



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA – 4101-21-03/2012
P/12/038

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli P/12/038 – Obniżanie dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej w okresie od 2010 r. do października 2012 r.

Jednostka przeprowadzająca kontrolę Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach

Kontroler Marian Dłucik, gł. specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82799 z dnia 26 września 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-2)

Jednostka kontrolowana Izba Skarbowa w Katowicach ul. Damrota 25, 40-022 Katowice

Kierownik jednostki kontrolowanej Małgorzata Moskal, p.o. Dyrektora Izby Skarbowej

(dowód: akta kontroli str. 3-4)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie¹ działalność kontrolowanej jednostki w okresie objętym kontrolą w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Powyższą ocenę uzasadnia:

- prawidłowo sprawowany przez Izbę Skarbową nadzór nad urzędami skarbowymi, która m.in. monitorowała i kontrolowała w podległych urzędach realizację zadań objętych kontrolą w obszarze ryzyka dotyczącym strat z działalności gospodarczej,
- prowadzenie postępowań odwoławczych zgodnie z obowiązującymi przepisami.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Nadzór Dyrektora Izby Skarbowej nad urzędami skarbowymi w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej

1.1. Ocena realizacji przez Dyrektora Izby Skarbowej zadań określonych w wytycznych Ministra Finansów

Opis stanu faktycznego

Izba Skarbowa gromadziła dane statystyczne o liczbie podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej w poszczególnych urzędach skarbowych. W 2010 r. (według deklaracji za 2009 r.) w 37 urzędach skarbowych, objętych nadzorem Izby Skarbowej w Katowicach, 45 009 podatników (35 097 w podatku PIT i 9 912 w podatku CIT) wykazywało stratę z działalności

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

gospodarczej na kwotę ogółem 7 656 916 251,00 zł (w podatku PIT – 881 464 079,00 zł i w podatku CIT 6 775 452 172,00 zł), a 12 203 podatników (9 690 w podatku PIT i 2 513 w podatku CIT) odliczało straty z lat ubiegłych na kwotę 776 935 624,00 zł (131 839 858,00 zł w podatku PIT i 645 095 766,00 zł w podatku CIT). W 2011 r. (według deklaracji za 2010 r.) 48 913 podatników (38 337 w podatku PIT i 10 576 w podatku CIT) wykazało straty z działalności gospodarczej w kwocie 3 855 954 668,00 zł (w podatku PIT – 777 222 366,00 zł i w podatku CIT 3 078 732 302,00 zł), a 14 477 podatników (11 090 w podatku PIT i 3 387 w podatku CIT) odliczało straty z lat ubiegłych na kwotę 2 053 212 469,00 zł (w podatku PIT – 175 733 487,00 zł i w podatku CIT – 1 877 478 982,00 zł). Natomiast w 2012 r. (według deklaracji za 2011 r.) 48 444 podatników (38 058 w podatku PIT i 10 386 w podatku CIT) wykazywało straty z działalności na kwotę 3 697 971 979,00 zł (829 492 024,00 zł w podatku PIT i 2 868 479 955,00 zł w podatku CIT), a 16 772 podatników (12 817 w podatku PIT i 3 955 w podatku CIT) odliczało stratę z lat ubiegłych na kwotę 2 636 780 068,00 zł (w podatku PIT 202 260 883,00 zł i w podatku CIT – 2 434 519 185,00 zł).

(dowód: akta kontroli, str. 5-6, 6a)

Podległe Izbie Skarbowej urzędy skarbowe (37, w tym 2 wyspecjalizowane) przeprowadziły, w okresie objętym kontrolą, 2 211 kontroli w obszarze wykazywania przez podatników znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywania odliczeń strat z lat poprzednich. W 1 598 kontrolach wykryto nieprawidłowości i błędy podatkowe, w których:

- zmniejszenie wykazanej straty wynosiło 92 913 494,02 zł, z tego w podatku CIT – 53 097 527,14 zł i w podatku PIT – 39 815 966,88 zł,
- zmniejszenie odliczenia straty z lat poprzednich wynosiło 1 139 909,92 zł, z tego w podatku CIT – 640 262,46 zł i w podatku PIT – 499 647,46 zł,
- uszczuplenia stanowiły kwotę 16 560 862,54 zł, z tego w podatku CIT – 7 924 730,00 zł i w podatku PIT – 8 636 132,54 zł.

