

# NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

---

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

KBF-4101-06-00/2010

Nr ewid. 46/2011/P10024/KBF

Informacja  
o wynikach kontroli  
prawidłowości postępowań  
kontrolnych i podatkowych  
prowadzonych przez organy podatkowe  
i organy kontroli skarbowej

Warszawa kwiecień 2011 r.

---

**Misja** *Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej*

---

**Wizja** *Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa*

---

Dyrektor Departamentu  
Budżetu i Finansów

Waldemar Długołęcki

---

Akceptuję:

Stanisław Jarosz

Wiceprezes

Najwyższej Izby Kontroli

---

Zatwierdzam:

Jacek Jezierski

Prezes

Najwyższej Izby Kontroli

dnia                      kwietnia 2011 r.

---

Najwyższa Izba Kontroli  
ul. Filtrowa 57  
02-056 Warszawa  
tel./fax: (22) 444-50-00  
[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

# Spis treści

<b>1. Wprowadzenie .....</b>	<b>4</b>
<b>2. Podsumowanie wyników kontroli.....</b>	<b>5</b>
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności .....	5
2.2. Synteza wyników kontroli .....	6
2.3. Uwagi końcowe i wnioski.....	12
<b>3. Ważniejsze wyniki kontroli .....</b>	<b>14</b>
3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych .....	14
3.2. Istotne ustalenia kontroli .....	19
<b>4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli .....</b>	<b>45</b>
4.1. Przygotowanie kontroli .....	45
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli .....	46
<b>5. Załączniki.....</b>	<b>48</b>

## 1. Wprowadzenie

Kontrola nr P/10/024 - Prawidłowość postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej została przeprowadzona z inicjatywy Najwyższej Izby Kontroli, zgodnie z Planem pracy NIK na rok 2010.

Celem kontroli była ocena prawidłowości i terminowości prowadzenia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej postępowań kontrolnych i podatkowych, a także ocena sprawowania nadzoru nad organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej przez Ministra Finansów. W kontroli zbadano:

- czy organy podatkowe i organy kontroli skarbowej prawidłowo planują i wykonują kontrole podatkowe i postępowania podatkowe,
- czy Minister Finansów prawidłowo i skutecznie sprawuje nadzór nad podległymi organami i jakie działania prowadzi dla zwiększania jakości i efektywności tych postępowań, czy prowadzi analizy terminowości i prawidłowości kontroli i postępowań podatkowych prowadzonych przez podległe organy oraz w jaki sposób je wykorzystuje,
- czy w kontrolowanym zakresie osiągnięte zostały cele założone w opracowywanych corocznie „Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytycznych do ich realizacji”, planach dyscypliny podatkowej, „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej”<sup>1</sup>,
- czy są realizowane wnioski NIK z poprzednich kontroli.

Kontrola została przeprowadzona w Ministerstwie Finansów, 5 izbach skarbowych, 5 urzędach kontroli skarbowej i 11 urzędach skarbowych. Badaniami objęto lata 2008–2009 oraz I półrocze 2010 r. Czynności kontrolne prowadzono od 4 sierpnia do 22 grudnia 2010 r. Wykaz skontrolowanych jednostek przedstawiono w załączniku nr 1 do niniejszej informacji.

---

<sup>1</sup> *Zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytycznych do ich realizacji*, Ministerstwo Finansów, Departament Administracji Podatkowej, marzec 2008 r., marzec 2009 r., marzec 2010 r., *Zadania urzędów kontroli skarbowej*, Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, grudzień 2007 r., grudzień 2008 r. i grudzień 2009 r.

## 2. Podsumowanie wyników kontroli

### 2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>2</sup>, prowadzenie postępowań kontrolnych i podatkowych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

W porównaniu z wynikami kontroli NIK z 2003 r.<sup>3</sup> nastąpiła poprawa sprawności prowadzenia postępowań kontrolnych. Stosowane były prawidłowe zasady doboru podmiotów do kontroli. NIK nie stwierdziła, żeby ten sam przedsiębiorca był kontrolowany wielokrotnie w krótkim okresie bez uzasadnionej przyczyny. Kontrolą obejmowano rozliczenia podatników nieprzekraczające trzech lat wstecz. Umożliwiało to wydanie i doręczenie decyzji, a także podjęcie egzekucji zaległości przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania. Wskaźniki stosowane przez Ministerstwo Finansów do oceny skuteczności pracy podległego aparatu skarbowego uwzględniały rzeczywiste kwoty wymierzonych podatków. Minister Finansów prawidłowo wyznaczał cele i kierunki kontroli podatkowej oraz trafnie wskazywał obszary o podwyższonym ryzyku występowania nieprawidłowości. Zarówno urzędy skarbowe, jak i urzędy kontroli skarbowej kontrolowały głównie podmioty funkcjonujące w obszarach podwyższonego ryzyka wystąpienia nadużyć podatkowych. W kontrolach stwierdzano rosnące rozmiary uszczupień podatkowych. Należne podatki wynikające z wydanych decyzji i złożonych przez podatników korekt w PIT, CIT i VAT, wyniosły w całym kraju 5.615,2 mln zł. Pozytywne skutki przynosi uprawnienie do korygowania deklaracji podatkowych<sup>4</sup> po przeprowadzonej kontroli przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

W ocenie NIK, w okresie objętym kontrolą, nie osiągnięto jednak zamierzonych celów w postaci poprawy dyscypliny podatkowej. Tylko w nielicznych obszarach ryzyka

---

<sup>2</sup> W kontroli zastosowano czterostopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzenia uchybień, pozytywna mimo stwierdzenia nieprawidłowości, negatywna.

<sup>3</sup> *Informacja o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych*, 125/2004/P03025/KBF, Warszawa, kwiecień 2004 r.

<sup>4</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej, przez deklaracje rozumie się również zeznania podatkowe, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

**odnotowano mniej nieprawidłowości. Znaczna część stwierdzonych nieprawidłowości nie została też, w okresie objętym kontrolą, wyegzekwowana.**

**Kontrola NIK wykazała występowanie istotnych nieprawidłowości w prowadzonych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej postępowaniach. Znaczna część postępowań kontrolnych i podatkowych obarczona była wadami, co skutkowało uchylaniem wydanych decyzji wymiarowych w postępowaniach odwoławczych w drugiej instancji oraz w postępowaniach sądowych. Tylko część wymierzanych decyzjami podatków odzyskiwano w tych samych latach, w których wydano decyzję. Czynności nadzorcze i kontrolne Ministra Finansów nie zapewniły rzetelnego wykonywania postępowań kontrolnych i podatkowych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej.**

## **2.2. Synteza wyników kontroli**

1. Poprawiła się trafność doboru podmiotów do kontroli podatkowych, mierzona relacją kontroli, w których ujawniono nieprawidłowości do ogólnej liczby kontroli. W 2008 r. w 55,0% kontroli podatkowych urzędy skarbowe stwierdziły nieprawidłowości, w 2009 r. w 55,9%, a w I półroczu 2010 r. w 59,6%. W 2010 r. w 62,4% kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (wzrost o 6,5 punktu procentowego w porównaniu do 2009 r.)<sup>5</sup>.

Pomimo zmniejszenia się liczby kontroli zwiększał się udział kontroli tzw. właściwych<sup>6</sup>, zwiększyła się również liczba skontrolowanych okresów rozliczeniowych, co pozwalało ujawnić ewentualne nieprawidłowości i ustalić kwoty uszczupień podatkowych. Należne podatki ustalone w decyzjach pokontrolnych wszystkich naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (4.482,1 mln zł) oraz w skorygowanych deklaracjach w podatkach VAT, CIT i PIT (1.133,1 mln zł) wyniosły w kontrolowanym okresie 5.615,2 mln zł. Kwota wymierzonego podatku w wyniku kontroli w 2009 r. była wyższa o 38,9% niż w 2008 r. W 2010 r. była wyższa o 11,8% niż w 2009 r. (str. 20).

---

<sup>5</sup> Dane za cały 2010 r.: Kontrola wykonania budżetu państwa za 2010 r. w Ministerstwie Finansów.

<sup>6</sup> Kontrole dzielą się na właściwe i doraźne. Kontrola właściwa to kontrola obejmująca pełny okres rozliczeniowy określony w ustawach podatkowych (np. w podatkach dochodowych – miesiąc lub rok podatkowy, w podatku od towarów i usług – miesiąc lub kwartał) oraz kontrola wybranych zagadnień. Kontrole doraźne to kontrole obejmujące niepełny okres rozliczeniowy oraz wybrane zagadnienia w danym zobowiązaniu podatkowym.

2. W ocenie NIK, pozytywne skutki przynosi uprawnienie do korygowania deklaracji podatkowych po przeprowadzonej kontroli przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

W wyniku kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe podatnicy złożyli w 2008 r., w zakresie PIT, CIT i VAT, korekty deklaracji podatkowych na kwotę 57,9 mln zł, w 2009 r. na kwotę 481,0 mln zł, a w I półroczu 2010 r. na kwotę 279,0 mln zł. W 2010 r. skorygowano deklaracje na kwotę 430,5 mln zł.

W wyniku kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej podatnicy złożyli w 2008 r., w zakresie PIT, CIT i VAT, korekty deklaracji podatkowych na kwotę 144,0 mln zł, w 2009 r. na kwotę 108,1 mln zł, a w I półroczu 2010 r. na kwotę 63,1 mln zł. W 2010 r. była to kwota 142,1 mln zł (str. 20).

3. Z decyzji pokontrolnych wydanych w 2008 r. przez naczelników urzędów skarbowych na kwotę 657,8 mln zł do końca 2008 r. nie wyegzekwowano 367,9 mln zł, tj. 57,3% wymierzonych podatków. Na koniec 2009 r. z decyzji wydanych w tym roku nie wpłynęło na rachunki urzędów skarbowych 429,0 mln zł wymierzonych podatków (69,4%). Na koniec czerwca 2010 r. nie wpłynęło do budżetu 179,9 mln zł, tj. 73,9% kwot z decyzji naczelników urzędów skarbowych wydanych w I półroczu 2010 r. Na koniec 2010 r. kwoty niewyegzekwowane wynosiły 547,8 mln zł (73,8%).

Jeszcze trudniej było odzyskać podatki wymierzone decyzjami dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Na koniec 2008 r. 843,0 mln zł, tj. 88,8% kwot z decyzji wydanych w 2008 r. nie trafiło do budżetu. Na koniec 2009 r. nie zostało wyegzekwowanych 1.193,5 mln zł z decyzji wydanych w 2009 r. (91,3%). Na koniec czerwca 2010 r. nie zostało wyegzekwowanych 616,6 mln zł z decyzji wydanych w I półroczu 2010 r. (87,3%)<sup>7</sup>. Na koniec 2010 r. kwoty niewyegzekwowane wynosiły 1.356,7 mln zł (90,6%).

Kwoty te ulegać będą zwiększeniu w miarę prowadzonych postępowań egzekucyjnych<sup>8</sup>. Wymaga to jednak intensywnych działań egzekucyjnych, gdyż z upływem czasu zaległości takie są coraz trudniejsze do odzyskania (str. 22).

---

<sup>7</sup> Dane według informacji z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej załącznik nr 5 *Informacja – liczba kontroli – liczba decyzji pokontrolnych – kwoty zaległości* – na koniec 2008 r., 2009 r. i I półroczu 2010 r. Dotyczy decyzji pokontrolnych zaksięgowanych w okresie sprawozdawczym (kontrole mogą być zakończone przed tym okresem, np. kontrola zakończona w grudniu, decyzja zaksięgowana w styczniu).

<sup>8</sup> Egzekucja zobowiązań podatkowych nie była przedmiotem niniejszej kontroli.

4. Kwoty uszczuplonych<sup>9</sup> podatków wymierzone w decyzjach pokontrolnych wszystkich naczelników urzędów skarbowych i wynikające z deklaracji skorygowanych przez podatników wyniosły w okresie objętym kontrolą 2.336,9 mln zł. W 2009 r. wyniosły 1.099,0 mln zł i były większe w porównaniu do 2008 r. o 53,6%. Znaczny wzrost kwoty uszczupleń wynikał z kontroli dużych podmiotów gospodarczych, przeprowadzonych przez 20 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych, które ujawniły 34-45% uszczupleń stwierdzonych przez wszystkie urzędy skarbowe. W 2010 r. uszczuplenia podatkowe wyniosły 1.172,4 mln zł i były większe w porównaniu do 2009 r. o 6,6% (str. 21).

W kontrolowanych urzędach skarbowych, kryteria planowania podmiotów do kontroli były na ogół zgodne z wytycznymi Ministra Finansów. Potwierdza to rosnący wskaźnik kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (w 9 z 11 kontrolowanych urzędów), w tym w obszarach ryzyka wskazanych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej, a także kwoty stwierdzonych nieprawidłowości. Stwierdzono jednak pomijanie w kontroli niektórych obszarów ryzyka, co było działaniem nierzetelnym.

Wyniki kontroli potwierdzają potrzebę wyodrębnienia w strukturze organizacyjnej urzędów skarbowych komórki zajmującej się analizą informacji dla potrzeb kontroli podatkowej oraz typowaniem podmiotów do kontroli. Minister Finansów dostrzegając ten problem polecił wprowadzenie takich zmian od 2011 r. zarządzeniem nr 39 z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów skarbowych i izb skarbowych oraz nadania im statutów (str. 27).

5. Kwoty uszczuplonych podatków wymierzone w decyzjach pokontrolnych wszystkich dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i wynikające z deklaracji skorygowanych przez podatników wyniosły 3.278,3 mln zł. W 2009 r. wyniosły 1.415,2 mln zł i były większe w porównaniu do 2008 r. o 29,4%. W 2010 r. wyniosły 1.639,2 mln zł i były większe w porównaniu do 2009 r. o 15,8%. Urzędy kontroli skarbowej zostały zobowiązane do kontroli podmiotów o podwyższonym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości i uzyskiwania efektów finansowych. Zwiększano zakres czynności analitycznych i stosowanie narzędzi informatycznych w typowaniu podmiotów do kontroli. W urzędach kontroli skarbowej planowaniem kontroli zajmowały się

---

<sup>9</sup> Za kwotę uszczupleń uważa się kwotę należności głównej w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zadeklarowanej lub wpłaconej należności podatkowej, a kwotą tej należności ustaloną w wyniku kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających.



wyspecjalizowane komórki – wydziały i referaty Analiz i Planowania Kontroli (str. 21, str. 29).

6. Nie poprawiła się jakość rozstrzygnięć dokonywanych przez organy pierwszej i drugiej instancji. Znaczną część decyzji przygotowano z naruszeniem przepisów prawa lub zasad rzetelnego postępowania. Dbałość o wysoką jakość dokonywanych rozstrzygnięć była jednym z zadań służących realizacji celów polityki finansowej państwa<sup>10</sup>. Poprawiła się natomiast terminowość rozpatrywania odwołań przez dyrektorów izb skarbowych (str. 36, str. 37, str. 41).

6.1. W urzędach skarbowych zasadniczą nieprawidłowością były wadliwe decyzje, o czym świadczy wysoki odsetek uchylonych decyzji. Z punktu widzenia jakości postępowań kontrolnych i podatkowych, przedsięwzięcia nadzorcze i kontrolne izb skarbowych nie przyniosły znaczącej poprawy. W 11 skontrolowanych urzędach skarbowych (w zakresie PIT, CIT i VAT) dyrektorzy izb skarbowych w postępowaniach odwoławczych uchylili 58,6% decyzji naczelników urzędów skarbowych od których podatnicy wnieśli odwołania (wartościowo 53,6%). Głównymi przyczynami<sup>11</sup> uchylania decyzji było naruszanie prawa procesowego, polegające na niepełnym lub niewłaściwym udokumentowaniu stanu faktycznego. Sprawy kierowano do ponownego rozpatrzenia w celu uzupełnienia materiału dowodowego, gdyż znaczną część postępowania należało przeprowadzić ponownie. W ogólnej liczbie uchylonych decyzji decyzje uchylone z tego powodu stanowiły 82,5%. Zdaniem NIK, na jakość decyzji wpływ miała także złożoność i niestabilność prawa podatkowego (str. 24).

