



**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi**

Łódź, dnia sierpnia 2011 r.

Pan
Tomasz SZYMAŃSKI
p.o. Dyrektora Izby Skarbowej
w Łodzi

**LLO-4112-01-01/2011
S/11/002**

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi skontrolowała w Izbie Skarbowej w Łodzi (zwanej dalej „Izbą”) prawidłowość działań w latach 2008-2011 (do dnia 31 maja) w zakresie rozliczeń podatku VAT przez wybranych podatników wykonujących usługi transportowe.

W związku z wynikami kontroli, przedstawionymi w protokole kontroli podpisanym w dniu 13 lipca 2011 r. - Najwyższa Izba Kontroli, stosownie do art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Panu Dyrektorowi niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli – mimo stwierdzonych nieprawidłowości – pozytywnie ocenia działania Izby w zakresie prowadzenia postępowań odwoławczych dotyczących rozliczeń podatku VAT przez podatników wykonujących usługi transportowe. Pozytywną ocenę uzasadnia uzyskana w badanym okresie poprawa efektywności i rzetelności rozpatrywania odwołań, potwierdzona zwiększeniem liczby załatwionych odwołań i niskim udziałem decyzji uchylanych w postępowaniu sądowym, a także terminowe przekazywanie skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi (zwanego dalej „WSA”). Nieprawidłowości dotyczą przewlekłego prowadzenia niektórych postępowań odwoławczych, stwierdzonego przypadku nie wywiązania się z nałożonego przez WSA obowiązku wypowiedzenia się w kwestii prawomocności decyzji wydanych dla jednego z wystawców

¹ Dz. U. z 2007 r. Nr 231 poz. 1701 ze zm.

faktur dla strony skarżącej (włączonych do postępowania), skutkującego uchYLENIEM zaskarżonych decyzji, jak również opóźnień w zawiadamianiu strony o niezakończonym odwołań w ustawowym terminie.

1. W latach 2008-2011 (do dnia 31 maja) wpłynęło do Izby łącznie 1.189 odwołań od decyzji w sprawach paliwowych (268 w 2008 r., 286 w 2009 r., 454 w 2010 r. i 181 w 2011 r.). Łączna wartość przedmiotu sporu wynikająca z tych decyzji wynosiła 108.256,5 tys. zł (odpowiednio 14.092,5 tys. zł, 36.730,7 tys. zł, 45.923,8 tys. zł i 11.509,4 tys. zł). Liczba rozpatrzonych odwołań wzrosła ze 125 w 2008 r. do 147 w 2009 r. (o 17,6%) i 307 w 2010 r. (o 108,8% do roku 2009). Do dnia 31 maja 2011 r. rozpatrzono 313 odwołań. Zwiększeniu uległa również liczba decyzji utrzymanych w mocy z 62 w 2008 r. (na kwotę 3.727,4 tys. zł) do 111 w 2009 r. (na kwotę 5.900,0 tys. zł) oraz 210 w 2010 r. (na kwotę 18.287,7 tys. zł). W 2011 r. (do dnia 31 maja) utrzymano w mocy 252 decyzje na kwotę 14.690,0 tys. zł. Udział liczby decyzji utrzymanych w mocy (w ogólnej liczbie rozstrzygniętych odwołań) wynosił odpowiednio 50,4%, 75,5%, 68, 4% i 80,5%.
2. Analiza 889 odwołań w sprawach paliwowych (99,7% wydanych rozstrzygnięć) wykazała, że dla odwołań rozpatrzonych w 2008 r. średni czas ich załatwienia wynosił 86 dni, w 2009 r. - 240 dni, w 2010 r. - 286 dni, a rozpatrzonych w 2011 r. (do 31 maja) - 242 dni.

W ocenie NIK, wpływ na wydłużanie tego okresu miało przewlekłe prowadzenie niektórych postępowań odwoławczych.

Badanie 50 spraw, z których 38 zakończonych zostało wydaniem decyzji rozstrzygających wykazało, że tylko 11 spraw rozpatrzonych zostało w terminie określonym w art. 139 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa², zwanej dalej „O.p.”, a w pozostałych 27 przekroczono ten termin od 17 do 687 dni. Do dnia zakończenia kontroli NIK, nie rozpatrzono 12 odwołań, przy czym od daty ich wpływu do Izby do dnia 31 maja 2011 r. upłynęło od 137 dni do 921 dni.