Na 659 kontroli przeprowadzonych w 2010 r. w 487 z nich wykryto błędy, w których:

- zmniejszenie wykazanej straty wynosiło 40 316 008,06 zł (CIT 30 170 481,57 zł i PIT 10 145 526,49 zł),
- zmniejszenie odliczenia straty z lat poprzednich wynosiło 747 632,69 zł (CIT 614 795,50 zł i PIT 132 837,19 zł),
- uszczuplenia stanowiły kwotę 6 766 524,54 zł (CIT – 2 158 050,00 zł i PIT – 4 608 474,54 zł).

Spośród 1 035 kontroli przeprowadzonych w 2011 r. w 740 kontrolach wykryte błędy podatkowe dotyczyły:

- zmniejszenia wykazanej straty na kwotę 42 916 585,03 zł (CIT 18 877 482,50 zł, PIT 24 039 102,53 zł),
- zmniejszenia odliczenia straty z lat poprzednich na kwotę 293 960,47 zł (CIT 16 703,20 zł i PIT 277 257,27 zł),
- uszczupień, które stanowiły kwotę 7 050 173,00 zł, (CIT 4 044 132,00 zł i PIT – 3 006 041,00 zł).

Natomiast w I półroczu 2012 r. urzędy skarbowe przeprowadziły w tym obszarze 517 kontroli i w 371 z nich wykryto błędy skutkujące:

- zmniejszeniem wykazanej straty w kwocie 9 680 900,93 zł (CIT 4 049 563,07 zł, PIT 5 631 337,86 zł),
- zmniejszeniem odliczenia straty z lat poprzednich w kwocie 98 316,76 zł (CIT 8 763,76 zł i PIT 89 553,00 zł),

- uszczupleniami na kwotę 2 744 165,00 zł, w tym: CIT 1 722 548,00 zł i PIT – 1 021 617,00 zł.

(dowód: akta kontroli, str. 7)

Dwa wyspecjalizowane urzędy skarbowe (I Śląski US w Sosnowcu i II Śląski US w Bielsku-Białej) w ww. okresie przeprowadziły 72 kontrole w zakresie realizacji zadań określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej, w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2 (w 2010 r. - 20 kontroli, w 2011 r. - 36 kontroli i w I połowie 2012 r. - 16 kontroli). W 57 przeprowadzonych kontrolach wykryto nieprawidłowości i błędy podatkowe, w których:

- zmniejszenia wykazanej straty wynosiły 11 291 931,83 zł (w 2010 r. - 10 635 610,22 zł, w 2011 r. - 592 296,22 zł i w I połowie 2012 r. – 64 025,39 zł),
- zmniejszenia odliczenia straty wynosiły 11 121,44 zł, co było efektem finansowym kontroli przeprowadzonej w 2010 r.,
- uszczuplenia stanowiły wartość 2 556 693,00 zł, (w 2010 r. – 1 020 217,00 zł, w 2011 r. - 754 383,00 zł i w I połowie 2012 r. – 782 093,00 zł).

(dowód: akta kontroli, str. 8)

W odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2, podległe Izbie Skarbowej urzędy skarbowe z licencjami oprogramowania ACL i IDEA (8 - w 2010 r., 17 - w 2011 r. i 19 - od czerwca 2012 r.) przeprowadziły w ww. okresie 38 kontroli z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych (2 kontrole w 2010 r., 17 kontroli w 2011 r. i 19 kontroli w I połowie 2012 r.), których efektami finansowymi były:

- zmniejszenia wykazanej straty w kwocie 368 852,95 zł (w 2010 r. - 53,00 zł, w 2011 r. – 235 681,00 zł i w I połowie 2012 r. - 133 118,95 zł,
- uszczuplenia podatku w kwocie 720 623,00 zł (w 2010 r. - 1 437,00 zł, w 2011 r. - 32 580,00 zł i w I połowie 2012 r. - 686 606,00 zł).

(dowód: akta kontroli, str. 9, 9a)

W trakcie corocznych narad z naczelnikami urzędów skarbowych oraz z kierownikami działów kontroli urzędów skarbowych, organizowanych w czerwcu danego roku, przedstawiano i omawiano m.in. zagadnienia związane z wynikami kontroli przeprowadzonych przy pomocy ACL za dany rok. Wnioski z narad przekazywano do wykorzystania naczelnikom urzędów skarbowych województwa śląskiego. Niska efektywność e-kontroli, wyrażająca się w ilości przeprowadzonych kontroli oraz kwocie uzyskanych uszczupień, wskazywała zdaniem IS na konieczność zmiany sposobu podejścia US w zakresie właściwej organizacji pracy komórek kontroli podatkowej oraz poprawy trafności typowania podmiotów do e-kontroli. Analizy dokonywane przez Izbę w ww. zakresie wykazały, m.in., że średni czas przeznaczony przez pracowników kontroli na kontrole, w których wykorzystywano program ACL, wynosił niespełna 20% czasu, pomimo polecenia Dyrektora Izby Skarbowej, aby użytkownicy ACL/IDEA zajmowali się przede wszystkim kontrolami, w których możliwe jest zastosowanie tych programów.

