



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI-4101-12-01/2012
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.
Okres objęty kontrolą	Lata 2010 – 2012 do czasu zakończenia kontroli.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontroler	Jerzy Stachowiak, główny specjalista kp., upoważnienie do kontroli nr 83330 z dnia 27.09.2012 r. (dowód: akta kontroli str. 1)
Jednostka kontrolowana	Izba Skarbowa w Kielcach (Izba, IS), ul. Witosa 78 B, 25-561 Kielce.
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Sipta, p.o. dyrektor. (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, pozytywnie¹, nadzór dyrektora Izby nad urzędami skarbowymi w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Uzasadnienie
oceny ogólnej

Pozytywną ocenę uzasadnia:

- sprawowanie skutecznego nadzoru nad urzędami skarbowymi w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej;
- monitorowanie wykonywania przez podległe urzędy skarbowe zadań w zbadanym zakresie, w tym przeprowadzanie kontroli działań tych urzędów;
- prawidłowe prowadzenie postępowań odwoławczych dotyczących strat z działalności gospodarczej.

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 zadań określonych w wytycznych Ministra Finansów

Opis stanu
faktycznego

Zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów na lata 2011 i 2012² (wytyczne), dyrektorzy izb skarbowych powinni m.in. nadzorować i koordynować realizację zadań określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej (KPDP), a także

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

² Zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2011 r. i w 2012 r. oraz wytyczne do ich realizacji – dokument opracowany przez Departament Administracji podatkowej w Ministerstwie Finansów. Załącznikiem do ww. dokumentu jest Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej na 2011 r. oraz na 2012 r.

dokonywać bieżących analiz danych sprawozdawczych dotyczących realizacji Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym. W wytycznych na 2012 r. ujęte zostało również zadanie planowania wojewódzkich działań związanych z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym. W celu realizacji przez administrację podatkową zadań z zakresu kontroli podatkowej, w wytycznych na lata 2011 i 2012 określono, że dyrektorzy izb skarbowych powinni m.in:

1. dokonywać monitorowania działalności kontrolnej podległych jednostek m.in. poprzez:
 - wykorzystanie dostępnych raportów w podsystemie *Kontrola* umożliwiających monitorowanie pracy urzędów skarbowych,
 - sprawdzanie terminowości wprowadzania danych do podsystemu *Kontrola*;
 - dokonywanie analiz poziomu wskaźników charakteryzujących działalność kontrolną oraz danych sprawozdawczych z zakresu kontroli podatkowej,
2. monitorować czynności kontrolne na terenie województwa, w tym wykonywane z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych (ACL/IDEA).

Działające na terenie województwa świętokrzyskiego 15 urzędów skarbowych przeprowadziło w badanym okresie łącznie 2.099 kontroli, które w 1.588 przypadkach (75,7%) dały wynik pozytywny (zakończyły się wykryciem nieprawidłowości lub błędów podatkowych). W 2010 r. przeprowadzono 456 kontroli, w tym 305 (66,9%) z wynikiem pozytywnym, w 2011 r. – 766 kontroli, w tym 608 (79,4%) z wynikiem pozytywnym, a w I półroczu 2012 r. – 877 kontroli, w tym 675 (77%) z wynikiem pozytywnym. W 2011 r. w porównaniu do 2010 r. wzrosła o 12,5% skuteczność tych kontroli, mierzona wskaźnikiem liczby kontroli pozytywnych do liczby kontroli ogółem. Skontrolowano łącznie 2.003 podatników, z tego w 2010 r. – 436, w 2011 r. – 713 oraz w I półroczu 2012 r. – 854 podatników. Uzyskane w wyniku ww. kontroli efekty finansowe dotyczyły zmniejszenia wykazywanych przez podatników strat z działalności gospodarczej o 24.539.905 zł, zmniejszenia wysokości odliczonych strat z lat poprzednich o 26.810 zł oraz uszczuplenia podatku w kwocie 7.555.018 zł. W wyniku kontroli wydano 71 decyzji wymiarowych, a podatnicy dokonali 700 korekt złożonych deklaracji podatkowych.

