



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Delegatura w Kielcach

LKI-4101-12-02/2012  
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	Od stycznia 2010 r. do czasu zakończenia kontroli.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
Kontrolerzy	1. Krzysztof Wilkosz, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr 83312 z dnia 24 sierpnia 2012 r. 2. Roman Wilk, doradca prawny, upoważnienie do kontroli nr 83320 z dnia 10 września 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach, ul. Wróbla 17, 25-661 Kielce, (dalej US lub Urząd).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Jolanta Kumor, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach. (dowód: akta kontroli str. 5 i 6)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>1</sup>, działalność kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzonych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających wobec podatników wykazujących straty z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń strat z lat poprzednich.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Pozytywną ocenę uzasadnia:

- typowanie podmiotów do kontroli m.in. w oparciu o analizę grupową na podstawie danych zgromadzonych w Urzędzie, w tym w podsystemie *Kontrola*;
- prawidłowe prowadzenie kontroli podatkowych, których wyniki kwestionowali jedynie nieliczni podatnicy.

Stwierdzone nieprawidłowości polegały na:

- niewprowadzeniu wewnętrznych procedur w zakresie typowania podmiotów do kontroli i sporządzania planów kontroli;
- nieewidencjonowaniu w podsystemie *Kontrola* podmiotów wytypowanych do kontroli w analizie grupowej;
- typowaniu podatników do kontroli przez pracowników, którym zadanie to nie zostało przypisane w zakresach czynności;
- ewidencjonowaniu czynności sprawdzających bez udziału podatnika w sposób nie pozwalający na ustalenie kto i kiedy ich dokonał;
- niepoinformowaniu dwóch z trzech objętych analizą podatników o sposobie załatwienia zastrzeżeń zgłoszonych do protokołu kontroli; braku rzetelnej analizy przesłanek uprawniających do wszczęcia bez zawiadomienia podatnika jednej kontroli;

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

- wykazaniu w podsystemie *Kontrola* dziesięciu kontroli w obszarze ryzyka nr 2<sup>2</sup> pomimo iż dotyczyły one innych obszarów ryzyka;
- prowadzeniu trzech analizowanych postępowań podatkowych z nieuzasadnionymi przerwami między poszczególnymi czynnościami;
- niedokonaniu korekty sprawozdania MF-ZRZ o *działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym* za II półrocze 2011 r. co spowodowało, że ww. sprawozdanie nie przedstawiało faktycznych danych.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Planowanie kontroli i czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej

Opis stanu faktycznego

- 1.1. W Urzędzie zadania w zakresie opracowywania planów kontroli przypisano:
- w okresie od 1 stycznia do 26 grudnia 2010 r. – Działom Kontroli Podatkowej (dalej KP/1 i KP/2);
  - od 27 grudnia 2010 r. – Samodzielnemu Referatowi Analiz i Planowania (dalej AP) – w zakresie typowania podmiotów do kontroli oraz KP/1 i KP/2 – w zakresie sporządzania projektów planów kontroli podatkowej. (dowód: akta kontroli str. 7-40)

W zakresach czynności Kierowników Działów KP/1 i KP/2 wskazano (w zależności od okresów ich obowiązywania) m.in., sporządzanie miesięcznych planów kontroli i nadzór nad ich realizacją oraz sporządzanie projektów planów kontroli.

W zakresie czynności Kierownika AP wskazano m.in. nadzór nad typowaniem podmiotów do kontroli podatkowej lub skarbowej oraz nad analizowaniem ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego. Natomiast w zakresach czynności sześciu pracowników AP od 19 stycznia 2011 r. wskazano m.in. typowanie podmiotów do kontroli podatkowej lub skarbowej oraz analizowanie ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego. (dowód: akta kontroli str. 73-115)

W okresie od stycznia do 28 lutego 2011 r., funkcjonował w US zespół do ustalania założeń i kierunków kontroli podatkowej w składzie pierwszy zastępca naczelnika oraz kierownicy działów KP/1 i KP/2. Podstawę typowania podmiotów do kontroli w tym okresie, stanowiły określone przez ww. zespół obszary kontroli podatkowej oraz wydruki komputerowe z zeznań i deklaracji podatkowych. Kierownicy działów KP/1 i KP/2 w oparciu o te materiały opracowywali projekty miesięcznych imiennych planów kontroli podatkowej, które po zaopiniowaniu przez właściwego zastępcę naczelnika i zaakceptowaniu przez naczelnika uzyskiwały status planu kontroli. Od 28 lutego 2011 r., ustalania podstawowych założeń i kierunków kontroli podatkowej dokonywał kierownik AP w porozumieniu z pierwszym zastępcą naczelnika. W okresie tym podstawę typowania podmiotów do kontroli stanowiły obszary kontroli podatkowej, zeznania i deklaracje podatkowe, informacje zewnętrzne i wewnętrzne oraz wnioski merytorycznych komórek. (dowód: akta kontroli str. 41-44)

W US, w oparciu o § 1 ust. 12 pkt 2 Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania

<sup>2</sup> Wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich.

im statutów<sup>3</sup>, zadania w zakresie zarządzania jakością zostały przypisane do zadań Działu Organizacji i Logistyki. (dowód: akta kontroli str. 40)

Naczelnik Urzędu powołał w dniu 1 czerwca 2010 r. zespół ds. realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, do zadań którego należało wdrożenie krajowego planu dyscypliny podatkowej oraz podejmowanie innych działań m.in. określonych w opracowanych przez Ministerstwo Finansów na poszczególne lata zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytycznych do ich realizacji. Jednym z zadań ww. zespołu było wytypowanie podmiotów do kontroli (dwukrotnie w ciągu roku). Z protokołów z posiedzeń zespołu ds. realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym wynika, że omawiano sprawy dotyczące obszarów ryzyka wynikających z krajowego planu dyscypliny podatkowej na lata 2010, 2011 i 2012 r., trudności w sporządzaniu analizy grupowej, współpracy komórek organizacyjnych urzędu w zakresie typowania podmiotów do kontroli oraz ogólne kryteria typowania podmiotów do kontroli. (dowód: akta kontroli str. 45-48, 55-72)

1.2. W okresie od stycznia 2011 r. do czerwca 2012 r. plany kontroli opracowywano w układzie miesięcznym w podziale na komórki kontroli podatkowej KP/1 i KP/2. Zgodnie z zarządzeniami Naczelnika US w sprawie zasad planowania, wykonywania i wykorzystywania kontroli podatkowych, projekty planów kontroli sporządzane przez kierowników KP/1 i KP/2 były opiniowane przez pierwszego zastępcę naczelnika lub naczelnika US oraz zatwierdzane przez naczelnika Urzędu. Podstawę konstruowania miesięcznych planów kontroli stanowiły wydruki z zeznań rocznych, deklaracji i wydruki podmiotów gospodarczych (tzw. skrypty SQL) konstruowane w oparciu o kryteria ustalane przez zespół ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym, wyniki analizy grupowej, wskazania komórek organizacyjnych Urzędu oraz podmiotów zewnętrznych.