(dowód: akta kontroli, str. 10-13)

Izba Skarbowa w okresach rocznych oceniała efektywność działań podległych urzędów skarbowych w zakresie realizacji zadań określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej na 2010 r., 2011 r. i 2012 r., m.in. w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2. Oceny przekazywano naczelnikom urzędów skarbowych (lipiec 2010 r. oraz czerwiec 2011 r. i 2012 r.), a do najczęściej formułowanych w nich zaleceń należały:

- podejmowanie stosownych działań w celu poprawy efektywności kontroli podatkowych oraz zwiększenia ich ilości i częstotliwości,
- monitorowanie poprawności ewidencjonowania spraw w systemie Poltax i wiązanie dokumentów z postępowaniami kontrolnymi, mającymi wpływ na dane

pobierane do mierników oceny pracy urzędów skarbowych w obszarze kontrola podatkowa,

- zapoznanie pracowników z funkcjonalnością podsystemu KONTROLA w zakresie sporządzania analizy grupowej,
- zintensyfikowanie współpracy w grupach regionalnych i wymiany dobrych praktyk, zwłaszcza w zakresie efektywnego typowania podmiotów do kontroli.

Ponadto, naczelnikom urzędów skarbowych przekazywano co roku (w tym samym czasie) analizy efektywności kontroli przeprowadzonych w danym roku oraz prezentacje m.in. w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem, kontroli analizy grupowej, wyników kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem programów ACL i IDEA.

(dowód: akta kontroli, str. 14-18)

Izba Skarbowa w sprawozdaniach o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za lata 2010-2011 i za I półrocze 2012 r., kierowanych do Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów, dokonywała analizy danych z urzędów skarbowych dotyczących kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w obszarze ryzyka nr 2. W sprawozdaniach tych określono: obszary ryzyka, najczęściej występujące rodzaje błędów, propozycje ograniczenia lub eliminacji stwierdzonych nieprawidłowości, w tym propozycje zmian przepisów prawa oraz uwagi i spostrzeżenia. Propozycje ograniczenia lub eliminacji stwierdzonych nieprawidłowości oraz propozycje zmian przepisów prawa, zgłaszane do Ministerstwa Finansów przez Izbę Skarbową w kolejnych latach okresu objętego kontrolą dotyczyły m.in.:

- zmian przepisów podatkowych w zakresie wprowadzenia ograniczeń czasowych na wykazywanie strat w kolejnych latach oraz w zakresie likwidacji prawa do odliczania wykazanej straty w latach następnych,
- stosowania bardzo wysokiej kary pieniężnej (co najmniej 50 tys. zł) z możliwością odstąpienia organu podatkowego od przeprowadzenia czynności szacowania, w przypadku nieokazania dokumentacji do kontroli z powodu jej braku, w tym wprowadzenia wysokich kar finansowych za brak remanentu,
- wprowadzenia przepisów nakładających na podatnika określonych obowiązków w zakresie sposobu i zasad ewidencjonowania wszystkich korekt sprzedaży dokonanych na kasie rejestrującej,
- likwidacji ograniczeń limitów czasu trwania kontroli u podatników, u których stwierdzono nieprawidłowości mające wpływ na wykazanie dochodu/straty z działalności gospodarczej,
- określenia kwotowo lub procentowo wysokości wydatków stanowiących ulepszenie lub remont środków trwałych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu,
- stworzenia w urzędach skarbowych aplikacji umożliwiającej automatyczną weryfikację wykazywanych przez podatników odliczeń z tytułu strat,
- prowadzenia szeroko zakrojonej edukacji w zakresie prawa podatkowego,
- braku możliwości zwiększenia ilości kontroli lub czynności sprawdzających ze względu na ograniczenia kadrowe,
- wprowadzenia mniejszej i jednolitej stawki podatku (podatek liniowy) dla szerszej grupy podatników bez różnicowania zwolnień i ulg.

