dowód akta kontroli str. 958-967)

Czynności mające na celu odzyskanie należności budżetu państwa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podejmowano w zasadzie na bieżąco, tj. upomnienia wysyłano jedynie w uzasadnionych przypadkach⁵⁹ w terminie nieprzekraczającym średnio 42 dni od daty wymagalności zobowiązania. W przypadku bezskuteczności upomnienia, organ egzekucyjny wszczynał egzekucję administracyjną.

Podstawą takiego działania był, w każdym badanym przypadku, wniosek wierzyciela i wystawiony przez niego tytuł wykonawczy. Badania kontrolne potwierdziły formalną poprawność wystawianych przez wierzyciela tytułów wykonawczych, zawierały one bowiem wszystkie elementy, o których mowa w art. 27 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁶⁰ oraz sporządzano je według aktualnie obowiązującego wzoru ustalonego przez Ministra Finansów. Tytuły wykonawcze wystawiano i wysyłano za pośrednictwem poczty, średnio po upływie 50 dni od daty wymagalności zobowiązania oraz średnio po 18 dniach od daty wystawienia upomnienia. Tytuły wykonawcze wystawiano nie wcześniej niż przed upływem siedmiu dni od daty doręczenia upomnienia. W terminach przekraczających 60 dni od daty wymagalności zobowiązania wystawiono tytuły

⁵⁷ Postępowań wszczętych w latach 2012 – 2014 lub wszczętych wcześniej i kontynuowanych w badanym okresie.

⁵⁸ Dobranych do kontroli ze względu na największe zaległości w zapłacie podatku dochodowego od osób prawnych z uwzględnieniem sposobu powstania zobowiązania, tj. przypisanych na podstawie deklaracji lub korekt deklaracji, decyzji US lub UKS.

⁵⁹ Upomnień nie wystawia się w przypadku, gdy podstawą prawną zobowiązania jest decyzja wymiarowa.

⁶⁰ Dz. U. z 2012 r., poz. 1015

wykonawcze wobec zobowiązanych nr 1, 9, 14 i 16, tj. odpowiednio po 84, 71, 90 i 71 dniach.

Wszczęcie egzekucji administracyjnej następowało w badanych przypadkach z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego za pośrednictwem poczty, co następowało przeważnie po 23 dniach od daty wystawienia tytułu.

W badanej grupie wszczęcie postępowania następowało średnio po upływie 75 dni od daty wymagalności zobowiązania. Od uśrednionych wielkości odbiegał czas wszczęcia postępowań egzekucyjnych wobec zobowiązanych nr. 1, 6, 13, 14 i 16, tj. odpowiednio po 107, 151, 80, 119 i 98 dniach od terminu płatności zobowiązania.

Kierownik działu rachunkowości podatkowej Katarzyna Juszcak oraz komornik skarbowy Anna Sokolska wyjaśniły, że: w przypadku zobowiązanego nr 6 przyczyną przewlekłości postępowania był niezawiniony przez DUS, wydłużony czas doręczenia tytułu zobowiązanemu. W jednym przypadku przyczyną opóźnień była wadliwa migracja danych do systemu *EGAPOLTAX*, zaś w pozostałych czterech przypadkach nie doszło do opóźnień, bowiem podatnicy złożyli korekty deklaracji podatkowych.

(Dowód akta kontroli str. 897, 935)

W badanej grupie pierwsze czynności egzekucyjne podejmowano przeciętnie po upływie dziewięciu dni od daty tytułu wykonawczego, przy czym zajęć rachunków bankowych dokonywano jeszcze przed dostarczeniem odpisu tytułu wykonawczego zobowiązanemu. Kolejne czynności, uzależniano od bieżącego stanu egzekucji i sytuacji konkretnego dłużnika.

W działalności Urzędu w zakresie egzekwowania należności podatkowych nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagę Najwyższej Izby Kontroli zwróciła niska skuteczność postępowań egzekucyjnych. W badanej grupie, w wyniku podjętych działań, wyegzekwowano 377,0 tys. zł, tj. 4,1% należnych kwot. Ogółem skuteczność postępowań egzekucyjnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wynosiła w badanym okresie 33,1%. Wyjaśniając przyczyny niskiej skuteczności postępowań egzekucyjnych Krzysztof Kurtasz - Zastępca Naczelnika DUS podniósł, że przyczyną takiego stanu rzeczy jest przede wszystkim fakt, że zobowiązani nie posiadają majątku podlegającego egzekucji administracyjnej, zaś organ egzekucyjny nie posiada skutecznych narzędzi pomocnych w ujawnianiu tegoż majątku. Zastępca Naczelnika DUS wskazał, że problemem stały się podmioty gospodarcze mające siedzibę w tzw. „wirtualnych biurach”, w praktyce nie mające jakiegokolwiek siedziby, a tym samym majątku.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w zakresie przygotowania i prowadzenia postępowań mających na celu wyegzekwowanie należności budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

