



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Bydgoszczy**

Bydgoszcz, dnia grudnia 2010 r.

**Pan
Zbigniew Stawicki
Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej
ul. Dr.K. Marcinkowskiego 7
85-959 Bydgoszcz**

P/10/024
LBY-4101-21-03/2010

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2007 r. Nr 231 poz. 1701 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy przeprowadziła w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy, zwanym dalej „UKS”, kontrolę z zakresu prawidłowości postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w latach 2008-2010 (I półrocze).

W związku z kontrolą, której wyniki zostały przedstawione w protokole kontroli podpisanym w dniu 05 listopada 2010 r., Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Bydgoszczy, na podstawie art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Panu Dyrektorowi niniejsze wystąpienie pokontrolne, w którym pozytywnie ocenia organizację i przebieg postępowania kontrolnego prowadzonego przez UKS w latach 2008-2010 (I półrocze), mimo stwierdzonych uchybień mających skutki finansowe.

I. Formułując pozytywną ocenę, NIK uwzględniła, że UKS w zakresie planowania i realizacji postępowań kontrolnych, podejmował zadania i osiągał cele określone w „Zadaniach urzędów kontroli skarbowej”, corocznie wydawanych przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów. I tak:

1. W latach 2008-2010 (I półrocze) wymagane art. 12 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹, zwanej dalej „ustawą o kontroli skarbowej”, półroczne plany kontroli UKS obejmowały swoim zakresem sprawy ujęte w Zadaniach urzędów kontroli skarbowej. Plany opracowywano na podstawie kryteriów, które wprowadzone zostały zarządzeniem nr 48 Dyrektora UKS z dnia 17 września 2009 r. W planach kontroli ujęto 1328 postępowań kontrolne, w tym uwzględniono propozycje przedstawione między innymi przez naczelników urzędów skarbowych, zgodnie z ustaleniami zawartymi w Porozumieniach zawartych pomiędzy Dyrektorem UKS, a Dyrektorem Izby Skarbowej w Bydgoszczy o współpracy między urzędami skarbowymi województwa kujawsko-pomorskiego, Izbą Skarbową a UKS. Stopień uwzględnionych w planach propozycji naczelników urzędów skarbowych wynosił od 22,0% w planie kontroli na I półrocze 2010 r. do 51,7% w planie na II półrocze 2009 r. UKS w terminach wyznaczonych powyższymi Porozumieniami informował naczelników urzędów skarbowych o podmiotach nieuwzględnionych w planach kontroli wraz z uzasadnieniem.

2. W okresie objętym kontrolą UKS wszczął łącznie 1547 postępowań kontrolnych, w tym między innymi 862 postępowania z własnej inicjatywy (55,7%) i 262 postępowania (16,9%) w ramach kontroli koordynowanych przez Ministerstwo Finansów (pozaplanowe). W stosunku do planowanej wielkości przeprowadzono o 219 więcej postępowań kontrolnych (16,4%), przy czym ilość nie zrealizowanych w planowanych okresach kontroli wyniosła: 181 w 2008 r. (33,6%), 184 w 2009 r. (34,6%), 101 w I półroczu 2010 r. (39,1%), co wynikało między innymi z realizacji kontroli zleconych przez Ministerstwo Finansów. Nie wszystkie niezrealizowane w planowanych okresach kontrole zostały podjęte w następnych okresach, co jednak nie było zależne od UKS. Na przykład z ujętych w planie kontroli na I półrocze 2008 r. nie rozpoczęto do końca I półrocza 2010 r. łącznie 37 postępowań (12,4%), między innymi z powodu stałego przebywania podatników za granicą (5), braku kontaktu z podatnikiem (3), wcześniejszego przeprowadzenia kontroli u podatników przez urzędy skarbowe, które wnioskowały o ich uwzględnienie w planach kontroli UKS (6).