(dowód: akta kontroli, str. 19-25)

Izba Skarbowa, kierując się wytycznymi Ministra Finansów zawartymi w Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych na lata 2010-2012 r., kontrolowała w ramach nadzoru czynności urzędów skarbowych

zadania związane z kontrolą prawidłowości rozliczania zobowiązań podatkowych przez podatników podatku dochodowego. W trakcie realizowanych kontroli, kompleksowych, problemowych i kontroli Zarządzania ryzykiem zewnętrznym (opisanych w dalszej części wystąpienia) sprawdzano, czy naczelnicy urzędów prawidłowo wykonywali swoje zadania, w tym dotyczące obowiązku kontrolowania podatników deklarujących duże kwoty strat podatkowych oraz odliczających straty poniesione w latach ubiegłych.

Izba Skarbowa, co roku, informowała naczelników urzędów skarbowych województwa śląskiego o dokonanej analizie działań i procedur podatkowych prowadzonych przez podległe urzędy. Analizy te przeprowadzano w oparciu o zweryfikowane materiały pokontrolne po przeprowadzonych kontrolach kompleksowych, problemowych, doraźnych i sprawdzających, a także na podstawie uchybień stwierdzonych przez Izbę Skarbową, jako organ II instancji. W informacjach tych zwracano uwagę, m.in. na brak lub niewielką ilość kontroli podatkowych podatników deklarujących najwyższe kwoty ponoszonych strat podatkowych oraz odliczenia strat poniesionych w latach ubiegłych.

(dowód: akta kontroli, str. 26-33)

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach Zarządzeniem Nr 20/11 z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie zmiany Zarządzenia Nr 29/04 z dnia 5 sierpnia 2004 r. w sprawie powołania Zespołu ds. oceny ryzyka zewnętrznego, powołał wojewódzkiego koordynatora ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym, zespół ds. oceny ryzyka zewnętrznego oraz 37 osób kontaktowych wyznaczonych w urzędach skarbowych województwa śląskiego do działań w obszarze zmierzającym do wdrożenia strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Do zadań Zespołu należało w szczególności:

- identyfikacja i analiza obszarów ryzyka zewnętrznego,
- wstępne oszacowanie ryzyka,
- wskazanie obszarów priorytetowych oraz propozycje działań,
- współpraca przy opracowywaniu Planów Dyscypliny Podatkowej.

(dowód: akta kontroli, str. 34-37)

W celu bieżącej realizacji działań wynikających z Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej oraz w związku ze stałą ewaluacją prac związanych ze Strategią zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w zależności od etapu procesu zarządzania ryzykiem, do prac powoływano pracowników kontaktowych z urzędów skarbowych, tworząc zespoły do załatwiania konkretnych spraw. Zespoły te uczestniczyły również m.in. w opracowywaniu scenariuszy selekcji wspomagających typowanie do kontroli podmiotów działających w obszarach ryzyka oraz założeń do funkcjonujących kryteriów selekcjonowania przy pomocy analizy grupowej podmiotów w obszarach ryzyka oraz opracowaniu jednolitych założeń do wyselekcjonowania grup podatników w celu analizy nowych obszarów ryzyka na terenie województwa śląskiego.

(dowód: akta kontroli, str. 38-87)

Izba Skarbowa rozwiązywała zgłaszane przez urzędy skarbowe problemy w zakresie selekcji podmiotów do kontroli i Analizy grupowej oraz organizowała szkolenia nt. Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym (w 2011 r. w takim szkoleniu wzięło udział 68 pracowników urzędów skarbowych). W latach 2010-2011 Izba zorganizowała:

- 10 edycji szkoleń nt. Analiza grupowa w podsystemie KONTROLA, w których uczestniczyło 187 pracowników urzędów skarbowych (w 2010 r. - 8 szkoleń dla 149 uczestników, a w 2011 r. - 2 szkolenia dla 38 uczestników),

- 6 edycji szkoleń w 2010 r. nt. Analiza zasadności zwrotów VAT przy wykorzystaniu modułu Analiza w podsystemie KONTROLA, w których uczestniczyło 85 pracowników,
- 15 edycji szkoleń w 2010 r. nt. Analiza grupowa w podsystemie KONTROLA – Excel jako narzędzie wspomagające dla 99 uczestników.

Ponadto od lipca do października 2012 r. 115 pracowników urzędów skarbowych brało udział w szkoleniach zorganizowanych przez Izbę dotyczących Zasad obsługi podsystemu KONTROLA w urzędzie skarbowym.

