



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Opolu

LOP – 4101-09-01/2012

P/12/038

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/12/038 – Obniżanie dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu
Kontrolerzy	1. Elżbieta Mularczyk-Malec, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82229 z dnia 8 października 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Celina Augustyn, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82236 z dnia 16 października 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Izba Skarbowa w Opolu ¹ , ul. Ozimska 19, 45-057 Opole
Kierownik jednostki kontrolowanej	Artur Michalak, p.o. Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu. Do dnia 3 grudnia 2012 r. Dyrektorem Izby Skarbowej była Bożena Pilarska. (dowód: akta kontroli str. 5)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie² działalność Izby Skarbowej w Opolu w zbadanym zakresie.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Ocenę pozytywną uzasadnia prawidłowo prowadzony nadzór nad urzędami skarbowymi. Izba monitorowała i kontrolowała w urzędach realizację zadań ujętych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej³, w tym działania skierowane do podatników zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2*⁴. W latach 2010-2012 (I półrocze) kontrolowano urzędy, w których skala wykazywanych i odliczanych strat była wysoka, a liczba kontroli i częstotliwość stwierdzania nieprawidłowości znacznie niższa od średniej krajowej, a także urzędy, w których odsetek uchylonych decyzji był największy. Sprawdzano też realizację zaleceń wydanych po tych kontrolach.

Formułując ocenę pozytywną Najwyższa Izba Kontroli uwzględniła ponadto, że objęte kontrolą postępowania odwoławcze od decyzji organów I instancji były prowadzone z poszanowaniem przepisów prawa i przy dołożeniu należytej staranności. Decyzje Dyrektora Izby wydane w postępowaniu odwoławczym spełniały wymogi określone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja*

¹ Dalej: Izba.

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

³ Dalej KPDP.

⁴ *Obszar ryzyka nr 2* obejmuje podatników wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty z działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń strat z lat poprzednich.

podatkowa⁵. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu utrzymał w mocy 14 z 15 decyzji Dyrektora Izby w sprawach dotyczących strat z tytułu działalności gospodarczej⁶. Powodem uchylecia przez sąd administracyjny jednej decyzji było naruszenie prawa mające wpływ na wynik postępowania, a rozstrzygnięcie to zostało zakwestionowane przez Izbę, poprzez złożenie skargi kasacyjnej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

1.1. Realizacja zadań określonych w wytycznych Ministra Finansów.

Izba realizowała, zgodnie z wytycznymi, określone przez Ministra Finansów zadania w zakresie realizacji polityki finansowej państwa na lata 2011 i 2012, m.in. poprzez monitorowanie i kontrolę w podległych urzędach realizacji zadań ujętych w KPDP, w tym działań skierowanych do podatników zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2*.

W okresie objętym kontrolą na terenie województwa opolskiego liczba podatników odliczających i wykazujących straty z działalności gospodarczej kształtowała się następująco:

- 2010 r. – 10 189 podatników, w tym 8 279 (81,3%) wykazujących straty za 2009 r.,
- 2011 r. – 11 319 podatników, w tym 9 111 (80,5%) wykazujących straty za 2010 r.,
- 2012 r. – 11 091 podatników, w tym 8 569 (77,3%) wykazujących straty za 2011 r.

Największa liczba ww. podatników (w latach 2010-2012 odpowiednio: 4 536, 5 086 i 4 930 podatników) występowała na obszarze działalności urzędów skarbowych w Opolu (Pierwszym i Drugim) oraz Urzędu Skarbowego w Nysie.