Do końca I półrocza 2010 r. zakończono 1269 postępowań kontrolnych (82,0% wszczętych), a czas ich trwania wynosił do 716 dni kalendarzowych, przy czym rzeczywista ilość dni pracy zespołów kontrolnych była niższa. Analiza 10 postępowań kontrolnych pod względem przyczyn długiego okresu ich prowadzenia (od stycznia 2008 r. do końca czerwca 2010 r.) wykazała, że na przykład postępowanie:

¹ Dz.U. z 2004 r. nr 8 poz. 65 ze zm.

- nr 04080373 trwało 716 dni kalendarzowych (od 30.06.2008 r. do 16.06.2010 r.), a faktycznie było realizowane przez okres 46 dni², na co wpływ na miało m.in. nie przedłożenie przez kontrolowanego w wymaganym czasie dokumentacji księgowej objętej zakresem postępowania i oczekiwanie na uzyskanie od instytucji finansowych, organów podatkowych, samorządowych, ZUS oraz Ministerstwa Infrastruktury informacji niezbędnych do ustalenia faktycznego przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej przez kontrolowanego i odtworzenia dokumentacji kontrolnej, a także zgromadzenia danych do oszacowania podstawy opodatkowania;

- nr 04080015 trwało 698 dni kalendarzowych (od 11.01.2008 r., do 09.12.2009 r.), a faktycznie było realizowane przez okres 113 dni. Wydłużenie postępowania kontrolnego od stycznia 2008 r. (protokół kontroli podpisany w dniu 08.08.2008 r.) wynikało z konieczności uzupełnienia materiału dowodowego, w związku z uzyskaniem w styczniu 2009 r. z Centralnego Biura Śledczego opinii biegłych o sfałszowanych numerach identyfikacyjnych samochodów używanych przez Spółkę i dokonywaniu przez nią odbarwiania oleju opałowego oraz uzyskaniem we wrześniu 2009 r. informacji o postawieniu aresztowanemu prezesowi kontrolowanej spółki zarzutu kierowania zorganizowaną grupą przestępczą.

Analiza kolejnych 10 kontroli podatkowych przeprowadzonych w ramach najdłużej trwających postępowań kontrolnych wszczętych po 7 marca 2009 r. wykazała, że kontrole zrealizowano w czasie wskazanym w art. 83 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej³. Analizowane postępowania kontrolne obejmowały rozliczenia za okresy, w których zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu.

3. W latach 2008-2010 (I półrocze) zakończono 1530 postępowań kontrolnych (w ich ramach przeprowadzono 792 kontrole podatkowe), z tego 261 rozpoczęto przed dniem 01.01.2008 r. W wyniku przeprowadzonych postępowań: wydano 498 decyzji pokontrolnych, obejmujących przypis w łącznej wysokości 325.711 tys. zł; kontrolowani dokonali 629 korekt zeznań podatkowych na łączną kwotę 26.593 tys. zł i dokonali wpłat na łączną kwotę 72.120 tys. zł.

Uzasadnione było:

- umorzenie w powyższym okresie 9 postępowań, które wynikały z przedawnienia w czasie kontroli zobowiązania w podatku VAT (1); równoległego prowadzenia postępowania przez urząd skarbowy (1); zgonu podatnika (3); zmiany siedziby działalności podatników (3); rozwiązania spółki i jej wykreślenia z KRS (1);

² suma rejestrowanych w UKS wszystkich dni pracy zespołu kontrolerów (tzw. kontrolerodni)

³ Dz.U. z 2007 r. nr 155, poz. 1095 ze zm.

- nie zakończenie do końca I półrocza 2010 r. objętych kontrolą NIK trzech najwcześniej wszczętych postępowań kontrolnych spośród 278 postępowań wszczętych i niezakończonych do końca powyższego okresu. Powodem tego było: zawieszenie postępowania (nr 04070070), z powodu: nie rozstrzygnięcia przez sąd zasadności roszczenia wniesionego przez podatnika o zwrot zaliczki, mającej wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych; zawieszenia przez okres od lutego 2008 r. do maja 2010 r. postępowania nr 04070361, w związku z trwającym postępowaniem prokuratorskim wobec podatnika (postępowanie kontrolne zakończono w sierpniu 2010 r.); czasu trwania postępowania nr 04070312, związanego z obrotem złodem (postępowanie zakończono we wrześniu 2010 r.).