Niezałatwienie odwołań w terminie uzasadniano m.in. dużą ilością rozpatrywanych spraw, wieloaspektowym ich charakterem oraz związaną z tym potrzebą wszechstronnej analizy zgromadzonego materiału dowodowego i przepisów prawnych – co wynikało z dokumentacji zgromadzonej w sprawach. Izba oczekiwała również – zgodnie ze stanowiskiem WSA – na rozstrzygnięcia spraw wobec sprzedawców paliw. W tych przypadkach każdorazowo informowano podatników - zgodnie z art. 140 O. p. -

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

o przyczynach niedotrzymania terminu, wskazując jednocześnie nowy termin załatwienia spraw.

NIK zwraca jednak uwagę, że w 14 sprawach (28% badanych odwołań) Izba z opóźnieniem powiadomiła strony o niezakończonym odwołaniu w terminie określonym w art. 139 § 3 O.p. (od 2 do 8 dni po faktycznym upływie tego terminu) – co Wicedyrektor Izby uzasadnił dużym obciążeniem pracą osób prowadzących sprawy. Zdaniem NIK, powyższy argument nie może stanowić wystarczającego uzasadnienia niedotrzymywania ustawowego terminu.

Dostrzegając konieczność oczekiwania przez Izbę, przed wydaniem decyzji dla firm transportowych, na rozstrzygnięcia wobec sprzedawców paliw, NIK zauważa, że w 9 sprawach decyzje dotyczące sprzedawców włączono w poczet materiału dowodowego po upływie 2 do 5 miesięcy od daty sporządzenia ostatnich z tych dokumentów, a w 3 kolejnych, w których rozstrzygnięcia dotyczące sprzedawców wydane były przed wniesieniem odwołania - po okresie 4 i 13 miesięcy od daty wpływu odwołań (odpowiednio podatnicy NIP 829-100-12-20 – 2 sprawy i NIP 829-000-87-34 – 1 sprawa). Ponadto odwołania 2 podatników (NIP 827-147-52-39 i NIP 827-100-61-25), pomimo włączenia do postępowania rozstrzygnięć wobec sprzedawców w kwietniu 2011 r. (po upływie 4 i 9 miesięcy od ich sporządzenia), a w przypadku odwołania jednego z nich dodatkowo postanowienia organu ścigania z dnia 30 grudnia 2010 r. (otrzymanego w lutym 2011 r.) - nie zostały do dnia 31 maja 2011 r. rozpatrzone.

Analiza 12 postępowań odwoławczych, które do dnia zakończenia kontroli NIK nie zostały zakończone oraz jednego, w którym nie oczekiwano na rozstrzygnięcie odnośnie sprzedawców paliw, wykazała znaczne przerwy czasowe przy rozpatrywaniu 10 odwołań.

W trakcie załatwiania odwołania podatnika o numerze NIP 728-101-34-74, przez okres prawie 7 miesięcy nie podejmowano udokumentowanych działań zmierzających do jego załatwienia, a czynności wykonywane w tym okresie ograniczały się do dwukrotnego poinformowania podatnika o niezakończonym odwołaniu w terminie określonym w art. 139 § 3 O.p. i możliwości wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji w sprawie zebranego materiału dowodowego. Rozpatrując odwołania podatnika NIP 773-187-96-83 (3 sprawy), Izba pozyskiwała informacje od innych organów niezbędne do ich rozstrzygnięcia, niemniej jednak stwierdzono przerwy w podejmowaniu udokumentowanych działań przez okres 6, a następnie 13 i 4 miesięcy. Informowano przy tym 9.rotnie podatnika o niedotrzymaniu terminu załatwienia sprawy. Do zakończenia kontroli NIK odwołania nie zostały załatwione, a od daty ich wpływu do dnia 31 maja 2011 r. upłynęło 921 dni.

Z kolei, w sprawie 6 odwołań podatnika o numerze NIP 827-210-40-77, nie podejmowano udokumentowanych działań przez okres ponad 10 miesięcy (od daty ich wpływu), informując w tym czasie dwukrotnie skarżącego o niezakończonym odwołaniu w terminie. Kolejną czynnością było wydanie przez Izbę postanowień stwierdzających niedopuszczalność złożonych odwołań. Na dzień zakończenia kontroli NIK, odwołania były w trakcie rozpatrywania, gdyż WSA uwzględnił skargę podatnika na wydane postanowienia.