6.2. W 2008 r. dyrektorzy izb skarbowych wydali w trybie odwoławczym 4.837 decyzji w zakresie PIT, CIT i VAT na kwotę 716,9 mln zł, utrzymując w mocy decyzje dyrektorów urzędów kontroli skarbowej na kwotę 526,1 mln zł. W 2009 r. utrzymano w mocy decyzje na kwotę 805,9 mln zł. W I połowie 2010 r. izby skarbowe w wyniku rozpatrzenia 3.160 odwołań na kwotę 729,7 mln zł utrzymały w mocy decyzje urzędów kontroli skarbowej na kwotę 606,6 mln zł.

W 2008 r. decyzje uchylone dotyczyły 26,6% kwoty ustaleń objętych odwołaniami.

W 2009 r. relacja ta wynosiła 12,3%, a w I półroczu 2010 r. 16,9%.

---

<sup>10</sup> Zadanie to zamieszczono w dokumencie *Zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytyczne do ich realizacji w 2008 r., w 2009 r. i w 2010 r.*, Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów.

<sup>11</sup> Ustalono na podstawie uzasadnień decyzji dyrektorów izb skarbowych.

Najczęstszym powodem uchylania decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej było niepełne lub nieprawidłowe dokumentowanie stanu faktycznego. W 5 skontrolowanych urzędach kontroli skarbowej decyzje uchylone z powyższych powodów stanowiły od 49,0% wszystkich uchylonych decyzji w UKS w Łodzi do 80,8% w Zielonej Górze (kwotowo 89,9%) (str. 37).

- 6.3. Wojewódzkie sądy administracyjne uchyliły w 2008 r. 21,0% rozpatrzonych decyzji wydanych w drugiej instancji przez dyrektorów izb skarbowych. W 2009 r. wskaźnik decyzji uchylonych przez WSA wzrósł do 26,4%. Liczba decyzji dyrektorów izb skarbowych uchylonych przez WSA zwiększyła się o 12,5%, a kwota w uchylonych decyzjach przez WSA wyniosła w 2009 r. 1.453,9 mln zł i była sześciokrotnie wyższa niż w 2008 r. (241,1 mln zł) (str. 41).

Przyczyną uchylania przez WSA decyzji dyrektorów izb skarbowych były przede wszystkim błędy proceduralne. Zarzuty sądów administracyjnych dotyczyły głównie niedostatecznego wyjaśnienia i udokumentowania stanu faktycznego, naruszenia obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, błędnej oceny zebranego materiału dowodowego i naruszeń prawa materialnego, co świadczy o braku rzetelności postępowania. Przyczyny uchylania decyzji dyrektorów izb skarbowych tkwiły także w odmiennym interpretowaniu przez sądy administracyjne przepisów prawa materialnego i procesowego. Zarówno w 2008 r., jak i w 2009 r. NSA rozstrzygnął około 76% skarg kasacyjnych na korzyść dyrektorów izb skarbowych (str. 41).

7. Urzędy skarbowe objęte kontrolą NIK przeprowadzały kontrole podatkowe z uwzględnieniem limitów czasu trwania kontroli określonych w art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Od 7 marca 2009 r. czas trwania kontroli nie może przekraczać odpowiednio 12, 18, 24 i 48 dni roboczych, w zależności od kategorii przedsiębiorcy. Poprzednio czas trwania kontroli nie mógł przekraczać 4 i 8 tygodni. Tylko w dwóch urzędach stwierdzono jednostkowe przypadki przekroczenia czasu trwania kontroli, stanowiące nieznaczny odsetek wszystkich przeprowadzonych kontroli.

Także w 5 skontrolowanych urzędach kontroli skarbowej, po wejściu w życie z dniem 7 marca 2009 r. znowelizowanych przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, czas trwania kontroli podatkowych nie przekraczał limitów, o których mowa w art. 83 tej ustawy. Badanie najdłużej trwających postępowań wykazało, że po

7 marca 2009 r. postępowania kontrolne kończone były wcześniej niż przed nowelizacją, jednak wiele postępowań kontrolnych rozpoczętych w latach 2008-2009 nie zostało zakończonych do końca kontroli NIK. Ministerstwo Finansów nie prowadziło analiz wpływu skrócenia czasu kontroli na jakość kontroli i postępowań podatkowych (str. 30, str. 32 str. 33).

8. W 6 z 11 kontrolowanych urzędów skarbowych, w których zbadano po 30 postępowań, występowały przypadki, że protokoły kontroli podatkowych nie spełniały wymogów formalnych, zawierały błędy lub braki, świadczące o nieznajomości przepisów lub braku staranności, co było działaniem nierzetelnym. Ponadto w 6 urzędach stwierdzono, że po przeprowadzonej kontroli niektóre postępowania podatkowe nie były wszczynane w obowiązujących terminach z przyczyn zawinionych przez pracowników urzędów. Ta opieszałość spowodowała brak możliwości naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w łącznej kwocie ponad 102 tys. zł.

W ocenie NIK, głównymi przyczynami błędów w postępowaniach były niewystarczające kwalifikacje pracowników urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej, nierzetelne wykonywanie obowiązków, brak nadzoru ze strony przełożonych, nieprecyzyjne przepisy prawa procesowego i materialnego (str. 35).

9. Stwierdzone rozmiary nieprawidłowości w kontrolach podatkowych i skarbowych nie wskazują na poprawę dyscypliny podatkowej. Podkreślić należy, że Ministerstwo Finansów nie szacowało rozmiarów luki podatkowej<sup>12</sup> (str. 25).

Właściwe departamenty Ministerstwa Finansów przeprowadzały kwartalne rozliczenia realizacji zadań podległych organów. Mierniki oceny pracy urzędów kontroli skarbowej skoncentrowane były na efektach finansowych kontroli. Mierniki oceny dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych oraz metodologia ich obliczania ulegały corocznie zmianom, stąd są nieporównywalne z miernikami z lat ubiegłych. NIK pozytywnie ocenia, że od 2009 r. do oceny naczelników urzędów skarbowych wykorzystywane są mierniki dotyczące szybkości wszczynania postępowań podatkowych i czasu trwania postępowań podatkowych (str. 43).

---

<sup>12</sup> Luka podatkowa to niedeklarowane i niewpłacone podatki. W dokumencie pn. *Strategia Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym*, opracowanym przez Departament Organizacji Skarbowości Ministerstwa Finansów w 2003 r., założono poprawę dyscypliny podatkowej oraz że Ministerstwo Finansów powinno dysponować pełną oceną, w krótko i długofalowej perspektywie, jakie skutki na lukę podatkową wywarł plan dyscypliny podatkowej.

Ministerstwo Finansów analizowało dane z zakresu liczby i efektów przeprowadzonych kontroli. Nadal aktualny pozostaje wniosek dotyczący metodologii monitorowania poprawności decyzji wydanych przez organy podatkowe<sup>13</sup>. Sprawozdawczość ulegała w ostatnich latach istotnym zmianom, a zakres informacji i sposób ich prezentacji uniemożliwia ich porównywalność, w tym ustalenia jaka część decyzji pokontrolnych naczelników urzędów skarbowych (ilościowo i wartościowo) była przedmiotem odwołania i jaka część tych decyzji została uchylona. Również w informacji o skargach do Naczelnego Sądu Administracyjnego sposób prezentowania kwot powinien umożliwiać ich porównywalność z kwotami objętymi decyzjami organów pierwszej instancji<sup>14</sup> (str. 24, str. 42).

### **2.3. Uwagi końcowe i wnioski**

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli zmiany prawa podatkowego powinny być poprzedzane szczegółowymi analizami dotychczasowych rozwiązań, w tym ocenami osiągnięcia zamierzonych celów. Należy dążyć do ograniczania częstotliwości zmian. W okresie objętym kontrolą 15 razy zmieniono ustawę Ordynacja podatkowa, 25 razy ustawę o PIT, 13 razy ustawę o CIT, 10 razy ustawę o VAT. Liczne zmiany przepisów, wyłączenia i odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów zawartych w innych ustawach powodują, że stają się one nieczytelne i zwiększają ryzyko popełnienia błędów przez podatników. Sprawiają także trudności organom podatkowym i skarbowym, a także sądom administracyjnym. Pozostaje aktualny wniosek o stabilizację przepisów podatkowych, o co wносиła NIK po poprzednich kontrolach<sup>15</sup>.

W celu poprawy jakości prowadzonych postępowań i wydawanych decyzji pokontrolnych niezbędne jest sprawowanie skutecznego nadzoru i kontroli przez Ministra Finansów nad rzetelnym wykonywaniem zadań przez izby i urzędy skarbowe oraz przez urzędy kontroli

---

<sup>13</sup> Sformułowany w wystąpieniu pokontrolnym po kontroli prawidłowości poboru podatku dochodowego od osób prawnych. Wyniki tej kontroli przedstawione zostały w *Informacji o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób prawnych*, Nr ewid. 66/2009/P08024/KBF, Warszawa, maj 2009 r.

<sup>14</sup> Jw.

<sup>15</sup> Po kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych w 2003 r. oraz po kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych w 2009 r. Wyniki tych kontroli zostały przedstawione w *Informacji o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych*, Nr ewid. 125/2004/P03025/KBF, Warszawa, kwiecień 2004 r. oraz w *Informacji o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych*, Nr ewid.18/2010/P09024/KBF, Warszawa, kwiecień 2010 r.

skarbowej. Zasadne jest również wypracowanie metodologii badania skuteczności kontroli podatkowych.

Pomimo zapowiedzi Ministra Finansów zintensyfikowania w 2011 r. szkoleń resortowych, z uwagi na rodzaj i zakres stwierdzonych nieprawidłowości, NIK podtrzymuje wniosek o systematyczne prowadzenie szkoleń z zakresu kontroli podatkowych i postępowań podatkowych.

### **3. Ważniejsze wyniki kontroli**

#### **3.1. Charakterystyka stanu prawnego oraz uwarunkowań ekonomicznych i organizacyjnych**

Na podstawie art. 5 ust. 6 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych<sup>16</sup>, do zadań naczelników urzędów skarbowych jako organów podatkowych należy ustalanie i pobór podatków, rejestrowanie podatników i przyjmowanie deklaracji podatkowych, kontrola i egzekucja zobowiązań podatkowych. Siedziby i zasięg terytorialny działania naczelników urzędów skarbowych określa załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r.<sup>17</sup>. Kontrolą podatkową oraz wydawaniem decyzji wymiarowych zajmowało się w okresie objętym kontrolą 401 urzędów skarbowych (obecnie 400)<sup>18</sup>.

Celem kontroli skarbowej, wykonywanej przez urzędy kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych oraz inne cele określone w art. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>19</sup> (uks). Zakres kontroli został wskazany w art. 2 ustawy. W ramach kontroli skarbowej może być prowadzona kontrola podatkowa, której cele określa art. 281 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>20</sup> (O.p.). Art. 31 uks stanowi generalną klauzulę odsyłającą do przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej w każdym przypadku, gdy określone kwestie nie są uregulowane w ustawie o kontroli skarbowej.

W odniesieniu do kontroli podatkowej u przedsiębiorców stosuje się uregulowania zawarte w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>21</sup> (usdg).

Kontrola skarbowa była prowadzona przez 16 urzędów kontroli skarbowej (UKS). Organem kontroli skarbowej jest dyrektor UKS, podległy Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej (GIKS), jako organowi wyższego stopnia. Funkcję GIKS pełni

---

<sup>16</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

<sup>17</sup> W sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U Nr 209,poz. 2027 ze zm.).

<sup>18</sup> W tym 20 urzędów skarbowych zajmuje się obsługą niektórych kategorii podatników określonych w art. 5 ust. 9b u.u.i.s. Z dniem 1 stycznia 2011 r. zlikwidowany został US Poznań-Śródmieście.

<sup>19</sup> Dz.U. z 2011 r. Nr 141, poz. 214.

<sup>20</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

<sup>21</sup> Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447ze zm.

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów. Naczelnym organem kontroli skarbowej jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. W zakresie zobowiązań podatkowych podział kompetencji kontrolnych między urzędami skarbowymi a urzędami kontroli skarbowej jest dokonywany w Porozumieniach o współpracy pomiędzy dyrektorem izby skarbowej i dyrektorem UKS.

Organem odwoławczym od decyzji naczelnika urzędu skarbowego i dyrektora urzędu kontroli skarbowej jest dyrektor właściwej terytorialnie izby skarbowej (art. 13 § 1 pkt. 2 lit. a O.p. i art. 26 ust. 1 uks). W okresie objętym kontrolą funkcjonowało 16 izb skarbowych, w tym 12 posiadających ośrodki zamiejscowe. Obecnie, na podstawie zarządzenia nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów<sup>22</sup>, w strukturze izb skarbowych nie funkcjonują ośrodki zamiejscowe.

Ogólny nadzór w sprawach podatkowych sprawuje Minister Finansów (art. 14 O.p.). Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego (art. 14a O.p.) oraz wydaje w indywidualnych sprawach podatników interpretacje przepisów prawa (art. 14b O.p.). W okresie objętym kontrolą w imieniu Ministra Finansów wydawaniem interpretacji w indywidualnych sprawach podatników zajmowały się Biura Krajowej Informacji Podatkowej przy Izbach Skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie. Na podstawie zarządzenia Ministra Finansów nr 39, wydawaniem interpretacji będzie się zajmowało jeszcze jedno Biuro KIP przy Izbie Skarbowej w Łodzi (brak jest rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie upoważnienia Dyrektora IS w Łodzi do wydawania interpretacji).

Dla prowadzenia kontroli podatkowej i realizacji zobowiązań podatkowych w kontrolowanym okresie istotne znaczenie miały poniżej przedstawione zmiany prawne.

- Z dniem 1 stycznia 2009 r.:
  - wprowadzono obowiązek zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (art. 282b O.p.). Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu

---

<sup>22</sup> Dz.Urz. MF z 2010 r. Nr 10, poz. 45.

- podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej (art. 291 b),
- uchylono art. 54 § 1 pkt 6 O.p., zgodnie z którym nie naliczano odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli,
  - wszedł w życie art. 165b § 1 O.p., zgodnie z którym w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Do tego czasu obowiązywał termin trzymiesięczny,
  - uchylona została zasada natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji (art. 224). Do 1 stycznia 2009 r., z wyjątkami przewidzianymi w ustawie, wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymywało z mocy prawa jej wykonania (art. 224 § 1).
  - Z dniem 7 marca 2009 r. zmianie uległ czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorców. Obecnie nie może przekraczać odpowiednio 12, 18 i 24 dni roboczych w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców i 48 dni roboczych w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców (art. 83 ust. 1 usdg). Poprzednio nie mógł przekraczać 4 tygodni w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców i 8 tygodni w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców. Od 7 marca 2009 r. przepis o ograniczeniu czasu trwania kontroli podatkowej dotyczy również przedsiębiorców kontrolowanych przez urzędy kontroli skarbowej (na podstawie zmienionego art. 83 ust. 1 usdg). Nie można równocześnie podejmować i prowadzić więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, z wyjątkiem sytuacji opisanych w art. 82 ust. 1 pkt usdg.
  - *1/Postępowania podatkowe prowadzone przez organy podatkowe*  
Zasady prowadzenia postępowań podatkowych przez organy podatkowe określają przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 165 § 1 O.p. postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w drodze postanowienia. Zgodnie z art. 139 § 1 O.p. załatwienie sprawy wymagającej



przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Na podstawie art. 220 § 1 O.p. od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia. Od dnia 1 stycznia 2009 r. decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a O.p.). Dotyczy to sytuacji, gdy organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (art. 239b § 2 O.p.).