Według wyjaśnień Małgorzaty Koryzna – Łukasik Kierownika Wieloosobowego Stanowiska Analiz i Sprawozdawczości⁷, Izba nie gromadziła danych z urzędów skarbowych o liczbie podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej, gdyż dane takie są dostępne w sposób ciągły dla wszystkich użytkowników (w tym Izby) w hurtowni WHTAX (CIT) oraz w hurtowni SPR (PIT). Wyjaśniła też, że w ramach nadzoru nad realizacją przez urzędy skarbowe zadań określonych w KPDP w odniesieniu do *obszaru ryzyka nr 2*, pracownicy komórki AS przeglądali dane dotyczące liczby podatników, po każdym poborze danych z urzędów skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 95-97, 98)

Pracownicy urzędów skarbowych z województwa opolskiego w kontrolowanym okresie przeprowadzili łącznie 562 kontrole u 493 podatników zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2*, z tego 136 kontroli w 2010 r., 289 kontroli w 2011 r. i 137 kontroli w I półroczu 2012 r. Wynikiem pozytywnym⁸ zakończyło się łącznie 439 (78,1%) kontroli, które wykazały zmniejszenia: wykazanej straty o 8 623,1 tys. zł, odliczonej straty z lat poprzednich o 37,7 tys. zł i uszczuplenia kwoty podatku o 2 308,7 tys. zł.

W następstwie ww. kontroli 367 podatników skorygowało zeznania, dokonując: zmniejszenia wykazanych strat o 6 289,3 tys. zł, zmniejszenia odliczanych strat z lat poprzednich o 31,6 tys. zł lub zwiększenia kwoty podatku o 1 249,5 tys. zł. W przypadku podatników, którzy nie dokonali korekty zeznania, naczelnicy urzędów

⁵ Dz. U. z 2012 r., poz. 749, dalej zwana *Ordynacją podatkową*.

⁶ Pominięto sprawę toczącą się przed NSA w wyniku skargi kasacyjnej złożonej przez Izbę.

⁷ Dalej komórka AS.

⁸ Wynik oznaczający wykrycie nieprawidłowości i błędy podatkowe.

skarbowych wydali 57 decyzji dotyczących zmniejszenia wykazanej straty o 1 235,3 tys. zł oraz zwiększenia należnego podatku o kwotę 613,6 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 155)

W ramach ww. 562 kontroli, 55 z nich (9,8%) przeprowadzili pracownicy Opolskiego Urzędu Skarbowego⁹ u podatników podatku dochodowego od osób prawnych¹⁰ zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2* (z tego 17 w 2010 r., 25 w 2011 r. i 13 w I półroczu 2012 r.). Wynikiem pozytywnym zakończyło się 49 (89,1%) kontroli, które ujawniły zmniejszenie wykazanych strat (o 2 730,4 tys. zł) lub uszczuplenie podatku (o 930,5 tys. zł). Wydane zostały 4 decyzje podatkowe dotyczące zmniejszenia odliczonej straty o 1,0 tys. zł i zwiększenia podatku należnego o 54,2 tys. zł, natomiast podatnicy dokonali korekty 44 zeznań podatkowych zmniejszając wykazane straty o 2 610,2 tys. zł lub zwiększając należny podatek o kwotę 710,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 156)

Kontrole podatkowe z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych przeprowadzały: w 2010 r. - dwa urzędy skarbowe¹¹, w 2011 r. - trzy urzędy¹² i w I półroczu 2012 r. - cztery urzędy¹³. Urzędy te na dzień 30 czerwca 2012 r. posiadały łącznie siedem licencji na użytkowanie programu ACL i jedną licencję na użytkowanie programu IDEA (od 2010 r. - OUS). W sprawozdaniach o liczbie i efektach kontroli przeprowadzonych z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych¹⁴ Izba wykazała odpowiednio: 61 kontroli, 99 kontroli i 83 kontroli, w tym u podatników zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2* ww. urzędy przeprowadziły 26 kontroli, z tego w 2010 r. jedną, w 2011 r. - 12, a w I półroczu 2012 r. - 13. Efekty finansowe (uszczuplenia) ustalone w wyniku tych kontroli w latach 2011 i 2012 wyniosły odpowiednio: 109,5 tys. zł i 388,8 tys. zł, natomiast kontrola przeprowadzona w 2010 r. nie skutkowała efektami finansowymi.