4. Postępowania karne skarbowe

Według obowiązujących w latach 2011-2014 zarządzeń i instrukcji Naczelnika DUS⁶¹, zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa/wykroczenia karnego pracownicy

⁶¹ W latach 2011-2014 (pierwsza połowa) obowiązywały odpowiednio: Zarządzenie nr NU/0021-4/2011-Z Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2011 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu, Zarządzenie nr NU/0021-43/2011-Z Naczelnika DUS z dnia 5 sierpnia 2011 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu, Zarządzenie nr NU/0021-13/12-Z Naczelnika DUS z dnia 28 maja 2012 r. w sprawie wprowadzenia instrukcji prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu, Instrukcja I-005/1-U Zasady obiegu dokumentów dotyczących przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu obowiązująca od 11 grudnia 2012 r. oraz

Ustalono
nieprawidłowości

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Ocena cząstkowa

Opis stanu
faktycznego

byli zobowiązani przekazywać oskarżycielowi wraz z ostatecznym rozstrzygnięciem w terminie 10 dni od powzięcia o nim informacji. Badanie prawidłowości prowadzenia 10 postępowań podatkowych wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, w wyniku których przypisano na podstawie decyzji wymiarowych największe kwoty zobowiązań podatkowych wykazało, że w ośmiu przypadkach złożono wnioski o wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w dwóch przypadkach wystąpiły uzasadnione przyczyny odstąpienia od zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa/wykroczenia skarbowego.

Badanie prawidłowości działań wobec sprawców czynów zabronionych podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego ujawnionych w toku kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych (dwie sprawy dotyczyły podmiotów objętych ww. badaniem prawidłowości postępowań podatkowych), w wyniku których przypisano na podstawie decyzji Naczelnika DUS wydanych w latach 2011-2013 zobowiązania podatkowe (dochodzenia zostały zakończone w latach 2012-2013) wykazało, że:

- w siedmiu skontrolowanych przypadkach okres pomiędzy zakończeniem kontroli a złożeniem wniosku o wszczęcie postępowania karnego skarbowego (na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. *Kodeks karny skarbowy*⁶² (dalej: *KKS*) wyniósł średnio 709 dni (od 0 do 1 526 dni), tj. blisko dwa lata, przy czym trzy wnioski o wszczęcie postępowania karnego skarbowego złożono przed wydaniem decyzji określającej zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych (w ciągu 208 oraz 284 dni od zakończenia kontroli, jeden w trakcie jej trwania) a pięć wniosków przekazano oskarżycielowi skarbowemu (pracownik Wieloosobowego Stanowiska Pracy Spraw Karnych Skarbowych). W jednym przypadku wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych bez przeprowadzenia kontroli – wniosek o wszczęcie postępowania karnego skarbowego złożono w terminie jednego dnia od uprawomocnienia się tej decyzji,
- wszystkie ustalone w toku kontroli i potwierdzone w trakcie przeprowadzonych postępowań podatkowych nieprawidłowości zostały ujęte w złożonych wnioskach o wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Postępowania w sprawach karnych skarbowych w ośmiu zbadanych przypadkach wszczynano średnio w terminie 249 dni⁶³, tj. ponad osiem miesięcy od otrzymania wniosku w tej sprawie. Wg wyjaśnień złożonych przez Patrycję Krauze - oskarżyciela skarbowego DUS, brak możliwości niezwłocznego wszczynania postępowań przygotowawczych wynikał z ograniczonej liczby etatów Wieloosobowego Stanowiska Pracy Spraw Karnych Skarbowych oraz znacznego obciążenia pracą oskarżycieli skarbowych. Przyjęto więc metodykę pracy mającą na względzie niedopuszczenie do przedawnienia karalności czynów zabronionych przez *KKS*. Odnosząc się do sprawy o najdłuższym terminie pomiędzy wnioskiem a wszczęciem postępowania skarbowego (1 219 dni) Patrycja Krauze wyjaśniła, że zawiadomienie w sprawie karnej skarbowej zostało przekazane po kontroli, jednak przed wszczęciem postępowania podatkowego, które biegło od 6 marca 2009 r. do 26 kwietnia 2012 r. uznano, że konstytucyjnym dla wszczęcia postępowania przygotowawczego (dokonanego 28 czerwca 2012 r.) jest treść ostatecznego rozstrzygnięcia określającego wysokość zobowiązania podatkowego.