(dowód: akta kontroli, str. 88-103)

W okresie objętym kontrolą, Izba opracowała Wojewódzki Plan Dyscypliny Podatkowej – Plan wdrożenia, osobno na lata 2010, 2011 i 2012. Plany te opracowano i realizowano w ramach Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym w oparciu o Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej. Dokumenty te, wraz z „Kryteriami typowania do kontroli w obszarach ryzyka na dany rok”, przekazywano do realizacji podległym urzędom skarbowym. Ponieważ obszary ryzyka ujęte w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej na poszczególne lata występują w różnym nasileniu na terenie działania poszczególnych urzędów skarbowych województwa śląskiego, w Wojewódzkim Planie (...) wskazywano, że szczególnie ważnym jest przyjęcie przez naczelników urzędów skarbowych właściwych kierunków działania oraz określenie priorytetów, optymalnego poziomu i zakresu niezbędnych działań, a także wybór typowania podmiotów do kontroli w zależności od wewnętrznych uwarunkowań i występujących ograniczeń. W Wojewódzkim planie dyscypliny podatkowej na lata objęte kontrolą określano: obszary ryzyka zewnętrznego, analizę ryzyka i typowanie podmiotów do kontroli oraz uwagi ogólne i polecenia. W Planach Wojewódzkich na lata 2010-2012 główne kierunki działań urzędów skarbowych w zakresie kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i działań informacyjnych dotyczyły obszarów ryzyka, które zawierały najistotniejsze płaszczyzny zagrożeń wynikające z obszarów ryzyka ujętych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej w latach poprzednich.

Urzędy podejmowały stosowne działania, tj. czynności sprawdzające, kontrolne, informacyjne, w stosunku do podmiotów znajdujących się w obszarach ryzyka o priorytecie krajowym. Ilość i efekty tych działań przekazywano w cyklu półrocznym do Izby Skarbowej, gdzie prowadzono analizy, zarówno pod kątem poprawności rachunkowej, jak i merytorycznej. Izba Skarbowa zobowiązała podległe urzędy do typowania podmiotów w obszarach ryzyka do kontroli podatkowych i czynności sprawdzających przy wykorzystaniu narzędzia informatycznego moduł Analiza grupowa w podsystemie Kontrola, którą należało uruchamiać przynajmniej dwa razy w ciągu roku. Obok działań informacyjnych podejmowanych przez naczelników i pracowników urzędów skarbowych, celem ujednolicenia polityki informacyjnej na stronach internetowych urzędów skarbowych oraz Izby Skarbowej, umieszczano karty informacyjne przekazane przez Ministerstwo Finansów wraz z Krajowym Planem Dyscypliny Podatkowej.

(dowód: akta kontroli, str. 104-159)

W ocenie Izby Skarbowej ograniczono ryzyko nadużyć w obszarze ryzyka nr 2 dotyczącym strat z działalności gospodarczej i uzyskano efekt prewencyjny. Błąd nr 23 - w zakresie odliczania strat z innego źródła przychodów, jak i błąd nr 24 - niezgodne z przepisami odliczanie strat poniesionych na majątku podatnika w ww. okresie wystąpił jeden raz u jednego kontrolowanego podatnika. Natomiast zdecydowanie ograniczono ryzyko nadużyć w obrębie błędu 22, tj. nieprawidłowego odliczania strat z lat ubiegłych, w I połowie 2012 r. błąd wystąpił u 13 kontrolowanych, natomiast w 2011 r. - u 33 podatników. Ujawniane

nieprawidłowości, w większości przypadków, korygowali dobrowolnie podatnicy poprzez złożenie korekty zeznania.

(dowód: akta kontroli, str. 160-171)

1.2. Kontrole w urzędach skarbowych

W okresie objętym kontrolą Izba Skarbowa przeprowadziła 43 kontrole w podległych urzędach skarbowych (w 2010 r. - 19, w 2011 r. - 21 oraz 3 w I połowie 2012 r.), których zakres obejmował, m.in. działania urzędu w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2, dotyczącego strat z działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli, str. 172)

Przedmiotem badania było przeprowadzanie przez urzędy selekcji automatycznej i wykorzystanie jej wyników w planowaniu kontroli podatkowych oraz dobór pozostałych kryteriów zalecanych dla obszaru ryzyka nr 2 oraz prowadzenie kontroli i czynności sprawdzających w zakresie wykazywania lub odliczania strat a także prowadzenie postępowań podatkowych w tym zakresie.

Realizację zadań wynikających ze Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym (w tym w obszarze nr 2) skontrolowano w trzech urzędach skarbowych, w każdym roku ww. okresu. Kontrolą objęto: typowanie podmiotów do kontroli, działania podjęte przez urząd w związku z realizacją Strategii... za poszczególne lata oraz czynności sprawdzające. W trakcie tych kontroli stwierdzono uchybienia dotyczące:

- zatwierdzenia protokołu 23 miesiące po zakończeniu kontroli z obszaru 2 w Podsystemie Kontrola,
- nieprecyzyjnego ewidencjonowania czynności kontrolnych,
- długiego terminu realizacji wniosków o kontrolę,
- wykazania czynności sprawdzających przeprowadzonych bez udziału podatnika w obszarze 2 Dz. III sprawozdania MF ZRZ za 2009 r.