Dyrektor Izby, przekazując naczelnikom zainteresowanych urzędów skarbowych zbiorcze informacje o ilości i wynikach ww. kontroli (za okresy roczne i półroczne), zaleciła zintensyfikowanie działań w celu zwiększenia liczby przeprowadzanych kontroli z wykorzystaniem narzędzi informatycznych oraz uzyskania efektów finansowych w postaci uszczupleń.

(dowód: akta kontroli str. 99-101,102-112,113-115)

Jako przyczyny ograniczonego wykorzystywania oprogramowania ACL w trakcie przeprowadzanych kontroli podatkowych, Wicedyrektor Izby w piśmie do Ministerstwa Finansów z dnia 20 stycznia 2011 r. wskazała m.in. brak możliwości generowania z systemów księgowych podatników plików w formatach rozpoznawanych przez program ACL, niekompletne/błędne dane księgowe, a także brak szkoleń dla nowych użytkowników ACL i IDEA.

(dowód: akta kontroli str. 522 - 524)

W I półroczu 2011 r. Izba przeprowadziła w OUS kontrolę problemową w zakresie prawidłowości prowadzenia w latach 2009-2010 kontroli podatkowych za pomocą narzędzi informatycznych ACL/IDEA. Kontrola wykazała m.in., że ww. Urząd przeprowadził przy wykorzystaniu programów:

– ACL 16 kontroli w 2009 r. i 43 w 2010 r.,

⁹ Dalej: OUS.

¹⁰ Dalej: pdop.

¹¹ OUS i Pierwszy Urząd Skarbowy w Opolu.

¹² Oprócz ww. Urząd Skarbowy w Kędzierzynie-Koźlu.

¹³ Do ww. dołączył Urząd Skarbowy w Nysie.

¹⁴ Przesyłanych do Departamentu Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów, dalej DAP.

- IDEA 4 kontrole w 2009 r., a w 2010 r. nie przeprowadził żadnej kontroli, co Naczelnik ww. Urzędu wyjaśniła brakiem szkoleń dotyczących funkcjonowania tego programu.

Dyrektor Izby w piśmie z 16 czerwca 2011 r. skierowanym do Naczelnika OUS zaleciła przeprowadzenie kontroli podatkowych przy użyciu programu IDEA oraz podjęcie działań mających na celu poprawę efektywności kontroli przeprowadzanych za pomocą ww. programów.

(dowód: akta kontroli str.116-117)

W dniach 11-21 czerwca 2012 r. zespół kontrolny DAP przeprowadził w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Opolu¹⁵ kontrolę problemową w zakresie „wykorzystywania informatycznego narzędzia analitycznego ACL w kontroli podatkowej”. W wyniku tej kontroli pozytywnie oceniono działania naczelnika ww. urzędu w kontrolowanym zakresie, zalecając jednakże wyeliminowanie w bieżącej pracy przypadków działań niezgodnych z procedurami wewnętrznymi.

(dowód: akta kontroli str. 118-119)

W kontrolowanym okresie komórka AS Izby sporządzała kwartalne analizy wykonania mierników, w tym m.in. wskaźnika monitorującego KP.AST¹⁶ (od 2011 r.), przy pomocy którego dokonuje się pomiaru aktywności urzędów skarbowych w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z prowadzonej działalności gospodarczej. Naczelnicy urzędów skarbowych otrzymywali ww. dokumenty do wiadomości, celem przeanalizowania części składowych mających wpływ na wielkości określonych wskaźników. Na podstawie tych analiz naczelnicy uzyskiwali informację o kształtowaniu się wskaźników w poszczególnych urzędach skarbowych województwa opolskiego, jak również w poszczególnych grupach urzędów skarbowych. Przykładowo wskaźnik KP.AST na dzień 30 czerwca 2012 r. w poszczególnych grupach urzędów z województwa opolskiego kształtował się odpowiednio:

- wyspecjalizowane (OUS) - 35,71%, średnia krajowa (mediana) - 43,74%,
- duże (Pierwszy Urząd w Opolu) - 39,76%, przy średniej krajowej - 31,82%,
- średnie (pięć urzędów: w Brzegu, Kędzierzynie-Koźlu, Kluczborku, Nysie i Drugi Urząd w Opolu) - od 48,78% (urząd w Kędzierzynie-Koźlu) do 18,18% (urzędy w Kluczborku i Drugi Urząd w Opolu), średnia krajowa - 31,58%,
- małe (sześć urzędów: w Głubczycach, Namysłowie, Oleśnie, Prudniku, Strzelcach Opolskich i Krapkowicach) - od 48,84% (urząd w Krapkowicach) do 8,33% (urząd w Strzelcach Opolskich), przy średniej krajowej - 30,43%.

(dowód: akta kontroli str. 210-230)

Izba dokonywała oceny efektywności działań podległych urzędów skarbowych w zakresie zadań określonych w KPDP, w tym w odniesieniu do *obszaru ryzyka nr 2*. Informacje o wynikach działań urzędów skarbowych w ramach realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym sporządzano na podstawie danych zawartych w sprawozdaniach¹⁷ MF-ZRZ urzędów za lata 2010-2011. Informacje te przekazywano naczelnikom urzędów skarbowych w załączeniu do pisma Dyrektora Izby, w którym zobowiązywano adresatów m.in. do przeanalizowania

¹⁵ Dalej: Pierwszy Urząd.

¹⁶ Wskaźnik ten stanowi relację liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych kontroli właściwych podatników wykazujących i odliczających straty z tytułu prowadzonej działalności według stanu na ostatni dzień okresu sprawozdawczego do liczby skontrolowanych okresów rozliczeniowych kontroli właściwych w podatkach dochodowych (PIT, PPL, CIT, PPE, KP) ogółem według stanu na ostatni dzień okresu. Wysoki współczynnik tego wskaźnika świadczy o aktywnej pracy urzędu w zakresie kontroli podatników wykazujących straty podatkowe.

¹⁷ Sporządzane za okresy półroczne i roczne.

danych i wyciągnięcia stosownych wniosków oraz podjęcia działań mających na celu poprawę skuteczności kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

Efektywność kontroli podatników z *obszaru ryzyka nr 2* kształtowała się na poziomie 74,5% za 2010 r. i 71,8% za 2011 r., natomiast efektywność czynności sprawdzających to odpowiednio 4,4% i 87,6%.

Dyrektor Izby wyjaśniła, że pracownicy kierowanej przez nią jednostki analizowali roczne i półroczne „Sprawozdania o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym MF-ZRZ”, a uwagi i spostrzeżenia, jak również propozycje ograniczenia lub eliminacji stwierdzonych nieprawidłowości, w tym zmian przepisów prawa formułowane były w sprawozdaniach zbiorczych Izby (w Dziale IV. Ocena).

(dowód: akta kontroli str. 39-51, 52-64, 65-78, 79-93, 94, 157-165)

W sprawozdaniach MF-ZRZ za I półrocze 2010 r. i 2010 r. przekazywanych przez Izbę do Ministerstwa Finansów zawarto propozycję zmiany przepisów prawa w zakresie *obszaru ryzyka nr 2*, dotyczącą wycofania §19 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania¹⁸, a w sprawozdaniu MF-ZRZ za I półrocze 2012 r. Izba wskazywała na zasadność wprowadzenia obowiązku składania obowiązkowej informacji o wysokości stosowanych marż. W sprawozdaniach tych¹⁹, jako najczęściej występujące nieprawidłowości podano m.in. błędną interpretacją przepisów prawa podatkowego określających pojęcie przychodów i kosztów, stąd zdaniem Izby konieczność prowadzenia szkoleń i działań informacyjnych dla podatników.

