



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Olsztynie

LOL – 4101-21-01/2012
P/12/038

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Olsztynie
ul. Artyleryjska 3e, 10-165 Olsztyn
T +48 89 678 82 00, F +48 89 678 82 30
lol@nik.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-69, 10-950 Olsztyn

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/12/038 – Obniżanie dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Olsztynie
Kontroler/Kontrolerzy	1. Adam Rączkiewicz, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 84313 z dnia 19 października 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Henryk Szatkowski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 84328 z dnia 12 listopada 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Izba Skarbowa w Olsztynie („Izba Skarbowa” lub „Izba”), Al. Marszałka Józefa Piłsudskiego 59 A, 10-950 Olsztyn,
Kierownik jednostki kontrolowanej	Zbigniew Marek Bączyk, pełniący obowiązki Dyrektora Izby Skarbowej w Olsztynie („Dyrektor Izby Skarbowej”). (dowód: akta kontroli str. 5-14)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Uzasadnienie oceny ogólnej

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie¹ działalność Izby Skarbowej w zbadanym zakresie.

Ocenę pozytywną uzasadnia w szczególności prawidłowe: analizowanie danych o wykazywanych i odliczanych przez podatników stratach z działalności gospodarczej, monitorowanie wykonywanych przez podległe urzędy skarbowe czynności sprawdzających i kontroli podatników wykazujących i odliczających ww. straty, a także prowadzenie postępowań odwoławczych od decyzji organów podatkowych I instancji w sprawach dotyczących ww. strat w sposób zgodny z wymogami art. 139 § 3 i 4 oraz art. 140 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa².

Izba wywiązywała się również właściwie z obowiązku sprawowania nadzoru nad działalnością urzędów skarbowych w sferze kontroli podatników wykazujących i odliczających straty. Działania Izby w tym zakresie okazały się jednak nie w pełni skuteczne. W przypadku dwóch spośród 16 podległych urzędów (12,5 %) wskaźnik aktywności w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej („KP.AST”) utrzymywał się bowiem na poziomie znacznie niższym od mediany krajowej³, pomimo poprawy innych wskaźników, tj. m.in.: aktywności urzędów w zakresie kontroli podatników podatku dochodowego od osób prawnych („KP.AOP”) oraz efektywności finansowej kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych („KP.EFP”).

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

² Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

³ Średnia wartość wskaźnika w danej grupie urzędów skarbowych w kraju.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

1.1. Realizacja zadań określonych w wytycznych Ministra Finansów.

Opis stanu
faktycznego

W okresie objętym kontrolą (lata 2010 – 2012) w Izbie Skarbowej podejmowano, przewidziane wytycznymi Ministra Finansów, zadania w zakresie monitorowania działalności kontrolnej podległych urzędów skarbowych.

1.1.1. Izba Skarbowa dysponowała danymi o liczbie podatników podatków dochodowych od osób fizycznych („PIT”) i prawnych („CIT”) wykazujących oraz odliczających straty z działalności gospodarczej w poszczególnych podległych urzędach skarbowych (elektroniczne bazy danych: „hurtownia SPR” i „hurtownia „WHTAX”). Ogółem w zeznaniach podatkowych za rok poprzedni, złożonych w podległych urzędach skarbowych straty w poszczególnych latach:

- wykazało:
 - 2010: 11.426 podatników, a kwota wykazanych przez nich strat wyniosła ogółem 724.379.031,00 zł, z czego: 196.276.223,00 zł – dotyczyło PIT, a 528.102.808,00 zł – CIT;
 - 2011: 12.115 podatników (wzrost o 6 % względem 2010 r.), kwota wykazanych strat wyniosła ogółem 548.310.649,00 zł (zmniejszenie o 24,3 % względem 2010 r.), z czego: 189.998.652,00 zł – PIT, 358.311.997,00 zł – CIT;
 - 2012: 11.793 podatników (zmniejszenie o 2,7 % względem 2011 r.), kwota wykazanych strat wyniosła ogółem 563.328.538,00 zł (zwiększenie o 2,7 % względem 2011 r.), z czego: 189.323.944,00 zł – PIT, 374.004.594,00 – CIT;
- odliczyło:
 - 2010: 2.441 podatników, a kwota odliczonych przez nich strat wyniosła ogółem 101.402.278,00 zł z czego w podatku: PIT – 27.770.057,00 zł, CIT – 73.632.221,00 zł;
 - 2011: 3.076 podatników (wzrost o 26 % względem 2010 r.), kwota odliczonych strat wyniosła ogółem 155.033.569,00 zł (wzrost o 52,89 % względem 2010 r.) z czego w podatku: PIT - 42.293.699,00 zł, CIT - 112.739.870,00 zł,
 - 2012: 3.316 podatników (wzrost o 7,8 % względem 2011 r.), kwota odliczonych strat wyniosła 136.075.738,00 zł (zmniejszenie o 12,23 % względem 2011 r.), z czego w podatku: PIT – 44.883.808,00 zł, CIT – 91.191.930,00 zł.

W ramach poszczególnych grup urzędów (małe, średnie, duże i wyspecjalizowane) największą liczbę podatników

- wykazujących ww. straty odnotowano w urzędach skarbowych w:
 - Olecku (mały): 491 podatników w 2010 r., 539 – w 2011 oraz 446 – w 2012 r.;
 - Kętrzynie (średni): od 753 w 2010 r. do 994 w 2012 r.
 - Olsztynie (duży): od 3.122 podatników w 2010 r. do 3.390 w 2012 r.;
 - Warmińsko - Mazurskim Urzędzie Skarbowym w Olsztynie (wyspecjalizowany): od 269 podatników wykazujących straty w 2010 r. do 235 w 2012 r.);
- odliczających straty odnotowano w urzędach skarbowych w:
 - Działdowie (mały): od 68 podatników w 2010 r. do 107 – w 2012 r.;

- Kętrzynie (średni): od 177 w 2010 r. do 253 w 2012 r.
- Olsztynie (duży): od 644 podatników w 2010 r. do 961 w 2012 r.;
- Warmińsko - Mazurskim Urzędzie Skarbowym w Olsztynie (wyspecjalizowany): 98 podatników w 2010 r., 142 – w 2011 r. oraz 130 w 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 14-17)

1.1.2. W latach 2010-2012 (I półrocze) w obszarze ryzyka nr 2 ⁴, podległe urzędy skarbowe przeprowadziły ogółem 974 kontrole podatkowe, spośród których 803 (82,4 %) stanowiły kontrole, w których stwierdzono nieprawidłowości lub błędy podatkowe (tzw. „kontrole pozytywne”). W ramach 564 kontroli pozytywnych uzyskano efekty finansowe, których łączna kwota wyniosła 22.810.305,00 zł (z czego: 19.125.081,00 zł – stanowiły zmniejszenia wykazanej straty, 1.127.495,00 zł – zmniejszenia odliczenia straty z lat poprzednich, 2.557.729,00 zł – uszczuplenia podatku).