Świętokrzyski Urząd Skarbowy w Kielcach (ŚUS) wyspecjalizowany do obsługi podatników określonych w art. 5 ust 9b ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych³, przeprowadził w badanym okresie 55 kontroli u 55 podatników, które w 38 przypadkach (69,1%) dały wynik pozytywny. W 2010 r. ŚUS przeprowadził 16 kontroli, w tym dziewięć (56,3%) pozytywnych, w 2011 r. – 25, w tym 20 (80%) pozytywnych, a w I półroczu 2012 r. 14, w tym dziewięć (64,3%) pozytywnych. Skuteczność kontroli ŚUS wzrosła w 2011 r. w porównaniu z 2010 r. o 23,7%. Efekty finansowe kontroli przeprowadzonych przez ŚUS dotyczyły zmniejszenia wykazanej przez podatników straty z działalności gospodarczej w kwocie 11.126.220 zł oraz uszczuplenia podatku w kwocie 7.555.018 zł. W wyniku kontroli wydano 25 decyzji wymiarowych, a podatnicy złożyli 27 korekt deklaracji. (dowód: akta kontroli str. 4, 5)

W 2010 r. dwa urzędy skarbowe posiadały licencje programu ACL (Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach dwie licencje i ŚUS dwie licencje). Ponadto ŚUS posiadał jedną licencję programu IDEA. W 2010 r. ww. urzędy przeprowadziły z użyciem programu ACL łącznie 22 kontrole, w tym 17 pozytywnych. Kwota uszczuplenia ustalona w toku tych kontroli wyniosła 171.039 zł. ŚUS przeprowadził w 2010 r. – 19 kontroli z użyciem programu ACL, w tym 15 pozytywnych. Kwota uszczuplenia

³ Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz.1267 ze zm.

ustalona w toku tych kontroli wyniosła 171.005 zł. Natomiast przy użyciu programu IDEA ŚUS przeprowadził jedną kontrolę zakończoną wynikiem negatywnym.

Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów przyznał 21 stycznia 2011 r. trzy licencje programu ACL. (Pierwszemu Urzędowi Skarbowemu w Kielcach, Urzędowi Skarbowemu w Końskich oraz Urzędowi Skarbowemu w Starachowicach). W 2011 r. pięć urzędów skarbowych, które posiadały licencje ACL/IDEA przeprowadziło przy ich użyciu łącznie 135 kontroli, w tym 103 kontrole pozytywne. Kwota uszczuplenia ustalona w toku tych kontroli wyniosła 4.912.138,35 zł. ŚUS w 2011 r. przeprowadził z użyciem programu ACL 32 kontrole, w tym 28 pozytywnych. Kwota uszczuplenia ustalona w toku tych kontroli wyniosła 1.877.303 zł. Nie prowadzono kontroli z użyciem programu IDEA.

W I półroczu 2012 r. pięć urzędów skarbowych, które posiadają licencje ACL/IDEA przeprowadziło łącznie 71 kontroli, w tym 52 pozytywne. Kwota uszczuplenia ustalona w toku ww. kontroli wyniosła 649.542 zł. ŚUS przeprowadził z użyciem programu ACL w I półroczu 2012 r. – 24 kontrole, w tym 20 pozytywnych. Kwota uszczuplenia ustalona w toku tych kontroli wyniosła 360.987 zł. Przy użyciu programu IDEA ŚUS przeprowadził dwie kontrole, w tym jedną pozytywną. Kwota uszczuplenia ustalona w toku tej kontroli wyniosła 6.795 zł.

W związku z użytkowaniem programu ACL/IDEA dyrektor Izby wystąpił w grudniu 2010 r. do Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach (ACL) i ŚUS (ACL i IDEA) o informację dotyczącą przyczyn niewykorzystywania lub niedostatecznego wykorzystywania (mniej niż w dwóch kontrolach w kwartale na 1 licencję) tych programów.

W latach 2011 i 2012 Izba przeprowadziła pięć szkoleń z zakresu obsługi programu ACL/IDEA i e-kontroli. Materiały z przeprowadzonych szkoleń zostały i przesłane podległym urządóm skarbowym.

W sierpniu 2011 r. dyrektor Izby zwrócił uwagę podległym urządóm skarbowym posiadającym licencje ACL, iż osiągnęły niski *Wskaźnik efektywnego wykorzystania w kontroli podatkowej informatycznych narzędzi analitycznych ACL/IDEA*. (dowód: akta kontroli str. 7,8)

Izba dokonywała bieżącej oceny działań podległych urzędów skarbowych w ramach ogólnej analizy nadsyłanych półrocznych sprawozdań MF–ZRZ⁴, obejmującej wszystkie obszary ryzyka. Ocena efektywności działań urzędów skarbowych sprowadzała się przede wszystkim do sprawdzenia, czy we wszystkich urzędach przeprowadzone kontrole w poszczególnych obszarach ryzyka (w tym obszarze ryzyka nr 2⁵) zakończyły się zadowalającym stosunkiem kontroli pozytywnych do ogółu przeprowadzonych kontroli. Zwracano uwagę na uzyskiwane efekty finansowe kontroli (kwoty uszczuplenia) i czynności sprawdzających oraz skierowane wnioski do komórki karnej skarbowej. W wyniku powyższych czynności, w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2 nie stwierdzono braku działań ze strony urzędów skarbowych, a także braku efektów, w tym finansowych. W związku z tym Izba nie formułowała do urzędów dodatkowych zaleceń, niż wynikające z KPDP. Oceny efektywności działań nie były też przekazywane do urzędów skarbowych, stanowiły natomiast jedno z kryteriów typowania przez Izbę urzędów skarbowych do kontroli. Ocena szczegółowa i ewentualne zalecenia dotyczyły tych urzędów, które zostały w tym