Do naczelników skontrolowanych jednostek Izba Skarbowa kierowała zalecenia odpowiadające stwierdzonym uchybieniom.

(dowód: akta kontroli, str. 173-245)

Izba Skarbowa przeprowadziła 23 kontrole Podsystemu Kontrola, w tym 12 kontroli problemowych (5 kontroli w 2010 r. i 7 kontroli w 2011 r.), 9 kontroli kompleksowych (3 kontrole w 2010 r. i 6 kontroli w 2011 r.) oraz 2 kontrole w trybie zwykłym w I połowie 2012 r.

W ramach tych kontroli weryfikacji podlegały:

- stosowane w urzędach skarbowych zasady typowania podmiotów do kontroli podatkowych,
- realizacja Zadań Ministerstwa Finansów dla naczelników urzędów skarbowych na dany rok,
- realizacja kontroli we wszystkich obszarach ryzyka.

W przypadku kontroli przeprowadzonej w 2010 r. w Urzędzie Skarbowym w Piekarach Śląskich stwierdzono brak kontroli w zakresie weryfikacji strat odliczanych przez osoby prawne oraz brak kontroli w większości obszarów ryzyka. Izba Skarbowa zobowiązała Naczelnika tego Urzędu do podjęcia stosownych czynności w zakresie typowania podmiotów do kontroli i bezwzględnej realizacji Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej. Naczelnik Urzędu przedłożył w terminie sprawozdanie z podjętych działań, wskazując na trudności funkcjonowania komórki kontroli. Od roku 2010 sytuacja uległa poprawie w efekcie czego w latach 2010-2012 w obszarze 2 przeprowadzono odpowiednio 10, 9 i 4 kontrole podatkowe. W pozostałych skontrolowanych urzędach skarbowych we wszystkich obszarach ryzyka, w tym w obszarze 2, przeprowadzano kontrole podatkowe. W urzędach obowiązują regulacje procesu typowania podatników do kontroli w formie wydanych zarządzeń naczelników urzędów skarbowych, uwzględniające

od roku 2011 powołane w strukturach organizacyjnych komórki Analiz i planowania. Od roku 2011 proces typowania podmiotów do kontroli, w tym do obszarów Krajowego Planu Dyscypliny Podatkowej, oparto na analizach grupowych z podsystemu Kontrola, sporządzanych przez urzędy skarbowe co najmniej dwa razy w roku.

(dowód: akta kontroli, str. 172, 246-452)

Izba Skarbowa przeprowadziła również 13 kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, których częścią była kontrola dokumentów podatników deklarujących i odliczających straty oraz decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych (8 kontroli w 2010 r. i 5 kontroli w 2011 r.) Do powtarzających się nieprawidłowości należały:

- brak lub niewielka ilość wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych podatników deklarujących dochody wolne i odliczenia od dochodu oraz odliczenia strat poniesionych w latach ubiegłych,
- przypadki mogące skutkować przewlekłością postępowań.

Do naczelników skontrolowanych urzędów skarbowych Izba kierowała zalecenia odpowiadające stwierdzonym nieprawidłowościom.

Ponadto w latach 2010 i 2011 przeprowadzono cztery kontrole (po dwie w każdym roku) sprawdzające wykonanie zaleceń pokontrolnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w których stwierdzono ich wykonanie.

(dowód: akta kontroli, str. 453-620)

Izba Skarbowa, kierując się wytycznymi Ministra Finansów zawartymi w Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych na lata 2010-2012, kontrolowała, w ramach nadzoru czynności urzędów skarbowych, zadania związane z kontrolą prawidłowości rozliczania zobowiązań podatkowych przez podatników podatku dochodowego.