Sposób rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy określa art. 233 O.p. Organ odwoławczy może:

- utrzymać w mocy decyzję organu pierwszej instancji (art. 233 § 1 pkt 1),
- uchylić decyzję organu pierwszej instancji w całości lub w części (w tym zakresie organ odwoławczy orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję umarza postępowanie w sprawie – art. 233 § 1 pkt 2 lit a),
- uchylić decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazać sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości (art. 233 § 1 pkt 2 lit b),
- umorzyć postępowanie odwoławcze (art. 233 § 1 pkt 3),
- uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części (art. 233 § 2). Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

Obowiązuje zasada, że organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się (art. 234). Wyjątki od tej zasady dotyczą sytuacji, w której wydana decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Ponadto w przypadku, gdy w toku postępowania odwoławczego organ rozpatrujący odwołanie stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone lub określone w wysokości niższej albo kwota zwrotu podatku została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów prawa podatkowego lub, że określono stratę w wysokości wyższej od poniesionej, zwraca organowi pierwszej

instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji (art. 230 § 1).

Dla realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników w kontrolowanym okresie istotne znaczenie miało uchylenie art. 81b § 3 O.p., który pozbawiał podatników kontrolowanych przez urzędy skarbowe prawa do korekty deklaracji w podatku VAT po zakończeniu kontroli podatkowej, na podstawie ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>23</sup> (wejście w życie nastąpiło 1 grudnia 2009 r.).

### *1.1. Kontrola podatkowa*

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zasady prowadzenia kontroli podatkowej określają przepisy art. 281-292 O.p. Stosownie do art. 290 § 1, przebieg kontroli jest dokumentowany w protokole. Protokół z przeprowadzonej kontroli podatkowej stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, które jest co do zasady wszczynane w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości. Protokół kontroli winien zawierać w szczególności wskazanie kontrolowanego i osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli, a także miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, a także niezbędne pouczenia (art. 290 § 2).

Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 4). Jeśli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe (art. 291 § 1). Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania i zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym (art. 291 § 2).

### *2/ Prowadzenie postępowań kontrolnych przez organy kontroli skarbowej*

Zasady prowadzenia kontroli przez organy kontroli skarbowej określa ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>24</sup>, a w zakresie nieuregulowanym w ustawie

---

<sup>23</sup> Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.

<sup>24</sup> Dz.U. z 2011 r. Nr 141, poz. 214

o kontroli skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia. Datą wszczęcia postępowania kontrolnego jest dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania. Organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Z dniem 7 marca 2009 r. kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych oraz doręczeniu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. Przed wprowadzeniem tej zmiany kontrola podatkowa mogła być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej lub znaków identyfikacyjnych, jeżeli okoliczności faktyczne uzasadniały niezwłoczne podjęcie kontroli.

Zgodnie z art. 24 ustawy organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne decyzją, gdy ustalenia dotyczą: a) podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych, oraz podatku akcyzowego, b) opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych. Decyzję doręcza się kontrolowanemu oraz właściwemu organowi podatkowemu reprezentującemu Skarb Państwa, który staje się wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji. Organ podatkowy uprawniony jest do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 25 ust. 2). Od decyzji dyrektora UKS jako organu kontroli skarbowej służy odwołanie do właściwego dyrektora izby skarbowej albo do właściwego dyrektora izby celnej (art. 26 ust.1).

Na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. c postępowanie kontrolne kończy się decyzją, gdy w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

Postępowanie kontrolne w sprawach podatkowych kończy się wynikiem kontroli, gdy nieprawidłowości nie stwierdzono albo gdy kontrolowany złożył korygującą deklarację obejmującą w całości stwierdzone nieprawidłowości. Elementy, które powinien zawierać wynik kontroli określa art. 27 ustawy.

## **3.2. Istotne ustalenia kontroli**

### **Ukierunkowanie kontroli podatkowej i strategia kontroli podatkowej**

Minister Finansów prawidłowo ukierunkował postępowania kontrolne podległych organów na obszary, w których występowało największe ryzyko nieprawidłowości, dokonywania

nadużyć podatkowych, uchylania się podatników od wypełniania obowiązków podatkowych, a także monitorował trafność typowania do kontroli.

Cele, kierunki i zadania izb i urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa zostały prawidłowo określone w Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa na kolejne lata oraz w Krajowych Planach Dyscypliny Podatkowej, obejmujących obszary ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, przyjęte zgodnie ze Strategią Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym.

Główne cele kontroli skarbowej związane były z minimalizacją szarej strefy oraz zwalczaniem przestępstw skarbowych, stanowiących zagrożenie dla realizacji dochodów z tytułu podatków. Priorytetowe kierunki kontroli, opracowane przez Departament Kontroli Skarbowej ujęte zostały w Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2008, 2009 i 2010 rok, zatwierdzonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Od 2009 r. pod kierunkiem Departamentu Kontroli Skarbowej prowadzone są prace nad sporządzeniem mapy obszarów ryzyka wystąpienia potencjalnych nieprawidłowości, zawierającej listę branż, które uznane zostały na dany czas za zagrożone wystąpieniem nieprawidłowości.

W wyniku prowadzonych analiz i przy współpracy podległych organów dostosowywano obszary zainteresowania kontroli do występujących zagrożeń, poprzez tworzenie odrębnie na każdy rok aktualnego katalogu obszarów ryzyka i priorytetowych kierunków kontroli.

### **Skuteczność kontroli podatkowych i efekty finansowe kontroli**

W okresie objętym kontrolą poprawiła się skuteczność kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, mierzona relacją kontroli w których ujawniono nieprawidłowości do liczby kontroli ogółem oraz wartością wydanych decyzji i złożonych przez podatników korekt w PIT, CIT i VAT. Minister Finansów wyznaczył poprawę trafności typowania podmiotów do kontroli oraz wzrost efektywności kontroli jako jedno z zadań, służących realizacji głównych celów polityki finansowej państwa.

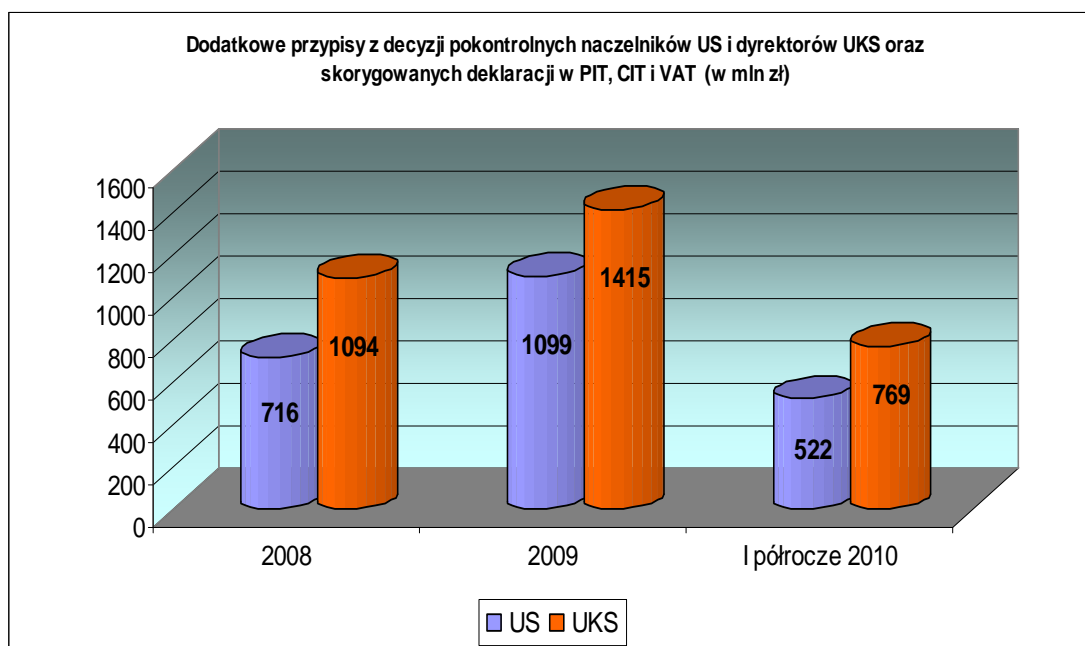
Należne podatki ustalone w decyzjach pokontrolnych<sup>25</sup> wszystkich naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (4.482,1 mln zł) oraz skorygowanych

---

<sup>25</sup> Dane według informacji z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej załącznik nr 5.

deklaracjach w podatkach VAT, CIT i PIT (1.133,1 mln zł) wyniosły w kontrolowanym okresie 5.615,2 mln zł. Kwota wymierzonych podatków w wyniku kontroli w 2009 r. wyniosła 2.514,2 mln zł i była większa o 38,9% w porównaniu do 2008 r. pomimo zmniejszenia się w badanym okresie liczby kontroli podatkowych. Powyższe wyniki osiągnięto bez zwiększania zatrudnienia w komórkach kontroli.

#### Zestawienie nr 1

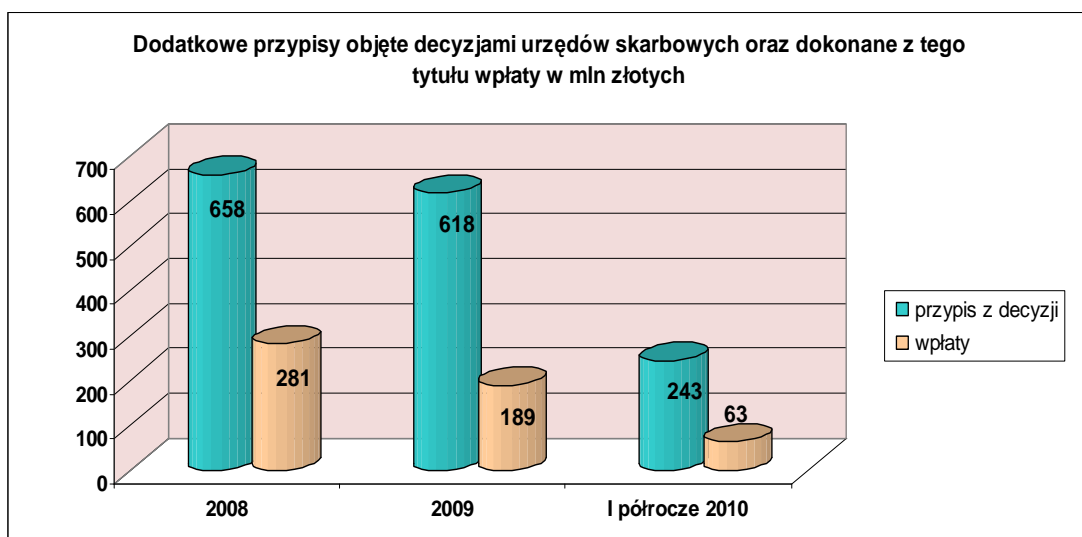


Kwoty uszczuplonych podatków wymierzone w decyzjach pokontrolnych wszystkich naczelników urzędów skarbowych i wynikające z deklaracji skorygowanych przez podatników wyniosły w okresie objętym kontrolą 2.336,9 mln zł. Z 715,7 mln zł w 2008 r. zwiększyły się do 1.099,0 mln zł w 2009 r. (wzrost o 53,6%). W I półroczu 2010 r. wyniosły 522,2 mln zł. W 2010 r. kwoty uszczuplonych podatków wyniosły 1.172,4 mln zł. Na tak znaczny wzrost wpłynęły kwoty uszczupień stwierdzone podczas kontroli prowadzonych przez 20 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych w dużych podmiotach gospodarczych, które ujawniły 34-45% uszczupień wszystkich urzędów skarbowych. Wskazuje to na potrzebę poprawy efektywności postępowań podatkowych i kontrolnych pozostałych 380 urzędów skarbowych.

Kwoty uszczuplonych podatków wymierzone w decyzjach pokontrolnych wszystkich dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i wynikające z deklaracji skorygowanych przez podatników wyniosły 3.278,3 mln zł. W 2009 r. wzrosły w porównaniu do 2008 r. o 29,4% – z 1.093,7 mln zł do 1.415,2 mln zł, w I półroczu 2010 r. wyniosły 769,4 mln zł. W 2010 r. kwoty uszczuplonych podatków wyniosły 1.639,2 mln zł.

Kluczową kwestią dla poprawy efektywności postępowań kontrolnych i podatkowych pozostaje odzyskiwanie należnych kwot określonych w decyzjach podatkowych. Z kwoty 4.482,1 mln zł wynikającej z decyzji pokontrolnych wpłynęło do budżetu państwa w poszczególnych latach 843,4 mln zł<sup>26</sup>, tj. 18,8%. Kwoty te ulegać będą zwiększeniu w miarę prowadzonych postępowań egzekucyjnych.

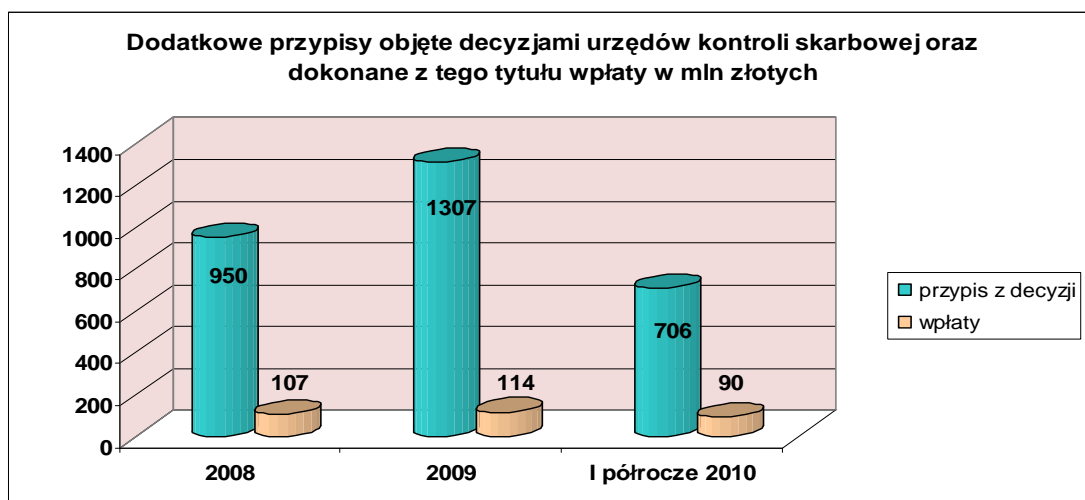
Zestawienie nr 2



W wyniku postępowań kontrolnych i podatkowych naczelnicy urzędów skarbowych w decyzjach w sprawie PIT, CIT i VAT wymierzili zobowiązania podatkowe w kwocie 657,8 mln zł w 2008 r., 618 mln zł w 2009 r. i 243,3 mln zł w I półroczu 2010 r. W 2010 r. wymierzono zobowiązania na kwotę 741,9 mln zł. Z powyższych kwot, na koniec 2008 r. wyegzekwowano 42,7% wymienionych zobowiązań (280,9 mln zł), na koniec 2009 r. 30,6% (189,1 mln zł), a na koniec I półrocza 2010 r. 26,1% (63,4 mln zł). Na koniec 2010 r. wyegzekwowano 194,1 mln zł (26,2%).

<sup>26</sup> Dane według informacji z zakresu działania Departamentu Administracji Podatkowej załącznik nr 5.