Spśród 27 branż uznanych za zagrożone wystąpieniem potencjalnych nieprawidłowości⁴, UKS w latach 2008-2010 (I półrocze) przeprowadził 329 postępowań w 7 obszarach ryzyka, tj.: obrót paliwami (41); obrót złodem i metalami nieżelaznymi (74); budownictwo (94); sprzedaż pojazdów mechanicznych (37); usługi transportowe (33); handel artykułami elektrotechnicznymi (44); usługi pogrzebowe (6).

4. Stosownie do wyznaczonego w „Zadaniach urzędów” kontroli skarbowej zadania ciągłość i poszerzenia działania w zakresie wykorzystywania w kontrolach oprogramowania podmiotów prowadzących elektroniczną rachunkowość (e-kontrolę), UKS w okresie I półrocza 2010 r. zakończył 23 postępowania kontrolne, w trakcie których wykorzystano dane w formie elektronicznej o działalności gospodarczej podatników, w tym na podstawie protokołarnie pobranych danych potwierdzono zgodność kwot deklaracji podatkowych, sprawdzono prawidłowość stosowania kodów PKWiU oraz stawek VAT, dokonano ilościowo-wartościowego rozliczenia obrotu towarowego i usług. Wykonano testy luk i duplikatów oraz nieistniejących NIP, badano dokumenty źródłowe z wykorzystaniem próbkowania. Ograniczeniem w intensyfikacji zaleconego przez Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów wykorzystania profesjonalnego narzędzia ACL w e-kontrolach była m.in. niewystarczająca ilość posiadanych licencji tego programu (2).

5. Analiza przestrzegania procedury kontroli skarbowej oraz udokumentowania ustaleń kontroli i prawidłowości decyzji wydanych przez Dyrektora UKS dotyczących 30 postępowań kontrolnych zakończonych w ww. okresie wykazała, że:

⁴ wg opracowania Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów pod nazwą: „Mapa obszarów ryzyka wystąpienia potencjalnych nieprawidłowości” z września 2009 r.

- postępowania kontrolne przeprowadzano wyłącznie z urzędu w formie postanowienia, tj. zgodnie z art. 13 ustawy o kontroli skarbowej, a przedłużanie czasu ich trwania następowało przed upływem okresu poprzednio wskazanego w postanowieniach Dyrektora UKS. Zgodnie z art. 140 ustawy z dnia 7 listopada 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁵, w postanowieniach podano przyczyny przedłużania postępowania i wskazano nowy termin ich zakończenia;
- zgodnie z wymogiem art. 282b Ordynacji podatkowej od dnia 1 stycznia 2009 r. podatnicy byli zawiadamiani o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej, a kontrole były rozpoczynane nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze podjęcia kontroli;
- kontrole podatkowe prowadzone były na podstawie postanowień Dyrektora UKS, tj. zgodnie z art. 13 ust. 1 i ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej;
- udzielone przez Dyrektora UKS imienne upoważnienia do przeprowadzenia kontroli zawierały wszystkie elementy określone w art. 13 ust. 6 ustawy o kontroli skarbowej;
- protokoły kontroli zawierały elementy określone w art. 290 § 2 Ordynacji podatkowej, w tym zamieszczano ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz o prawie złożenia korekty deklaracji;
- postępowania kontrolne prowadzone były z zachowaniem procedur określonych w art. 122-126, art. 187-192 i art. 200 Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do prawidłowości dokumentowania czynności i zdarzeń, czynnego udziału strony postępowaniu, możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, poprawności wydania decyzji od strony formalno-prawnej i merytorycznej w zakresie rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji;
- decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych przekazano do urzędów skarbowych w terminach umożliwiającym zastosowanie środka egzekucyjnego, a realizacja ustaleń (wpłat) była monitorowana przez UKS;
- występowano do urzędów skarbowych o dokonanie zabezpieczeń w każdym przypadku, w którym występowała taka potrzeba.