1.3. Wystąpienia do Ministra Finansów o zajęcie stanowiska

Izba Skarbowa w Katowicach, w okresie objętym kontrolą, nie występowała do Ministerstwa Finansów w sprawach związanych z przedmiotem niniejszej kontroli o zajęcie stanowiska, w związku z wątpliwościami interpretacyjnymi co do przebiegu postępowań.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie nadzór Dyrektora Izby Skarbowej nad urzędami skarbowymi w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Nadzór nad urzędami skarbowymi sprawowano prawidłowo. Izba Skarbowa monitorowała i kontrolowała w podległych urzędach realizację zadań objętych kontrolą w obszarze ryzyka nr 2, dotyczącym strat z działalności gospodarczej, analizowała dane o skali wykazywanych i odliczanych strat i nieprawidłowości popełnianych przez podatników. Skontrolowała, m.in. czynności podejmowane przez urzędy wobec podatników, według różnorodnych kryteriów, zgodnych z wytycznymi Ministra Finansów, w tym podatników deklarujących straty, a także odliczających straty z lat ubiegłych. Sprawdzano też wykonywanie wydanych zaleceń.

Ocena częściowa

2. Wypełnianie przez Dyrektora Izby Skarbowej zadań organu odwoławczego w sprawach dotyczących wykazywania oraz odliczania przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej

2.1. Terminowość postępowania odwoławczego dotyczącego zagadnienia strat z działalności gospodarczej

Opis stanu faktycznego

Do Izby Skarbowej w Katowicach w okresie objętym kontrolą wpłynęło 56 odwołań od decyzji podatkowych organów pierwszej instancji w zakresie strat z działalności gospodarczej, w tym: 38 odwołań (68%) dotyczyło decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych a 18 (32%) od decyzji wydanych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

W 2010 r. do Izby wpłynęło 27 odwołań, z czego 21 (78%) dotyczyło decyzji naczelników urzędów skarbowych a 6 (22%) decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej. W 2011 r. na 20 zarejestrowanych odwołań po 10 z nich dotyczyło decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych i dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Natomiast w I połowie 2012 r. spośród 9 odwołań, które wpłynęły do Izby, 7 (78%) dotyczyło decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych a 2 (22%) decyzji wydanych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Spośród ww. 56 spraw, 55 rozstrzygnięto w postępowaniu odwoławczym, w tym 38 odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych a 17 od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

W ww. okresie nie stwierdzono decyzji uchylonych, którymi umorzono postępowanie w sprawie, natomiast 24 decyzje (17 decyzji naczelników urzędów skarbowych i 7 decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej) uchylił Dyrektor Izby Skarbowej i przekazał do ponownego rozpatrzenia. Przeprowadzone przez organ podatkowy pierwszej instancji postępowania okazały się niewystarczające, nie w pełni wyjaśniono stan faktyczny spraw w sposób umożliwiający prawidłowe ich rozstrzygnięcie, a braki w zgromadzonym materiale dowodowym wymagały uzupełnienia.

(dowód: akta kontroli, str. 621, 731-736)

Średnio terminy rozpatrywania odwołań od decyzji podatkowych organów pierwszej instancji, w zakresie strat z działalności gospodarczej, wynosiły 95 dni. W terminie określonym w art. 139 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa² rozstrzygniętych zostało 31 spraw, natomiast po upływie tego terminu (przekroczenie wynosiło od 7 do 238 dni) rozpatrzono 24 sprawy.

Najdłużej rozpatrywano sprawy związane z prawidłowym ustaleniem strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne i osoby prawne, a postępowania trwały od 106 do 298 dni. Wpływ na wydłużające się postępowania miały konieczność przeprowadzania dodatkowych postępowań wyjaśniających oraz charakter i zawartość rozpatrywanych spraw.

Odwołania Izba rozpatrywała według kolejności ich wpływu, z uwzględnieniem zbliżającego się terminu przedawnienia.

W toku załatwiania była jedna sprawa z marca 2012 r., dla której minął już termin określony w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli, str. 621-626)

Na podstawie pięciu spraw, dotyczących strat z działalności gospodarczej, wybranych do zbadania według kryterium najdłuższego czasu rozpatrywania,

² Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.

ustalono, że przyczynami wydłużenia terminów były prowadzone na podstawie przepisu art. 229 Ordynacji podatkowej postępowania uzupełniająco–wyjaśniające. Na długotrwałość postępowania duży wpływ miały również charakter i złożoność sprawy. W każdym przypadku zawiadamiano podatników o przedłużeniu terminu i podawano termin ostatecznego załatwienia sprawy oraz rzetelnie wskazywano powody niezakończenia sprawy w terminie.

(dowód: akta kontroli, str. 627-637)

2.2. Prawidłowość postępowania odwoławczego dotyczącego zagadnienia strat z działalności gospodarczej

Opis stanu
faktycznego

Na 56 decyzji Dyrektora Izby Skarbowej, w sprawach dotyczących strat z działalności gospodarczej, wpłynęło 18 skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego (tj.32,1% ogółu decyzji), w tym 6 (33%) z nich dotyczyło decyzji wydanych przez urząd kontroli skarbowej.