(dowód: akta kontroli str. 174-209)

Izba nie kierowała do naczelników urzędów skarbowych zaleceń dotyczących przeprowadzania kontroli u podatników wykazujących i odliczających straty, gdyż według wyjaśnień Dyrektor Izby *nie było takiej potrzeby*. Ponadto Dyrektor Izby wyjaśniła, że *Wskaźniki ilości podmiotów odliczających straty w stosunku do wszystkich czynnych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na przestrzeni lat 2009 - 2011 kształtowały się następująco: za 2009 r. – 2,63%, za 2010 r. – 3,12%, za 2011 r. – 3,04%. Kontrole przeprowadzone przez urzędy skarbowe u podatników z obszaru ryzyka nr 2, w stosunku do liczby podatników odliczających straty stanowiły odpowiednio: 10,5%, 14,5% i 5,6%. Analiza obszaru ryzyka nr 2 sprowadzała się przede wszystkim do ilości przeprowadzonych kontroli, w stosunku do liczby podmiotów wytypowanych do kontroli i ich efektywności. Prawidłowe wskaźniki w tym zakresie oznaczały poprawne typowanie podmiotów do kontroli, a zatem prawidłowo przeprowadzaną selekcję automatyczną w tym obszarze i uwzględnienie dodatkowych kryteriów pomocnych w typowaniu podatników do kontroli (z wykorzystaniem nowego modułu „Analiza grupowa”). Tym samym oznaczały one prawidłowe wykonywanie zadań nałożonych przez Ministra Finansów w KPDP na lata objęte kontrolą NIK.*

(dowód: akta kontroli str. 157-166)

Dyrektor Izby wyjaśniła ponadto, że dane dotyczące kontroli przeprowadzanych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej wykorzystywane były m.in.: do dokonywania analiz, w trakcie narad i szkoleń merytorycznych dla pracowników urzędów, do oceny wyników pracy urzędów skarbowych, jak również w trakcie rozmów informujących i dyscyplinujących

¹⁸ Dz. U. Nr 212, poz. 1338 ze zm.

¹⁹ Dane wykazano w kol. 1 sprawozdań o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem wewnętrznym z badanego okresu.

z naczelnikami urzędów skarbowych, przeprowadzanych w celu polepszenia wyników pracy.

(dowód: akta kontroli str. 94, 157-166)

Wicedyrektor Izby ds. nadzoru nad urzędami skarbowymi wyjaśniła, że w stosunku do podległych urzędów *nie sformułowano zaleceń w zakresie tylko i wyłącznie odliczania strat z lat ubiegłych. Działania urzędów skarbowych, mające na celu przeciwdziałania nieprawidłowościom w zakresie wszystkich obszarów ryzyka, dzielą się na działania informacyjne oraz działania kontrolne. W zakresie działań informacyjnych urzędy powinny umożliwić podatnikom zapoznanie się z tzw. „Kartami informacyjnymi” załączonymi do KPDP, o czym Izba informowała urzędy przekazując pisma Ministerstwa Finansów zawierające jednolite w skali kraju kryteria doboru podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających w obszarach ryzyka oraz karty informacyjne adresowane do podatników w obszarach ryzyka objętych KPDP. Ponadto, zarówno w zakresie działań informacyjnych jak i kontrolnych (kontrola podatkowa i czynności sprawdzające) ocenę i zalecenia Izba przekazywała w pismach przewodnich do „Informacji o wynikach działań przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym” za poszczególne półrocza. Stwierdzone nieprawidłowości w obszarze ryzyka nr 2 polegały na bardzo niskiej efektywności czynności sprawdzających w 2010 r., na co Izba zwróciła uwagę w pismach z dnia 12 stycznia i 8 lipca 2011 r., zobowiązując naczelników urzędów skarbowych do poprawy wyników w tym zakresie. Realizacja tych zaleceń sprawdzana była przy analizie ‘Sprawozdań MF-ZRZ’ za następane półrocza i opracowywaniu w/w „Informacji o wynikach ...”*