⁴ Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym

⁵ Wg KPDP obszar ryzyka nr 2 obejmuje wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich.

temacie objęte przez Izbę kontrolą. Ponadto działania podejmowane przez urzędy skarbowe w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2 od I kwartału 2011 r. monitorowane są na podstawie wskaźnika aktywności urzędu w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej (KP.AST). (dowód: akta kontroli str. 17)

W Izbie dwa razy w roku dokonywano analizy danych dotyczących kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w obszarze ryzyka nr 2. Urzędy skarbowe oprócz danych liczbowych zawartych w działach I, II i III sprawozdania MF-ZRZ przesyłały część opisową dotyczącą oceny działań w ramach poszczególnych obszarów. Analiza obejmowała rodzaje błędów najczęściej występujących w zrealizowanych kontrolach i czynnościach sprawdzających, a niewymienionych w dziale I i II sprawozdania MF-ZRZ. Kolejnym tematem analizy były propozycje formułowane przez podległe urzędy dotyczące ograniczenia lub eliminacji stwierdzonych nieprawidłowości, w tym propozycje zmian przepisów prawa. Wyniki powyższych analiz były przekazywane do Ministerstwa Finansów. W wyniku tych analiz skierowano do Ministerstwa wnioski dotyczące m.in.:

- podejmowania działań informacyjnych mających na celu zwiększenie podstawowej wiedzy podatkowej podatnika oraz przeprowadzanie czynności sprawdzających;
- kontrolowania ciągłych strat tylko w aspekcie art. 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶, bez obowiązku kontroli działalności gospodarczej;
- podnoszenia świadomości podatników poprzez szkolenia z zakresu prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem zapisów KPDP na dany rok;
- wprowadzenia zmian w systemie podatkowym związanych z obligatoryjnym rozliczeniem kasowym przychodów i kosztów, zarówno w podatku dochodowym jak i podatku VAT tj. koszt powstaje w momencie zapłaty, przychód- obrót powstaje w momencie otrzymania należności. Takie ujęcie zagadnienia daje podstawy do realizacji zadań w zakresie art. 20 o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- podejmowania działań informacyjnych w poszczególnych obszarach ryzyka o obowiązkach wynikających z przepisów prawa podatkowego;
- wprowadzenia obowiązku wpisywania na fakturze osobno wartości wykonanych usług i wartości zużytego do usługi towaru. (dowód: akta kontroli str. 37, 42, 48, 51, 55, 59)

Wyniki kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe u podatników wykazujących i rozliczających straty z działalności gospodarczej Izba wykorzystwała do oceny działań tych urzędów.

Po przeprowadzonych przez Izbę kontrolach, urzędów skarbowych wydawano zalecenia pokontrolne, w których zobowiązywano naczelników urzędów skarbowych do wykonania zaleceń. Odpowiedzi analizowano pod kątem wykonania zaleceń, a weryfikowane były one podczas kontroli sprawdzających. W dniu 22 grudnia 2011 r. podczas narady z naczelnikami urzędów skarbowych, kierownik Samodzielnego Referatu Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi i Kontroli Wewnętrznej przedstawił szczegółową informację o wynikach kontroli przeprowadzonych przez Izbę w urzędach skarbowych w 2011 r. Omówiono m.in. wynik kontroli i sformułowane zalecenia wobec Urzędu Skarbowego w Sandomierzu po kontroli *Prawidłowość prowadzenia czynności sprawdzających, postępowań kontrolnych i podatkowych w zakresie rozliczania strat wykazanych w zeznaniach rocznych w podatku dochodowym od osób fizycznych przez podatników*

⁶ Dz. U. z 2012 r., poz.361 ze zm.

prowadzących działalność gospodarczą. Celem przedstawienia ww. informacji wszystkim naczelnikom było m.in. zapobieżenie powstaniu podobnych nieprawidłowości w kierowanych przez nich urzędach. (dowód: akta kontroli str. 17, 18)

Koordinatory ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym powoływani są w Izbie od 2005 r. (od czasu rozpoczęcia wdrażania i realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym przyjętej przez Ministerstwo Finansów). Obecnie funkcję tę pełni Józef Czmyr, a uprzednio, do dnia 31 grudnia.2010 r., Anna Rajca. Równolegle utworzona została sieć osób kontaktowych w podległych urzędach skarbowych. Zadania osób kontaktowych w urzędach skarbowych wynikają z realizowanych działań w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Osoby kontaktowe w szczególności sporządzają sprawozdania MF-ZRZ oraz mają obowiązek przygotowania tzw. „listy brutto”, tj. wstępne nadanie nazwy oraz zestawienie sformułowanych propozycji nowych obszarów ryzyka i przekazanie do koordynatora ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym w Izbie.