6. Wniesione w latach 2008-2010 (I półrocze) przez kontrolowanych 13 skarg na przebieg postępowania kontrolnego zostało rozpatrzonych; za zasadną uznano 1 skargę złożoną w grudniu 2008 r., dotyczącą nieudostępnienia kontrolowanemu akt sprawy w zakresie dotyczącym kopii dokumentów pozbawionych danych umożliwiających identyfikację podatników udzielających informacji w toku kontroli oraz braku wydania

⁵ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

postanowienia odmawiającego udostępnienia akt w tym zakresie⁶. Skutkiem tego dokonano zmiany inspektora prowadzącego postępowanie, a skarżącemu udostępniono akta sprawy.

7. W realizacji wyznaczonych w lutym 2009 r. przez Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów zadań dotyczących oszczędności podjęte przez Pana Dyrektora działania objęły ograniczenia w wydatkach bieżących i majątkowych oraz przedsięwzięcia organizacyjne w zakresie planowania i realizacji postępowań kontrolnych mające na celu zmniejszenie kosztów postępowań dowodowych.

8. Zgodnie z zadaniem ujętym w „Zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej” dotyczącym skutecznego wykorzystania Informatycznego Systemu Wspomagania Kontroli Skarbowej (zwanego dalej „ISKOS”) w UKS testowany był jeden z modułów ISKOS, tj. Moduł Planowania Kontroli. W celu zapewnienia środowiska do pracy ISKOS wyposażono kancelarię UKS w niezbędny sprzęt, podłączono lokalny serwer ISKOS do domeny Kontroli Skarbowej, a z dostępnego Modułu Identyfikacji Podmiotów korzystali upoważnieni pracownicy Wydziału Analiz i Planowania oraz Wydziału Wywiadu Skarbowego. W latach 2008-2010 (I półrocze) 21 pracowników odbyło szkolenia z zakresu ISKOS, a w maju 2010 r. powołany został zespół do spraw zapewnienia sprawnego wprowadzania ISKOS w UKS.

9. Departament Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów w latach 2008-2009 na organizowanych cyklicznie naradach informował o ocenach działalności urzędów kontroli skarbowej, dokonanych na podstawie składanych kwartalnych i rocznych sprawozdań i informacji oraz „Wytycznych w sprawie pomiaru efektywności pracy urzędów kontroli skarbowej oraz zasad przyznawania nagród w urzędach kontroli skarbowej”, których wskaźnikiem były między innymi wpłaty do budżetu państwa z tytułu wydanych decyzji oraz złożonych korekt deklaracji w odniesieniu do kosztów ponoszonych przez kontrolę skarbową.

II. Uchybienia dotyczyły niepełnego lub nieprawidłowego udokumentowania postępowań kontrolnych, w wyniku czego wydane w latach 2008-2010 (I półrocze) przez Dyrektora UKS decyzje zostały w wyniku złożonych przez kontrolowanych odwołań uchylone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. W latach 2008-2010 (I półrocze) kontrolowani wniesli odwołania od 242 decyzji Dyrektora UKS, tj. 44,9% wydanych (539) na łączną kwotę 149.702 tys. zł, tj. 45,4% ustaleń (329.570 tys. zł), z których organ odwoławczy do czasu kontroli NIK utrzymał w mocy 156 decyzji (64,5% wniesionych odwołań) na kwotę 104.216 tys. zł (81,6%), a uchylił w części lub w całości 71 decyzji (29,3%) na kwotę 27.603 tys. zł (18,4%). Wskutek uchylenia przez Dyrektora Izby Skarbowej decyzji i określenia nowych