## Zestawienie nr 3



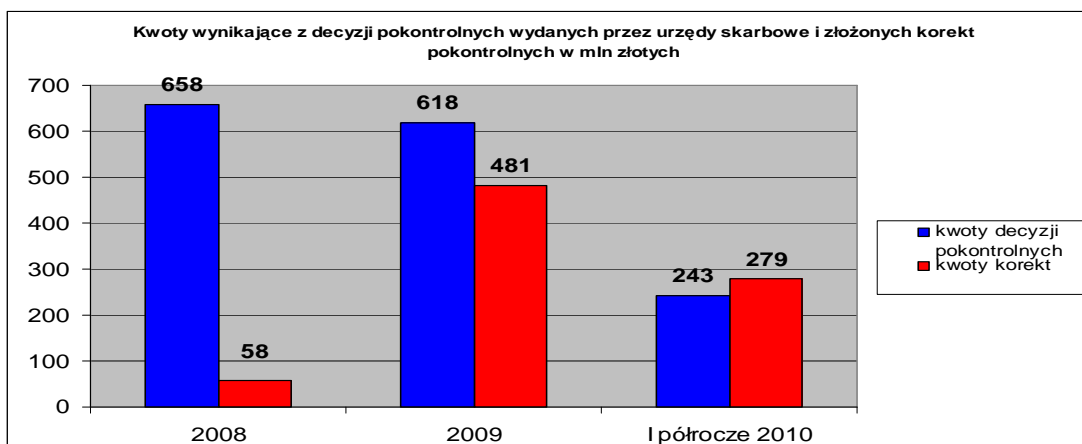
Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, w wydanych decyzjach wymierzili w PIT, CIT i VAT zobowiązania podatkowe w kwocie 949,7 mln zł w 2008 r., 1.307,1 mln zł w 2009 r. oraz 706,2 mln zł w I półroczu 2010 r. W 2010 r. wymierzili zobowiązania na kwotę 1.497,1 mln zł. Na koniec 2008 r. wyegzekwowano 11,2% kwot z decyzji wydanych w 2008 r. (106,7 mln zł), na koniec 2009 r. wyegzekwowano 8,7% kwot z decyzji wydanych w 2009 r. (113,6 mln zł), a na koniec I półrocza 2010 r. wyegzekwowano 12,7% kwot z decyzji wydanych w I półroczu 2010 r. (89,7 mln zł). Na koniec 2010 r. wyegzekwowano 140,4 mln zł (9,4%).

Niewykonane decyzje naczelników urzędów skarbowych w 2008 r. stanowiły 57,3%, w 2009 r. wzrosły do 69,4%, w I połowie 2010 r. wynosiły 73,9%, a dyrektorów urzędów kontroli skarbowej stanowiły odpowiednio 88,8%, 91,3% i 87,3%. W 2010 r. było to 73,8% (urzędy skarbowe) i 90,6% (urzędy kontroli skarbowej). Wyniki wcześniejszych kontroli dowodzą, że zaległości takie są trudne do odzyskania, co wydatnie zmniejsza ostateczne efekty kontroli.

Przyznanie podatnikom z dniem 1 grudnia 2008 r. prawa do korygowania deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej przeprowadzonej przez urząd skarbowy w zakresie podatku VAT, zdaniem NIK, przyczyniło się do uproszczenia rozliczeń zobowiązań podatkowych, zrównało również prawa podatników kontrolowanych przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej do złożenia skorygowanej deklaracji VAT. Liczba zeznań skorygowanych w wyniku kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w 2009 r. w VAT, CIT i PIT wzrosła trzykrotnie w porównaniu do 2008 r., a kwotowo ponad ośmiokrotnie – z 57,9 mln zł do 481,0 mln zł, w I półroczu 2010 r.

skorygowano zeznania na kwotę 279,0 mln zł. W 2010 r. skorygowano zeznania podatkowe na kwotę 430,5 mln zł.

Zestawienie nr 4



Departament Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów nie posiadał danych o wpłatach dokonanych w wyniku złożonej korekty, ponieważ nie są one wyodrębnione w systemach informatycznych urzędów skarbowych. Monitorowane są wszystkie wpływy z należności budżetowych.

W wyniku kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej podatnicy złożyli w 2008 r., w zakresie PIT, CIT i VAT, korekty deklaracji podatkowych na kwotę 144,0 mln zł, w 2009 r. na kwotę 108,1 mln zł, a w I półroczu 2010 r. na kwotę 63,1 mln zł. W 2010 r. podatnicy złożyli korekty na kwotę 142,1 mln zł. Kwoty skorygowanych deklaracji stanowiły 9,6% efektów kontroli prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej.

Zdaniem NIK, aktualny pozostaje wniosek NIK w sprawie kontroli wywiązywania się podatników z obowiązku wpłacania zaliczek na podatek CIT, sformułowany po kontroli poboru podatku dochodowego od osób prawnych<sup>27</sup>. Likwidacja obowiązku składania miesięcznych/kwartalnych deklaracji na podatek dochodowy wywołała skutek w postaci kredytowania przez podatników działalności gospodarczej poprzez niedokonywanie wpłat należnego podatku w ciągu roku. Wyniki kontroli wskazują, że problem narasta, gdyż efektywność kontroli w tym obszarze w 2008 r. wynosiła 77,4%, w 2009 r. 80,4%, w I połowie 2010 r. 85,2%, co świadczy o powiększaniu się skali nieprawidłowości i uchylaniu się podatników od płacenia należnych podatków. Dodatkowym zagrożeniem dla budżetu jest wykorzystywanie przez podatników tzw. „mechanizmu obniżonych odsetek

<sup>27</sup> W wystąpieniu pokontrolnym z dnia 12 grudnia 2008 r., pismo znak KBF-41017-1/08, P/08/024.



za zwłokę”<sup>28</sup> w związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2009 r. stawki odsetek w wysokości 75% stawki podstawowej, jeżeli podatnik sam zdecyduje się na ujawnienie zaległości i zapłaci w ciągu 7 dni podatek wraz z odsetkami (art. 56 § 1a O.p.). Obniżonej stawki nie stosuje się w przypadku korekty składanej po zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli lub w przypadku błędów zidentyfikowanych w trakcie kontroli lub czynności sprawdzających (art. 56 § 1b O.p.). Dostrzegając zagrożenie Ministerstwo Finansów w wytycznych na 2010 r. i w KPDP na 2010 r. przedstawiło opis tego mechanizmu i zwróciło uwagę na konieczność zapobiegania nadużywaniu uprawnień wynikających z prawa do korekty podatku i skorzystania z obniżonych odsetek za zwłokę.

Ustalono, że wzrosła liczba kontroli, w toku których badana była prawidłowość wpłat zaliczek na podatki dochodowe. Brak jest jednak danych, na podstawie obowiązującego sprawozdania MF-ZRZ<sup>29</sup>, jaka część kontroli dotyczyła zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych, a jaka część zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Uniemożliwia to ocenę realizacji wniosku NIK w tej sprawie, sformułowanego po kontroli poboru podatku dochodowego od osób prawnych w 2008 r.<sup>30</sup> Również sprawozdanie MF-9Ps nie daje pełnej informacji w tym zakresie. W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Minister Finansów poinformował, że dokona zmiany sprawozdania MF-9Ps na 2011 r. Również od 2011 r. będzie stosowany nowy miernik oceny wykonywania zadań – wskaźnik „wydajności kontroli podatkowej podatników podatków dochodowych”<sup>31</sup>.

W dokumentach adresowanych do podległych jednostek zakładano poprawę poziomu dyscypliny podatkowej, zmniejszenie luki podatkowej, minimalizację zjawiska szarej strefy. Stwierdzone rozmiary nieprawidłowości w kontrolach podatkowych i skarbowych nie wskazują na poprawę dyscypliny podatkowej. Ani Departament Administracji Podatkowej, ani Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów nie posiadały

---

<sup>28</sup> Mechanizm „obniżonych odsetek za zwłokę” polega na tym, że w trakcie roku podatkowego zaniżane są zaliczki, a po zakończeniu roku podatkowego podatnicy składają zeznanie podatkowe, w którym wykazują podatek dochodowy w wysokości niższej od należnej lub zaliczki w wysokości „0”. Następnie ci sami podatnicy w krótkim odstępie czasu składają korektę zeznania podatkowego, w której wykazują prawidłową wysokość zaliczek i podatku dochodowego oraz wpłacają zaległości z tytułu zaliczek wraz z obniżonymi odsetkami za zwłokę. W ten sposób podatnicy korzystają z obniżonej stawki odsetek za zwłokę (75% stawki podstawowej) od zaległych zaliczek.

<sup>29</sup> Sprawozdanie MF-ZRZ o kontrolach w zidentyfikowanych obszarach ryzyka,

<sup>30</sup> Por. przypis nr 13.

<sup>31</sup> Mierzony jako stosunek liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych i wybranych obszarów doraźnych kontroli właściwych (w zakresie podatków dochodowych) oraz kontroli doraźnych przeprowadzonych w zakresie podatków dochodowych według stanu na ostatni dzień okresu sprawozdawczego do liczby etatów w urzędzie skarbowym na koniec okresu sprawozdawczego.

danych o kształtowaniu się rozmiarów luki podatkowej<sup>32</sup>. Z analiz Departamentu Administracji Podatkowej wynika, że występowały tylko nieliczne obszary ryzyka, w których odnotowano mniej nieprawidłowości (rejestracja VAT).

NIK pozytywnie ocenia uwzględnienie w zadaniach dla urzędów skarbowych od 2009 r. problematyki eliminacji nieprawidłowości przy dokonywaniu transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu<sup>33</sup> i zintensyfikowanie działań kontrolnych. Prowadzony jest monitoring podmiotów handlujących w Internecie<sup>34</sup>. O uwzględnianie problematyki handlu internetowego w działalności kontrolnej wniosła NIK po kontroli przeprowadzonej w 2009 r.<sup>35</sup>

Zdaniem NIK, niewystarczające było wykorzystywanie analitycznych narzędzi informatycznych w kontrolach prowadzonych przez urzędy skarbowe, chociaż liczba kontroli z wykorzystaniem tych narzędzi zwiększyła się z 1.383 kontroli w 2008 r. do 1732 w 2009 r. i 1.019 w I połowie 2010 r. Na potrzebę szerszego stosowania narzędzi informatycznych w kontrolach wskazują wyniki kontroli z wykorzystaniem ACL i IDEA, gdzie ujawniane nieprawidłowości wynosiły średnio 144 tys. zł, tj. prawie 9-krotnie więcej niż w kontrolach prowadzonych przez urzędy skarbowe w tradycyjny sposób. Urzędy kontroli skarbowej wykorzystywały program ACL w 95 kontrolach. Ich udział w kontrolach przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej wyniósł 0,7% (w urzędach skarbowych 1,7%). Przyczyną była niewystarczająca liczba licencji. Minister Finansów w odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne poinformował o zakupie dodatkowych licencji, które zaspokoją potrzeby jednostek.

### **Prawidłowość typowania podmiotów do kontroli i osiągnięte wskaźniki efektywności kontroli**

Wyniki kontroli potwierdziły trafność wskazywanych przez Ministra Finansów obszarów ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i coraz lepszy dobór podmiotów do kontroli przez

---

<sup>32</sup> W dokumencie pn. *Strategia Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym*, opracowanym przez Departament Organizacji Skarbowości Ministerstwa Finansów w 2003 r., założono poprawę dyscypliny podatkowej oraz, że Ministerstwo Finansów powinno dysponować pełną oceną, w krótko i długofalowej perspektywie, jakie skutki na lukę podatkową wywarł plan dyscypliny podatkowej.

<sup>33</sup> Najwcześniej problematyka handlu internetowego została uwzględniona przez Departament Kontroli Skarbowej, tj. w *Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2008 i 2009 r.*, a w połowie 2009 r. zlecono urzędowi kontroli skarbowej prowadzenie stałego monitoringu w wybranych branżach handlu internetowego. Departament Administracji Podatkowej w latach 2007 – 2008 nie zajmował się zagadnieniem handlu internetowego.

<sup>34</sup> Przez Referat ds. Handlu Internetowego, komórka do spraw identyfikacji obowiązków podatkowych w handlu internetowym utworzoną w 2009 r. w strukturze IS w Bydgoszczy.

<sup>35</sup> *Informacja o wynikach kontroli egzekwowania obowiązków podatkowych i celnych od podmiotów prowadzących handel internetowy* Nr ewid. 18/2009/P/09/139/LKI, LKI-410-07-00/2009.

urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej. Wzrósł odsetek podmiotów, u których w wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowości.

#### *Urzędy skarbowe*

Wszystkie urzędy skarbowe w 2009 r. przeprowadziły 130.597 kontroli podatkowych<sup>36</sup>, tj. o 8,5% mniej niż w 2008 r. (142.725). W I półroczu 2010 r. przeprowadziły 61.643 kontrole podatkowe, tj. o 6,3% mniej niż w I półroczu 2009 r. (65.772). Wzrosła za to liczba skontrolowanych okresów rozliczeniowych<sup>37</sup> i zwiększył się udział kontroli właściwych<sup>38</sup>, w których sprawdzano rozliczenia podatników na przestrzeni kilku okresów rozliczeniowych, co pozwalało ujawnić ewentualne nieprawidłowości i ustalić kwoty uszczupień podatkowych<sup>39</sup>. W 2008 r. w 55,0% kontroli podatkowych urzędy skarbowe stwierdziły nieprawidłowości, w 2009 r. efektywność kontroli wyniosła 55,9%, a w I półroczu 2010 r. wyniosła 59,6% i była wyższa o 5,6 pkt procentowego od efektywności w I półroczu 2009 r. W 2010 r. wyniosła 62,4% (wzrost o 6,5 punktu procentowego w porównaniu do 2009 r.).

W 2009 r. efektywność znacznie wyższa od średniej wystąpiła w następujących obszarach ryzyka, określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej: *Brak wpłat należnego podatku dochodowego bądź zaliczek na podatek dochodowy* – 80,4% (w 2008 r. 77,4%); *Podmioty, które nie dokonywały rejestracji VAT* – 72,5% (w 2008 r. 72,7%); *Podatnicy „uśpieni”* – 72,2% (w 2008 r. 67,8%); *Straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej* – 69,9% (w 2008 r. 67,9%); *E-handel* – 62,6% (w 2008 r. ten obszar nie był zdefiniowany w KPDP).

W objętych badaniem urzędach skarbowych kryteria typowania podmiotów do kontroli były na ogół zgodne z wytycznymi Ministra Finansów. Potwierdza to rosnący wskaźnik udziału kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości w kontrolach ogółem (w 9 z 11 kontrolowanych urzędów<sup>40</sup>), a także kwota stwierdzonych nieprawidłowości. Jedyne w dwóch kontrolowanych urzędach wskaźnik ten obniżył się (w US w Sulęcinie z 71,7% w 2008 r. do 59,2% w 2009 r. i w US w Świeciu z 53,4% w 2008 r. do 46,2% w 2009 r.).

<sup>36</sup> Dane według sprawozdania MF-9Ps.

<sup>37</sup> Okresem rozliczeniowym w podatkach dochodowych jest miesiąc lub rok, w podatku od towarów i usług – miesiąc lub kwartał. W 2008 r. średnio jedna kontrola właściwa obejmowała 3,8 okresów rozliczeniowych, w 2009 r. 4,1 okresu rozliczeniowego, w I połowie 2010 r. 4,0.

<sup>38</sup> Por. przypis nr 6.

<sup>39</sup> W 2008 r. kontrole właściwe stanowiły 68,4% kontroli, w 2009 r. 72,2%, w I połowie 2010 r. 75,0%.

<sup>40</sup> W 7 kontrolowanych urzędach wynosił około 50%, a w 4 urzędach przekraczał 60%.