W kolejnych latach ww. okresu liczba kontroli podatkowych (w tym pozytywnych) oraz kwota uzyskanych efektów finansowych kontroli, przeprowadzonych przez podległe urzędy, ulegały systematycznemu zwiększeniu: tj. liczba kontroli przeprowadzonych w 2011 r. zwiększyła się o 92 kontrole (wzrost o 29,6 %) względem poziomu z 2010 roku, a kwota efektów była wyższa o 5.958.610,00 zł (tj. wzrost o 105,5 %). Kontrole przeprowadzone w I półroczu 2012 r. stanowiły natomiast 83,6 % liczby kontroli przeprowadzonych w 2010 r. i 64,5 % kontroli z 2011 r. Uzyskane w I półroczu 2012 r. efekty finansowe osiągnęły poziom 98,3 % efektów uzyskanych w 2010 r. oraz – 47,8 % efektów z 2011 r.

Liczba kontroli oraz ich efekty w kolejnych latach przedstawiały się następująco:

- 2010 r. – przeprowadzono 311 kontroli (z czego: 65 – CIT i 246 – PIT), z których 250 (80,4 %) stanowiły kontrole pozytywne (z czego: 54 – CIT, 196 – PIT), przy czym efekty finansowe w łącznej kwocie 5.649.224,00 zł (z czego: 2.885.821,00 zł – CIT, 2.763.403,00 zł – PIT) uzyskano w ramach 171 kontroli (z czego: 38 – CIT, 133 – PIT);
- 2011 r. – przeprowadzono 403 kontrole (z czego: 159 – CIT, 244 – PIT), z których 332 (82,4 %) stanowiły kontrole pozytywne (z czego: 122 – CIT, 210 – PIT), a efekty finansowe w łącznej kwocie 11.607.834,00 zł (z czego: 6.583.397 zł – CIT, 5.024.437,00 zł – PIT) uzyskano z 224 kontroli (z czego: 74 – CIT, 150 – PIT);
- I półrocze 2012 r. – przeprowadzono 260 kontroli (z czego: 103 – CIT, 157 – PIT), z których 221 (85,0 %) stanowiły kontrole pozytywne (z czego: 84 – CIT, 137 – PIT), a efekty finansowe w łącznej kwocie 5.553.247,00 zł (3.247.382,00 zł – CIT, 2.305.865,00 zł – PIT) uzyskano ze 169 kontroli (z czego: 62 – CIT, 107 – PIT).

W wyniku przeprowadzenia ww. kontroli:

- urzędy wydały ogółem 34 decyzje (z czego: 9 – CIT, 25 – PIT) obejmujące zmniejszenia wykazanej straty, zmniejszenia odliczenia straty z lat poprzednich lub uszczuplenia podatku na łączną kwotę 1.051.667,00 zł (z czego: 643.435,00 zł – CIT, 408.232,00 zł – PIT);
- podatnicy złożyli 767 korekt deklaracji (z czego: 212 – CIT, 555 – PIT), w których wykazali zmniejszenia wykazanej straty, zmniejszenia odliczenia straty z lat poprzednich lub uszczuplenia podatku na łączną kwotę 19.077.580,00 zł (z czego: 9.511.334,00 zł – CIT, 9.566.246,00 zł – PIT).

Liczba decyzji wydanych w wyniku kontroli w kolejnych latach uległa zmniejszeniu. W roku: 2010 r. – wydano 20 decyzji (z czego: 3 – CIT, 17 – PIT), 2011 r. – 9 decyzji

⁴ Określonym w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej obszar ryzyka obejmujący wykazywanie przez podatników znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej.

(z czego: 3 – CIT, 6 – PIT), tj. o 11 mniej niż w roku poprzednim, a w I półroczu 2012 r. – 5 decyzji (3 – CIT, 2 – PIT), co stanowiło: 25,0 % ich liczby z 2010 r. i 55,5 % ich liczby z 2011 r.

W okresie tym odnotowano natomiast zwiększenie liczby korekt deklaracji złożonych przez podatników. W roku 2010 złożono 214 korekt (z czego: 41 – CIT, 173 – PIT), a w 2011 roku - 321 korekt (99 – CIT, 222 – PIT). W I półroczu 2012 r. podatnicy złożyli 232 korekty (72 – CIT, 160 – PIT), tj. 72,3 % ich liczby z 2011 r. .

Warmińsko-Mazurski Urząd Skarbowy w Olsztynie w ww. okresie w obszarze ryzyka nr 2 przeprowadził ogółem 55 kontroli podatkowych, z których wszystkie dotyczyły CIT. Kontrole pozytywne stanowiły 81,8 % (45 kontroli), a efekty finansowe w łącznej kwocie 6.554.129,00 zł uzyskano z 35 kontroli.

W wyniku przeprowadzonych kontroli podatkowych ww. urząd wydał ogółem dwie decyzje (zmniejszenie wykazanych strat na kwotę 483.757,00 zł), a podatnicy złożyli 15 korekt deklaracji (zmniejszenia wykazanych strat na kwotę 4.269.227,00 zł).

(dowód: akta kontroli str. 18-19)

1.1.3. W latach 2010 – I półrocze 2012 r. podległe Izbie Skarbowej urzędy w obszarze ryzyka nr 2 przeprowadziły 109 kontroli z użyciem informatycznych narzędzi analitycznych (ACL, IDEA). 95 z nich stanowiły kontrole pozytywne, a efekty finansowe wyniosły 802.357,00 zł. Ilość kontroli i ich efekty kształtowały się następująco:

- 2010 r.: 24 kontrole (z czego: siedem - PIT, 17 - CIT), w tym 22 pozytywne (z czego 7 – PIT, 15 – CIT), których efekty finansowe wyniosły 364.949,00 zł (z czego: 154.987,00 zł – PIT, 209.962,00 zł – CIT);
- 2011 r.: 53 kontrole (13 – PIT, 40 – CIT), w tym 47 pozytywnych (12 – PIT, 35 – CIT), których efekty finansowe wyniosły 337.950,00 zł (64.706,00 zł – PIT, 273.244,00 zł – CIT),
- 2012 (I półrocze): 32 kontrole (sześć – PIT, 26 – CIT), w tym 26 pozytywnych (pięć – PIT, 21 – CIT), których efekty finansowe wyniosły 99.458,00 zł (2.486,00 zł – PIT, 96.972,00 – CIT).