(Dowód: akta kontroli str. 66-90, 161-166, 186-233)

Instrukcja obiegu dokumentów dotyczących przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu obowiązująca od 8 stycznia 2014 r.

⁶² Tj. Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.

⁶³ Do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ośmiu zbadanych przypadkach doszło odpowiednio po: 16, 24, 24, 37, 58, 249, 365 i 1219 dni od złożenia wniosku o tej sprawie.

Konsekwencją przeprowadzonych w DUS ośmiu postępowań karnych skarbowych⁶⁴ w wyniku wydanych w latach 2011-2013 decyzji określających zobowiązania podatkowe razem w kwocie 2 055,68 tys. zł było:

- zakończenie jednego dochodzenia wniesieniem do Sądu aktu oskarżenia i wydaniem wyroku skazującego (orzeczono grzywnę w wysokości 4,2 tys. zł) – przedmiotem tego postępowania był art. 54 § 2 KKS, kwota wymierzonego zobowiązania podatkowego wyniosła 27,9 tys. zł,
- zakończenie dwóch dochodzeń skierowaniem do Sądu wniosków o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (wartość nałożonych grzywien wyniosła razem 1,1 tys. zł – przedmiotem postępowań były art. 78 §1 oraz art. 56 § 2 KKS, kwoty wymierzonych zobowiązań podatkowych wyniosły odpowiednio: 25,8 tys. zł oraz 11,7 tys. zł,
- w trzech sprawach wydaniem postanowień o umorzeniu dochodzenia na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 oraz art. 322 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. *Kodeks postępowania karnego*⁶⁵ (postanowienia zostały zatwierdzone, w dwóch przypadkach przez Izbę Skarbową we Wrocławiu, a w jednym przez prokuratora). Przedmiotem postępowań były art. 54 § 1, art. 77 § 2 oraz art. 78 § 2 KKS, wartość wymierzanych zobowiązań podatkowych wyniosła odpowiednio: 606,0 tys. zł, 113,2 tys. zł oraz 46,4 tys. zł,
- zakończeniem jednego dochodzenia wniesieniem aktu oskarżenia do Sądu, który wydał wyrok uniewinniający oskarżonego (po złożonej przez DUS apelacji Sąd Okręgowy utrzymał w mocy wyrok Sądu I instancji) – przedmiotem postępowania był art. 56 § 2 KKS, wartość wymierzonego zobowiązania podatkowego wyniosła 46,9 tys. zł.

Jedna z poddanych badaniu spraw nie została zakończona, dochodzenie zawieszono z uwagi na skargę kasacyjną przed NSA - przedmiotem tego postępowania był art. 56 § 2 KKS, kwota wymierzonego zobowiązania podatkowego wyniosła 1 177,8 tys. zł.

(Dowód: akta kontroli str. 161-164)

Odnosnie barier utrudniających w kontrolowanym okresie pobór podatku dochodowego od osób prawnych (w tym podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego) Marianna Wojtowicz - Naczelnik DUS wyjaśniła, że wpływy z podatku CIT w skali globalnej maleją na rzecz podatku VAT. Podatnicy korzystają z dozwolonej i legalnej możliwości obniżenia podatków („*obowiązujący w Ordynacji podatkowej przepis, który pozwalał organom podatkowym pominąć skutki podatkowe czynności prawnej, jeśli jej jedynym celem było zmniejszenie obciążeń podatkowych został uchylony przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 2004 r.*”). Wg Naczelnika DUS obecnie mogą być negowane jedynie czynności pozorne, jest to jednak trudne do potwierdzenia w świetle orzeczeń Trybunału Unii Europejskiej, które nakazują udowadniać świadomość takich działań. Zauważalny jest silny rozwój gospodarczy Dolnego Śląska i powstanie na tym terenie znaczących przedsiębiorstw, jednak zlokalizowanych przede wszystkim w Specjalnych Strefach Ekonomicznych, co uprawnia je do zwolnienia z CIT. „Wytoczne” Ministra Finansów dotyczące podatku od towarów i usług wymuszają na DUS kontrole, w tym

⁶⁴ Dochodzenia prowadzono w sprawach (w zakresie CIT): uchylania się od opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych poprzez niezłożenie zeznania o wysokości osiągniętego dochodu... (art. 54 § 1 KKS), podania w złożonym zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych nieprawdy...co naraziło na uszczuplenie podatek dochodowy od osób prawnych (art. 56 § 2 KKS), niepobrania zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych przez płatnika (art. 78 § 2 KKS) oraz niepobrania zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od dokonanych na rzecz zagranicznych osób prawnych wypłat należności z tytułu użytkowania środków transportu (art. 78 § 2 KKS).