Także w obszarach ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej<sup>41</sup>, obejmującym zidentyfikowane obszary ryzyka przyjęte zgodnie ze Strategią Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, trafność typowania zwiększyła się do około 50-70%<sup>42</sup>. Jednak w 3 urzędach, pomimo wzrostu, kształtowała się na bardzo niskim poziomie. W US w Pabianicach wynosiła tylko 19,3% w 2008 r., 28,7% w 2009 r. i 16,0% w I połowie 2010 r., w US Warszawa-Wawer wynosiła 28,4% w 2008 r., 39,0% w 2009 r. i 32,0% w I połowie 2010 r. Niski wskaźnik świadczy o niepełnym realizowaniu przez te Urzędy Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, tj. może być skutkiem pomijania w kontroli niektórych obszarów ryzyka<sup>43</sup>.

Typowanie podmiotów do kontroli podatkowej odbywało się z pominięciem wskazań automatycznych z podsystemu KONTROLA<sup>44</sup> lub korzystano ze wskazań automatycznych jedynie do wstępnej selekcji podmiotów do kontroli. W strukturze organizacyjnej urzędów nie było wyodrębnionej komórki zajmującej się zbieraniem i analizą informacji dla potrzeb kontroli podatkowej oraz typowaniem podmiotów do kontroli i sporządzaniem planów kontroli<sup>45</sup>. Z 11 kontrolowanych urzędów, komórkę ds. analiz i planowania kontroli utworzono tylko w US Warszawa-Bielany – w maju 2008 r., w US w Bełchatowie – w sierpniu 2009 r. i w US w Pabianicach we wrześniu 2009 r. Od 1 stycznia 2011 r., zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów nr 39 z 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów<sup>46</sup>, komórki organizacyjne analiz i planowania zajmujące się analizowaniem ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego oraz typowaniem podmiotów do kontroli musiały powstać we wszystkich urzędach skarbowych.

---

<sup>41</sup> W 2008 r. i 2009 r. działania urzędów skarbowych w zakresie realizacji SZRZ obejmowały po 11 obszarów ryzyka, natomiast zgodnie z Krajowym Planem Dyscypliny Podatkowej na 2010 r., liczbę obszarów ryzyka ograniczono do 6.

<sup>42</sup> Z wyjątkiem US w Sulęcinie, w którym trafność typowania do kontroli w zidentyfikowanych obszarach ryzyka zmniejszyła się z 73% w 2008 r. do 59% w 2009 r.

<sup>43</sup> Na przykład w US Warszawa-Wawer w 2008 r. nie wytypowano podmiotów, które nie dokonały rejestracji w VAT, pomimo przekroczenia wartości sprzedaży określonej w art. 113 ustawy o VAT oraz podmiotów z obszaru obrotu paliwami. W 2009 r. nie ujęto w kontroli podatników tzw. „uśpionych” oraz z obszaru handlu pojazdami. W I półroczu 2010 r. nie przewidziano kontroli podmiotów niezgłaszających działalności gospodarczej, podmiotów tzw. „znikających”, zaprzestających składania deklaracji podatkowych lub zawieszających działalność gospodarczą.

<sup>44</sup> Element jednolitego centralnego systemu informatycznego POLTAX, obowiązującego w urzędach skarbowych, wspomagający zadania urzędów skarbowych m.in. w zakresie planowania kontroli i rejestrowania jej wyników.

<sup>45</sup> W zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2009 r. i w 2010 r. oraz wytycznych do ich realizacji podano, że naczelnicy urzędów skarbowych powinni rozważyć potrzebę utworzenia komórki organizacyjnej ds. analizy i planowania kontroli.

<sup>46</sup> Dz.Urz. MF z dnia 14 października 2010 r. Nr 10, poz. 45.

W wyniku analizy efektów kontroli w poszczególnych obszarach ryzyka, w 2010 r. w Ministerstwie Finansów przygotowano nowe narzędzie informatyczne do selekcji podmiotów do kontroli – moduł „Analiza grupowa” w podsystemie „Kontrola”<sup>47</sup>. Narzędzie to jest w fazie prób i eliminowania błędów.

#### *Urzędy kontroli skarbowej*

Również praca urzędów kontroli skarbowej ukierunkowana została na kontrolę podmiotów o podwyższonym ryzyku stwierdzenia nieprawidłowości, na uzyskiwanie efektów finansowych. Głównym kryterium doboru jednostek do planu kontroli były priorytetowe zagadnienia wskazane w Zadaniach dla Urzędów Kontroli Skarbowej, opracowanych na rok 2008, 2009 i 2010. Wszystkie urzędy kontroli skarbowej w 2009 r. przeprowadziły 5.588 kontroli podatkowych<sup>48</sup>, tj. o 3,4% mniej niż w 2008 r. Wzrosła średnia kwota dodatkowych przypisów w decyzjach pokontrolnych dyrektorów urzędów kontroli skarbowej – ze 106,0 tys. zł w 2008 r. do 138,3 tys. zł w 2009 r. i 163,6 tys. zł w I połowie 2010 r.

W urzędach kontroli skarbowej planowaniem kontroli zajmowały się wyspecjalizowane komórki – wydziały i referaty Analiz i Planowania Kontroli, które m.in. analizują obszary ryzyka i dokonują klasyfikacji podmiotów do tych obszarów. W typowaniu podmiotów do kontroli wykorzystywane były narzędzia informatyczne w postaci programów służących do analizy baz danych i aplikacji umożliwiających przeglądanie danych. Stwierdzono jednak, że w 4 badanych UKS, w okresie objętym kontrolą, nie ustalono w formie pisemnej procedur planowania kontroli i ich realizacji oraz kryteriów typowania podmiotów do kontroli, a w UKS w Bydgoszczy ustalono je we wrześniu 2009 r. W UKS w Warszawie opracowanie takich dokumentów zalecił Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej w „Wyniku kontroli” z 30 lipca 2009 r. W UKS w Gdańsku wprowadzono je 30 grudnia 2010 r. realizując wnioski NIK.

Do czasu zakończenia kontroli NIK, z uwagi na występujące błędy i wprowadzane zmiany, nie został uruchomiony w pełni, realizowany od 2002 r., program Informatyczny System Wspomagania Kontroli Skarbowej ISKOS. W budżecie na 2011 r. nie zapewniono wystarczających środków na dokończenie zadania.

---

<sup>47</sup> System Poltax.

<sup>48</sup> W zakresie VAT, PIT i CIT, dane według informacji KS1.

## **Realizacja kontroli ujętych w planie**

Zarówno w urzędach skarbowych jak i w UKS nie uwzględniano w planach kontroli na poszczególne okresy odpowiedniej rezerwy na przeprowadzanie kontroli doraźnych (pilnych). Kontroli pozaplanowych wykonywano nawet więcej niż kontroli ujętych w planach. Znaczne odstępstwa w realizacji planów kontroli stwierdzono w 6 urzędach skarbowych<sup>49</sup> i 4 urzędach kontroli skarbowej.

Na przykład w US Warszawa-Wawer z zaplanowanych 234 kontroli przeprowadzono 70,9%, ponadto przeprowadzono 258 kontroli pozaplanowych. Kontrole ujęte w planach danego kwartału były często wykonywane w następnym kwartale. W US w Żninie 41,1% kontroli przeprowadzono w kwartałach późniejszych niż planowano. Tak duże różnice w stosunku do planu wynikały przede wszystkim z realizacji w pierwszej kolejności kontroli zasadności zwrotu podatku naliczonego VAT, zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług. Zdaniem NIK, ich liczbę można było jednak oszacować, np. na podstawie danych z lat ubiegłych. Inne powody odstępstw od planu to głównie brak kontaktu z podatnikiem, zmiana właściwości miejscowej, a także przekroczenie limitu dni na kontrole.

Także w urzędach kontroli skarbowej nie uwzględniano odpowiedniej rezerwy na kontrole o charakterze doraźnym, zlecanych przez Ministerstwo Finansów, organy ścigania i inne uprawnione organy. W UKS w Bydgoszczy nie przeprowadzono ponad jednej trzeciej zaplanowanych kontroli, w UKS w Gdańsku prawie 30%, w UKS w Zielonej Górze 22%. W UKS w Warszawie średnio 55,6% pozycji z danego półrocza było realizowanych w następnym półroczu. Najmniejsze odstępstwa od planu stwierdzono w UKS w Łodzi, gdzie w poszczególnych okresach zrealizowano 92-94,1% zaplanowanych kontroli.

## **Czas trwania kontroli**

### *Urzędy skarbowe*

W objętych kontrolą urzędach skarbowych rzetelnie przestrzegano czasu trwania kontroli, ustalonego w art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>50</sup>. Do okresów kontroli prawidłowo nie zaliczano okresów opóźnień spowodowanych z winy kontrolowanego albo

---

<sup>49</sup> US Warszawa-Wawer, US Warszawa-Wola, US Żnin, US Bytów, US Bełchatów, US Pabianice.

<sup>50</sup> Zgodnie z art. 83 ust. 1 usdg, od dnia 7 marca 2009 r. jest to 12, 18, 24, 48 dni roboczych w zależności od kategorii przedsiębiorcy. Przed tą datą terminy nie mogły przekraczać: 4 i 8 tygodni.

z przyczyn niezależnych od organu<sup>51</sup>. Limit czasu na kontrole przekroczone tylko w US w Bytowie (w 5 przypadkach o 20 dni i w jednym przypadku o 5 dni na 432 kontrole) oraz w US w Pabianicach (w jednym postępowaniu o 3 dni na 771 kontroli).

Podatnicy byli prawidłowo zawiadamiani o zamiarze wszczęcia kontroli. Stwierdzono jednak, że w US Warszawa-Wawer przeoczono wejście w życie przepisu art. 282b O.p. i nie zawiadomiono trzech podatników o zamiarze wszczęcia kontroli, a w US w Bytowie powodem braku zawiadomienia w jednym przypadku było potraktowanie kontroli jako „pilnej”. W US Warszawa-Wawer stwierdzono ponadto, że pomimo dwukrotnego powiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli, kontroli nie przeprowadzono. Było to działaniem nierzetelnym.

Terminy kontroli przedłużano z przyczyn niezależnych od urzędu, głównie z powodu nieudostępnienia przez podatnika dokumentów do kontroli w wyznaczonym terminie, nieobecności kontrolowanych, oczekiwania na dokumenty od innych organów i instytucji, a od 7 marca 2009 także z powodów określonych w art. 83 ust. 3a usdg, tj. w przypadkach ujawnienia w toku kontroli zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty. Podatnicy byli informowani o zmianie terminu zakończenia kontroli, zgodnie z art. 284b O.p., przed upływem terminu wskazanym w upoważnieniu. Nieprawidłowości stwierdzono w US w Bytowie. W 19 zawiadomieniach o przedłużeniu terminu zakończenia kontroli na 23 zbadane zamiast daty zakończenia kontroli podano, że kontrola zostanie zakończona w terminie odpowiednio 14, 15 lub 30 dni od dnia, w którym zapewniony będzie dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Taki sposób wyznaczania terminu nie spełnia wymogów art. 140 Ordynacji podatkowej.

Kontrolami obejmowano rozliczenia podatników nieprzekraczające trzech lat wstecz. Umożliwiało to wydanie i doręczenie decyzji, a także podjęcie egzekucji zaległości przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania. Wyjątki dotyczyły kontroli rozliczeń w związku z informacjami innych organów o nieprawidłowościach, podejrzeniem zaniżenia wartości wykazywanego przychodu, stwierdzonymi różnicami między wykazywanymi przychodami w zeznaniach PIT a obrotem z deklaracji podatkowych VAT-7, dokonany

---

<sup>51</sup> W każdym urzędzie zbadano zapisy w podsystemie KONTROLA dotyczące czasu trwania kontroli oraz postanowień zmieniających przewidywany termin zakończenia kontroli, a także dokumentację 30 kontroli podatkowych.

przez podatnika transakcjami wewnątrzspółnotowymi i niedeklarowaniem w deklaracjach VAT-7 żadnych wewnątrzspółnotowych nabyć.

Nie stwierdzono corocznych kontroli u tego samego przedsiębiorcy bez uzasadnionej przyczyny. Na podstawie raportów z podsystemu KONTROLA ustalono, że wielokrotne kontrole u jednego podatnika dotyczyły głównie zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług. W pozostałych przypadkach uzasadnieniem przeprowadzenia więcej niż jednej kontroli była m.in. potrzeba weryfikacji wewnątrzspółnotowej dostawy, rozbieżności między deklaracjami PIT a deklaracjami VAT-7 lub brak deklaracji pomimo takiego obowiązku, informacja innych organów o nieprawidłowościach. W kontrolach tych zazwyczaj stwierdzano nieprawidłowości i uszczuplenia podatków.

#### *Urzędy Kontroli Skarbowej*

Do 7 marca 2009 r. urzędy kontroli skarbowej nie były zobowiązane do stosowania przepisów określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, ograniczających czas trwania kontroli podatkowych. To rozwiązanie różnicowało prawa podmiotów w zależności od tego, który organ przeprowadzał kontrolę. Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>52</sup> wprowadziła ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowych działalności gospodarczej także u przedsiębiorców kontrolowanych przez organy kontroli skarbowej. Zmiana została zainicjowana i wprowadzona przez Ministerstwo Gospodarki. Od tej daty UKS rozpoczęły ewidencję czasu trwania kontroli podatkowej w systemie KARTA. Wcześniej w użytkowanym w UKS systemie informatycznym rejestrowano tylko czas trwania postępowań kontrolnych.

Od 7 marca 2009 r. w kontrolowanych 5 urzędach kontroli skarbowej czas trwania kontroli podatkowych prowadzonych w ramach postępowań kontrolnych nie przekraczał limitów o których mowa w art. 83 ust. 1 znowelizowanej ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>53</sup> lub przepisy o ograniczeniu czasu trwania kontroli nie miały

---

<sup>52</sup> Dz.U. Nr z 2009 r. Nr 18 poz. 97.

<sup>53</sup> Badanie czasu trwania kontroli przeprowadzono w każdym UKS na wybranej próbie postępowań. Brak było możliwości zbadania całej populacji kontroli, ponieważ w stosowanym w UKS systemie informatycznym KARTA ujmowana jest liczba dni kontroli wykorzystanych przez zespoły kontrolne (tzw. kontrolerodni), a nie czas trwania kontroli podatkowej.



zastosowania na podstawie art. 83 ust. 2 pkt 2 ustawy<sup>54</sup> lub kontrolowani nie byli przedsiębiorcami<sup>55</sup>. Do okresów kontroli prawidłowo nie zaliczano okresów opóźnień spowodowanych z winy kontrolowanego albo z przyczyn niezależnych od organu. Kontrole podatkowe wszczęte przed 7 marca 2009 r., w których obowiązywały limity czasu trwania kontroli, zostały zakończone w terminie 60 dni od dnia wejścia w życie zmiany, zgodnie z art. 64 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W bardziej skomplikowanych sprawach kontrola podatkowa nie zawsze była prowadzona w sposób ciągły, a do limitu kontroli zaliczano tylko dni, spędzone u kontrolowanego. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej nie precyzuje wprost liczenia czasu kontroli. Art. 80 a ust. 1 usdg stanowi, że kontrolę prowadzi się w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez kontrolowanego. W UKS jako normę postępowania przyjęto stanowisko prezentowane przez NSA i wojewódzkie sądy administracyjne, że do czasu trwania kontroli podatkowej u przedsiębiorcy są zaliczane dni faktycznie poświęcone na kontrolę zarówno w urzędzie, jak i u podatnika, jednak do limitu kontroli zaliczane są tylko te dni, które kontrolujący spędzają u kontrolowanego badając dokumenty i angażując jego czas. Limity czasowe wynikające z przepisu art. 83 usdg należy traktować jako dyscyplinujące organ w załatwieniu sprawy, ich przekroczenie nie stanowi o utracie prawa do prowadzenia już wszczętej kontroli podatkowej, ani też nie wpływa na ważność dokonanych już czynności kontrolnych<sup>56</sup>.