Pomimo zwiększającej się w kolejnych latach liczby kontroli pozytywnych (tj. w 2011 r. zwiększenie o 113,6 % względem roku 2010, przy uzyskaniu w I półroczu 2012 r. 55,3% poziomu z roku 2011 r.) ich efekty finansowe ulegały systematycznemu zmniejszeniu (tj. w 2011 r. kwota efektów stanowiła 92,6 % efektów uzyskanych w 2010 r., a efekty uzyskane w I połowie 2012 r. stanowiły 29,43 % kwoty efektów z 2011 r.).

(dowód: akta kontroli str. 20)

Z wyjaśnień Wicedyrektora Izby Skarbowej ds. nadzoru Wandy Kondratowicz wynikało m.in., że wzrost liczby kontroli podatkowych z użyciem informatycznych narzędzi analitycznych w roku 2011 względem roku 2010 był m.in. spowodowany zwiększeniem w 2011 roku liczby urzędów dysponujących licencjami oprogramowania ACL i IDEA (z trzech do sześciu) oraz systematycznymi szkoleniami kolejnych pracowników urzędów w zakresie obsługi ww. oprogramowania. Zwiększenie liczby takich kontroli w obszarze ryzyka nr 2 wpłynęło na spełnienie roli prewencyjnej i spadek efektów finansowych tych kontroli w kolejnych latach.

(dowód: akta kontroli str. 21-27)

Realizując określony wytycznymi Ministra Finansów obowiązek monitorowania czynności kontrolnych, Izba Skarbowa wystosowała do podległych urzędów sześć pism zawierających analizy w zakresie ilości i efektywności kontroli podatkowych przeprowadzonych z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych. Pisma te zawierały także zalecenia dotyczące m.in.: efektywnego wykorzystywania

informatycznych narzędzi analitycznych w kontrolach podatkowych („e-kontrola”), intensyfikowania działań kontrolnych z użyciem tych narzędzi, a także ujednolicenia kryteriów kwalifikowania kontroli podatkowych jako „e-kontroli” poprzez określenie niezbędnego zakresu wykonywanych badań analitycznych.

(dowód: akta kontroli str. 28-29)

1.1.4. W okresie objętym kontrolą Izba Skarbowa dwukrotnie dokonała oceny efektywności działań wszystkich (16) podległych urzędów skarbowych w zakresie realizacji zadań określonych w Krajowych Planach Dyscypliny Podatkowej („KPDP”) na lata 2010-2011 w odniesieniu do obszaru ryzyka nr 2. Okresami poddanymi ocenie były lata: 2010 i 2011. Oceny te wraz z zaleceniami zostały przekazane do podległych urzędów, odpowiednio: w maju 2011 r. i lutym 2012 r. Sformułowane zalecenia dotyczyły m.in.: usprawnienia procesu typowania podmiotów do kontroli, który powinien odbywać się przy zastosowaniu modułu „Analiza grupowa” w podsystemie „Kontrola”, prowadzenia analizy dokumentów oraz informacji wpływających do urzędów skarbowych w sposób pozwalający na identyfikowanie nowych mechanizmów działań niezgodnych z przepisami prawa stanowiących obszar ryzyka, a także jednolitego sposobu ewidencjonowania danych niezbędnych do sporządzenia sprawozdania z realizacji zarządzania ryzykiem zewnętrznym „MF-ZRZ”. Realizację tych zaleceń Izba Skarbowa sprawdzała w trakcie kontroli podległych urzędów.

W 21 przypadkach (tj.: 4 w 2010 r., 11 w 2011 r. i 6 w 2012 r.) dokonano analiz danych z podległych urzędów skarbowych dotyczących kontroli podatkowych i czynności sprawdzających przeprowadzonych m.in. w obszarze ryzyka nr 2. Analizy obejmowały m.in. liczbę i efektywność czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowych, w tym osiągnięte mierniki dotyczące m.in. efektywności kontroli, efektywności finansowej kontroli na pracownika, wydajności kontroli podatkowej. Wnioski z analiz dotyczyły m.in.: usprawnienia procesu typowania podmiotów do kontroli, konieczności zwiększenia liczby przeprowadzanych kontroli podatkowych, poprawy ich efektywności finansowej oraz eliminowania błędów w ewidencjonowaniu danych w podsystemie „Kontrola”. Po sporządzeniu ww. analiz, którymi objęto mierniki oceniające wyznaczone przez Ministerstwo Finansów⁵ w 10 wymaganych przypadkach Izba Skarbowa poinformowała ww. resort o działaniach podjętych w celu zwiększenia efektywności kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 30-49)

Z wyjaśnień Wicedyrektora Wandy Kondratowicz wynikało m.in., że:

- zgodnie z wytycznymi z Ministerstwa Finansów przeprowadzone analizy pisemne obejmowały wyłącznie mierniki oceniające. W pismach skierowanych do urzędów skarbowych nie zamieszczano analiz miernika monitorującego KP.AST.⁶, gdyż koncentrowano się na ilości i efektywności kontroli podatkowych we wszystkich obszarach, które to dane przedstawiane są w przesyłanych Ministerstwu Finansów sprawozdaniach MF-9Ps⁷ i stanowią podstawę oceny pracy Izby Skarbowej i podległych jej urzędów;
- działania nadzorcze w postaci niedokumentowanych analiz wskaźnika KP.AST oraz kontroli urzędów skarbowych wpłynęły na poprawę pracy urzędów

⁵ KP.EKP. – wskaźnik efektywności kontroli podatkowej, KP.WKP. – wskaźnik wydajności kontroli podatkowej, KP.AOP. – wskaźnik aktywności urzędu w zakresie kontroli podatników podatku CIT, KP.EFO – wskaźnik ogólnej efektywności finansowej kontroli, KP.WKD – wydajności kontroli podatkowej podatników podatków dochodowych, KP.WKI – wydajności kontroli podatkowej z wyłączeniem kontroli podatników podatków dochodowych, KP.EFE – wskaźnik efektywności finansowej kontroli na pracownika.

⁶ KP.AST. – wskaźnik aktywności urzędu w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej.