⁶⁵ Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.

zakresie⁶⁶, do ich przeprowadzenia zobowiązują także wnioski o kontrole z obcych administracji (SCAC) ze względu na dokonywany przez dolnośląskich przedsiębiorców eksport i transakcje wewnątrzwspólnotowe⁶⁷. Obok mocy przerobowych, barierą w przeprowadzeniu kontroli jest wg Naczelnika DUS poziom potencjału kadrowo-technicznego urzędu (próby zorganizowania szkoleń specjalistycznych dla pracowników DUS w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych w bankach i innych jednostkach sektora usług finansowych nie powiodły się⁶⁸). Mimo opisanych wyżej trudności DUS podejmuje jednak kontrole w zakresie CIT, także w instytucjach finansowych (kontrole w tym sektorze nie doprowadziły do ustalenia zobowiązań podatkowych).

W działalności Urzędu w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

Badanie ośmiu przypadków działań (postępowań przygotowawczych zakończonych w latach 2012-2013) wobec sprawców czynów zabronionych ujawnionych w toku kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego wykazało⁶⁹, że w czterech przypadkach (50%) wniosek o wszczęcie postępowania karnego skarbowego został przekazany w terminie od 57 do 107 dni (średnio 81 dni) po otrzymaniu informacji o doręczeniu decyzji ostatecznej⁷⁰. Z instrukcji prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w DUS, wprowadzonych zarządzeniami Naczelnika DUS (nr: NU/0021-4/2011-Z, NU/0021-43/2011-Z, NU/0021-13/12-Z, I-005/1-U, I-005/2-U), wynikało jednak, że pracownicy referatów orzecznictwa DUS zobowiązani byli do przekazywania oskarżycielowi zawiadomień o popełnieniu przestępstwa/wkroczenia skarbowego w terminie 10 dni: - od uzyskania informacji o okolicznościach to uzasadniających⁷¹, - od powzięcia informacji o wydaniu ostatecznego/prawomocnego rozstrzygnięcia⁷², wraz z decyzjami ostatecznymi określającymi zobowiązania podatkowe, bądź prawomocnymi wyrokami wojewódzkich sądów administracyjnych/wskazaniem sygnatury akt prawomocnego wyroku WSA lub NSA. W czterech spośród ośmiu badanych przypadków opóźnienia w przekazaniu oskarżycielowi przedmiotowych zawiadomień wyniosły więc od 47 do 97 dni (nie skutkowało to przedawnieniem karalności czynu zabronionego). Według wyjaśnień Marianny Wojtowicz - Naczelnika DUS przekroczenie 10-dniowego terminu do przekazania zawiadomienia w opisanych wyżej przypadkach wynikało z: dużego obciążenia ilością spraw przypadających na pracownika komórki orzecznictwa spowodowane niedoborami kadrowymi oraz zakończeniem postępowań podatkowych w okresie urlopowym (maj-wrzesień), co powodowało konieczność prowadzenia podwójnej liczby postępowań podatkowych przez osobę zastępującą pracownika nieobecnego. Według Naczelnika DUS ten problem został już zauważony i od dnia 8 stycznia 2014 r.⁷³ zmieniono zasady przekazywania zawiadomień o popełnieniu

⁶⁶ Ilość kontroli VAT (zwroty): w 2012 roku 239 (kwota uszczupień 23 229,0 tys. zł, w 2013 r. - 159 (kwota uszczupień 26 448,0 tys. zł), w pierwszej połowie 2014 roku 75 (kwota uszczupień 6 844,0 tys. zł).

⁶⁷ Kontroli SCAC przeprowadzono w DUS: w 2012 roku 33, w 2013 roku 54 oraz w pierwszej połowie 2014 roku -31.