Wicedyrektor Izby uzasadniał długotrwałe rozpatrywanie odwołań m.in. skomplikowanym charakterem spraw, koniecznością uzupełnienia materiału dowodowego oraz dużym obciążeniem zadaniami pracowników. Zdaniem NIK, wskazane okoliczności nie usprawiedliwiają w pełni stwierdzonych przypadków przewlekłego prowadzenia postępowań.

Analiza badanych spraw wykazała, że stosownie do art. 123 i 200 O.p. zapewniono stronom czynny udział w postępowaniu oraz umożliwiono im wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

3. W latach 2008-2011 (do dnia 31 maja) wpłynęło łącznie 369 skarg na decyzje Dyrektora Izby w sprawach paliwowych. W analogicznym okresie WSA rozpatrzył 222 skargi, z tego w 202 przypadkach (91% rozstrzygnięć) oddalił lub odrzucił skargę, a w 20 przypadkach (9%) – uchylił decyzje Dyrektora Izby. Wskaźnik decyzji uchylonych (spośród rozpatrzonych przez WSA) wynosił 5,6% w 2008 r., 28,6% w 2009 r. oraz 7,9% w 2010 r.

Analiza 10 wyroków WSA uchylających decyzje (50% decyzji uchylonych) wykazała, że przyczyną uchylenia decyzji było przede wszystkim niezbranie i nierozpatrzenie w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, niepełne przedstawienie stanu faktycznego oraz niedostateczne wyjaśnienie sprawy (pomimo prawidłowego ustalenia stanu faktycznego) w aspekcie wpływu prawa wspólnotowego na zastosowanie w niej przepisów krajowych. Na podstawie uzasadnień wyroków WSA ustalono ponadto, że przyczyną uchylenia 3 decyzji (jednej - w części), była także odmienna interpretacja przez Sąd przepisów prawa. Zdaniem organu odwoławczego wydanie 2 spośród tych decyzji było dopuszczalne, z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia, a w jednej - nadwyżka podatku naliczonego nie uległa przedawnieniu, gdyż organ pierwszej instancji wydał decyzję określającą przed zakończeniem biegu terminu przedawnienia, a ponadto nadwyżka za okres rozliczeniowy, który był przedmiotem sprawy „zmaterializowała się” w postaci podatku podlegającego wpłacie w kolejnym miesiącu. WSA uznał,

że stanowisko organu odwoławczego w tych sprawach było błędne i stwierdził, że zaskarżone decyzje wydane zostały po upływie okresu przedawnienia.

NIK zwraca jednak uwagę, że uchylenie 3 decyzji nastąpiło z powodów leżących po stronie Izby. Pomimo zobowiązania Dyrektora Izby przez WSA do wypowiedzenia się w kwestii prawomocności decyzji wydanych dla jednego z wystawców faktur VAT skarżącemu, włączonych do prowadzonego postępowania - do Sądu nie przekazano wyjaśnień potwierdzających, że wskazane decyzje były ostateczne. Zdaniem Sądu brak ustaleń w tym zakresie, stanowił naruszenie art. 187 § 1 i art. 191 O.p., w sposób mogący mieć istotny wpływ na wynik sprawy, co było powodem uchylenia zaskarżonych decyzji.

Wicedyrektor Izby wyjaśnił, że pismo zawierające informacje dotyczące kwestii prawomocności rozstrzygnięć wydanych dla dostawcy faktur, zostało pomyłkowo skierowane do pełnomocnika reprezentującego podatnika, zamiast do WSA. Wskazał ponadto, że dane na temat prawomocności tych decyzji zawarte były w pismach Dyrektora Izby przekazanych do Sądu, stanowiących odpowiedzi na skargi podatnika. Od wyroków Sądu w tych sprawach, Dyrektor Izby złożył skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Analiza 10 wyroków WSA oddalających skargi podatników wykazała, iż Sąd wskazywał w nich na trafność przyjęcia przez organy podatkowe, że zebrane dowody w sprawach były wystarczające do stwierdzenia, że firmy, wymienione jako sprzedawcy na fakturach VAT, nie były właścicielami paliwa, które rzekomo sprzedawały skarżącym. Zdaniem Sądu decydujące znaczenie w tych sprawach miały zeznania świadków i podejrzanych biorących udział w aferze paliwowej, które uprawniały do przyjęcia uzasadnionej tezy, że faktycznym sprzedawcą paliwa nie byli wystawcy zakwestionowanych faktur. Sąd wskazał na słusność uznania przez organy podatkowe, że strona skarżąca nie mogła nabyć paliwa zgodnie z treścią tych faktur, a skoro faktury nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, nie mogły stanowić podstawy do pomniejszenia podatku należnego u skarżących o wynikający z nich podatek naliczony.