⁷ Sprawozdanie o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzanych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł ujawnionych.

skarbowych. W I półroczu 2012 r. w stosunku do I półrocza 2011 r. odnotowano wzrost wartości czynników składowych wskaźnika KP.AST, tj. liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych podatników wykazujących i odliczających straty (licznik) z 174 do 224 (wzrost o 28,7 %) oraz liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych (mianownik) z 492 do 631 (wzrost o 28,25 %);

- monitorowanie wykonania wniosków zawartych w przekazywanych urzędów analizach odbywało się przy wykorzystaniu mierników KP.AOP, KP.WKD oraz danych ze sprawozdania MF-9Ps, a także poprzez przeprowadzanie kontroli w wytypowanych urzędach skarbowych i analizę zaleceń pokontrolnych;
- do urzędów skarbowych, w których odnotowano największą liczbę podatników wykazujących i odliczających straty nie kierowano innych wniosków i zaleceń dotyczących przeprowadzenia kontroli niż zawarte w przesyłanych analizach, natomiast analizy danych z: „WHTAX” i „SPR” jak i analizy mierników KP.AOP, KP.WKD oraz sprawozdań MF-9Ps, były wskazówkami do wytypowania urzędów skarbowych do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 21-27, 50-54)

1.1.5. W celu przeciwdziałania nieprawidłowościom w obszarze ryzyka nr 2 Izba Skarbowa w 2011 r. i 2012 r. przekazała wszystkim podległym urzędów sporządzone na podstawie wyników kontroli z lat 2010-2011 opracowania zawierające zalecenia. Dotyczyły one m.in.:

- kontrolowania i monitorowania pomiotów deklarujących stratę z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej w kolejnych następujących po sobie latach podatkowych,
- weryfikowania zeznań podatników CIT odliczających straty z uwzględnieniem danych z innych urzędów skarbowych, właściwych dla tych podatników w latach poprzednich.

Realizację tych zaleceń sprawdzano m.in. poprzez kontrole urzędów i analizę otrzymywanych z urzędów informacji o wykonaniu zaleceń.

Na podstawie analizy akt dwóch spraw dotyczących postępowań odwoławczych od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Olsztynie Izba Skarbowa przekazała ponadto (w październiku i listopadzie 2012 r.) zalecenia dotyczące podjęcia kontroli lub postępowań podatkowych wobec podatników wykazujących straty.

(dowód: akta kontroli str. 55-68)

1.1.6. Izba Skarbowa wywiązała się z nałożonego wytycznymi Ministra Finansów obowiązku powołania koordynatora wojewódzkiego ds. zarządzania ryzykiem („koordynator wojewódzki”). Koordynatora wojewódzkiego oraz osoby kontaktowe ds. zarządzania ryzykiem („osoby kontaktowe”) w 16 podległych urzędach skarbowych powołano w 2004 roku. Od stycznia 2008 r. funkcję koordynatora wojewódzkiego powierzono osobie zatrudnionej w Izbie Skarbowej na stanowisku starszego komisarza skarbowego w Oddziale Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi, a do jej zadań należało m.in.: koordynowanie współpracy pomiędzy poszczególnymi jednostkami w zakresie realizacji zadań zarządzania ryzykiem zewnętrznym, sporządzanie sprawozdań dotyczących realizacji zarządzania ryzykiem zewnętrznym w województwie oraz dokonywanie okresowych analiz tych danych, organizowanie spotkań z osobami kontaktowymi, pośredniczenie w przekazywaniu urzędów informacji z Ministerstwa Finansów dotyczących zarządzania ryzykiem, przekazywanie wkładu województwa na rzecz KPDP.

(dowód: akta kontroli str. 69-84)

1.1.7. Współpraca koordynatora wojewódzkiego z urzędami skarbowymi w obszarze ryzyka nr 2 obejmowała m.in.:

- sporządzenie projektów pism do urzędów skarbowych w sprawach:
 - wskazówek dotyczących prawidłowego tworzenia szablonów kryteriów analizy grupowej podatników oraz zasad weryfikacji danych wprowadzonych do podsystemu „Kontrola” ujmowanych następnie w sprawozdaniach MF-ZRZ,
 - uaktualniania danych dotyczących osób kontaktowych w urzędach skarbowych,
 - kryteriów typowania podatników do kontroli oraz kart informacyjnych kierowanych do podatników,
- zorganizowanie pracownikom urzędów skarbowych z komórek kontroli podatkowej oraz analiz i planowania szkolenia w zakresie analizy bilansu, rachunku zysków i strat, danych z ksiąg handlowych oraz ich wykorzystania przy analizie i typowaniu podmiotów do kontroli (szkolenie przeprowadzone przez podmiot zewnętrzny),
- przeprowadzenie szkolenia osób kontaktowych w zakresie m.in.: ewidencjonowania danych z przeprowadzonych kontroli oraz najczęściej popełnianych błędów sprawozdawczych i ewidencyjnych m.in. w obszarze strat z działalności gospodarczej,
- przekazanie Ministerstwu Finansów propozycji zmian do projektów KPDP na lata 2010-2011, na podstawie uwag podległych urzędów skarbowych,
- przeprowadzenie analizy najbardziej charakterystycznych błędów podatkowych oraz przekazanie jej wyników do Ministerstwa Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 85-91)

1.1.8. Współpraca Izby Skarbowej i podległych urzędów skarbowych z Urzędem Kontroli Skarbowej w Olsztynie („UKS”) w ramach obszaru ryzyka nr 2, odbywała się na podstawie porozumień zawartych pomiędzy Dyrektorem Izby Skarbowej, a Dyrektorem UKS w sprawie szczegółowego podziału kompetencji w zakresie kontroli podatników oraz zasad współdziałania, dostępu do danych znajdujących się w posiadaniu urzędów skarbowych, niezbędnych w planowaniu, przygotowaniu i realizacji kontroli (porozumienia z dnia: 25 maja 2009 r., 29 kwietnia 2010 r., 21 grudnia 2010 r. i 20 czerwca 2011 r.) i polegała na:

- wnioskowaniu do UKS o przeprowadzenie kontroli podmiotów gospodarczych, co do których zakres działalności, wykazywane obroty (m.in. 1,0 mln zł) oraz informacje o podatniku wskazywały na skomplikowany proces kontrolny i wysoki stopień złożoności sprawy,
- wymianie informacji o podjętych postępowaniach kontrolnych w podmiotach gospodarczych - wymiana w formie elektronicznej poprzez ewidencjonowanie kontroli w aplikacji „Ewidencja kontroli”.

(dowód: akta kontroli str. 92-115)

1.1.9. Izba Skarbowa udzielała podległym urzędom skarbowym pomocy w realizacji zadań związanych z typowaniem podmiotów do kontroli przy użyciu podsystemu „Kontrola” (system „Poltax”) oraz wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych w realizowanych kontrolach podatkowych. W badanym okresie Izba Skarbowa przeprowadziła:

- 32 szkolenia z obsługi i wykorzystania podsystemu „Kontrola” do dokonywania selekcji oraz analiz grupowych i indywidualnych podatników wykazujących straty z działalności gospodarczej. W szkoleniach tych uczestniczyło łącznie 213 pracowników ze wszystkich 16 podległych urzędów,
- siedem szkoleń z obsługi ACL i IDEA (w zakresie m.in.: prezentacji, obsługi i wykorzystania ww. narzędzi w analizie danych), którymi objęto łącznie 29 pracowników z siedmiu urzędów skarbowych (wszystkie urzędy, które w okresie objętym kontrolą dysponowały licencjami na ww. programy).