⁶ w analizowanej próbie, o której w pkt. 5, nie stwierdzono przypadków wniesienia przez kontrolowanych zastrzeżeń do przebiegu kontroli

wysokości zobowiązania oraz uchylenia decyzji i umorzenia postępowania w sprawie, a także określenia przez Dyrektora UKS nowej wysokości zobowiązania w wyniku ponownego rozpatrzenia uchylonych decyzji, urzędy skarbowe dokonały na rzecz kontrolowanych zwrotu niesłusznie naliczonych należności podatkowych na łączną kwotę 4.116,0 tys. zł, tj. 1,3 % kwot objętych decyzjami pokontrolnymi (325.711,0 tys. zł) oraz wypłaciły należne odsetki w łącznej kwocie 1.214,3 tys. zł. Nie wystąpiły wypłaty roszczeń odszkodowawczych z tytułu wadliwych decyzji. Analiza 15 uchylonych decyzji wykazała, że:

a) 11 decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych na łączną kwotę 15.104,3 tys. zł zostało uchylonych w całości i zwróconych do ponownego rozpatrzenia, głównie z powodu konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego; jak podano w decyzjach uchylających: "w znacznej części". Na przykład powodem uchylenia decyzji Dyrektora UKS znak W2C/WK-III-431/2007/630-4/2008 z dnia 17.01.2008 r., określającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT za 4 miesiące 2005 r. w kwocie 1.918.732 zł oraz ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku VAT w wysokości 62.568 zł, było nie ustalenie faktycznych dat sprzedaży dokonanych przez podatnika i konieczność dokonania prawidłowego określenia zobowiązań podatkowych za poszczególne okresy rozliczeniowe.

b) jedna decyzja określająca zobowiązanie w kwocie 868,6 tys. zł została uchylona w całości z określeniem nowego wymiaru na kwotę 200,9 tys. zł (znak W2P/WK-4/431-25/2007/630-1/2008 z dnia 17.01.2008 r.), z powodu uznania przez organ II instancji prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego, mimo że nie podał daty wystawienia faktury w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty.

c) jedna decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w kwocie 330,5 tys. zł została uchylona w części z określeniem nowego wymiaru na kwotę 87,6 tys. zł (znak UKS0491/W2U/42/34/08/122/018 z dnia 02.07.2008 r.), m.in. z powodu niewłaściwego zastosowania przepisu art. 19 ust. 3 pkt 1 oraz ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁷ i art. 86 ust. 10 pkt 1 i ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁸, zgodnie z którymi prawo do obniżenia podatku należnego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub w rozliczeniu za okres następny.

d) uchylone zostały 2 decyzje ustalające zobowiązania podatkowe na łączną kwotę 2.196,4 tys. zł wraz z umorzeniem postępowań z powodu:

⁷ Dz. U, Nr 11, poz. 50 ze zm.

⁸ Dz. U, Nr 54, poz. 535 ze zm.

- nieuzasadnionego stanowiska Dyrektora UKS odnośnie braku podstaw prawnych co do możliwości skorygowania przez podatnika błędnie zastosowanej stawki podatku, w sytuacji gdy czynność zwolniona jest z opodatkowania podatkiem VAT i określenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 108 ust. 1 ww. ustawy, a znaczna część uzasadnienia decyzji Dyrektora UKS nie znajdowała odzwierciedlenia w ustalonym stanie faktycznym sprawy (decyzja znak UKS0492/W3U/42/1/09/51/025/1441 z dnia 29.04.2009 r., określająca wysokość zobowiązania w podatku VAT kwocie 1.625.981,50 zł);
- nieuwzględnienie przez UKS prawa podatnika do zaliczenia kwoty 3.001.957,02 zł do kosztów uzyskania przychodów w 2006 r., wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹ (decyzja znak W2T-431-62/2007/630-1/2008 z dnia 10.03.2008 r., określająca wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku CIT za okres od stycznia do grudnia 2006 r. w kwocie 570.372 zł).

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o podjęcie działań mających na celu poprawę jakości dowodowej w postępowaniach kontrolnych, w celu zmniejszenia ilości decyzji uchylonych przez organ odwoławczy II instancji.

Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje przedstawienia przez Pana Dyrektora w terminie 14 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosku, bądź o działaniach podjętych w celu jego realizacji lub przyczynach niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego przysługuje Panu Dyrektorowi prawo zgłoszenia na piśmie do Dyrektora Delegatury NIK w Bydgoszczy umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosku ujętego w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o którym mowa wyżej, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały właściwej komisji NIK.

⁹ Dz. U. z 2009 r. Nr 54, poz.654