⁶⁸ W latach 2011 i 2012 skontaktowano się ze szkoleniowcem zewnętrznym oraz przeprowadzono rozmowy z innymi wyspecjalizowanymi urzędami skarbowymi, lecz nie znaleziono firmy specjalizującej się w szkoleniach w zakresie prawidłowości rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych w bankach i innych jednostkach sektora usług finansowych, ponadto zgłoszono potrzeby szkoleniowe w tym zakresie do DSC KPRM w Rocznym Planie Szkoleń Urzędu na 2012 r. Szkolenie nt. *Kontrola rozliczeń podatku dochodowego w bankach i innych jednostkach sektora usług finansowych z uwzględnieniem powiązań kapitałowych z bankami* zostało również zgłoszone przez DUS do Centrum Edukacji Zawodowej Resorstu Finansów do Planu szkoleń pracowników administracji skarbowej na 2013, 2014 i 2015 r.

⁶⁹ W jednym z poddanych badaniu przypadków nie przeprowadzono kontroli prze wydaniem decyzji określającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych.

⁷⁰ Z pozostałych trzech przypadków: w dwóch zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa bądź wykroczenia przekazano przed uprawomocnieniem się decyzji określającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych a w trzecim w ciągu jednego dnia od uprawomocnienia się takiej decyzji.

⁷¹ Do dnia 10 grudnia 2012 r.

⁷² Od dnia 11 grudnia 2012 r.

⁷³ Wejście w życie Instrukcji I-005/2/U *Zasady obiegu dokumentów dotyczących przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych w Dolnośląskim Urzędzie Skarbowym we Wrocławiu*.

przestępstwa/wykroczenia karnego skarbowego. W poprzedniej regulacji wewnętrznej oczekiwano z przekazaniem oskarżycielowi zawiadomienia do uprawomocnienia się decyzji (powzięcia o tym wiedzy), wg zasad obowiązujących od początku 2014 r. zawiadomienia powinny być kierowane bezpośrednio (termin 10 dni) po dokonaniu przypisu decyzji (po uzyskaniu zwrotnego potwierdzenia odbioru). (Dowód: akta kontroli str. 161-233, 379-386)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że według zatwierdzonych w Ministerstwie Finansów *Zadań dla Dyrektorów Izby Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. oraz wytycznych do ich realizacji* (sygnatura AP2/0120/5/JTS/11/12/13314⁷⁴), urzędy skarbowe winny: *bezzwłocznie przekazywać do komórek organizacyjnych urzędów skarbowych zajmujących się sprawami karnymi skarbowymi zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego*. Regulacja wewnętrzna obowiązująca w latach 2011-2013 (wprowadzone zarządzeniami Naczelnika DUS instrukcje postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w DUS), uzależniająca zawiadomienie oskarżyciela od wydania ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (w wyniku trwającego w DUS średnio około półtora roku postępowania podatkowego⁷⁵), uniemożliwiała niezwłoczność zawiadamiania w przypadku podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia. W tej sprawie przyjęto wyjaśnienia Marianny Wojtowicz - Naczelnika DUS, która podała, że postępowanie w sprawie karnej skarbowej powinno być tak ukształtowane, aby sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty do odpowiedzialności karnej a osoba niewinna nie poniosła takiej odpowiedzialności. Podstawą wszelkich rozstrzygnięć powinny być, zatem prawdziwe ustalenia faktyczne na podstawie szeregu przeprowadzonych dowodów w celu ustalenia czy popełniony został czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo.

(Dowód: akta kontroli str. 161-233, 379-386, 1000-1100)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność DUS w zakresie dotyczącym prowadzenia postępowań karnych skarbowych.

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 o NIK*, wnosi o rozważenie wprowadzenia mechanizmów zapewniających objęcie kontrolami podatkowymi w zakresie CIT podmiotów wykazujących największe przychody, w szczególności w sytuacji wystąpienia przesłanek wynikających z treści wytycznych Ministra Finansów.

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

⁷⁴ Załącznik nr 1 *Pozostałe zadania i wytyczne do ich realizacji* – Rozdział VI *Zadania i wytyczne z zakresu spraw karnych skarbowych*.

⁷⁵ Stwierdzono na podstawie próby dziesięciu postępowań podatkowych wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, w wyniku których przypisano na podstawie decyzji wymiarowych największe kwoty zobowiązań podatkowych.

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

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 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 8 grudnia 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu

Kontrolerzy:
Ryszard Puchała
Główny specjalista k.p.

Dyrektor

.z up. Ziemowit Florkowski
Wicedyrektor

Małgorzata Jakubiec-Dzieleńdziak
Specjalista k.p.