W ww. okresie Izba Skarbowa otrzymała drogą elektroniczną dwa zgłoszenia urzędu skarbowego dotyczące problemów ze sporządzeniem analizy grupowej, które przekazała do rozpatrzenia Departamentowi Informatyki Ministerstwa Finansów. Urząd wnioskował w nich o wprowadzenie do podsystemu „Kontrola” nowego kryterium analizy oraz modyfikację jednego z istniejących kryteriów.

(dowód: akta kontroli str. 116-122)

Dyrektor Zbigniew Marek Bączyk wyjaśnił m.in., że pracownicy Izby Skarbowej udzielali pomocy także w formie rozmów telefonicznych z pracownikami urzędów skarbowych, typującymi podmioty do kontroli przy użyciu podsystemu „Kontrola”. Zgłaszane problemy dotyczyły m.in.: prawidłowego łączenia kryteriów selekcji w celu wytypowania żądanej grupy podmiotów, „nieprawidłowego” działania dostępnych kryteriów selekcji (błędnie ustalano wartości warunków zapisanych w definicji kryteriów), sposobu określania parametrów przy zlecaniu analizy grupowej, a także przenoszenia utworzonych w podsystemie „Kontrola” plików „CSV” do arkuszy kalkulacyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 123-126)

1.1.10. Izba Skarbowa realizowała obowiązek planowania wojewódzkich działań związanych z ryzykiem zewnętrznym, nałożony przez Ministra Finansów w „Zadaniach dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa w 2012 r. oraz wytycznych do ich realizacji”, poprzez ujmowanie działań koordynatora wojewódzkiego w miesięcznych planach pracy Samodzielnego Oddziału Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi na 2012 r. Działania te polegały m.in. na: zorganizowaniu spotkania z wyznaczonymi w urzędach skarbowych osobami kontaktowymi, przygotowaniu dwóch pism do Ministerstwa Finansów dotyczących m.in.: identyfikacji obszarów ryzyka zewnętrznego, propozycji selekcji podatników oraz katalogu i wartościowania błędów podatkowych na potrzeby ujednolicenia procesu zarządzania ryzykiem zewnętrznym, a także przygotowaniu pisma do podległych urzędów w sprawie wytycznych dotyczących zapobiegania negatywnym zjawiskom w szczególnie zagrożonych obszarach ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 127-129)

Z wyjaśnień Dyrektora Zbigniewa Marka Bączyka w sprawie oceny wpływu działalności Izby Skarbowej i podległych urzędów na ograniczenie ryzyka nadużyć w obszarze ryzyka nr 2 wynikało, m.in., że:

- głównym działaniem ograniczającym nadużycia jest bieżąca analiza sprawozdawczości i deklaracji składanych przez podatników oraz kontrola podatkowa, której efektywność w obszarze ryzyka nr 2 w latach 2010-2012 (I półrocze) kształtowała się na poziomie od 82 % do 85 %,
- wysoki poziom kontroli pozytywnych świadczy o skuteczności w wykrywaniu nieprawidłowych zachowań podatników, a osiągnięte w województwie pozytywne wyniki prewencyjne potwierdza wzrost liczby przypadków dobrowolnego korygowania błędów ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych (tj. zwiększenie liczby korekt z 214 w 2010 r. do 232 w I półroczu 2012 r. przy jednoczesnym zmniejszeniu ilości wymiarowych decyzji pokontrolnych – z 20 w 2010 r. do 5 w I półroczu 2012 r.),
- wykryte i dobrowolnie skorygowane błędy dają podstawę do stwierdzenia, iż w przyszłości nieprawidłowości te nie będą popełniane, a zatem działania organów podatkowych mają wpływ na podniesienie poziomu dyscypliny podatkowej.

Według wyjaśnień Dyrektora Izby Skarbowej czynnikami utrudniającymi ograniczenie nieprawidłowości w zakresie odliczania strat przez podatników, były

m.in.: brak baz danych umożliwiających wprowadzanie danych ze sprawozdań finansowych podatników oraz pełną identyfikację udziałowców i członków zarządu oraz powiązań pomiędzy podmiotami, a także wynikające z sytuacji finansowej budżetu niewystarczające zasoby kadrowe urzędów skarbowych w komórkach analiz, planowania i kontroli podatkowej. Ograniczenia te były zgłaszane Ministerstwu Finansów na spotkaniach pracowników resortu związanych z opracowywaniem KPDP.

(dowód: akta kontroli str. 123-126)

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

1.2. Kontrole w podległych urzędach skarbowych.

1.2.1. Izba Skarbowa realizowała zadania, przewidziane § 2 ust. 2 pkt 7 b statutu izb skarbowych⁸, w zakresie przeprowadzania kontroli w urzędach skarbowych. W latach 2010-2012 (I półrocze) przeprowadzono ogółem 13 kontroli dotyczących problematyki objętej obszarem ryzyka nr 2, z czego w roku: 2010 – dwie kontrole, 2011 – osiem kontroli, I półrocze 2012 r. – trzy kontrole. Podstawę typowania urzędów do kontroli stanowiły m.in.: analizy ryzyka uwzględniające m.in. okres, który upłynął od ostatniej kontroli w danym obszarze działalności urzędu skarbowego, niska liczba i efektywność przeprowadzonych kontroli i czynności sprawdzających oraz niski poziom wskaźników oceniających i monitorujących aktywność i efektywność urzędów w sferze kontroli podatkowych (m.in.: KP.EKP, KP.WKP, KP.AOP, KP.EKO, KP.EFP⁹, KP.AST).

Kontrole te przeprowadzono w ośmiu urzędach skarbowych (50% urzędów), tj. w: Giżycku (trzy kontrole), Elku, Kętrzynie i Nowym Mieście Lubawskim (po dwie kontrole), Nidzicy, Olsztynie, Szczytnie oraz Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Skarbowym (po jednej kontroli), a przedmiot badania stanowiła m.in. prawidłowość prowadzenia przez urzędy skarbowe:

- selekcji automatycznej, analiz grupowych i indywidualnych oraz wykorzystywanie ich wyników w planowaniu kontroli podatkowych - 12 kontroli przeprowadzonych w ośmiu urzędach,
- kontroli i czynności sprawdzających w zakresie wykazywania lub odliczania przez podatników strat oraz prowadzenia postępowań podatkowych w tym zakresie - 11 kontroli w siedmiu urzędach skarbowych.