Skargi na decyzje Dyrektora Izby wnoszone były do WSA z zachowaniem trzydziestodniowego terminu, określonego w art. 54 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³, zwanej dalej P.p.s.a.

4. W latach 2008-2011 (do dnia 31 maja) na orzeczenia wydane przez WSA wniesiono 69 skarg kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (zwanego dalej „NSA”),

³ Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.

z tego od 61 orzeczeń kasację wnieśli podatnicy, a od 8 wyroków Dyrektor Izby. NSA rozpoznał 2 skargi wniesione przez Izbę i 12 wniesionych przez podatników. NSA uchylił 7 wyroków (2 zaskarżone przez Izbę i 5 zaskarżonych przez podatników), oddalił 6 skarg, a w jednym przypadku stwierdził nieważność wyroku.

Analiza 9 wyroków NSA (64,3% rozpoznanych skarg), w tym 6 uchylających wyrok WSA (2 na wniosek Izby i 4 na wniosek podatników) oraz 3 wyroków oddalających skargę podatnika wykazała, że:

- uchylając zaskarżone wyroki na wniosek Dyrektora Izby, Sąd uzasadniał to w jednym przypadku prawidłowym ustaleniem przez organy podatkowe stanu faktycznego oraz zasadnością zarzutu naruszenia przez Sąd prawa materialnego, a w drugim - błędnym dokonaniem przez WSA wykładni obowiązującego wówczas § 14 ust. 2 pkt 4 lit. „a” rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁴, polegającej na przyjęciu, że dla zastosowania tego przepisu koniecznym jest wykazanie, że podatnik mógł przewidzieć, iż transakcja miała na celu uzyskanie korzyści podatkowej,
- uwzględniając skargę podatników, NSA w uzasadnieniu 2 wyroków wskazał m.in., że sąd pierwszej instancji (pomimo postawionego w skardze zarzutu naruszenia przez organ podatkowy art. 70 § 1 i art. 59 § 1 pkt 9 O.p.) nie ustosunkował się do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego, naruszając tym samym art. 145 § 1 lit. c P.p.s.a., a w kolejnych 2 stwierdził, że nieuzasadnione było stanowisko WSA traktujące nierozstrzygnięcie przez organ odwoławczy kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego, jako uchybienia niemającego istotnego wpływu na przebieg sprawy.
- oddalając 3 skargi wniesione przez podatnika, NSA uzasadniał to m. in. w jednym przypadku prawidłowym przyjęciem przez WSA, że organy podatkowe - dochowując standardów przewidzianych w art. 180, 187 § 1 i 191 O.p. - dowiodły fikcyjności transakcji sprzedaży paliwa ujętych w spornych fakturach (podatek z fikcyjnej faktury nie może podlegać odliczeniu), a w 2 przypadkach brakiem zasadności zarzutu naruszenia przepisów postępowania, za pomocą którego zakwestionowano prawidłowość zebrania oraz oceny materiału dowodowego sprawy, a także przepisów prawa materialnego.

⁴ Dz. U. Nr 97, poz.970 ze zm. (utrata mocy prawnej z dniem 1 grudnia 2008 r.)

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o podjęcie działań w celu:

- dotrzymywania ustawowych terminów prowadzenia postępowań odwoławczych,
- zawiadamiania podatników o przyczynach niedotrzymania ustawowego terminu załatwienia sprawy przed upływem tego terminu.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje od Pana Dyrektora w terminie 15 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków, bądź o działaniach podjętych w celu ich realizacji lub przyczynach niepodjęcia takich działań.

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

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