(dowód: akta kontroli str. 120, 231-232)

W celu wykonywania zadań związanych z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym, w tym także realizacji zadań wynikających ze „Strategii zwalczania oszustw związanych z podatkiem VAT w transakcjach wewnątrzwspólnotowych”, w 2004 r. w Izbie powołano²⁰ grupę roboczą ds. ryzyka zewnętrznego, w skład której wchodziło 10 osób. Pracami grupy kierowała Barbara Popowicz - Wojewódzki Koordynator ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Do zadań grupy roboczej należało m.in.: przygotowywanie wojewódzkich propozycji obszarów ryzyka w oparciu o szczegółową analizę propozycji przesłanych przez urzędy skarbowe, wybór obszarów priorytetowych i ich wstępne oszacowanie, proponowanie działań i metod mających na celu minimalizowanie skutków negatywnych zjawisk, ocena raportów przekazywanych przez urzędy skarbowe w zakresie analizy obszarów ryzyka, ocena osiągniętych efektów i metod działania.

(dowód: akta kontroli str. 6-8, 9-14,15)

Z wyjaśnień Wojewódzkiego Koordynatora ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym wynika, że współpraca z osobami kontaktowymi ds. ryzyka zewnętrznego (z urzędów skarbowych) przybierała różne formy, takie jak: spotkania robocze, szkolenia, bieżące uzgodnienia telefoniczne. W kontrolowanym okresie w siedzibie Izby odbyły się też cztery spotkania (szkolenia), w trakcie których omawiano m.in. zagadnienia związane z analizą ZRZ, analizą grupową, prowadzeniem handlu z wykorzystaniem internetu, realizacją zadań ZRZ, typowaniem podmiotów do kontroli oraz przekazywano uwagi ze porad koordynatorów wojewódzkich. W spotkaniach (szkoleniach) tych uczestniczyli m.in. kierownicy komórek kontroli

²⁰ Zarządzenie nr 12/04 Dyrektora Izby Skarbowej z 16 sierpnia 2004 r., zmienione zarządzeniem nr 15/04 z dnia 15 grudnia 2004 r.

podatkowej, osoby kontaktowe ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym, pracownicy komórek analiz i planowania²¹.

(dowód: akta kontroli str. 27-38)

Dyrektor Izby i Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej²² w Opolu określili zasady współpracy w Porozumieniu z dnia 26 marca 2012 r.²³, w którym zadeklarowali, że w zakresie właściwości rzeczowej i miejscowej będą organizować i prowadzić wspólne przedsięwzięcia oraz udzielać sobie wzajemnej pomocy. W ww. porozumieniu określono m.in. kompetencje kontrolne poszczególnych jednostek, zasady wymiany informacji na etapie planowania i prowadzenia kontroli z wykorzystaniem aplikacji intranetowej „Ewidencja kontroli”, zasady przekazywania decyzji kończących postępowanie, odwołań od tych decyzji, kopii wyroków WSA i NSA, a także informacji o dokonanych przez podatników wpłatach i złożonych korektach deklaracji. Porozumienie nie zawierało szczegółowo określonych zasad współpracy w przypadku kontroli prowadzonych u podatników zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2*. W ramach współpracy przedstawiciele UKS przeprowadzili szkolenie²⁴ dla pracowników komórek kontroli urzędów skarbowych województwa opolskiego w zakresie pdop.

(dowód: akta kontroli str. 16-38)

Izba występowała na początku każdego roku do urzędów skarbowych o wskazanie tematów do planu szkoleń/narad na poszczególne lata. W planie narad na 2012 r., na wniosek urzędów skarbowych, zostały ujęte m.in. następujące zagadnienia: wprowadzanie danych do podsystemu KONTROLA wersja 1.7.0., analiza grupowa i indywidualna oraz analiza otrzymanych wyników, typowanie do kontroli z wykorzystaniem dostępnych aplikacji, zasady obsługi systemu *Poltax* i zasady powiązań dokumentów wymiarowych w tym systemie.