Na wydrukach podmiotów gospodarczych (skrypty SQL) oraz z analizy grupowej pierwszy zastępca naczelnika US zaznaczał podmioty, które typował do kontroli z dekreacją *do wykorzystania, do ewentualnego wykorzystania* oraz *wytypowano do kontroli (...) podatników*. Na tej podstawie kierownicy KP/1 i KP/2 ujmowali podmioty w planach kontroli. (dowód: akta kontroli str. 126-145, 149, 433)

Zgodnie z zapisami określonymi w krajowym planie dyscypliny podatkowej na 2011 r. i 2012 r. *podstawą typowania podmiotów do przeprowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, w obszarze ryzyka nr 2, powinny być wyniki selekcji automatycznej.*

Spośród 169 podmiotów z obszaru ryzyka nr 2 w planach kontroli na 2011 r. ujęto 43 (25,4%), które zostały wykazane w analizie grupowej. Natomiast spośród 112 kontroli z tego obszaru ujętych w planach kontroli na I półrocze 2012 w analizie grupowej wykazane zostało 26 podmiotów (23,2%). Badanie wszystkich podmiotów ujętych w planach kontroli na I półrocze 2012 r. (dla wszystkich sześciu obszarów ryzyka) wykazała, że podstawę do ujęcia w ww. planach stanowiły: analiza grupowa dla 12,8% podmiotów, wydruki SQL dla 24,4% podmiotów, wskazania zewnętrzne – 5%, wskazania wewnętrzne 17,1%, skargi – 1,9% i kontrole akcyjne – 38,8% podmiotów. (dowód: akta kontroli str. 180-183, 212-219)

W dniu 8 lipca 2011 r. przeprowadzono, zgodnie z *Kryteriami typowania podmiotów do kontroli na 2011 r.*, dwie analizy grupowe obejmujące okres od 1 stycznia 2010 r. do 31 marca 2011 r. W analizie grupowej dla jednostek uzyskano 350 podatników, natomiast dla organizacji – 2.018 podatników (liczbę ograniczono do 506). W kolejnych dwóch analizach grupowych z 29 grudnia 2011 r. (za okres od 1 lipca

---

<sup>3</sup> Dz. Urz. MF Nr 10 poz. 45.

2010 r. do 30 września 2011 r.) uzyskano w przypadku jednostek 358 podatników (liczbę ograniczono do 148), a w przypadku organizacji 1.980 podatników (liczbę ograniczono do 508). Analizy grupowe obejmujące 2012 r. przeprowadzono 9 i 10 sierpnia. (dowód: akta kontroli str. 185-188, 382, 599-618)

Badanie 10 podmiotów ujętych w analizie grupowej z 8 lipca 2011 r., które uzyskały co najmniej 30 punktów w ramach obszaru nr 2 wykazało, że kontrole przeprowadzono tylko w jednym z tych podmiotów. Z wyjaśnień pierwszego zastępcy naczelnika US wynika, że przyczynami nie objęcia kontrolą pozostałych podatników był w dwóch przypadkach brak podmiotowości, w pięciu przypadkach posiadane informacje o niezasadności podejmowania kontroli np. ze względu na brak obrotu lub jego niesystematyczność, niskie koszty czy brak należnego podatku VAT. Jedynie Stowarzyszenie Wzajemnej Pomocy Kapłanów Diecezji Kieleckiej wykazywało przez cały okres regularne obroty oraz podatek VAT do wpłaty. (dowód: akta kontroli str. 643-648, 808-824)

**1.3.** W analizach grupowych sporządzanych w obszarze ryzyka nr 2 stosowano kryteria i wagi zalecane przez Ministra Finansów w pismach kierowanych do dyrektorów IS. W podsystemie *Kontrola* na dziewięciopunktową skalę wag, dla poszczególnych podmiotów wytypowanych do kontroli w US przypisywano od 4 do 6 punktów. Naczelnik Urzędu podała, że ponieważ opracowania autorów podsystemu *Kontrola* oraz podręcznika nie wskazują jakie winny być przyporządkowane wagi wskazań do poszczególnych kontroli, dlatego w Urzędzie przyjęto właśnie takie wagi, choć nie zostały one zapisane w żadnym wewnętrznym dokumencie. Jednakże są one przedmiotem okresowych, roboczych porad. (dowód: akta kontroli str. 160-166, 189-207)

**1.4.** W 2009 r. straty z działalności gospodarczej wykazało 1.854 podatników w łącznej wysokości 111.885,3 tys. zł, a odliczeń strat z lat poprzednich dokonało 449 podatników na kwotę 23.118,9 tys. zł. W 2010 r. straty wykazało 1.929 podatników w łącznej wysokości 105.512,5 tys. zł, a odliczeń strat dokonało 514 podatników w kwocie 24.720,8 tys. zł. Natomiast w 2011 r. straty wykazało 1.996 podatników w wysokości 85.720,7 tys. zł, straty odliczyło 547 podatników (w wysokości 11.349,7 tys. zł (dowód: akta kontroli str. 208)

Urząd w latach 2010 – 2012 (I półrocze) w obszarze ryzyka nr 2 wytypował do kontroli i skontrolował łącznie 901 podmiotów, z tego w 2010 r. – 74 podmioty (2,6%) oszacowanej liczby podmiotów należących do obszaru ryzyka nr 2), w 2011 r. – 407 podmiotów (13,4%), a w I półroczu 2012 r. – 420 podmiotów).