Krótki okres obowiązywania znowelizowanych przepisów nie pozwolił na pełną ocenę, czy uległy skróceniu postępowania kontrolne, w trakcie których prowadzona jest kontrola podatkowa i czy zmiana regulacji zmniejszyła uciążliwość kontroli dla przedsiębiorców.

Zbadano najdłużej trwające postępowania kontrolne, zakończone przed 7 marca 2009 r. i wszczęte po tej dacie. Na przykład w UKS w Warszawie, przed 7 marca 2009 r. czas

---

<sup>54</sup> Dotyczyło to m.in. sytuacji, gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług, kontrola dotyczy wykonania decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

<sup>55</sup> Zgodnie z art. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną - wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

<sup>56</sup> Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2006 r. Sygn. akt I FSK 1045/05. Podobnie w powyższej kwestii wypowiadały się wojewódzkie sądy administracyjne (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 sierpnia 2008 r. Sygn. akt II SA/Bd 528/08, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2009 r. Sygn. akt I SA/Wr 847/08, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 listopada 2009 r. Sygn. Akt I SA OI 591/09).

trwania 13 najdłuższych postępowań wynosił od 1013 do 1296 dni kalendarzowych, a najdłużej trwające postępowania kontrolne wszczęte po 7 marca 2009 r. trwały od 233 do 428 dni. W UKS w Bydgoszczy, najdłuższe terminy uległy skróceniu z 716 dni do 402 dni, jednak nie zostały jeszcze zakończone 4 postępowania kontrolne rozpoczęte w 2007 r., 5 rozpoczętych w 2008 r., 46 rozpoczętych w 2009 r. i 157 rozpoczętych w I półroczu 2010 r. Do najdłużej trwających postępowań należą m.in. kontrole nieujawnionych źródeł przychodu, stanowiące znaczny procent ogółu kontroli.

Ze względu na szczególny charakter działań kontroli skarbowej, w tym jej ukierunkowanie na sprawy o dużym ciężarze gatunkowym, kontrole prowadzone przez organy kontroli skarbowej charakteryzują się dużą czasochłonnością. Badanie próby najdłużej trwających postępowań kontrolnych wykazało, że do najczęstszych przyczyn długotrwałości postępowań kontrolnych należały szeroki zakres materiału dowodowego podlegającego zebraniu lub odtworzeniu i analizie, liczne przesłuchania świadków, występowanie do kontrahentów podatnika, oczekiwanie na opinie biegłych, pomoc prawną innych UKS, informacje innych urzędów i instytucji, w tym administracji podatkowych obcych państw. Także brak kontaktu z podatnikiem lub brak współpracy podatnika z organem, uchylanie się podatnika od złożenia żądanych dokumentów i wyjaśnień, nieodbieranie korespondencji lub utrudnianie odbioru korespondencji poprzez ustanawianie coraz to nowych pełnomocników. W pojedynczych przypadkach przyczyną nieuzasadnionego wydłużenia postępowania była choroba inspektora i przejście sprawy po innym inspektorze, prowadzenie w jednym czasie kilku postępowań przez jednego inspektora.

Kontrolowani nie wnosili sprzeciwów na wykonywanie czynności z naruszeniem przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej o czasie trwania kontroli podatkowej (UKS Łódź), lub w przypadku złożenia sprzeciwów (7 w UKS w Warszawie) w żadnej ze spraw nie wystąpiły podstawy do odstąpienia od czynności kontrolnych, a rozstrzygnięcia zostały podtrzymane przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. W UKS w Bydgoszczy za zasadną uznano skargę na nieudostępnienie kontrolowanemu akt sprawy. Dokonano zmiany inspektora prowadzącego postępowanie, a skarżącemu udostępniono akta sprawy.

Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej przestrzegali limitów czasu trwania kontroli u przedsiębiorców. Na przykład w UKS w Warszawie komórka kontroli wewnętrznej przeprowadziła w okresie objętym badaniem 8 kontroli doraźnych, w tym w 5 przypadkach wydano zalecenia pokontrolne. Ponadto czas trwania postępowań

kontrolnych jest od 2010 r. monitorowany przez Kierownictwo Urzędu przy użyciu elektronicznej aplikacji „Analiza wyników kontroli”. W UKS w Łodzi przebieg postępowania jest monitorowany za pomocą „karty przebiegu postępowania”, która jest też wykorzystywana jako wniosek o przedłużenie postępowania/kontroli podatkowej. W UKS w Gdańsku nadzór jest sprawowany przy pomocy programu informatycznego „Monitorowanie stanu kontroli”, a także poprzez kontrole doraźne prowadzone przez referat kontroli wewnętrznej.

### **Prawidłowość postępowania kontrolnego w urzędach skarbowych**

W 6 kontrolowanych urzędach skarbowych wystąpiły przypadki, że protokoły kontroli nie spełniały wymogów formalnych, zawierały błędy lub braki, świadczące o nieznajomości przepisów lub braku staranności, co było działaniem nierzetelnym<sup>57</sup>.

W szczególności, w 3 urzędach przeoczono wejście w życie przepisu art. 290 § 2 pkt 8 O.p. i w protokołach kontroli sporządzonych po 1 stycznia 2009 r. nie zamieszczono pouczenia o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu zamieszkania dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku (w US Warszawa-Wawer i w US w Międzyrzeczu po 8 przypadków, w US w Pabianicach 4 przypadki). W 3 urzędach w protokołach kontroli nie zamieszczono oceny prawnej sprawy lub ocena ta była niepełna lub błędna, co stanowiło naruszenie art. 290 § 2 pkt. 6a O.p. (w US w Pabianicach 2 sprawy, w US w Żninie 2 przypadki, w US w Świeciu jeden przypadek). Ponadto w US w Świeciu w 2 przypadkach naruszono art. 290 § 2 pkt. 5 O.p. w zakresie ustaleń faktycznych, m.in. w protokole kontroli zamieszczono opis błędów w ewidencji księgowej, które faktycznie nie miały miejsca. W US w Żninie (w jednym postępowaniu) nie powiadomiono kontrolowanego o sposobie rozpatrzenia wyjaśnień złożonych do protokołu kontroli, co stanowiło naruszenie art. 291 § 2 O.p.

### **Terminowość wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego przez urzędy skarbowe**

W 6 z 11 skontrolowanych urzędów skarbowych stwierdzono, że po przeprowadzonej kontroli postępowania podatkowe nie były wszczynane w obowiązujących terminach z przyczyn zawinionych przez pracowników urzędów. Opieszałość ta spowodowała brak

---

<sup>57</sup> W każdym kontrolowanym urzędzie skarbowym zbadano po 30 postępowań kontrolnych, w wyniku których wydano decyzje wymiarowe określające wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości innej niż deklarowana przez podatnika lub podatnicy złożyli korekty zeznań.

możliwości naliczenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w łącznej kwocie ponad 102 tys. zł. Na przykład w US Warszawa-Wola w 2008 r. niedotrzymanie trzymiesięcznego terminu wszczęcia postępowania spowodowało w 9 przypadkach<sup>58</sup> brak możliwości naliczenia odsetek za zwłokę w kwocie 86,0 tys. zł od zaległości podatkowych za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji wymiarowej (na podstawie art. 54 § 1 pkt 6 O.p., obowiązującego do 31 grudnia 2008 r.). W jednej z tych spraw, dotyczącej handlu internetowego – sprzedaży przez portal Allegro, postępowanie podatkowe zostało wszczęte po upływie ponad 2 lat i dwóch miesięcy od zakończenia kontroli, co zdaniem NIK, było działaniem nierzetelnym. Zwłokę wyjaśniono obszernością materiału dowodowego oraz brakiem doświadczenia w prowadzeniu tego rodzaju spraw.

W 6 skontrolowanych przez NIK urzędach badane postępowania podatkowe były prowadzone bez zbędnej zwłoki, pomimo przekroczenia terminu określonego w art. 139 § 1 O.p.<sup>59</sup> W 5 urzędach niektóre postępowania podatkowe były prowadzone opieszale (w US Warszawa-Wola, US Bytów, US Bełchatów, US Sulęcín, US Kościerzyna).

NIK pozytywnie ocenia, że od 2009 r. do oceny naczelników urzędów skarbowych wykorzystywane są mierniki dotyczące szybkości wszczynania postępowań podatkowych i czasu trwania postępowań podatkowych.

Stwierdzono ponadto, że w US Warszawa-Wola w początkowym okresie obowiązywania art. 165b § 1 O.p., który wszedł w życie od 1 stycznia 2009 r., wystąpiły dwa przypadki wszczęcia postępowania podatkowego, pomimo że podatnicy złożyli korekty deklaracji w całości uwzględniające ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości. W jednej sprawie pracownik przez przeoczenie nie zastosował przepisu pozwalającego złożyć korektę deklaracji VAT, w drugiej postępowaniem objęto miesiąc, za który skorygowano zeznanie oraz 9 następnym okresów rozliczeniowych (miesiące).

### **Poprawność decyzji organów pierwszej instancji**

#### *Urzędy skarbowe*

W urzędach skarbowych zasadniczą nieprawidłowością był wysoki odsetek uchylonych decyzji. W ocenie NIK jakość decyzji pokontrolnych w 11 skontrolowanych urzędach

---

<sup>58</sup> Powyższe stwierdzono na podstawie analizy raportów wszczętych postępowań podatkowych w podsystemie KONTROLA, a jeden wystąpił w badanej próbie 30 postępowań po kontroli podatkowej.

<sup>59</sup> Najdłuższe postępowania trwały około jednego roku, a jedno postępowanie prowadzono prawie 2 lata (w US w Żninie), było to jednak z przyczyn niezależnych od organu.

skarbowych (w zakresie PIT, CIT i VAT) była niska. W okresie objętym kontrolą, dyrektorzy izb skarbowych w postępowaniach odwoławczych uchylili 58,6% decyzji naczelników urzędów skarbowych od których podatnicy złożyli odwołania (wartościowo 53,6%).

Najwyższy wskaźnik decyzji uchylonych przez organ odwoławczy w porównaniu do wniesionych odwołań stwierdzono w US w Pabianicach<sup>60</sup> (68,7%) i w US w Międzyrzeczu (61,5%). Nie została uchylona żadna decyzja naczelników US w Żninie (na 7 odwołań) i w US w Kościerzynie (na 3 odwołania).

Głównymi przyczynami<sup>61</sup> uchylania decyzji było naruszenie prawa procesowego (art. 122, art. 180, art. 187 § 1, art. 191 O.p., art. 210 § 4 O.p.), polegające na niepełnym lub niewłaściwym udokumentowaniu stanu faktycznego. Sprawy kierowano do ponownego rozpatrzenia w celu uzupełnienia materiału dowodowego, gdyż postępowanie należało przeprowadzić ponownie w znacznej części. W kontrolowanych urzędach skarbowych udział decyzji uchylonych do ponownego rozpatrzenia w decyzjach uchylonych przez organ odwoławczy wynosił 82,5%. Na przykład w US w Bełchatowie do ponownego rozpatrzenia skierowano 94,1% spraw (32 z 34 uchylonych decyzji), w US Warszawa-Bielany 75,8% (25 z 33), w US w Świeciu 100,0% (7 z 7), w US w Międzyrzeczu 60,0% (9 z 15). Do pozostałych przyczyn uchylania decyzji naczelników urzędów skarbowych należały: błędna ocena stanu faktycznego, pomyłki i inne naruszenia przepisów prawa materialnego, powodujące nieprawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego, a także niewłaściwa interpretacja przepisów prawa podatkowego. Rozstrzygnięcia w badanych sprawach wskazują na potrzebę wzmożenia nadzoru kierownictwa urzędów skarbowych nad procesem wymiaru podatku oraz dołożenia większej staranności, by uniknąć naruszenia przepisów prawa. Biorąc pod uwagę jakość postępowań kontrolnych i podatkowych również przedsięwzięcia nadzorcze i kontrolne izb skarbowych nie przyniosły znaczącej poprawy. Potrzebne jest wsparcie merytoryczne pracowników w formie szkoleń z ukierunkowaniem na te zagadnienia prawne, które najczęściej leżały u podstaw uchylania decyzji.

#### *Urzędy kontroli skarbowej*

W 2008 r. dyrektorzy izb skarbowych wydali w trybie odwoławczym 4.837 decyzji w zakresie PIT, CIT i VAT na kwotę 716,9 mln zł, utrzymując w mocy decyzje dyrektorów

<sup>60</sup> Urząd ten został oceniony negatywnie.

<sup>61</sup> Ustalono na podstawie uzasadnień decyzji dyrektorów izb skarbowych.

urzędów kontroli skarbowej na kwotę 526,1 mln zł, tj. 73,4%. W 2009 r. relacja ta wynosiła 87,7% przy decyzjach utrzymanych w mocy na kwotę 805,9 mln zł. W I połowie 2010 r. izby skarbowe w wyniku rozpatrzenia 3.160 odwołań na kwotę 729,7 mln zł utrzymały w mocy decyzje urzędów kontroli skarbowej na kwotę 606,6 mln zł (83,1%).

W 2008 r. decyzje uchylone dotyczyły 26,6% kwoty ustaleń objętych odwołaniami. W 2009 r. relacja ta wynosiła 12,3%, a w I półroczu 2010 r. 16,9%.

Przyczyny uchylania przez organ odwoławczy decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej były podobne do przyczyn uchylania decyzji naczelników urzędów skarbowych. Większa była tylko waga uchylonych decyzji dyrektorów UKS i rodzaj spraw. Kontrola skarbową jest prowadzona wobec przedsiębiorców prowadzących działalność o dużych rozmiarach, a także na terenie więcej niż jednego urzędu skarbowego/województwa. Dotyczy szczególnie dotkliwych dla budżetu państwa oszustw podatkowych, takich jak oszustwa „karuzelowe” i oszustwa typu „znikający podatnik”, niezarejestrowanej działalności gospodarczej i nieregistrowanego obrotu towarami i usługami. Postępowania są bardziej złożone i wielowątkowe.

Najczęstszym powodem uchylania decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej było niepełne lub nieprawidłowe dokumentowanie stanu faktycznego. W 5 skontrolowanych urzędach kontroli skarbowej, decyzje uchylone z powyższych powodów stanowiły od 49,0% wszystkich uchylonych decyzji w UKS w Łodzi do 80,8% w Zielonej Górze (kwotowo 89,9%). Jednym z zarzutów organu odwoławczego dotyczącym gromadzenia dowodów oraz wyjaśniania sprawy było powoływanie się na dowody zebrane w innym postępowaniu, na przykład wskazywanie informacji podanych w pismach innych organów prowadzących postępowania wobec kontrahenta strony, nie stanowiące jednak dowodów zgromadzonych w tym postępowaniu, a jedynie konkluzje czy streszczenie przebiegu tego postępowania (UKS w Łodzi). Było to niezgodne z art. 181 O.p.<sup>62</sup> i nierzetelne. Dość częstym powodem uchylenia decyzji było również zgłaszanie przez podatników nowych okoliczności i środków dowodowych na etapie postępowania odwoławczego. Sytuacja taka często miała miejsce w postępowaniach dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów, gdzie kontrolowani pozostają bierni w trakcie postępowania, a dopiero po wydaniu decyzji, gdy znana jest kwota brakująca na pokrycie wydatków, przedstawiają dodatkowe dowody.

---

<sup>62</sup> Zgodnie z art. 181 O.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być poza wskazanymi w tym artykule rodzajami dowodów, jedynie te dokumenty, które zostały zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz jedynie te materiały, które zostały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe.

W ocenie NIK rozstrzygnięcia w powyższych sprawach wskazują na potrzebę wzmocnienia nadzoru dyrektorów UKS nad procesem zbierania dowodów i wymiaru podatku oraz dołożenia większej staranności, by uniknąć naruszeń przepisów prawa.