Pozostałe zagadnienia objęte ww. 13 kontrolami w obszarze ryzyka nr 2 dotyczyły m.in.: efektywności kontroli w podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych, prawidłowości ewidencjonowania kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w podsystemie „Kontrola” programu „Poltax”, rzetelności sporządzania sprawozdań MF-ZRZ oraz wykonywania zaleceń z poprzednich kontroli.

Wnioski pokontrolne dotyczyły m.in.: zwiększenia efektywności finansowej kontroli podatkowych poprzez trafniejszy dobór podmiotów i zwiększenie liczby kontroli, objęcia kontrolą i monitorowaniem podmiotów deklarujących stratę, efektywniejszego wykorzystania dostępnych danych o osobach prawnych wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody poprzez objęcie ich działaniami analitycznymi w procesie doboru podmiotów do kontroli.

Realizację wniosków pokontrolnych przez urzędy skarbowe monitorowano poprzez: analizę, uzyskanych od naczelników urzędów, pisemnych informacji o działaniach

⁸ Załącznik nr 4 do zarządzenia Nr 39 Ministra Finansów z 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 10, poz. 45).

⁹ KP.EFP – wskaźnik efektywności finansowej kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

podjętych w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości oraz prowadzenie kontroli sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 130-152)

1.2.2. W przypadku trzech z 16 podległych Izbie Skarbowej urzędów (tj. w: Giżycku, Olecku i Ostródzie) wskaźnik aktywności w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej („KP.AST”)¹⁰ w latach 2011 – 2012 (I półrocze) utrzymywał się na poziomie niższym od mediany krajowej dla danej grupy urzędów i wynosił:

- Urząd Skarbowy w Giżycku (średni urząd): I połowa 2011 r. – 30,43 % (tj. o 2,9 % niższy od mediany), 2011 r. – 30,00 % (tj. o 4,71 % niższy od mediany), I połowa 2012 r. – 25,64 % (tj. o 5,94 % niższy od mediany);
- Urząd Skarbowy w Olecku (mały): I połowa 2011 r. – 10,00% (tj. o 18,99% niższy od poziomu mediany), 2011 r. – 5,95% (tj. o 26,25% niższy od mediany), I połowa 2012 r. – 11,54% (tj. o 18,89% niższy od mediany).
- Urząd Skarbowy w Ostródzie (średni): I połowa 2011 r. – 32,65% (tj. o 0,68% niższy od poziomu mediany), 2011 r. – 20,88% (tj. o 13,83% niższy od mediany), I połowa 2012 r. – 20,93% (tj. o 10,65% niższy od mediany),

Spośród trzech ww. urzędów skarbowych tylko Urząd Skarbowy w Giżycku został objęty przez Izbę Skarbową kontrolami w zakresie obszaru ryzyka nr 2, w tym jeden raz (w czerwcu 2012 r.) m.in. w związku z niskim poziomem wskaźnika KP.AST.

(dowód: akta kontroli str. 153-162)

Według wyjaśnień Wicedyrektora Wandy Kondratowicz przyczynami uzyskiwania przez Urząd Skarbowy w Giżycku wskaźnika KP.AST. na poziomie niższym od mediany krajowej były ograniczona możliwościami budżetowymi liczba etatów w komórce kontroli podatkowych oraz długotrwała absencja chorobowa kierownika tej komórki. Wyjaśniając przyczyny nieobjęcia kontrolami w obszarze ryzyka nr 2 wszystkich podległych urzędów, w tym Urzędu Skarbowego w Ostródzie i Olecku Wicedyrektor Wanda Kondratowicz podała m.in., że na zaistniałą sytuację wpłynęły m.in.: konieczność objęcia nadzorem wszystkich obszarów działalności urzędów skarbowych (przeprowadzono ogółem 126 kontroli) oraz ograniczone zasoby kadrowe Samodzielnego Oddziału Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi (urlopy macierzyńskie, zwolnienia lekarskie). W tej sytuacji Izba w stosunku do pozostałych, nieskontrolowanych urzędów podejmowała działania prewencyjne, polegające na sporządzeniu i przekazaniu w 2011 r. i 2012 r. zbiorczego zestawienia wydanych zaleceń w wyniku kontroli przeprowadzonych przez Izbę w latach 2010-2011. Działania te miały na celu zapobieżenie wystąpieniu podobnych uchybień/ nieprawidłowości w nieskontrolowanych urzędach. Zalecone podległym urzędom w 2011 r. zwiększenie liczby kontroli w zakresie rozliczania CIT, w przypadku Urzędów Skarbowych w Olecku i Ostródzie spowodowało skupienie ich działalności kontrolnej na osobach prawnych, przy czym wynik typowania podmiotów do kontroli (przy użyciu podsystemu „Kontrola”) nie objął podmiotów wykazujących straty. Skutkiem ww. działań, kosztem obniżenia wskaźnika KP.AST., nastąpiła poprawa wskaźników: efektywności kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych („KP.EFP”), aktywności urzędów w zakresie kontroli podatników podatku dochodowego od osób prawnych („KP.AOP”), a także wydajności kontroli podatkowej podatników podatków dochodowych („KP.WKD”).

(dowód: akta kontroli str. 21-27, 163-164)

¹⁰ Wyrażony w % miernik monitorujący, wprowadzony przez Ministerstwo Finansów od 2011 r., który stanowi iloraz: liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych kontroli właściwych podatników wykazujących i odliczających straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej wg stanu na ostatni dzień okresu sprawozdawczego x 100% (licznik) oraz liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych kontroli właściwych w podatkach dochodowych (PIT, PPL, CIT, PPE, KP) ogółem wg stanu na ostatni dzień okresu rozliczeniowego – wysoki współczynnik wskaźnika świadczy o aktywnej pracy urzędu w zakresie kontroli podatników wykazujących straty podatkowe.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

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

Podkreślenia wymaga jednakże fakt, że podejmowane przez Izbę Skarbową działania nadzorcze nad realizacją zadań związanych z kontrolą podatników wykazujących straty z działalności gospodarczej nie były w pełni skuteczne i pomimo uzyskiwania przez dwa urzędy skarbowe (tj. w Olecku i Ostródzie) wskaźnika KP.AST. na poziomie znacznie niższym od mediany krajowej Izba Skarbowa nie objęła ich kontrolami.