(dowód: akta kontroli str. 231-232, 234-244)

Wicedyrektor Izby Elżbieta Hełm wyjaśniła, że przed każdym spotkaniem roboczym z udziałem pracowników urzędów komórka AS (organizująca spotkanie) zwracała się pisemnie o wskazanie propozycji tematów/zagadnień, które powinny być omówione na tych spotkaniach. W trakcie spotkań, które odbyły się w dniach 22-23 września 2011 r. oraz 25-26 czerwca 2012 r. omawiano zagadnienia związane z wykorzystaniem narzędzi informatycznych przy typowaniu podmiotów do kontroli, o co wnioskowało większość urzędów skarbowych. W przypadku braku możliwości omówienia zgłoszonego zagadnienia na planowanym spotkaniu, wskazane przez urzędy tematy były przekazywane do właściwych komórek lub były przedmiotem odrębnych spotkań. W latach 2010-2011 Referat ds. Informatyki Izby przeprowadził sześć szkoleń w zakresie typowania podmiotów w podsystemie KONTROLA (nt. funkcjonalności modułu Analiza grupowa) m.in. dla kierowników komórek Kontroli Podatkowej urzędów, kierowników i pracowników komórek Analiz i Planowania, osób kontaktowych ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym, informatyków. W 2012 r. ww. Referat przeprowadził: seminarium dla kierowników komórek kontroli urzędów, w trakcie którego omówiono wytyczne do wprowadzania danych w podsystemie KONTROLA, trzy szkolenia wdrożeniowe dla pracowników komórek kontroli oraz szkolenie instruktażowe dla informatyków. Elżbieta Hełm wyjaśniła ponadto, że wszystkie urzędy skarbowe w województwie posiadają aplikację e-Orus, która jej zdaniem, okazała się bardzo dobrym narzędziem przy typowaniu podmiotów do kontroli. Wskazała też, że na naradzie naczelników

²¹ Spotkania w dniach: 26 maja 2010 r., 25 października 2010 r., 7 czerwca 2011 r. i 19 października 2011 r.

²² Dalej UKS.

²³ Poprzednio obowiązywało Porozumienie z dnia 7 października 2009 r.

²⁴ W dniu 8 września 2011 r. w siedzibie UKS.

urzędów skarbowych w dniu 11 października 2011 r. Dyrektor Izby zaproponowała cykliczne (miesięczne) spotkania przedstawicieli komórek „Analiz i Planowania”, zajmujących się w urzędach od 2011 r. typowaniem podmiotów do kontroli, a zatem wykorzystujących w swojej pracy m.in. analizę grupową i dokonujących selekcji, w celu wymiany doświadczeń. Urzędy skarbowe nie wykazały jednak zainteresowania.

(dowód: akta kontroli str. 231-232, 234-244, 245-247, 248-250)

W zakresie planowania działań związanych z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym w skali województwa Dyrektor Izby wyjaśniła, że *działania takie objęte są planem pracy Samodzielnego Referatu Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi i opierają się na „Zadaniach dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz wytycznymi do ich realizacji”, w tym na KPDP. W 2009 r. Izba odstąpiła od tworzenia własnego wojewódzkiego planu dyscypliny podatkowej, bowiem rok wcześniej włączono do Krajowego Planu obszar dotychczas objęty planem wojewódzkim, a dotyczący handlu pojazdami samochodowymi sprowadzanymi z zagranicy. Obszary ryzyka objęte KPDP wyczerpują najistotniejsze ryzyka podatkowe zidentyfikowane na terenie województwa. Wojewódzkie działania związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym polegały przede wszystkim na:*