Zdaniem NIK, przyczyny wadliwości decyzji mają swoje źródło również w jakości stanowionego prawa. Stwierdzono, że przyczyną uchylania decyzji były również wątpliwości interpretacyjne i zmiana stanowiska sądów administracyjnych.

Efekty kontroli skarbowej były analizowane przez kierownictwo UKS. W związku ze znacznym wskaźnikiem uchylenia decyzji z przyczyn proceduralnych, Dyrektor UKS w Łodzi wprowadził w 2009 r. zmiany organizacyjne w Urzędzie. W ich wyniku inspektorzy kontroli skarbowej oraz członkowie kierownictwa przejęli personalną odpowiedzialność zawodową za merytoryczną i formalną poprawność sporządzanych projektów orzeczeń. Poprzednio opiniowanie projektów decyzji, postanowień i wyników kontroli należało do Oddziału Obsługi Prawnej. Przeprowadzony został także cykl szkoleń dotyczących zasad sporządzania decyzji. Omówione zostały przykładowe sprawy o szczególnie złożonych stanach prawnych.

#### **Terminowość postępowań odwoławczych**

Poprawiła się terminowość rozpatrywania odwołań od decyzji organów pierwszej instancji. W 4 z 5 kontrolowanych izb skarbowych uległ skróceniu średni czas rozpatrywania odwołań. Na przykład w Izbie Skarbowej w Łodzi uległ skróceniu ze 125 dni w 2008 r. do 117 dni w 2009 r. i 73 dni w I półroczu 2010 r. Najkrócej postępowanie odwoławcze trwało w IS w Bydgoszczy i średnio wynosiło w 2008 r. 69 dni, w 2009 r. 68 dni i w I półroczu 2010 r. 57 dni.

Wskaźnik odwołań rozpatrzonych w terminie określonym w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej był mocno zróżnicowany i kształtował się od 83% w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy do 32,3% w Izbie Skarbowej w Gdańsku (w I półroczu 2010 roku). W Izbie Skarbowej w Łodzi wyniósł 48% (48% w 2008 r., 43% w 2009 r. i 59% w I półroczu 2010 r.), w Izbie Skarbowej w Warszawie 43,2% (w badanej próbie 266 spraw). Natomiast udział odwołań rozpatrzonych w ww. terminie w Izbie Skarbowej w Zielonej Górze w badanym okresie zwiększył się z 58,9% w 2008 r. i 58,1% w 2009 r. do 69,5% w I półroczu 2010 r.

Na czas rozpatrywania odwołań w IS w Łodzi znacząco wpłynęły odwołania od decyzji w sprawach paliwowych, które w latach 2008–2009 stanowiły 8% odwołań od decyzji organów I instancji i 15% odwołań od decyzji określających i ustalających wysokość

zobowiązania podatkowego. Izba oczekiwała - zgodnie ze stanowiskiem WSA - na rozstrzygnięcia spraw wobec sprzedawców paliw. Od 1 stycznia 2008 r. do 15 października 2010 r. Izba rozpatrzyła 597 odwołań w sprawach paliwowych, z czego w 401 przypadkach (67%) decyzje utrzymano w mocy, a w 172 (29%) uchylono, przekazując sprawy do ponownego rozpatrzenia. W latach 2008–2010 (do 15 października) WSA podtrzymał stanowisko Dyrektora Izby w 130 przypadkach na 152 (86%) bądź odrzucił skargi podatników.

Przyczynami długotrwałego prowadzenia postępowań odwoławczych było m.in. uzupełnianie materiału dowodowego w związku ze zgłaszaniem przez podatników nowych dowodów w sprawie, występowanie do innych organów oraz organów podatkowych innych krajów celem uzyskania informacji o podatnikach, oczekiwanie na rozstrzygnięcie spraw, dotyczących tego samego podatnika lub podobnych toczących się przed innymi organami (prokuratura, sądy). Terminy załatwiania spraw wydłużał również brak dowodów doręczeń wezwań lub postanowień w sprawie, powodujący konieczność reklamowania na Poczcie Polskiej terminów doręczenia przesyłek oraz ustalenia osoby, która odebrała przesyłkę. Stwierdzono liczne przypadki uchylania się podatników lub ich pełnomocników od odbioru korespondencji. Największe przekroczenia terminu dotyczyły skomplikowanych spraw, których analiza merytoryczna i prawna była czasochłonna z uwagi na obszerne akta sprawy. W toku kontroli NIK stwierdziła, że w 4 kontrolowanych izbach skarbowych postępowania w niektórych przypadkach prowadzone były opieszale lub występowały okresy nieuzasadnionej zwłoki między poszczególnymi czynnościami<sup>63</sup>. W IS w Łodzi w 5 przypadkach na 13 badanych spraw postępowania były prowadzone opieszale, na przykład w jednym z postępowań materiał dowodowy analizowano przez 264 dni. W IS w Warszawie opieszałość stwierdzono w pięciu przypadkach. W Izbie Skarbowej w Gdańsku wpływ na opóźnienie załatwienia 6 spraw miały braki kadrowe, spowodowane absencją chorobową pracowników oraz oddelegowaniem pracowników do innych zadań. Tylko w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie terminowości załatwiania odwołań.

W kontrolowanych izbach skarbowych rzetelnie przestrzegano zasad rozpatrywania odwołań w kolejności wpływu. Odstępstwa dotyczyły spraw zagrożonych przedawnieniem, nieliczne wyjątki czyniono ponadto dla spraw według kryterium kwoty sporu, z uwagi

---

<sup>63</sup> W każdej izbie skarbowej zbadano po 10 odwołań wybranych według kryterium najdłuższego czasu ich rozpatrywania i po 3 postępowania odwoławcze niezakończone (w toku).



na ewentualne konsekwencje w postaci wysokich odsetek, a także rodzaj spraw, np. rozstrzygnięć mających znaczenie dla toczących się postępowań w podobnych sprawach. Dobrą praktyką było wprowadzenie przez izby skarbowe obowiązku przekazywania informacji przez organy pierwszej instancji o terminach przedawnienia oraz okolicznościach wpływających na zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia (IS w Bydgoszczy, IS w Warszawie).

### **Uchylenie decyzji przez sądy administracyjne**

W ocenie NIK, biorąc pod uwagę orzecznictwo WSA, nie osiągnięto poprawy efektywności i profesjonalizmu działania administracji podatkowej. Minister Finansów wskazał na wysoką jakość rozstrzygnięć jako jedno z zadań w realizacji polityki finansowej państwa<sup>64</sup>.

Wojewódzkie sądy administracyjne uchyliły w 2008 r. 21,0% rozpatrzonych decyzji wydanych w drugiej instancji przez dyrektorów izb skarbowych. W 2009 r. zwiększyła się o 12,5% liczba decyzji dyrektorów izb skarbowych uchylonych przez WSA (z 1.358 w 2008 r. do 1.528 w 2009 r.). Wzrósł do 26,4% wskaźnik decyzji uchylonych (spośród rozpatrzonych przez WSA). W 2009 r. kwota uchylonych decyzji przez WSA wyniosła 1.453,9 mln zł i była sześciokrotnie wyższa niż w 2008 r. (241,1 mln zł).

Na podstawie uzasadnień wyroków WSA ustalono<sup>65</sup>, że przyczyną uchylania decyzji dyrektorów izb skarbowych było przede wszystkim niedostateczne wyjaśnienie i udokumentowanie stanu faktycznego (art. 122 O.p.), naruszenie obowiązku zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, błędna ocena zebranego materiału dowodowego (art. 187 O.p.). Stwierdzono również przypadki niezapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu (art. 190-191 O.p.), rozpatrzenia odwołań wniesionych po terminie i innych naruszeń prawa procesowego. NIK wzięła jednak pod uwagę czynniki obiektywne, na przykład w IS w Warszawie uchylone decyzje dotyczyły postępowań złożonych i wielowątkowych, opartych na materiale dowodowym zgromadzonym m.in. przez organy ścigania, obejmujących podmioty z całej Polski, wobec których jednocześnie toczą się postępowania karne i podatkowe. Przedmiotem decyzji organów podatkowych były m.in. transakcje mające na celu wyłudzenie podatku VAT, np. wywóz tkanin w procederze tzw. łódzkiej ośmiornicy, handel złomem, handel paliwami,

<sup>64</sup> W Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytycznych do ich realizacji.

<sup>65</sup> W każdej izbie skarbowej badaniem objęto po 30 wyroków WSA uchylających decyzje izby.

transakcje łańcuszkowe. Podobnie w IS w Łodzi, znaczna liczba spraw dotyczyła odwołań od decyzji w sprawach handlu paliwami.

Przyczyny uchylania decyzji dyrektorów izb skarbowych tkwiły także w odmiennym interpretowaniu przez sądy administracyjne przepisów prawa materialnego i procesowego. Zarówno w 2008 r. jak i w 2009 r. NSA rozstrzygnął około 76% skarg kasacyjnych na korzyść dyrektorów izb skarbowych. Zmienność, niejasność i niespójność przepisów powodowały wątpliwości i różnice interpretacyjne.

Izby skarbowe terminowo przekazywały skargi do WSA, a nieznaczne uchybienia ustawowego trzydziestodniowego terminu miały charakter jednostkowy (4 w 2009 r. – 0,07% ogółu skarg, 20 w 2008 r. – 0,36% ogółu skarg).

### **Koszty wadliwych decyzji**

Finansowym skutkiem wadliwych decyzji były wypłaty odsetek, zwroty kosztów sądowych i wypłaty odszkodowań. W latach 2008-2009 i w I połowie 2010 r. koszty uchylenia wadliwych decyzji organów podatkowych i skarbowych dotyczących VAT, CIT i PIT wyniosły 216,4 mln zł, z tego z tytułu wypłaconych odsetek 196,9 mln zł, zwrotu kosztów postępowania sądowego 18,5 mln zł i odszkodowań 1,0 mln zł. Łącznie koszty te stanowiły 2,4% wydatków poniesionych w badanym okresie przez izby skarbowe, urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej. Brak jest danych, jaka część kosztów dotyczyła wadliwych decyzji pokontrolnych, gdyż zakres danych informacji według załącznika nr 13 i 13a sprawozdawczości z zakresu działania Departamentu AP obejmuje wszystkie decyzje, nie tylko pokontrolne.

### **Działania nadzorcze i kontrolne Ministra Finansów**

Ministerstwo identyfikowało i analizowało problemy związane z funkcjonowaniem obowiązujących przepisów podatkowych na podstawie orzeczeń sądów administracyjnych, informacji organów podatkowych, spotkań z przedstawicielami Biur Krajowej Informacji Podatkowej. Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów pozytywnie wpływały na stosowanie prawa podatkowego. Jednak 10 wyjaśnień na 60 wydanych udzielono po kilku, a nawet kilkunastu miesiącach, co w ocenie NIK, było działaniem nierzetelnym, gdyż mogło wpływać na czas trwania postępowań organów podatkowych.

Jakość decyzji pokontrolnych dyrektorów urzędów kontroli skarbowej była przedmiotem monitorowania, analiz i ocen sporządzanych przez Departament Kontroli Skarbowej, który gromadził i analizował dane o liczbie i kwocie złożonych odwołań od decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz o rozpatrzonych odwołaniach w podziale na poszczególne

podatki, a także o kwotach ustaleń utrzymanych w postępowaniach odwoławczych (brak było danych o liczbie utrzymanych decyzji).

System wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego funkcjonował zgodnie z art. 14b § 6 O.p. Minister Finansów miał wpływ na jakość i kształtowanie jednolitej wykładni przepisów i prawa podatkowego. M.in. zmianie uległa wykładnia tzw. „interpretacji milczącej”<sup>66</sup>.

Właściwe departamenty Ministerstwa przeprowadzały kwartalne rozliczenia realizacji zadań podległych organów. Mierniki oceny pracy urzędów kontroli skarbowej skoncentrowane były na efektach finansowych kontroli. Mierniki oceny dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych oraz metodologia ich obliczania ulegały corocznie zmianom, stąd są nieporównywalne z miernikami z lat ubiegłych. NIK pozytywnie ocenia, że od 2009 r. do oceny naczelników urzędów skarbowych wykorzystywane są mierniki dotyczące szybkości wszczynania postępowań podatkowych i czasu trwania postępowań podatkowych.

Liczne zmiany usytuowania kontroli resortowej w Ministerstwie Finansów nie sprzyjały właściwemu wykonywaniu zadań w zakresie nadzoru i kontroli nad podległymi jednostkami. W 2008 r. nie została zakończona żadna kontrola w izbach i urzędach skarbowych. W kontrolach przeprowadzonych w 2009 r. i w I półroczu 2010 r. w urzędach i izbach skarbowych nie badano prawidłowości postępowań kontrolnych i podatkowych, a w urzędach kontroli skarbowej przedmiotem kontroli były jedynie wybrane zagadnienia. Zdaniem NIK kontrole resortowe powinny być przeprowadzane w takim zakresie, by ocenić realizację zasadniczych zadań w zakresie realizacji polityki finansowej państwa.

### **Realizacja wniosków z poprzednich kontroli**

Nadal aktualny pozostaje wniosek dotyczący metodologii monitorowania poprawności decyzji wydanych przez organy podatkowe. Sprawozdawczość Departamentu Administracji Podatkowej ulegała w ostatnich latach istotnym zmianom, a zakres informacji i sposób ich prezentacji ogranicza możliwość analizy prawidłowości decyzji pokontrolnych organów pierwszej instancji w poszczególnych latach. Również w rocznej informacji o skargach do Naczelnego Sądu Administracyjnego sposób prezentowania kwot powinien umożliwiać ich

---

<sup>66</sup> W związku z pismem Ministra Finansów do Prezesa NSA, uchwałą pełnego składu Izby Finansowej NSA z 14 grudnia 2009 r. zmieniona została wykładnia przepisu art. 14d O.p., ustalona uchwałą NSA z 4 listopada 2008 r. dot. zachowania terminu doręczenia interpretacji indywidualnej. Uchwała ta była jedną z podstaw wyroków uchylających w 2009 r. interpretacje indywidualne w sprawach, w których doręczenie interpretacji nastąpiło po upływie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku (tzw. interpretacje „milczące”). Obecnie termin trzymiesięczny odnosi się do daty wydania interpretacji.

porównywalność z kwotami objętymi decyzjami organów pierwszej instancji w celu prawidłowego sprawowanie nadzoru. We wrześniu 2010 r. podjęto prace nad nowelizacją zarządzenia Ministra Finansów z 22 września 2005 r. w zakresie sposobu przedstawiania danych o skargach do NSA.

Zdaniem NIK, aktualny pozostaje wniosek NIK w sprawie kontroli wywiązywania się podatników z obowiązku wpłacania zaliczek na podatek CIT, sformułowany po kontroli poboru podatku dochodowego od osób prawnych w 2008 r.<sup>67</sup> Sprawa ta została opisana w podpunkcie *Skuteczność kontroli podatkowych i efekty finansowe kontroli* na str. 24.

Realizowany jest wniosek NIK uwzględnianie problematyki handlu internetowego w działalności kontrolnej, o co wносиła NIK po kontroli przeprowadzonej w 2009 r.<sup>68</sup>. Problematyka eliminacji nieprawidłowości przy *dokonywaniu transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu*<sup>69</sup> ujęta została w zadaniach dla urzędów skarbowych od 2009 r. Zintensyfikowano działania kontrolne. Prowadzony jest monitoring podmiotów handlujących w Internecie<sup>70</sup>.

Pozostaje aktualny wniosek o stabilizację przepisów podatkowych, o co wносиła NIK po poprzednich kontrolach<sup>71</sup>. Liczne zmiany przepisów powodują, że stają się one nieczytelne i zwiększają ryzyko popełnienia błędów przez podatników. Sprawiają także trudności organom podatkowym i skarbowym, a także sądom administracyjnym.