W ogólnej liczbie przeprowadzonych kontroli w obszarze ryzyka nr 2, kontrole doraźne, których za wyjątkiem ośmiu w 2011 r. nie ujmowano w planach kontroli, stanowiły w 2010 r. – 15,9%, w 2011 r. – 59,1% i w I półroczu 2012 r. – 68,3%. (dowód: akta kontroli str. 209-210, 223)

Czynności sprawdzające z udziałem podatnika realizowano w 2010 r. i 2011 r. Podstawą typowania podatników do czynności sprawdzających w 2010 r. były błędy w złożonych zeznaniach podatkowych, a w 2011 r. czynnościami sprawdzającymi objęto grupę zawodową lekarzy na podstawie kryterium minimum 20 tys. zł przychodów (dowód: akta kontroli str. 209, 518-525, 539-569)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Nie wprowadzono pisemnych procedur opisujących sposób typowania podmiotów do kontroli, sporządzania planów kontroli (np. ustalających kolejność ujmowania podmiotów w planach kontroli) oraz zasad dokumentowania tych

czynności przez pracowników. W ramach systemu zarządzania jakością nie opracowano procedur wewnętrznych w zakresie planowania i zatwierdzania kontroli. Wprowadzenie powyższych procedur należy do zakresu działania Pani Naczelnik, która uznała, iż istniejące regulacje *określają podstawowe czynności w tym zakresie i wydawały się być wystarczające. Dodatkowo pracownicy wykorzystywali szczegółowe informacje, zalecenia dotyczące zagadnień kontroli podatkowej, typowania do kontroli oraz obszarów ryzyk z wytycznych Ministerstwa Finansów. Biorąc pod uwagę, że w Urzędzie jest wdrażany System zarządzania jakością, należy przyjąć, iż każdy merytoryczny obszar zadań realizowanych przez Urząd będzie usankcjonowany pisemną procedurą postępowania, na to jednak potrzeba czasu. W ramach systemu zarządzania jakością nie zostały opracowane instrukcje postępowania dla komórek AP, KP, PP ponieważ wdrażanie systemu nie zostało jeszcze zakończone. Dodatkowo wymagania Jednolitego Systemu Zarządzania Jakością dla jednostek resortu finansów nie obligują do wprowadzenia takich instrukcji.* (dowód: akta kontroli str. 41-54, 116-124, 160-163)

2. Faktycznego typowania podmiotów do kontroli dokonywali kierownicy działów KP/1 i KP/2, na podstawie wskazań dokonanych przez pierwszego zastępcę naczelnika Urzędu, pomimo iż zadania te zgodnie regulaminem organizacyjnym, od 27 grudnia 2010 r. zostały przypisane do obowiązków pracowników działu AP.

W dokumentacji dotyczącej typowania podmiotów (pliki SQL – wydruki podmiotów gospodarczych oraz z analizy grupowej) brak było dowodów (znaków rewizyjnych) potwierdzających typowanie podmiotów do kontroli przez pracowników AP (dowód: akta kontroli str. 73-115, 126-154)

Z wyjaśnień p.o. Kierownika AP Jowity Pietrzyk wynika, że skrypty SQL spełniających określone kryteria analizowane są wstępnie przez kierownika i pracowników komórki AP. Następnie na spotkaniach roboczych Kierownika AP z Zastępcą Naczelnika US (często przy współudziale kierowników KP) po przeanalizowaniu i omówieniu danych zawartych w każdym wydruku określone są szczegółowe kryteria, jakimi należy kierować się typując podmioty do kontroli podatkowej, np.: kryteria kwotowe, kryteria rodzaju prowadzonej działalności. Spotkania robocze nie są protokołowane. Opracowane wykazy podatników zastępca naczelnika akceptuje nanosząc dodatkowe dyspozycje i dekretuje na odpowiednie komórki (AP, KP) do realizacji. (dowód: akta kontroli str. 146-148)

Pierwszy zastępca naczelnika Tadeusz Daszkiewicz podał m.in., że: dokonując typowania podmiotów gospodarczych do kontroli podatkowych kierujemy się swoim długoletnim doświadczeniem zawodowym zarówno moim jak i kierowników Działów: KPI i KPII oraz AP, z którymi współpraca ma miejsce na co dzień. Sprawdzając i aprobując wszystkie ustalenia kontrolne i analizy pokontrolne potrafimy wyciągnąć odpowiednie wnioski niezbędne do typowania i planowania kontroli podatkowych. (dowód: akta kontroli str. 150-152)

Z wyjaśnień Kierowników KP/1 Mariusza Stradowskiego i KP/2 Bogusławy Czmyr wynika, że kierownicy działów kontroli podatkowej opracowują plany kontroli, tak aby realizować wszystkie obszary ryzyka zewnętrznego, a także zalecenia wytycznych do kontroli na każdy rok podatkowy. *Wybór podmiotów do kontroli dokonywany jest w oparciu o analizę danych wynikających ze wszystkich dostępnych źródeł. Przygotowane projekty przed akceptacją są omawiane i dokonuje się oceny hierarchii ważności i realizacji w czasie poszczególnych spraw. Powyższy sposób postępowania nie został uregulowany w pisemnych zasadach. (...)* (dowód: akta kontroli str. 153-154)

Odpowiedzialność za powyższe nieprawidłowości ponosi Pani Naczelnik, która wyjaśniła że: *obok innych czynności, które wykonują pracownicy referatu AP zgodnie z zakresem czynności, dokonują oni także typowania podmiotów do*

kontroli, na podstawie tworzonych wykazów podmiotów, analizy grupowej oraz wpływających informacji wewnętrznych i zewnętrznych w wyniku analizy wymienionych dokumentów. Wnioski z powyższych analiz przedkładane są kierownikowi, który wspólnie z I Zastępcą Naczelnika dokonują ostatecznego typowania, wykorzystując ich uwagi. Wytypowane podmioty zostają przekazane do komórek kontroli podatkowej celem sporządzenia projektów planu kontroli. Udział Pierwszego Zastępcy Naczelnika w procesie typowania z tytułu nadzoru nad komórkami AP i KP jest jak najbardziej uzasadniony. Szeroki zakres odpowiedzialności jaki ponosi z tytułu pracy ww. komórek upoważnia go do aktywnego uczestniczenia w każdym etapie wykonywania zadań przez te komórki, tym bardziej, że ma to odzwierciedlenie w wynikach osiągniętych przez Urząd. (...) Odnosząc się do braku dokumentów potwierdzających typowanie podmiotów do kontroli przez pracowników komórki AP, poza wydrukami z baz komputerowych, które zostały kontrolerom przedłożone, z oświadczenia Kierownika AP wynika, że pracownicy nie posiadają innych dokumentów. Najlepszym rozwiązaniem byłoby wytypowanie takiej ilości podmiotów, która mogłaby być ujęta w planie kontroli, co zostanie z całą pewnością uwzględnione w tworzeniu procedur w przyszłości. (dowód: akta kontroli str. 160-164)

3. W podsystemie *Kontrola* od dnia 18 stycznia 2012 r. (data wprowadzenia zmiany pozwalającej na wskazanie podstawy typowania podmiotu do kontroli w oparciu o analizę grupową) do dnia 19 września 2012 r. (data badania) nie ewidencjonowano podmiotów wytypowanych do kontroli na podstawie analizy grupowej. (dowód: akta kontroli str.155-156)

Odpowiedzialność za powyższą nieprawidłowość ponoszą Kierownicy KP, którzy jak wyjaśniła Pani Naczelnik, nie zwrócili uwagi na wprowadzoną zmianę w podsystemie *Kontrola*. (dowód: akta kontroli str.160-165)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

## **2. Kontrola podatkowa i czynności sprawdzające u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej**

Opis stanu faktycznego

2.1. W badanym okresie w obszarze ryzyka nr 2 Urząd zrealizował 387 kontroli właściwych. W przypadku 352 kontroli były to kontrole pozytywne, a częstotliwość stwierdzania nieprawidłowości mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości (błędy podatkowe) do liczby kontroli ogółem wyniosła w 2010 r. – 88,4%, w 2011 r. – 90,1% i w I półroczu 2012 r. – 93,4%.