Według Józefa Czmyra współpraca z Urzędem Kontroli Skarbowej w Kielcach (UKS) przebiegała zgodnie z zasadami określonymi w porozumieniu z dnia 19.02.2008 r. dotyczącego współpracy między Izba i UKS oraz porozumieniem z dnia 24 kwietnia 2012 roku zawartym pomiędzy dyrektorem Izby i dyrektorem UKS w sprawie współpracy z urzędami skarbowymi, Izba i UKS. Współpraca z urzędami skarbowymi przebiegała bez zastrzeżeń (dowód: akta kontroli str. 60, 61, 62)

W badanym okresie urzędy skarbowe nie zwracały się do IS z prośbą o pomoc w zakresie selekcji podmiotów do kontroli, typowania podmiotów do kontroli oraz analizy grupowej. Izba w powyższym zakresie prowadziła następujące działania:

- w dniu 28 maja 2010 r. przeprowadzono seminarium dotyczące udostępnienia nowej funkcjonalności wspomagającej analizę ryzyka zewnętrznego w podsystemie *Kontrola – Analiza* grupowa;
- przekazano 11 października 2010 r., urzędom skarbowym prezentację „Analiza grupowa – problemy” wraz z informacją o najczęściej występujących błędach podczas wykonywania analizy grupowej wraz z propozycjami ich rozwiązania;
- w dniu 7 listopada 2011 r. przeprowadzono szkolenie na temat: „Typowanie podmiotów do kontroli”.

Wojewódzkie działania związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym w I półroczu 2012 r. dotyczyły identyfikacji i analizy nowych obszarów ryzyka na terenie województwa oraz analizy nowych obszarów ryzyka zaproponowanych lub zgłoszonych przez urzędy skarbowe z innych województw, pod kątem występowania ryzyka w województwie świętokrzyskim. Jak pisał Józef Czmyr – koordynator ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym IS, działania powyższe przeprowadzone zostaną również w II półroczu 2012 r. Planowane jest zorganizowanie w IV kwartale br. spotkania roboczego osób kontaktowych ds. zarządzania ryzykiem z podległych urzędów skarbowych celem omówienia bieżących problemów i wymiany doświadczeń. (dowód: akta kontroli str. 72)

Dyrektor Izby zobowiązał naczelników urzędów skarbowych (pismem z dnia 8 grudnia 2011 r.) do zintensyfikowania działań w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w szczególności w fazie identyfikacji i analizy ryzyka oraz przesyłania tzw. „list brutto”, stanowiących propozycje urzędu skarbowego w zakresie obszarów ryzyka, które należy objąć działaniami o zasięgu wojewódzkim lub krajowym. Propozycje z poszczególnych urzędów skarbowych zostały przekazane do analizy i oceny przez wszystkie podległe jednostki. Uzyskane wyniki analizy nie dały podstaw do objęcia monitorowaniem nowych obszarów ryzyka. Informację

w powyższym przekazano do Ministerstwa Finansów. (dowód: akta kontroli str. 73-78)

W sprawie ograniczenia ryzyka nadużyć w obszarze ryzyka nr 2, obejmującego podatników wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty z działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń strat z lat poprzednich, wicedyrektor – Jolanta Cichońska-Mesek podała: *w ocenie Izby ryzyko nadużyć w obszarze ryzyka nr 2 ograniczono w pewnym zakresie, którego jednak nie można precyzyjnie zmierzyć. Przy czym najtrudniej ograniczyć jest popełnianie zamierzonych błędów, bowiem wykazywanie i odliczanie strat z działalności gospodarczej przekłada się bezpośrednio na korzyści finansowe podatników w związku z brakiem zapłaty podatku lub zapłatą podatku w mniejszej wysokości. Jednakże prowadzone przez urzędy skarbowe od kilku lat działania pozwoliły ujawnić wiele nadużyć oraz pokazały podatnikom podwyższone zainteresowanie organów podatkowych tym tematem, co na pewno powstrzymało niektórych podatników przed nierzetelnym rozliczaniem podatków. Zdecydowanie lepszy efekt ograniczający ryzyko nadużyć w obszarze ryzyka nr 2 osiągnięto wobec błędów popełnianych w sposób niezamierzony. Zdaniem tut. Izby uzyskano znaczny efekt prewencyjny poprzez działania informacyjne (karty informacyjne dostępne na stronach internetowych urzędów skarbowych i Izby oraz na tablicach informacyjnych urzędów) oraz zwiększenie liczby kontroli w obszarze nr 2 w poszczególnych okresach sprawozdawczych. Informacje o przeprowadzanych kontrolach przekazywane są pomiędzy podatnikami oraz wśród biur rachunkowych, co ma wpływ na poprawę rzetelności dokonywanych przez nich rozliczeń podatkowych. W wyniku przeprowadzanych kontroli podatnicy składali korekty zeznań podatkowych, w których zmniejszali wykazane wcześniej straty z prowadzonej działalności gospodarczej lub wykazywali dochód.*