1.3. Wystąpienia Izby Skarbowej do Ministerstwa Finansów o zajęcie stanowiska w sprawach dotyczących rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

W okresie objętym kontrolą Izba Skarbowa nie występowała do Ministerstwa Finansów o zajęcie stanowiska w sprawach w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 165)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby Skarbowej w zakresie nadzoru nad realizacją przez podległe urzędy skarbowe zadań dotyczących rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z działalności gospodarczej.

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

2.1. Terminowość postępowań odwoławczych dotyczących spraw z zakresu strat z działalności gospodarczej.

Opis stanu
faktycznego

2.1.1. W latach 2010-2012 (I półrocze) do Izby Skarbowej wpłynęło 20 odwołań od decyzji organów podatkowych dotyczących strat z działalności gospodarczej, z czego w roku:

- 2010 – siedem odwołań, tj.: pięć od decyzji naczelników urzędów skarbowych i dwa od decyzji dyrektora UKS;
- 2011 – jedenaście odwołań, tj.: dziewięć od decyzji naczelników urzędów skarbowych i dwa od decyzji dyrektora UKS;
- 2012 (I półrocze) – dwa odwołania od decyzji naczelników urzędów skarbowych.

W ww. okresie Dyrektor Izby Skarbowej rozpatrzył ogółem 20 spraw dotyczących odwołań od decyzji organów podatkowych I instancji dotyczących strat z działalności gospodarczej (w tym dwa wniesione w 2009 r.), z których: 15 - dotyczyło odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych, a pięć – od decyzji dyrektora UKS. Liczba spraw rozpatrzonych w poszczególnych latach ww. okresu przedstawiała się następująco:

- 2010 r. – rozpatrzono osiem odwołań (w tym dwa wniesione w 2009 r.), tj: sześć od decyzji naczelników urzędów skarbowych i dwa – od decyzji dyrektora UKS;
- 2011 r. – 12 odwołań (w tym jedno wniesione w 2010 r.), tj.: dziewięć od decyzji naczelników urzędów skarbowych i trzy od decyzji dyrektora UKS;

- I półrocze 2012 r. – nie rozpatrzono żadnego odwołania. Spośród dwóch odwołań wniesionych przed 30 czerwca 2012 r. (od decyzji naczelników urzędów skarbowych) jedno rozpatrzono 16 lipca 2012 r., a drugie do dnia zakończenia kontroli pozostawało nierozpatrzone.

W wyniku rozpatrzenia 21 spraw (w tym jednej w lipcu 2012 r.) wydano następujące orzeczenia:

- 12 decyzji (57,1 %) utrzymujących w mocy decyzje organów I instancji z czego: 10 dotyczyło decyzji naczelników urzędów skarbowych, dwie – decyzji dyrektora UKS;
- jedną decyzję (4,8 %), którą uchylono decyzję organu I instancji (dyrektora UKS) i orzeczono co do istoty sprawy;
- pięć decyzji (23,8 %), którymi uchylono decyzje organów I instancji i przekazano sprawy do ponownego rozpatrzenia z czego: trzy dotyczyły decyzji naczelników urzędów skarbowych, a dwie pozostałe decyzji dyrektora UKS;
- dwa postanowienia o niedopuszczalności odwołania od decyzji naczelników urzędów skarbowych (9,5 %) – odwołania wniesiono faksem (tj. w formie nieprzewidzianej art. 168 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹) oraz e-mailem bez podpisu elektronicznego (wymaganego art. 20 a ust. 1 ustawy z 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne¹²);
- jedno postanowienie (4,8 %) o pozostawieniu odwołania od decyzji naczelnika urzędu skarbowego bez rozpatrzenia (tj. strona pomimo wezwania nie uzupełniła odwołania o elementy wymagane art. 222 ustawy Ordynacja podatkowa – m.in. nie przedstawiła zarzutów przeciwko zaskarżonej decyzji).

Spośród 16 rozpatrzonych odwołań od decyzji naczelników urzędów skarbowych w sprawach dotyczących strat, uchylenie decyzji tych organów i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia nastąpiło w trzech przypadkach (18,75 %).

(dowód: akta kontroli str. 166-183)

2.1.2. Terminy załatwienia spraw z zakresu strat w postępowaniach odwoławczych mieściły się w przedziale od 7 dni (sprawa nr PP/4117-0044/11) do 5 miesięcy i 4 dni (155 dni - sprawa PDPMII/4117-0001/11/1), przy czym przekroczenie dwumiesięcznego terminu załatwienia sprawy, przewidzianego art. 139 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, nastąpiło w przypadku czterech spraw (nr: PDPMII/4117-0001/11/1, PP/4117-0025/11, PP/4117-0025/11, PP/4117-10/12) spośród 21 rozpatrzonych (19,0 %). Przekroczenia ww. terminu ustawowego mieściły się w przedziale od 1 miesiąca i 24 dni (sprawa nr PP/4117-10/12) do trzech miesięcy i czterech dni (sprawa nr PDPMII/4117-0001/11/1).

(dowód: akta kontroli str. 168-183)

Z wyjaśnień Wicedyrektora Izby Skarbowej ds. orzecznictwa podatkowego Donaty Kielak wynikało m.in., że przyczynami niedotrzymania dwumiesięcznego terminu w poszczególnych sprawach były:

- PDPMII/4117-0001/11/1: szczególnie skomplikowany charakter sprawy wymagającej analizy orzecznictwa i kilkakrotnych konsultacji z radcą prawnym, a także konieczność analizy obszernego materiału dowodowego (11 tomów – 2800 kart) i rozpatrzenia zarzutów zawartych siedmiu pismach wniesionych przez stronę w toku postępowania odwoławczego;
- PP/4117-0024/11 i PP/4117-0025/11: charakter spraw wymagał dokonania wszechstronnej analizy materiału dowodowego dotyczącego badanych lat (2005 i 2006) oraz lat wcześniejszych (2002-2004) oraz analizy poprzednio

¹¹ Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

¹² Dz. U. nr 64, poz. 565 ze zm.

przeprowadzonych wobec podatnika postępowań z nieujawnionych źródeł przychodów za lata 2002-2004;

- PP/4117-10/12: konieczność dokonania oceny zasadności wydania rozstrzygnięcia w zakresie zmiany wysokości straty za rok 2003 w powiązaniu z kwestiami dotyczącymi przedawnienia i rozpatrzenia dwóch wniosków złożonych przez stronę w toku postępowania, a także rozbieżności w orzecznictwie sądowym wymagające uzyskania opinii radcy prawnego.