Po zakończonych i zatwierdzonych kontrolach, przeprowadzonych w obszarze ryzyka nr 2 w zakresie strat z działalności gospodarczej podatnicy złożyli łącznie 104 korekty dotyczące zmniejszenia wykazanej straty na kwotę 2.770,1 tys. zł, zmniejszenia odliczenia straty z lat poprzednich w kwocie 26 tys. zł oraz uszczuplenia podatku w wysokości 164,1 tys. zł. (dowód: akta kontroli str. 224-228)

Wskaźnik aktywności Urzędu w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w 2011 r. wyniósł 19,92, zaś w I półroczu 2012 r. – 21,56. Mediana w grupie wynosiła odpowiednio 33,21 i 31,82. Najczęściej występującymi błędami podatkowymi w obszarze ryzyka nr 2 ujawnianymi w kontrolach podatkowych było ewidencjonowanie w koszty uzyskania przychodów zdarzeń gospodarczych niestanowiących kosztów uzyskania

przychodów; ewidencjonowanie faktur zakupu niemających związku z osiąganym przychodem oraz nieprawidłowe ustalanie odpisów amortyzacyjnych. (dowód: akta kontroli str. 435-437, 825)

W prowadzonych postępowaniach kontrolnych US w niewielkim zakresie wykorzystywał oprogramowanie ACL. W 2011 r. ACL wykorzystano w 26 kontrolach podatkowych, natomiast w I półroczu 2012 r. w 12 kontrolach. Trudnością w powszechnym stosowaniu tej metody kontroli jest brak w bazach komputerowych urzędów skarbowych informacji o rodzajach wykorzystywanych przez podatników programów finansowo-księgowych. (dowód: akta kontroli str. 773-778)

**2.2.** W badanym okresie czynności sprawdzające z udziałem podatnika w ramach obszaru ryzyka nr 2 przeprowadzono w przypadku 251 podatników (w 2010 r. – 34 podatników, w 2011 r. – 217 podatników). W wyniku tych czynności w 2010 r., stwierdzono zawyżenie podatku o 45.003 zł przez jednego podatnika. Pani Józefa Pniak zajmująca wówczas stanowisko kierownika Działu Podatku Dochodowego podała, że objęcia czynnościami sprawdzającymi z udziałem podatnika tylko 34 podatników spowodowane było uznaniem za priorytetową akcją podatkową (obsługa wszystkich zeznań podatkowych za 2009 r., a w szczególności błędnych), jak również koniecznością przeprowadzenia czynności sprawdzających w innych obszarach (łącznie w 2010 r. przeprowadzono 491 czynności sprawdzających).

W 2011 r. czynnościami sprawdzającymi objęto wszystkich podatników z grupy zawodowej lekarzy na podstawie przyjętego kryterium przychodów. We wszystkich przypadkach efekt czynności był negatywny.

Czynnościami sprawdzającymi bez udziału podatnika w zakresie odliczenia strat z lat ubiegłych oraz wykazania straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, objęto w 2011 r. – 519 podatników, którzy odliczyli straty w łącznej wysokości 24.721 tys. zł. We wszystkich 519 przypadkach, wynik czynności sprawdzających był negatywny. (dowód: akta kontroli str. 208, 209, 518-525, 539-569, 707-772)

**2.3.** Badaniem objęto 60 spraw z obszaru ryzyka nr 2 za 2010 i 2011 r., wybranych według kryterium: wielkości wykazanej straty, najwyższego przychodu i jednocześnie niewielkiego dochodu lub niewielkiej straty, wielkości odliczonej straty oraz według osądu kontrolera.

Ogólna kwota wykazanych przez podatników w badanej próbie strat wyniosła 52.732.320 zł (w 2010 r. – 41.029.607 zł oraz w 2011 r. – 11.702.713 zł). Natomiast kwota odliczonych przez podatników strat wyniosła 18.597.171 zł (w 2010 r. – 14.856.989 zł oraz w 2011 r. – 3.740.183 zł). Czynności sprawdzające przeprowadzono w 16 sprawach (27% badanych podatników), którym objęto wykazane straty na ogólną kwotę 1.129.590 zł (2,1%), oraz odliczone przez podatników straty na kwotę 15.879.909 zł (85,3%). Czynności te wykazały w dwóch przypadkach zawyżenie odliczonej straty odpowiednio o 5.180,77 zł i 2.513,94 zł. Pozostała kwota wykazanych i odliczonych przez podatników strat nie została poddana przez Urząd czynnościom sprawdzającym. (dowód: akta kontroli str. 442A-465, 471-474, 475-517, 526-529, 530-533, 534-538).

W badanej próbie US objął kontrolą trzech podatników (5% badanych) wykazujących straty lub odliczenia straty z lat ubiegłych. Kontrole te nie wykazały nieprawidłowości. Ponadto w miesięcznym planie kontroli na październik 2012 r. ujęta została jedna kontrola (podatnika A.M.) w zakresie podatku dochodowego za 2011 r. i rozliczenia straty z lat ubiegłych. Spośród objętych badaniem 60 spraw w przypadku 23 podatników przeprowadzenie czynności sprawdzających zaplanowano w IV kwartale 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 704-706).

Analiza 11 podatników, spośród badanej próby 60 podatników (dobór celowy na podstawie osądu kontrolera przy uwzględnieniu kwoty wykazanych strat) wykazała, że dziewięć z nich zostało uwzględnione w analizach grupowych lub w typowaniach do kontroli w skryptach SQL. (dowód: akta kontroli str. 794-807)

W sprawie przyczyn nie wytypowania 11 podatników do kontroli oraz do czynności sprawdzających, Pani Naczelnik podała, że:

- a) „Echo-Aurus” Sp. z o.o., z dniem 31.12.2011 r. zmieniła właściwość, obecnie Świątokrzyski Urząd Skarbowy, w 2009 r. spółka dokonała zakupów środków trwałych na kwotę 10.183.994 zł, kontrola zwrotu VAT za luty 2009 r. negatywna;
- b) „Oxygen-Projekt Echo – 95” Sp. z o.o. – zmiana z dniem 01.07.2011 r. na spółkę komandytowo-akcyjną, w 2009 r. spółka dokonała zakupów środków trwałych na kwotę 22.664.772 zł, cztery kontrole zwrotu VAT – negatywne;
- c) „Malta Office Park-Projekt Echo-96” Sp. z o.o.- zmiana z dniem 29.03.2011 r. na spółkę komandytowo-akcyjną, w 2009 r. spółka dokonała zakupów środków trwałych na kwotę 37.003.315 zł, kontrole zwrotu VAT za luty 2009 r. i marzec 2010 r. – negatywne;
- d) „Książka-Szkolna” Sp. z o.o.– od 2006 r. spółka znajduje się w stanie upadłości;
- e) Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa "Inwex"– przeprowadzono kontrole w podatku VAT za luty 2009 – negatywna, za 2007 r. drobne nieprawidłowości błędne kursy walut;
- f) AMT Ecology Sp. z o.o.– przekazano do kontroli UKS;
- g) D.C.M. – wytypowana do kontroli na podstawie skryptu „Strata PIT-36 za 2010 r.” – podmioty z w/w skryptu sukcesywnie ujmowane są w planach kontroli;
- h) Ś.J. – podmiot ujęty w analizie grupowej nr 4 obejmującej 373 podatników, brak możliwości skontrolowania wszystkich ujętych w analizie grupowej podmiotów, strata wystąpiła jedynie w 2009 r. w poprzednich i następnych latach podatek wykazał znaczne dochody;
- i) K.J. i D.W. – wytypowane do kontroli na podstawie analizy grupowej nr 13 – w trakcie realizacji kontroli;
- j) D.T. – podatnik dokonuje zakupu środków trwałych np. w 2007 r. na kwotę 706.392 zł, 2008 r. – 844.251 zł, 2009 r. – 613.443 zł. (dowód: akta kontroli str. 826)

**2.4.** Analiza kontroli przeprowadzonych w badanym okresie w obszarze ryzyka nr 2 wykazała, że czas trwania wszystkich kontroli u danego przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym wynosił od 1 do 10 dni roboczych, i nie przekraczał czasu określonego w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>4</sup>. (dowód: akta kontroli str. 570-572, 573-585, 586-598).

Podatnicy złożyli zastrzeżenia do 31 protokołów kontroli zakończonych stwierdzeniem nieprawidłowości w obszarze ryzyka nr 2, z tego jedno zastrzeżenie uwzględniono w całości, 13 uwzględniono w części a 17 nie uznano.(dowód: akta kontroli str. 619-621).

Analiza trzech losowo wybranych zastrzeżeń (jeden przypadek uwzględnienia zastrzeżeń w całości oraz dwa przypadki uwzględnienia zastrzeżeń w części) wykazała, że przyczyną uwzględnienia zastrzeżeń było przedłożenie przez podatników nowych dowodów w tych postępowaniach. W jednym przypadku (podatnik M.K.S.) Urząd poinformował podatnika o sposobie załatwienia zastrzeżeń. (dowód: akta kontroli str. 649-684)

---

<sup>4</sup> Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Nierzetelnie dokumentowano przeprowadzenie czynności sprawdzających bez udziału podatnika, gdyż na wydrukach dotyczących poprawności odliczania od dochodów strat z lat ubiegłych kwocie niższej od 100 tys. zł, nie określono kto i kiedy dokonał czynności sprawdzających. Natomiast notatki dokumentujące przeprowadzenie czynności sprawdzających w stosunku do podatników dokonujących odliczeń straty powyżej 100 tys. zł nie zawierały daty dokonania tych czynności.

Odpowiedzialność za powyższe nieprawidłowości ponoszą kierownicy Działów Obsług Bezpośredniej Inga Wawszczyk i Bożena Kruk, które wyjaśniły, że mimo braku na wydrukach dotyczących poprawności odliczania od dochodów strat z lat ubiegłych nazwisk pracowników, którzy go analizowali, kierownicy posiadają wiedzę w tym zakresie, bowiem wynika ona z organizacji i podziału pracy w komórce.

2. W dwóch z trzech badanych spraw Urząd nie dopełnił obowiązku wynikającego z art. 291 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>5</sup> i nie poinformował podatników G.T. i E.T. o sposobie załatwienia ich zastrzeżeń. W przypadku zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej wniesionych przez podatnika G.T. zastrzeżenia zostały wykazane w sprawozdawczości Urzędu jako uwzględnione w całości. (dowód: akta kontroli str. 622-642)

3. Urząd podjął 28 lipca 2011 r. kontrolę podatnika G.S., bez dokonania zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia, uznając, że niezłożenie zeznania PIT-36 za 2008 r., stanowi na podstawie art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przesłankę niezbędności jej przeprowadzenia dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Stwierdzono, że w dokumentacji podatnika G.S. znajduje się kopia zeznania o wysokości poniesionej straty w 2008 r., na której widnieje potwierdzenie złożenia zeznania w Urzędzie w dniu 2 kwietnia 2009 r. (dowód: akta kontroli str. 685-703)

W dniu 29 lipca 2011 r. wpłynął sprzeciw pełnomocnika podatnika G.S., wobec wykonywania kontroli bez doręczenia zawiadomienia o zamiarze jej przeprowadzenia. Naczelnik Urzędu, postanowieniem z 3 sierpnia 2011 r. odstąpił od czynności kontrolnych uzasadniając to faktem niedoręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Odpowiedzialność za ww. nieprawidłowość ponosi Pani Naczelnik, która wyjaśniła: *w postępowaniach pokontrolnych często zapytania, wyjaśnienia i odpowiedzi na nie odbywają się drogą telefoniczną w celu skrócenia czasu trwania postępowań. Zarówno w jednym jak i drugim przypadku kierowano się potrzebą skrócenia czasu postępowania pokontrolnego oraz racjonalnością wydatków budżetowych. Z uwagi na szczupłość środków budżetowych bardzo często kosztowną formę pisemną zastępuje się formą telefoniczną.*

*Przed podjęciem kontroli podatkowej działalności gospodarczej prowadzonej przez G.S. w zakresie handlu artykułami spożywczymi ustalono, że nie złożył on zeznania podatkowego PIT-36 za 2008 r. - gdyż brak było odpowiedniego odzwierciedlenia w bazie komputerowej. Ponadto ustalono, że ww. prowadząc działalność gospodarczą w zakresie handlu spożywczego zakupił 5 samochodów, co związane było z innym obszarem ryzyka zewnętrznego. W związku z tym zasadnie skorzystano z zapisu art. 79 ust.2 pkt. 2 Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie*

<sup>5</sup> Dz. U. z 2012 r., poz.749 ze zm.

*działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 220, poz. 1447 ze zm.) - podejmując czynności kontrolne bez przedmiotowego zawiadomienia. Pełnomocnikowi PZ okazano w dniu podjętej kontroli wykaz zakupionych 5-ciu samochodów, lecz nie odnotowano tego faktu w książce kontroli, gdyż pełnomocnik nie udostępnił jej kontrolującym. Na tę okoliczność kontrolujący sporządził notatkę służbową w dniu 28.07.2011 r. Pełnomocnik strony złożył sprzeciw wraz z kopią zeznania za 2008 r., który został uznany przez Urząd i kontrolę ponownie podjęto po zawiadomieniu o zamiarze jej wszczęcia zgodnie z przepisami. (dowód: akta kontroli str. 773-778)*

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność w badanym obszarze.

### **3. Wykorzystanie informacji o przypadkach zawyżenia lub niezasadnego odliczenia strat w postępowaniach podatkowych**

Opis stanu faktycznego

**3.1.** W 2011 r. zakończono 181 kontroli właściwych przeprowadzonych przez US w obszarze ryzyka nr 2, w tym 164 kontroli pozytywnych. W wyniku ustaleń tych kontroli podatnicy złożyli 139 korekt (76,8%) uwzględniających w całości ustalenia kontroli, z tego 59 korekt dotyczyło strat podatkowych natomiast 80 tzw. niskiej zyskowności. W przypadku w 21 kontroli stwierdzono naruszenie przepisów skutkujących przekazaniem spraw do komórki karnej skarbowej, w toku 11 kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości, w czterech innych nieprawidłowo wskazano obszar ryzyka, a dwóch przypadkach zmieniono status kontroli, na skutek wznowienia postępowania kontrolnego. W czterech sprawach przeprowadzono postępowania podatkowe (trzy u podatników z tzw. niską zyskownością oraz jedno u podatnika odliczającego lub wykazującego straty podatkowe). Postępowania zostały wszczęte, nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli. We wszystkich czterech postępowaniach podatkowych do dnia badania (10 października 2012 r.) wydano decyzje podatkowe. Decyzje podatkowe wydano po upływie 148, 210, 273 i 297 dni od daty wszczęcia postępowania podatkowego.

W I półroczu 2012 r. po zakończeniu 137 kontroli właściwych w obszarze ryzyka nr 2 (kontrole zatwierdzone), w tym 123 kontroli pozytywnych. Podatnicy złożyli 106 korekt (77,3%) uwzględniających w całości ustalenia kontroli, z tego 28 korekt dotyczyło strat natomiast 78 tzw. niskiej zyskowności. W 12 kontrolach stwierdzono naruszenie przepisów skutkujących przekazaniem sprawy do komórki karnej skarbowej, w sześciu kontrolach nie stwierdzono nieprawidłowości, a w sześciu innych nieprawidłowo wskazano obszar ryzyka. Pięć spraw skierowano do postępowań podatkowych (dwa dotyczące podatników odliczających lub wykazujących straty, a trzy podatników z niską zyskownością). W trzech przypadkach postępowania podatkowe zostały wszczęte nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli. W przypadku TIHE Sp. z o.o. oraz podatnika K.R. odstąpiono od wszczęcia postępowania podatkowego ze względu na inną interpretację przepisów prawa w postępowaniu kontrolnym i podatkowym. W ramach wszczętych postępowań podatkowych do dnia badania (10 października 2012 r.) wydano jedną decyzję w terminie 123 dni od wszczęcia postępowania podatkowego. Natomiast w przypadku dwóch pozostałych postępowań pomimo upływu 254 dni od ich wszczęcia nie wydano decyzji. (dowód: akta kontroli str. 223-242, 269, 440-441)

Komórka kontroli podatkowej (KP2) bez dokonania rzetelnej analizy prawnej skierowała do postępowania podatkowego ustalenia kontroli przeprowadzonej

w styczniu 2012 r. w firmie TIHE spółka z o.o., z wnioskiem o wszczęcie postępowania podatkowego.

Po zakończonej kontroli podatkowej oraz złożonych zastrzeżeniach do protokołu kontroli ustalono nieprawidłowość polegającą na zawyżeniu kosztów finansowych o 112,5 tys. zł skutkującą likwidacją straty w wysokości 85,7 tys. zł i ustaleniem podatku należnego za 2010 r. w wysokości 5.092 zł Pracownik prowadzący postępowanie kontrolne poinformował pełnomocnika TIHE spółka z o.o. o prawie do złożenia korekty zeznania podatkowego. Jednakże pełnomocnik odmówił złożenia takiej korekty. Analizę pokontrolną potwierdzającą występowanie ww. nieprawidłowości zaakceptował Pierwszy Zastępca Naczelnika US. W dniu 6 maja 2012 r. p.o. Kierownika Działu Postępowań Podatkowych wystąpił do radcy prawnego Urzędu o opinię w przedmiocie ustaleń tej kontroli. W opinii z 3 lipca 2012 r. radca prawny stwierdził że działania TIHE spółka z o.o. w przedmiotowej sprawie były prawidłowe. W związku z powyższym nie wszczęto w tej sprawie postępowania podatkowego. Analizę wskazującą na niezasadność wszczynania postępowania podatkowego zaakceptował Drugi Zastępca Naczelnika.

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

Zdaniem NIK komórka kontroli podatkowej winna już na etapie postępowania kontrolnego uzyskać opinie prawne dotyczące stwierdzonych nieprawidłowości. (dowód: akta kontroli str. 230, 243-268)

Odpowiedzialność za powyższe ponosi Pani Naczelnik, która wyjaśniła: *Największe problemy w prowadzonych postępowaniach kontrolnych, pokontrolnych, a następnie podatkowych stwarza ocena i weryfikacja kosztów uzyskania przychodów. Jest wręcz niemożliwym, aby w tym bardzo trudnym i szerokim obszarze zespoły kontrolne korzystały w każdym przypadku wątpliwości z opinii radcy prawnego. Opinia radcy prawnego nie jest wyrocznią, a jedynie niewiążącą opinią. Często nietrafność oceny kontrolujących w zakresie kosztów uzyskania przychodów jest stwierdzona dopiero w postępowaniu pokontrolnym, a następnie w postępowaniu podatkowym, które ma na celu ewentualną weryfikację ocen kontrolujących i podjęcie merytorycznej decyzji podatkowej, opartej na materiałach kontrolnych, wiedzy fachowej, ale również na aktualnym orzecznictwie Ministra Finansów, czy różnorodnym i uznaniowym orzecznictwie sądów administracyjnych. Taka błędna czasem ocena kontrolujących w tym zakresie może być wykazana dopiero w postępowaniu odwoławczym, a nawet skargowym, czy kasacyjnym. (...)* (dowód: akta kontroli str. 773-779)