Zdaniem Izby barierami utrudniającymi osiągnięcie lepszych wyników w ograniczaniu nieprawidłowości w zakresie strat są:

- limity czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy wynikające z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁷ ograniczające możliwość skontrolowania podatnika wykazującego straty podatkowe w kolejnych latach i korzystającego z odliczenia tych strat;
- trudności w ocenie wydatków poniesionych w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, które w świetle art. 15 ust.1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸ lub art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są kosztami uzyskania przychodu;
- trudności w udowodnieniu przez organ podatkowy nierzetelności prowadzonych przez podatnika ewidencji, które jest konieczne do dokonania oszacowania wysokości osiągniętych przychodów/obrotów;
- spowolnienie gospodarcze, zmniejszona konsumpcja, obniżona rentowność podmiotów gospodarczych skłaniająca do popełniania nadużyć podatkowych;
- młodzi początkujący przedsiębiorcy, którzy ze względów finansowych sami prowadzą dokumentację podatkową, nie znają w pełni zasad rozliczeń podatkowych,
- braki kadrowe i duże obciążenie pracą organów podatkowych.

Większość z ww. barier jest powszechnie znana (część wymieniono w KPDP) w związku z tym nie kierowano w tej sprawie wniosków do Ministerstwa Finansów.

⁷ Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.

⁸ Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.

Ustalone
nieprawidłowości

Ocena cząstkowa

Opis stanu
faktycznego

Odnosnie niektórych barier kierowano informację do Ministerstwa Finansów przesyłając półroczne sprawozdania MF-ZRZ – Dział IV Ocena. Rubryka Uwagi i spostrzeżenia. (dowód: akta kontroli str. 19)

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

1.2. Kontrole w urzędach skarbowych

Zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 7 statutu izb skarbowych stanowiącego załącznik Nr 4 do zarządzenia Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r.⁹, monitorowanie wykonywania przez podległe urzędy skarbowe zadań oraz ustalanie i analizowanie przyczyn niewłaściwego wykonywania zadań we współpracy z innymi komórkami organizacyjnymi oraz przeprowadzanie i koordynowanie kontroli w urzędach skarbowych należy do zadań komórki organizacyjnej nadzoru nad urzędami skarbowymi. W IS jest to samodzielny referat nadzoru nad urzędami skarbowymi i kontroli wewnętrznej (referat nadzoru).

W badanym okresie referat nadzoru przeprowadził ogółem osiem kontroli, których zakres obejmował działania urzędów skarbowych w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2, dotyczącego strat z działalności gospodarczej, z tego dwie kontrole w 2010 r. oraz po trzy kontrole w 2011 r. oraz w I półroczu 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 21, 22, 79-224)

W siedmiu przypadkach przedmiotem tych kontroli było typowanie podmiotów do kontroli, m.in. w obszarze ryzyka nr 2 oraz przeprowadzanie selekcji automatycznej. Wyniku tych kontroli stwierdzono m.in., że: nie wytypowano do kontroli żadnego podatnika, pomimo oszacowania liczby podatników należących do obszaru ryzyka nr 2 (US we Włoszczowie); przy typowaniu podmiotów do kontroli, m.in. w obszarze ryzyka nr 2, wykorzystywano selekcję automatyczną, analizę grupową (Urząd Skarbowy w Końskich, Urząd Skarbowy w Skarżysku-Kamiennej i Urząd Skarbowy w Sandomierzu); przy typowaniu podmiotów do kontroli, tworzone selekcje automatyczne według kryteriów dla obszarów ryzyka zewnętrznego i selekcje komputerowe według wybranych kryteriów typowania z uwzględnieniem modułu *Analiza grupowa* i modułu *Analiza indywidualna* w podsystemie *Kontrola* (Urząd Skarbowy w Końskich); prawidłowo typowano do kontroli osoby fizyczne, a pomijano w typowaniu osoby prawne; analizę grupową w 2011 r. wykonano jedynie raz, zamiast przynajmniej dwa razy w roku (Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach); typowano do kontroli podmioty bez brania pod uwagę punktacji sumarycznej i punktacji w obszarze analizy ryzyka (Urząd Skarbowy w Jędrzejowie). (dowód: akta kontroli str. 22, 23, 94-104, 133-136, 141, 155, 156, 186, 187, 191-195, 206-209)