Z 56 wydanych decyzji organu II instancji Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił 3 decyzje (przy czym od jednego wyroku Izba Skarbowa wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie), co stanowiło 5,4% ogółu decyzji i 16,7% decyzji zaskarżonych.

Z 18 ww. skarg, w pięciu przypadkach wojewódzki sąd administracyjny odrzucił bądź oddalił skargi, a strata stanowiła kwotę 1 005 797,43 zł (jedna odrzucona skarga dotyczyła decyzji wydanej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej na kwotę 33 370,35 zł), uchylił trzy decyzje na kwotę 3 434 144,30 zł (w tym jedną decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej na kwotę 3 382 374,00 zł, a decyzję na kwotę 30 217,22 zł zaskarżono do NSA). W toku postępowania przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym było 10 spraw dotyczących straty w kwocie 3 464 337,22 zł (w tym 4 sprawy na kwotę 1 647 091,52 zł dot. Urzędu Kontroli Skarbowej).

(dowód: akta kontroli, str. 638)

Analiza 3 wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, którymi uchylił decyzje Dyrektora Izby Skarbowej, wykazała, że:

- W jednym przypadku powodem uchylenia była dokonana w zaskarżonej decyzji wykładnia przepisu art. 14 ust.2 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, która doprowadziła – zdaniem Sądu – do niezgodnego z prawem zakwalifikowania przychodu uzyskanego przez skarżącego ze sprzedaży składnika majątkowego. Izba Skarbowa, wnosząc skargę kasacyjną, podniosła, że jej podstawą było zastosowanie przez WSA nieprawidłowej – w ocenie Dyrektora Izby – wykładni art. 14 ust.2 pkt 1 powołanej wyżej ustawy. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej zwrócono m.in. uwagę, iż co prawda orzecznictwo w spornym zakresie nie jest jednolite, to jednak istotnym jest, że w wyroku z dnia 25 października 2011 r. Sygn. Akt II FSK 739/10 NSA zaprezentował wykładnię spornego przepisu zbieżną z prezentowaną przez Dyrektora Izby Skarbowej. W skardze kasacyjnej zwrócono również uwagę, że dnia 15 grudnia 2011 r. kolejnym wyrokiem w analogicznym stanie faktycznym i prawnym (Sygn. Akt II FSK 1151/10) kolejny skład NSA nie podzielił stanowiska wyrażonego w powołanym wcześniej wyroku z dnia 25 października 2011 r.

(dowód: akta kontroli, str. 639-675)

- W pozostałych 2 wyrokach, uchylających decyzje Dyrektora Izby, sąd administracyjny w jednym przypadku zakwestionował zastosowaną metodę

³ Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.

szacowania przychodu z działalności gospodarczej, a w drugim zlecił przeprowadzenie dodatkowego postępowania z zachowaniem procedury określonej w art. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴. W obu przypadkach akta sprawy, wraz z decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej i prawomocnymi wyrokami WSA, przekazano naczelnikom odpowiednich urzędów skarbowych do ponownego rozpatrzenia i postępowania w tych sprawach, które są w toku.

(dowód: akta kontroli, str. 676-730)

Do Naczelnego Sądu Administracyjnego Izba Skarbowa wniosła jedną skargę kasacyjną na orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, którym uchylono decyzję Dyrektora Izby Skarbowej (co opisano wyżej). Ponadto jedną skargę kasacyjną wniosła strona (podatnik) do NSA na oddaloną przez WSA skargę dot. decyzji wydanej przez Izbę Skarbową. Obydwie sprawy są w toku postępowania przed NSA.

(dowód: akta kontroli, str. 638)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Dyrektora Izby Skarbowej jako organu odwoławczego w sprawach dotyczących wykazywania oraz odliczania przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Postępowania odwoławcze od decyzji organów pierwszej instancji prowadzono bez zbędnej zwłoki i z poszanowaniem przepisów prawa. Decyzje Dyrektora Izby Skarbowej wydane w postępowaniu odwoławczym spełniały wymogi określone w ustawie Ordynacja podatkowa.

W żadnym przypadku uchylenia decyzji przez sąd administracyjny powodem nie było rażące naruszenie przepisów prawa, spowodowane zaniedbaniem pracowników Izby Skarbowej.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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

Katowice, dnia 30 listopada 2012 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach

Kontroler
Marian Dłucik
Główny specjalista k.p.

Dyrektor
Edmund Sroka

.....
podpis

.....
podpis

⁴ Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.