Analiza trzech najdłużej prowadzonych postępowań dotyczących podatników: G.Z., gdzie okres od dnia wszczęcia postępowania do wydania decyzji wynosił 429 dni; W.Z. (PIT-36 za 2008 r.), gdzie okres od dnia wszczęcia postępowania do wydania decyzji wynosił 297 dni; WZ (PIT-36 za 2007 r.) gdzie okres od dnia wszczęcia postępowania do wydania decyzji 273 dni, wykazała, że w każdym przypadku niezakończona sprawa w terminie informowano podatników o powyższym fakcie wskazując nowy termin załatwienia sprawy. (dowód: akta kontroli str. 229, 292-301, 384-428)

Spośród siedmiu spraw przekazanych do komórki postępowań podatkowych, po kontrolach zakończonych w latach 2011 – 2012 r. (I półrocze) w obszarze ryzyka nr 2, US wydał pięć decyzji podatkowych po 1 lipca 2012 r., tj.:

- w dniu 6 lipca 2012 r. dla podatnika W.Z. (kontrola straty) określającą stratę w wysokości 17.893,61 zł, tj. niższą niż zeznaniu podatkowym o 520,30 zł. W postępowaniu kontrolnym ustalono nieprawidłowość polegającą na likwidacji straty w wysokości 18.413,91 zł oraz określeniu zobowiązania podatkowego na 40.201,00 zł;

- w dniu 9 września 2012 r. dla W.Z. (kontrola w ramach niskiej zyskowności) określającą stratę w wysokości 71.593,21 zł, niższą niż w zeznaniu podatkowym o 357,78 zł oraz określającą zobowiązanie podatkowe w wysokości 4.820 zł, niższe niż w zeznaniu o 102 zł. W postępowaniu kontrolnym określono wysokość zobowiązania podatkowego na kwotę 128.220 zł;
- w dniu 1 października 2012 r. dla W.Z. (kontrola w ramach niskiej zyskowności) określającą dochód, który po dokonanych odliczeniach nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego. W postępowaniu kontrolnym określono wysokość zobowiązania podatkowego na kwotę 26.694 zł;
- w dniu 11 października 2011 r. dla B.J. (kontrola w ramach niskiej zyskowności) określającą dochód, który po dokonanych odliczeniach nie powodował powstania zobowiązania podatkowego. W postępowaniu kontrolnym określono zobowiązanie podatkowe na kwotę 884 zł;
- w dniu 28 września 2012 r. dla B.W. (kontrola w ramach niskiej zyskowności) określającą zobowiązanie podatkowe w wysokości 2.592 zł. W postępowaniu kontrolnym zobowiązanie podatkowe określono na kwotę 6.029 zł.

Od ww. decyzji do dnia kontroli (10 października 2012 r.) podatnicy nie wnieśli odwołań. (dowód: akta kontroli str. 229-230)

**3.2.** Największe różnice między ustaleniami kontroli podatkowej, a wydanymi decyzjami wystąpiły w przypadku badania rozliczeń podatku PIT za lata 2006, 2007 i 2008 przez podatnika W.Z. Przyczyną tych rozbieżności były odmienne stanowiska US w sprawie naruszenia przepisów prawa podatkowego na etapie kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. (dowód: akta kontroli str. 304-305)

**3.3.** W okresie 2010 – 2012 (I półrocze), w obszarze ryzyka nr 2, wydano jedną prawomocną decyzję pokontrolną. Decyzję, która likwidowała stratę za 2006 r. w wysokości 16.644,53 zł i określała zobowiązanie podatkowe w wysokości 7.296 zł, wydano w wyniku kontroli prowadzonej w 2009 r. po 429 dniach od wszczęcia postępowania podatkowego. Podatnik G.Z. wniósł po terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji odwołanie od jej ustaleń. Izba Skarbowa w Kielcach odmówiła przywrócenia terminu na wniesienie odwołania i decyzja stała się ostateczna. (dowód: akta kontroli str. 224, 225, 292)

Ponadto w 2011 r. wydano dwie decyzje dla S&S Development spółka z o.o. dotyczące strat podatkowych, które zostały uchylone przez Izbę Skarbową w Kielcach i przekazane do ponownego rozpatrzenia przez US. Do dnia zakończenia kontroli NIK, Urząd nie wydał ponownej decyzji, ze względu na brak rozstrzygnięcia przez sąd pozwu Urzędu o ustalenie czy pomiędzy stronami umowy doszło do skutecznego przeniesienia własności nieruchomości. (dowód: akta kontroli str. 292, 306-375)

**3.4.** W badanym okresie pracownicy Urzędu uczestniczyli w trzech spotkaniach zorganizowanych przez Izbę Skarbową w Kielcach dotyczących analizy ryzyka zewnętrznego w podsystemie *Kontrola*, funkcjonowania podsystemu *Kontrola* oraz typowania podmiotów do kontroli i zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Urząd nie otrzymał od Izby Skarbowej propozycji uczestnictwa w szkoleniach w zakresie tworzenia selekcji automatycznych wskazań podmiotów do kontroli jak również nie wnioskował o takie szkolenia. Pracownicy Urzędu, uczestniczyli w dwóch szkoleniach organizowanych przez Ministerstwo Finansów w tematach *Analiza podmiotów do kontroli. Dobre praktyki – studium przypadku* oraz *Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym* (dowód: akta kontroli str. 125, 157-167, 773-779)

W latach 2010 – 2012 US nie był kontrolowany w zakresie obszarów objętych niniejszą kontrolą. (dowód: akta kontroli str. 376-381)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Nie dokonano korekty sprawozdania MF-ZRZ za II półrocze 2011 r., w wyniku czego sprawozdanie to nie przedstawiało stanu faktycznego w zakresie liczby skontrolowanych podmiotów, liczby podmiotów u których wykryto błędy podatkowe, liczby przeprowadzonych kontroli oraz kwoty uszczuplenia w obszarze ryzyka (wartość uszczuplenia zawyżono 2.102 zł).

W 2011 r. dokonano w podsystemie *Kontrola* zmiany statusu dwóch przeprowadzanych kontroli z *zatwierdzone na w toku*. Zmiana ta spowodowana była podjęciem kontynuacji tych postępowań kontrolnych po wniesieniu przez podatników nowych materiałów dowodowych. Zmian tych nie uwzględniono w sprawozdaniu MF-ZRZ za II półrocze 2011 r. – ponownego zatwierdzenia tych kontroli dokonano w 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 231, 271)

Odpowiedzialność za powyższą nieprawidłowości ponosi Pani Naczelnik, która podpisała ww. sprawozdanie. Pani Naczelnik podała, że przyczyną nie dokonania korekty sprawozdania, był niewłaściwy przepływ informacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi Urzędu. (dowód: akta kontroli str. 161, 166)

2. Niezgodnie z kartą informacyjną obszaru ryzyka nr 2, Urząd przypisał w podsystemie *Kontrola* dla dziesięciu kontroli (czterech w 2011 r. oraz sześciu w I półroczu 2012 r.) obszar ryzyka nr 2, pomimo iż dotyczyły one innych obszarów. (dowód: akta kontroli str. 228, )

Według wyjaśnień Pani Naczelnik błędne zakwalifikowanie kontroli do obszaru ryzyka nr 2 wynikało z pomyłek przy wprowadzaniu danych do aplikacji *Kontrola* przez pracowników. Błędy te nie zostały zweryfikowane także przez Kierowników KP z uwagi na brak możliwości sprawdzenia wszystkich czynności wykonywanych przez pracowników. (dowód: akta kontroli str. 161, 166, 440, 441, 827)

3. W trzech analizowanych postępowaniach podatkowych Naczelnik US wydawał decyzje po dwumiesięcznym terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej.