W ramach powyższych kontroli zbadano również prowadzenie przez urzędy skarbowe kontroli, czynności sprawdzających i postępowań podatkowych w zakresie wykazywania lub odliczania strat. Sformułowane zalecenia pokontrolne dotyczyły – planowania i przeprowadzania większej liczby kontroli u podatników wykazujących straty z działalności gospodarczej, w tym w szczególności wykazujących straty za kilka kolejnych lat;

⁹ Zarządzenie Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 10, poz. 45).

- pełnego wykorzystywania w postępowaniach kontrolnych danych z podsystemu *Kontrola*;
- niezwłocznego podejmowanie dalszych czynności po zakończeniu kontroli pozytywnych;
- podjęcia działań w celu zwiększenia efektywności finansowej przeprowadzanych kontroli podatkowych, m.in. poprzez wnikliwe analizowanie posiadanych dokumentów oraz właściwe typowanie podmiotów do kontroli;
- przestrzegania wszystkich zasad dotyczących weryfikacji wykazywania i rozliczania strat zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów oraz zasad zarządzania ryzykiem zewnętrznym określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej.

Izba monitorowała realizację zaleceń pokontrolnych. (dowód: akta kontroli str. 23, 24, 25, 106, 107, 138, 189, 200)

Podczas doboru ww. urzędów do kontroli uwzględniono:

- uzyskanie najsłabszych wyników według mierników oceniających łącznie we wszystkich obszarach działalności we wszystkich czterech kwartałach 2011 r., a także dużą ilość wpływających skarg na działalność urzędu oraz ponagieł dotyczących niezalatwienia spraw w terminie (urzędy skarbowe w Końskich, w Jędrzejowie, w Sandomierzu i w Skarżysku Kam oraz Drugi Urząd Skarbowy w Kielcach);
- sprawdzenie wykonania zaleceń sformułowanych po kontroli kompleksowej przeprowadzonej w 2009 r. w Urząd Skarbowy w Staszowie. (dowód: akta kontroli str. 25)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

1.3. Wystąpienia do Ministra Finansów o zajęcie stanowiska

Opis stanu
faktycznego

Izba w badanym okresie nie występowała do Ministerstwa Finansów o zajęcie stanowiska w sprawach obniżania dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej. (dowód: akta kontroli str. 10)

W dniu 28 sierpnia 2012 r. Izba przesłała do Ministerstwa Finansów drogą elektroniczną uwagę Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach, iż system POLTAX nie ostrzega, że odliczenie straty przysługuje tylko od dochodu z tego samego źródła, które przyniosło stratę. W odpowiedzi przesłanej w dniu 29 sierpnia 2012 r. Ministerstwo Finansów potwierdziło ww. fakt i podało, iż na podstawie wprowadzonych do systemu danych szczegółowych z zeznania PIT-36 nie jest możliwe dokonanie kontroli poprawności odliczeń strat z lat ubiegłych, ani w zakresie zgodności źródła straty i dochodu, ani wysokości przysługującej straty. Potwierdzenie takiej prawidłowości wymaga szczegółowej analizy danych przez pracownika US. (dowód: akta kontroli str. 15)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Ze względu na brak działań Izby w kontrolowanym obszarze, Najwyższa Izba Kontroli odstępuje od formułowania oceny cząstkowej.

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

W badanym okresie wpłynęło do Izby 47 odwołań od decyzji podatkowych organów pierwszej instancji w zakresie strat z działalności gospodarczej, z tego 17 w 2010 r., 13 w 2011 r. oraz 17 w I półroczu 2012 r. Spośród ww. 47 odwołań 27 (57,5%) stanowiły odwołania od decyzji naczelników urzędów skarbowych, a 20 (42,5%) odwołania od decyzji dyrektora UKS. Liczba odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych wyniosła: dziewięć w 2010 r., sześć w 2011 r. i 12 w I półroczu 2012 r., natomiast liczba odwołań od decyzji dyrektora UKS wyniosła odpowiednio osiem, siedem i pięć.