---

<sup>67</sup> W wystąpieniu pokontrolnym z dnia 12 grudnia 2008 r., pismo znak KBF-41017-1/08, P/08/024.

<sup>68</sup> *Informacja o wynikach kontroli egzekwowania obowiązków podatkowych i celnych od podmiotów prowadzących handel internetowy* Nr ewid. 18/2009/P/09/139/LKI, LKI-410-07-00/2009.

<sup>69</sup> Najwcześniej problematyka handlu internetowego została uwzględniona przez Departament Kontroli Skarbowej, tj. w *Zadaniach urzędów kontroli skarbowej na 2008 i 2009 r.*, a w połowie 2009 r. zlecono urzędom kontroli skarbowej prowadzenie stałego monitoringu w wybranych branżach handlu internetowego. Departament Administracji Podatkowej w latach 2007–2008 nie zajmował się zagadnieniem handlu internetowego.

<sup>70</sup> Przez Referat ds. Handlu Internetowego, komórkę do spraw identyfikacji obowiązków podatkowych w handlu internetowym utworzoną w 2009 r. w strukturze IS w Bydgoszczy.

<sup>71</sup> Po kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych w 2003 r. oraz po kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych w 2009 r. Wyniki tych kontroli zostały przedstawione w *Informacji o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych*, Nr ewid. 125/2004/P03025/KBF, Warszawa, kwiecień 2004 r. oraz w *Informacji o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób fizycznych*, Nr ewid.18/2010/P09024/KBF, Warszawa, kwiecień 2010 r.

## 4. Informacje dodatkowe o przeprowadzonej kontroli

### 4.1. Przygotowanie kontroli

Poprzednią kontrolę postępowań kontrolnych i podatkowych NIK przeprowadziła w 2003 r.<sup>72</sup> Stwierdzono wówczas liczne nieprawidłowości w funkcjonowaniu izb i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej, w tym w szczególności naruszenia przepisów prawa procesowego i podatkowego prawa materialnego w prowadzonych postępowaniach kontrolnych i podatkowych, długotrwałość kontroli, a także przewlekłość postępowań odwoławczych prowadzonych przez izby skarbowe. W 36 urzędach skarbowych poddanych kontroli systematycznie rosły kwoty zwracanych podatków oraz odsetek i kosztów sądowych, na co zasadniczy wpływ miały uchylane decyzje wydane przez UKS. Koszty wadliwych decyzji nie były uwzględniane przy ocenie izb i urzędów skarbowych. Również wskaźniki stosowane przez Ministerstwo Finansów do oceny skuteczności pracy podległego aparatu skarbowego nie zawierały wystarczających mechanizmów zapobiegających ustalaniu „pozornych” dochodów. Przyczyną nieprawidłowości była również złożoność i niestabilność przepisów prawa podatkowego. Inne nieprawidłowości dotyczyły braku racjonalności w doborze podmiotów do kontroli, a także braku jednolitej ewidencji i sprawozdawczości w zakresie liczby i efektów przeprowadzanych kontroli.

Kontrolę P/10/024 przeprowadzono na terenie 5 województw. W każdym województwie kontrolą objęto izbę skarbową, Urząd Kontroli Skarbowej i po 2 urzędy skarbowe, z wyjątkiem województwa mazowieckiego, gdzie kontrolą objęto 3 urzędy skarbowe. Do kontroli wybrano urzędy skarbowe o najwyższej relacji decyzji uchylonych w 2009 r. do decyzji ogółem. Lista urzędów w podziale na grupy w zależności od stanu zatrudnienia stanowi załącznik nr 2.

W urzędach skarbowych i urzędach kontroli skarbowej sprawdzono proces planowania kontroli i wykonanie kontroli, prawidłowość i terminowość postępowań kontrolnych, a także poprawność wydanych decyzji wymiarowych. Badaniem objęto akta sprawy wybranych postępowań (po 30). Ustalano powody uchylenia decyzji (na podstawie uzasadnień dyrektorów izb skarbowych do decyzji uchylających decyzje organu pierwszej instancji). W izbach skarbowych przedmiotem kontroli była terminowość i prawidłowość

---

<sup>72</sup> Informacja o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych, 125/2004/P03025/KBF, Warszawa, kwiecień 2004 r.

postępowań odwoławczych. Sprawdzeniem objęto akta sprawy 30 decyzji uchylonych przez WSA i po 10 przez NSA.

We wszystkich jednostkach badano terminowość postępowania przy pomocy analizy bazy danych systemów informatycznych używanych w jednostkach – metodą pełną lub na odpowiednio licznych próbach. W oparciu o analizy baz danych dokonywano doboru próby do kontroli i czyniono inne ustalenia objęte programem kontroli.

Oceny działalności jednostek poddanych kontroli dokonane zostały według jednolitych mierników (kwoty nieprawidłowości, rzetelność postępowań kontrolnych i podatkowych) według czterostopniowej skali (ocena pozytywna, pozytywna pomimo stwierdzonych uchybień, pozytywna pomimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocena negatywna).

## **4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli**

Na finansowe rezultaty kontroli złożyły się:

1. nieprawidłowości w wymiarze finansowym w kwocie 900,1 tys. zł, z tego:
  - a) uszczuplenia środków – 687,9 tys. zł;
  - b) sprawozdawcze skutki nieprawidłowości – 212,2 tys. zł;
2. korzyści finansowe w kwocie 49,5 tys. zł.

O dalszych finansowych rezultatach kontroli NIK zostanie poinformowana po zakończeniu postępowań, których dotyczyły wnioski pokontrolne.

Protokoły kontroli w 22 kontrolowanych jednostkach podpisane zostały bez zastrzeżeń. Minister Finansów oraz Naczelnicy US Warszawa-Bielany i US w Bytowie (na podstawie art. 59 ust. 2 ustawy o NIK) złożyli na piśmie dodatkowe wyjaśnienia dotyczące przyczyn i okoliczności powstania nieprawidłowości przedstawionych w protokołach kontroli. Stwierdzone nieprawidłowości i wnioski zostały omówione na naradach pokontrolnych. Oceny, uwagi i wnioski zawarto w 22 wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników jednostek kontrolowanych. Do ocen uwag i wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych nie zgłoszono zastrzeżeń.

W wystąpieniu pokontrolnym, skierowanym do Ministra Finansów, sformułowano wnioski pokontrolne o podjęcie działań w celu poprawy jakości decyzji pokontrolnych wydawanych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, zwiększenie zakresu szkoleń pracowników podległych organów, wypracowanie metodologii pomiaru skuteczności decyzji pokontrolnych, a także zintensyfikowanie i monitorowanie kontroli zaliczek na podatki dochodowe. Minister Finansów poinformował o przyjęciu wniosków do realizacji, tj. że zwiększony będzie zakres szkoleń, zmodyfikowana zostanie roczna

informacja o skargach do WSA i sprawozdanie MF-9Ps o liczbie i efektach kontroli podatkowych, zastosowany zostanie nowy miernik oceny wykonywania zadań, uwzględniający kontrole podatników podatków dochodowych.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do dyrektorów izb skarbowych wnioskowano o skrócenie terminów rozpatrywania odwołań, zwiększenie zakresu szkoleń pracowników orzecznictwa i poprawy jakości decyzji wydawanych w trybie odwoławczym, zwiększenie nadzoru nad podległymi organami podatkowymi w celu poprawy jakości postępowań kontrolnych i podatkowych, prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wnioskowano o opracowanie procedur planowania kontroli i kryteriów typowania podmiotów do kontroli, poprawę jakości dowodowej w postępowaniach kontrolnych, w celu zmniejszenia ilości decyzji uchylanych przez organy odwoławcze oraz zmniejszenia kosztów wadliwych decyzji, wzmocnienie nadzoru nad przeprowadzanymi postępowaniami kontrolnymi.

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do naczelników urzędów skarbowych sformułowano wnioski pokontrolne o staranną analizę ryzyka przy typowaniu podmiotów do kontroli i racjonalne planowanie kontroli, zwiększenie nadzoru nad prawidłowością postępowań kontrolnych i podatkowych, w szczególności gromadzeniem dowodów oraz poprawnością decyzji wymiarowych, oceną prawną wydawanych decyzji podatkowych, rozważenie prowadzenia w szerszym zakresie kontroli podatku dochodowego od osób prawnych.

Dyrektorzy izb skarbowych, dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej i naczelnicy urzędów skarbowych poinformowali o przyjęciu wniosków do realizacji i podjętych działaniach w celu ich wykorzystania, m.in. działaniach nadzorczych i zmianach organizacyjnych.

## **5. Załączniki**

Załącznik nr 1 – Wykaz skontrolowanych podmiotów, jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły w nich kontrolę oraz lista osób zajmujących kierownicze stanowiska, odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność

Załącznik nr 2 – Wykaz kontrolowanych urzędów skarbowych według kryterium wielkości zatrudnienia

Załącznik nr 3 – Wykaz aktów prawnych

Załącznik nr 4 – Bibliografia

Załącznik nr 5 – Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli



**Załącznik nr 1**

Wykaz skontrolowanych podmiotów, jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły w nich kontrolę oraz lista osób zajmujących kierownicze stanowiska, odpowiedzialnych za kontrolowaną działalność

L.p.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Osoba odpowiedzialna za kontrolowaną działalność (w US naczelnik lub p.o. naczelnika)
1	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Finansów	od 16.11.2007 – Jan Vincent-Rostowski
2		Izba Skarbowa w Warszawie	do 20.02.2008 – Jacek Kulicki (p.o.), 21.02.2008 - 17.06.2009 – Jan Borkowski (p.o.), 18.06.2009 – 14.03.2010 - Tomasz Sokolnicki (p.o.), Od 15.03.2010 – Grażyna Adaszkievicz (p.o.)
3		Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie	od 21.02.2005 – Eulalia Zieniuk, 1.09.2009 – 19.04.2010 – Dariusz Ćwikowski (p.o.), od 20.04.2010 – Aleksy Oszmiańczuk
4		Urząd Skarbowy Warszawa-Bielany	od 29.08.2006 – Danuta Lesiak (p.o.)
5		Urząd Skarbowy Warszawa-Wawer	do 26.07.2009 – Agnieszka Londzin (p.o.), od 27.07.2009 – Jan Szostak
6		Urząd Skarbowy Warszawa-Wola	od 1.07.1994 – Hanna Olczyk
7	Delegatura NIK w Bydgoszczy	Izba Skarbowa w Bydgoszczy	1.02.2007 – 20.02.2008 – Dariusz Laskowski (p.o.), od 21.02.2008 – Marcin Łoboda (p.o.)
8		Urząd Kontroli Skarbowej Bydgoszczy	od 14.05.2007 – Andrzej Kaszta (p.o.), od 1.04.2008 – Zbigniew Stawicki
9		Urząd Skarbowy w Świeciu	od 1.08.2003 – Roman Lewandowski
10		Urząd Skarbowy w Żninie	od 16.09.1994 – Henryk Szary
11	Delegatura NIK w Gdańsku	Izba Skarbowa w Gdańsku	do 11.04.2008 – Wacław Knapik (p.o.), od 12.04.2008 – Mirosław Kowalski (p.o.)
12		Urząd Kontroli Skarbowej w Gdańsku	24.08.2007 – 8.05.2008 - Adam Franciszczak (p.o.), od 9.05.2008 – Małgorzata Bogumił
13		Urząd Skarbowy w Bytowie	od 15.11.1996 – Jolanta Fabisiak
14		Urząd Skarbowy w Kościerzynie	od 25.07.2006 – Leszek Synak (p.o.)
15	Delegatura NIK w Łodzi	Izba Skarbowa w Łodzi	22.03.2006 – 8.04.2008 – Marek Kołaciński (p.o.), od 9.04.2008 – Tomasz Szymański (p.o.)
16		Urząd Kontroli Skarbowej w Łodzi	od 13.09.2006 – Bożena Lis
17		Urząd Skarbowy w Bełchatowie	1.10.2002 – 15.05.2010 - Maria Tkacz, od 16.05.2010 – Urszula Danhofer (p.o.)
18		Urząd Skarbowy w Pabianicach	do 13.11.2008 – Bożena Włazeł, od 14 .11.2008 – Krzysztof Jasiak (p.o.)
19	Delegatura NIK w Zielonej Górze	Izba Skarbowa w Zielonej Górze	od 1.04.1991 – Piotr Dopierała
20		Urząd Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze	17.09.2007 – 20.05.2008 – Adam Barciszewski, 21.05.2008 – 25.09.2008 – Rudolf Matkowski (p.o.), od 26.09.2008 – Robert Stangret
21		Urząd Skarbowy w Międzyrzeczu	od 1.10.1987 – Józef Spychała
22		Urząd Skarbowy w Sulęcinie	od 30.03.2007 – Dariusz Dembiński (p.o.)

**Załącznik nr 2**

Wykaz kontrolowanych urzędów skarbowych – według kryterium wielkości zatrudnienia

W celu zobiektywizowania ocen działania urzędów skarbowych różnej wielkości, Ministerstwo Finansów w przyjętych miernikach oceny wprowadziło podział urzędów skarbowych na grupy w zależności od faktycznego stanu zatrudnienia. W latach 2008–2009 za urzędy małe uznawane były urzędy zatrudniające do 50 pracowników, urzędy średnie – od 51 do 150 pracowników, urzędy duże – powyżej 150 pracowników i urzędy wyspecjalizowane – bez względu na liczbę pracowników. W roku 2010 za małe uznawane są urzędy zatrudniające do 60 pracowników, urzędy średnie – powyżej 60 do 130 pracowników, urzędy duże – powyżej 130 pracowników i urzędy wyspecjalizowane, do obsługi niektórych kategorii podatników – bez względu na liczbę pracowników.

L.p.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Kontrolowany podmiot	Kategoria urzędu
1	Departament Budżetu i Finansów	Urząd Skarbowy w Warszawie Bielanych	duży
5		Urząd Skarbowy w Warszawie Wawrze	w 2009 r. średni, w 2010 r. duży
6		Urząd Skarbowy w Warszawie Woli	duży
7	Delegatura NIK w Bydgoszczy	Urząd Skarbowy w Świeciu	średni
9		Urząd Skarbowy w Żninie	średni
10	Delegatura NIK w Gdańsku	Urząd Skarbowy w Bytowie	średni
11		Urząd Skarbowy w Kościerzynie	w 2009 r. średni, w 2010 r. mały
15	Delegatura NIK w Łodzi	Urząd Skarbowy w Bełchatowie	średni
16		Urząd Skarbowy w Pabianicach	w 2009 r. średni, w 2010 r. duży
19	Delegatura NIK w Zielonej Górze	Urząd Skarbowy w Międzyrzeczu	średni
20		Urząd Skarbowy w Sulęcinie	mały

**Załącznik nr 3**

## Wykaz aktów prawnych

1. Ustawa z dnia czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. Nr 209, poz. 2027 ze zm.).
3. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. nr 39 w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz.Urz. MF.10.10.45).
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 141, poz. 214).
6. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 209 poz. 1320).

## **Załącznik nr 4**

### Bibliografia

1. Ordynacja podatkowa – komentarz, praca zbiorowa, Oficyna wydawnicza UNIMEX, 2009 r.
2. Ordynacja podatkowa – komentarz do zmian, K. Biernacki, ODDK, 2009 r.
3. Ordynacja podatkowa – komentarz praktyczny, praca zbiorowa, ODDK, 2008 r.
4. Prawo podatkowe, praca zbiorowa pod red. L. Etel, DIFIN, 2008 r.
5. Postępowanie przed organami skarbowymi, praca zbiorowa, DIFIN sp. z o.o., 2007 r.
6. Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej, praca zbiorowa pod red. W. Modzelewskiego, Instytut Studiów Podatkowych, 2006 r.

## **Załącznik nr 5**

Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Komisja Finansów Publicznych
7. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
8. Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego
9. Biuro Bezpieczeństwa Narodowego