Postępowanie podatkowe dotyczące podatnika G.Z. zostało wszczęte 3 sierpnia 2009 r. Jednakże komórka kontroli podatkowej KP/2 przekazała do komórki postępowań podatkowych akta tej sprawy dopiero 26 listopada 2009 r., ze względu na wykonywanie dodatkowych czynności.

Polecenie bezzwłocznego, w nieprzekraczalnym terminie do 3 sierpnia 2009 r., wszczęcia tego postępowania podatkowego wydał Pierwszy Zastępca Naczelnika, który wyjaśnił, że konieczność wszczęcia postępowania w ww. terminie, spowodowana była upływem sześciomiesięcznego terminu na wszczęcie postępowania podatkowego. Dodatkowo wyjaśnił, iż zarówno w postępowaniu kontrolnym jak i po jego zakończeniu podatnik utrudniał postępowanie, nie przynosił deklarowanych dokumentów przez co pracownicy Urzędu po zakończeniu czynności kontrolnych zmuszeni byli przed wszczęciem postępowania podatkowego dokonać weryfikacji zgromadzonego materiału dowodowego.

W przypadku dwóch postępowań dotyczących podatnika W.Z. pomimo ich wszczęcia w dniu 9 grudnia 2011 r., to w postępowaniu dotyczącym rozliczeń w PIT-36 za 2008 r do 21 marca 2012 r. nie były prowadzone żadne czynności, a w postępowaniu dotyczącym PIT-36 za 2007 r. nie prowadzono żadnych czynności do 4 kwietnia 2012 r.

Według wyjaśnienia Pani Naczelnik kontrole działalności podatnika W.Z. rozpoczęto kontrolą podatku VAT za 2006 r., a następnie 2007 r. i 2008 r., bowiem w zakresie podatku VAT, każdy następny rok wiązał się ściśle z rokiem poprzednim, a ponadto istniała uzasadniona obawa, że nastąpi przedawnienie do wydania decyzji. Przedłużanie kontroli na długie okresy, rodziłoby u kontrolowanego poczucie nękania kontrolami przez organ kontrolny. Ponieważ przedmiotem kontroli był ten sam zakres rzeczowy działalności, zasadnie uznano, że należy przeprowadzić sprawnie i szybko kontrolę całego okresu, w którym prowadzono tę działalność. Jednocześnie z istniejącego wówczas orzecznictwa sądowego nie wynikało, że zakładane rozstrzygnięcia decyzyjne w tym zakresie podjęte po przeprowadzonych kontrolach podatkowych, będą podważane. Nie można było absolutnie przewidzieć, że podatnik wraz ze zmianą pełnomocnika wycofa się ze złożonych korekt, co wiązało się automatycznie z obowiązkiem wszczęcia postępowania podatkowego oraz faktu, że już pierwsza decyzja podatkowa w zakresie podatku VAT za 2006 r. z dnia 22 listopada 2011 r. zostanie decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach uchylona i przekazana do ponownego rozpatrzenia. Znając już stanowisko organu odwoławczego i zakres jego merytorycznych zaleceń do wykonania w ponownym postępowaniu podatkowym oraz mając na uwadze wprowadzoną prawną odpowiedzialność urzędników za skutki podjętych nietrafnych decyzji zasadnie odłożono w czasie podjęcie decyzji za następne lata, choć to na pewno wpłynęło niekorzystnie na mierniki oceniające w tym zakresie i ogólną ocenę Urzędu dotyczącą długości trwania postępowań podatkowych. (dowód: akta kontroli str. 293-303, 428, 431-432, 773-781)

#### Ocena cząstkowa

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

## IV. Wnioski

#### Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>6</sup>, wnosi o:

1. Podjęcie działań w celu zweryfikowania prawidłowości wykazanych i odliczonych strat z działalności gospodarczej u większej liczby podmiotów z obszaru największego ryzyka stwierdzenia nieprawidłowości, w tym przeanalizowanie potrzeby przeprowadzenia kontroli podatkowych w zakresie prawidłowości deklarowania i rozliczania strat przez „Malta Office Park-Projekt Echo-96” Sp. z o.o., Stowarzyszenie Wzajemnej Pomocy Kapłanów Diecezji Kieleckiej, Oxygen-Projekt Echo - 95” spółka z o.o. (lub w następcy prawnym) i D.C.M. oraz poinformowanie NIK o wynikach tych kontroli.
2. Rozważenie wprowadzenia wewnętrznych procedur w zakresie typowania podmiotów do kontroli i sporządzania planów kontroli obejmujących m.in. kryteria ujmowania w planach kontroli podmiotów spośród wytypowanych w analizie grupowej oraz zapewnienie udziału w typowaniu podmiotów do kontroli pracowników, którym zadania te zostały przydzielone w zakresach czynności.
3. Ewidencjonowanie w podsystemie *Kontrola* podmiotów wytypowanych do kontroli przy pomocy analizy grupowej.
4. Ewidencjonowanie czynności sprawdzających bez udziału podatnika w sposób pozwalający na ustalenie kto i kiedy ich dokonał.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2012 r., poz.82

5. Przestrzeganie wynikającego z art. 291 § 2 Ordynacji podatkowej obowiązku pisemnego informowania podatników o sposobie załatwienia sprawy po złożonych zastrzeżeniach do protokołu kontroli.
6. Informowanie podatników o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, zgodnie z wymogami art. 282b § 1 Ordynacji podatkowej.
7. Eliminowanie przypadków przypisywania kontroli do niewłaściwych obszarów ryzyka.
8. Prowadzenie postępowań podatkowych bez zbędnej zwłoki, zgodnie z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

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

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

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Kielce, dnia       grudnia 2012 r.

Kontrolerzy  
Krzysztof Wilkosz  
Doradca ekonomiczny

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Kielcach  
Dyrektor

Tadeusz Poddębniak

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Roman Wilk  
Doradca prawny

.....  
*podpis*