W postępowaniu odwoławczym rozstrzygnięto 51 spraw, z tego 16 w 2010 r., 15 w 2011 r. oraz 20 w I półroczu 2012 r. Spośród 51 spraw rozstrzygniętych w badanym okresie 27 (52,9%) stanowiły odwołania od decyzji naczelników urzędów skarbowych oraz 24 (47,1%) odwołania od decyzji dyrektora UKS. Liczba spraw rozstrzygniętych w postępowaniu odwoławczym od decyzji naczelników urzędów skarbowych wyniosła: siedem w 2010 r., osiem w 2011 r. i 12 w I półroczu 2012 r., natomiast liczba odwołań od decyzji dyrektora UKS odpowiednio dziewięć, siedem i osiem.

Uchylono łącznie 36 decyzji, z tego 11 w 2010 r., dziewięć w 2011 r. oraz 16 w I półroczu 2012 r. Spośród 36 uchylonych decyzji 19 (52,8%) stanowiły decyzje naczelników urzędów skarbowych, a 17 (47,2%) decyzje dyrektora UKS. W siedmiu przypadkach umorzono postępowanie (jeden przypadek w 2011 r. oraz sześć w I półroczu 2012 r.), z tego sześć dotyczyło odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych oraz jedno odwołanie od decyzji dyrektora UKS.

Do ponownego rozpatrzenia przekazano 24 sprawy (osiem w 2010 r., siedem w 2011 r. oraz dziewięć w I półroczu 2012 r.), przy czym dziewięć spraw (37,5%) przekazano naczelnikom urzędów skarbowych, zaś 15 spraw (62,5%) dyrektorowi UKS.

Spośród 51 spraw rozstrzygniętych w postępowaniu odwoławczym 48 rozstrzygnięto w drodze decyzji, a w trzech sprawach wydano postanowienia w sprawie uchybienia terminu do wniesienia odwołania od decyzji naczelników urzędów skarbowych. (dowód: akta kontroli str. 225-228)

Według art. 139 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰ załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy, nie później niż w ciągu trzech miesięcy.

Spośród 51 spraw rozpatrzonych w badanym okresie, po upływie dwumiesięcznego terminu określonego w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej rozpatrzono 21 spraw (41,2%), z tego: w 2010 r. osiem (50%), w 2011 r. pięć (33,3%) oraz w I półroczu 2012 r. – osiem (40%).

¹⁰ Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

Średni termin rozpatrzenia odwołania od decyzji podatkowych organów pierwszej instancji w zakresie strat z działalności gospodarczej w całym badanym okresie wyniósł 86,6 dni, przy czym w 2010 r. było to 109,5 dni, w 2011 r. – 74,5 dni oraz w I półroczu 2012 r. – 77,3 dni.

Najdłużej rozpatrywane były sprawy: PD.3/4117-25/10 – 157 dni, PD.3/4117-28/10 – 157 dni, PD3-4218-4/10 – 135 dni, PD3-4218-5/10 – 135 dni oraz PD3-4218-9/10 – 91 dni. (dowód: akta kontroli str. 229-232, 252)

W trzech przypadkach (sprawy PD.3/4117-25/10, PD.3/4117-28/10 i PD3-4218-9/10) Izba zlecała UKS dodatkowe postępowanie w trybie art. 229 Ordynacji podatkowej. w związku z *istniejącymi wątpliwościami w sprawie i zarzutami zawartymi w odwołaniach oraz ze względu na stwierdzone braki w materiale dowodowym*. Izba prowadziła obszernie postępowanie wyjaśniające (sprawy PD.3/4117-25/10, PD.3/4117-28/10, PD3-4218-4/10 i PD3-4218-5/10). Wzywano strony postępowania do złożenia wyjaśnień w związku z zarzutami postawionymi w odwołaniach, a wobec wskazania nowych dowodów w sprawie, ponownie wzywano strony do przedłożenia dowodów i złożenia wyjaśnień. Wystąpiła również konieczność usunięcia braków formalnych złożonych odwołań. W każdym przypadku niezakończona sprawa w terminie IS stosownie do art. 140 Ordynacji podatkowej zawiadamiała stronę podając przyczyny niezakończona sprawy i nowy termin jej zakończenia. (dowód: akta kontroli str. 233-237, 238-248, 252)

Izba rozpatruje odwołania w kolejności ich wpływu z organu pierwszej instancji. Sprawy są przekazywane przez kierownika Oddziału do właściwego referatu, a następnie na stanowisko pracy. Przyjęte zasady postępowania minimalizują ryzyko przekroczenia terminu zakończenia spraw. W szczególnych przypadkach, tj. przy zbliżającym się terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy, kolejność ta ulega zmianie. Sprawy takie są na bieżąco monitorowane. Aktualnie w toku pozostają dwie sprawy, które wpłynęły w II półroczu 2012 r., dla których termin określony w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej. jeszcze nie upłynął. (dowód: akta kontroli str. 250, 251)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