(dowód: akta kontroli str. 190-191)

Na dzień zakończenia czynności kontrolnych w trakcie rozpatrywania pozostawały cztery sprawy, w tym dwie w których przekroczono dwumiesięczny termin załatwienia sprawy (tj. sprawy: PDP/II/4218-0003/12/1 oraz PP/4117-0015/12). Wicedyrektor Donata Kielak wyjaśniła m.in., że przyczynami przekroczenia ww. terminu były: konieczność przeanalizowania akt w tym obszernego materiału dowodowego (ogółem od 900 do 1.170 kart), a także skomplikowany charakter sprawy (problem rozliczenia w czasie kosztów podatkowych dotyczących kilkuletnich inwestycji budowlanych).

(dowód: akta kontroli str. 184-189, 193-194)

W każdym przypadku przekroczenia dwumiesięcznego terminu, zgodnie z wymogami art. 140 § 1 i 2 ww. ustawy, Dyrektor Izby Skarbowej w drodze postanowienia informował strony o przyczynach niedotrzymania terminu (tj. m.in.: skomplikowany charakter sprawy, konieczność wnikliwego rozpatrzenia zarzutów zawartych w pismach stron złożonych w toku postępowania odwoławczego, konieczność przeprowadzenia dodatkowych czynności dowodowych) oraz wskazywał nowy termin załatwienia sprawy. Terminy załatwienia spraw określone tymi postanowieniami zostały dotrzymane.

(dowód: akta kontroli str. 168-183, 184-186)

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

2.2. Prawidłowość postępowań odwoławczych w sprawach z zakresu strat z działalności gospodarczej.

Opis stanu faktycznego

2.2.1. Spośród 20 decyzji, wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w postępowaniach odwoławczych w latach 2010-2012 (I półrocze), pięć decyzji (25 %), którymi utrzymano w mocy decyzje organów pierwszej instancji w sprawie określenia strat na łączną kwotę 1.565.950,84 zł zostało zaskarżonych przez podatników do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie („WSA”). Skargi podatników dotyczące:

- trzech decyzji (utrzymujących w mocy decyzje naczelników urzędów skarbowych w sprawie określenia strat na łączną kwotę 81.185,97 zł) zostały oddalone przez WSA;
- dwóch decyzji (utrzymujących w mocy: decyzję naczelnika urzędu skarbowego oraz decyzję dyrektora UKS określające straty na łączną kwotę 1.484.764,87 zł) WSA uznał za uzasadnione i wyrokami z dnia: 25 maja 2011 r. oraz 7 marca 2012 r. uchylił decyzje Dyrektora Izby Skarbowej (sprawy: PP/4117-0044/11 i PBD/4218-0016/10/1).

W wyroku z dnia:

- 25 maja 2011 r., dotyczącym skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej Nr PBD/4218-0016/10/1 z 26 stycznia 2011 r. (utrzymującą w mocy decyzję Dyrektora UKS) WSA stwierdził m.in.:
- naruszenie polegające na nie ustaleniu przez organy podatkowe (I i II instancji) stanu faktycznego według zasad określonych w art. 122, art. 187 § 1 i art. 191

- Ordynacji podatkowej, tj. m.in. nie uznały one za koszt uzyskania przychodów kwoty objętej dwoma fakturami za pomoc i doradztwo przy szkoleniu personelu,
- naruszenie art. 188 w związku z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez odmowę przesłuchania prezesa spółki będącej stroną postępowania.
Przy ponownym rozpatrywaniu sprawy WSA zalecił m.in.: przeanalizowanie wszystkich dokumentów i księgowości kwot wydatków z tytułu usług „zarządzania i pomocy w szkoleniu pracowników”, przesłuchanie Prezesa Spółki, ustalenie charakteru wydatków (tj. czy stanowią one koszt uzyskania przychodów).
 - 7 marca 2012 r. – dotyczącym skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej Nr PP/4117-0044/11 z 22 grudnia 2011 r. (utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bartoszycach) WSA m.in.: uwzględnił zarzuty skargi i stwierdził naruszenie art. 191 art. 187 § 1 i art. 120 Ordynacji podatkowej, tj. uznał, że: organ nie zebrał i nie rozpatrzył w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego oraz nie dokonał oceny okoliczności na podstawie całego materiału dowodowego. Wg WSA organ odwoławczy błędnie założył, że ustalenia zawarte w decyzji organu I instancji (oparte na protokole kontroli podatkowej) są prawidłowe i nie można ich zmienić, a nowe dowody (złożona w toku postępowania korekta zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zeznania świadków) są niewiarygodne, pomimo nie poddania ich weryfikacji w oparciu o dane zawarte w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. WSA zalecił m.in.: dokonanie w ponownym postępowaniu analizy danych z rejestru zakupów towarów, sporządzenie protokołu badania ksiąg podatkowych oraz przesłuchanie podatnika w celu wyjaśnienia wszystkich okoliczności związanych z wysokością i dokumentowaniem obrotu.

(dowód: akta kontroli str. 166, 195-234)

Z wyjaśnień Wicedyrektora Donaty Kielak wynikało m.in., że według oceny organu odwoławczego, dokonanej na dzień podjęcia rozstrzygnięć w sprawach: PP/4117-0044/11 i PBD/4218-0016/10/1, materiał dowodowy był kompletny i wnikliwie rozpatrzony, a za utrzymaniem decyzji w sprawie PP/4117-0044/11 przemawiał ponadto wyrok WSA (sygn. akt: I SA/OI 457/11), w którym sąd oceniając materiał dowodowy uznał, że złożona przez podatnika w toku postępowania podatkowego korekta zeznania podatkowego jest nie do przyjęcia bez wykazania zdarzeń gospodarczych prowadzących do uzyskania przychodu wykazanego w korekcie.

(dowód: akta kontroli str. 235-246)

2.2.2. Od trzech spośród pięciu ww. wyroków WSA (w tym jednego uwzględniającego skargę) podatnicy wnieśli skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie („NSA”). Do dnia zakończenia kontroli skargi kasacyjne nie zostały rozstrzygnięte przez NSA.

(dowód: akta kontroli str. 195-196)

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby Skarbowej w zakresie prowadzenia postępowań odwoławczych w sprawach dotyczących strat z działalności gospodarczej.

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 Kontroli¹³, wnosi o podjęcie w stosunku do urzędów skarbowych w: Olecku i Ostródzie działań zapewniających poprawę wskaźnika KP.AST.

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 Olsztynie.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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 wniosku pokontrolnego 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.

Olsztyn, dnia 10 grudnia 2012 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Olsztynie

Kontrolerzy:
Adam Rączkiewicz
specjalista kontroli państwowej

Dyrektor
Antoni Stupiński

.....
podpis

.....
podpis

Henryk Szatkowski
główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

¹³ Dz. U. z 2012 r., poz.82 ze zm.