2.2. Prawidłowość postępowania odwoławczego dotyczącego zagadnienia strat z działalności gospodarczej

Opis stanu
faktycznego

W badanym okresie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach (WSA) skierowano 13 skarg na decyzje dyrektora Izby, co stanowi 27,1% ogółu wydanych decyzji, z tego trzy skargi skierowano w 2010 r., siedem w 2011 r. oraz trzy w 2012 r. W 12 przypadkach WSA oddalił skargi, w tym dziewięć skarg na decyzję dyrektora UKS. Kwoty wynikające z ww. 12 decyzji dotyczyły:

- zmniejszenia wykazanej straty w kwocie 3.573.778 zł, w tym 2.248.377 zł z decyzji dyrektora UKS;
- zmniejszenia odliczenia straty z lat poprzednich w kwocie 3.404 zł z decyzji dyrektora UKS;
- uszczuplenia podatku w kwocie 967.478 zł z decyzji dyrektora UKS.

W jednym przypadku WSA wydał wyrok uchylający decyzję dyrektora IS znak PD2/4117-0045/10 z dnia 3 września 2010 r. w sprawie zmniejszenia wykazanej straty w kwocie 6.809 zł i uszczuplenia podatku w kwocie 545.777 zł. (dowód: akta kontroli str. 253, 254-257)

W uzasadnieniu wyroku (sygn. akt I SA/Ke 582/10, WSA dopatrzył się naruszenia przez organy podatkowe art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹¹ w związku z art. 122 Ordynacji podatkowej *poprzez niedokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy i w konsekwencji art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez niezebrań i nierozpatrzenie w sposób wyczerpujący materiału dowodowego w zakresie określenia wysokości przychodu za 2002 r. z tytułu najmu części nieruchomości obejmującej pomieszczenia wyposażone w urządzenie diagnostyczne. Jednocześnie wady postępowania wyjaśniającego uzasadniają ocenę prawną, że organ podatkowy dowolnie zastosował art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. WSA stwierdził, że organy podatkowe nie zrealizowały prawidłowo wytycznych sądowych sformułowanych w wyroku z dnia 17 września 2009 r. sygn. akt I SA/Ke 202/09, w szczególności nie zrealizowały wskazań Sądu, co do dalszego postępowania. Przyjęta do porównania transakcja pomiędzy podmiotami niepowiązanymi miała bowiem być porównywalną transakcją, tj. jak wskazał WSA w wyroku z 17 września 2009r. transakcją dotyczącą wynajmu nieruchomości wraz z urządzeniem diagnostycznym. (dowód: akta kontroli str. 258, 259)*

Na orzeczenia WSA wniesiono osiem skarg kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), z tego na korzyść podatnika rozstrzygnięto jedną, na korzyść Izby jedną, a pozostałe sześć do listopada 2012 r. pozostało nierozstrzygniętych. Skarga rozstrzygnięta na korzyść organu administracji dotyczyła zaskarżonej decyzji dyrektora UKS. Spośród ośmiu wniesionych skarg kasacyjnych dwie dotyczyły decyzji naczelników urzędów skarbowych, a sześć decyzji dyrektora UKS. (dowód: akta kontroli str. 254-256)

Skarga kasacyjna rozstrzygnięta na korzyść podatnika dotyczyła ww. wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r. (sygn. akt I SA/Ke 582/10). W uzasadnieniu wyroku oddalającego skargę kasacyjną NSA stwierdził, że *w sytuacji gdy organy podatkowe nie kwestionowały wytycznych Sądu zawartych w pierwszym wyroku, wnosząc od niego środek odwoławczy, to nie sposób podnosić później przeciw nim jakichkolwiek zarzutów. NSA wskazał, że polemika z oceną prawną i wskazaniami sądu administracyjnego – na etapie kontroli przez ten sąd – sposobu wywiązania się przez właściwy organ z obowiązku wykonania zapadłego uprzednio w sprawie wyroku jest niedopuszczalna i wykracza poza granice podstaw kasacyjnych określonych w art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹². Jako taka, może być zasadnie odbierana jako nadużycie prawa do skargi kasacyjnej. Uznanie za pozbawiony usprawiedliwionych podstaw zarzutu naruszenia art. 153 i art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnym, czyni bezprzedmiotowym analizowanie pozostałych trzech zarzutów tej skargi. (dowód: akta kontroli str. 259)*

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

¹¹ Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.

¹² Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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 Kielcach.

Kielce, dnia grudnia 2012 r.

Kontroler
Jerzy Stachowiak
główny specjalista k.p.

.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

Dyrektor
Tadeusz Poddębniak

.....
podpis