- *identyfikacji nowych obszarów ryzyka zewnętrznego w oparciu o informacje uzyskane z urzędów skarbowych,*
- *dokonywaniu analiz zidentyfikowanych przez urzędy skarbowe nowych obszarów ryzyka zewnętrznego i ich oceny pod kątem wkładu województwa opolskiego na rzecz KPDP lub Wojewódzkiego Planu Dyscypliny Podatkowej,*
- *sporządzaniu analiz działań przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym i przekazywanie ich zainteresowanym stronom (MF, urzędy skarbowe),*
- *monitorowaniu prowadzenia akcji informacyjnej przez urzędy skarbowe w ramach poszczególnych obszarów ryzyka zewnętrznego objętych KPDP (Internet, prasa, radio, TV, itp.)*
- *spotkaniach osób kontaktowych ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym urzędów skarbowych z wojewódzkim koordynatorem w tut. Izbie, przeprowadzaniu różnego rodzaju szkoleń, zbieraniu uwag i doświadczeń wynikających z wykorzystania modułu Analiza grupowa i przedstawianiu ich na spotkaniach wojewódzkich koordynatorów ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym,*
- *prowadzeniu akcji informacyjnych skierowanych do wszystkich podatników lub wybranych grup, a koordynowanych przez rzecznika prasowego Izby Skarbowej (dyżury telefoniczne w NTO, informacje na stronę internetową Izby, współpraca z mediami itp.),*
- *współpracy z Oddziałem Regionalnym Krajowej Izby Doradców Podatkowych,*
- *wymianie międzynarodowej w ramach FISCALIS oraz współpracy polskiej, czeskiej i słowackiej administracji podatkowej w celu wymiany doświadczeń.*

Dyrektor Izby wyjaśniła ponadto, że w 2012 r. spośród wojewódzkich koordynatorów ds. ryzyka zewnętrznego, Ministerstwo Finansów powołało grupy robocze, których zadaniem jest przygotowanie projektów dokumentów ujednociających proces zarządzania ryzykiem zewnętrznym, a Izba bierze udział w pracach grupy II przygotowującej dokumenty dotyczące metodologii zarządzania tym ryzykiem (dotychczas odbyły się dwa spotkania).

(dowód: akta kontroli str. 94, 157-165)

W ocenie Dyrektor Izby ograniczono ryzyko nadużyć w obszarze ryzyka nr 2, na co wskazują ilości podmiotów typowanych do kontroli, które znacznie wzrosły w 2011 r. i zmalały w I półroczu 2012 r. Oznacza to w konsekwencji, uzyskanie efektu prewencyjnego. Intensywne działania w zakresie prewencji, urzędy skarbowe realizowały w 2010 r.: odbyło się pięć spotkań, w których uczestniczyło 250 podatników oraz przeprowadzono pięć akcji informacyjnych w mediach. W chwili obecnej akcja informacyjna prowadzona jest poprzez strony internetowe urzędów. W sprawie barier utrudniających osiągnięcie lepszych wyników w ograniczaniu nieprawidłowości Dyrektor Izby wyjaśniła, że ciężar ograniczania nieprawidłowości w zakresie rozliczania strat spoczywa przede wszystkim na urzędach skarbowych, które weryfikują otrzymywane zeznania w ramach czynności sprawdzających i w razie konieczności wdrażają kontrole podatkowe lub postępowania podatkowe. Weryfikacja straty stanowi przy tym tylko jedno z licznych zadań, wynikających m.in. z treści corocznie przekazywanych przez Ministerstwo Finansów „Wytycznych i zadań dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych”, dotyczących nie tylko podatków dochodowych, w których straty te występują. Każdy tytuł podatkowy posiada przy tym własną specyfikę, pociągającą za sobą konieczność określonych działań angażujących w sposób szczególny siły urzędu, np. akcja PIT trwająca do końca kwietnia, a w ślad za nią czynności sprawdzające i rozliczenia nadpłat oraz przekazania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego (od stycznia do sierpnia), kontrola zwrotów VAT (cały rok), analiza oświadczeń majątkowych (październik – grudzień) i wiele innych. W tej sytuacji, osiągnięte wyniki w zakresie straty uzależnione są od możliwości wykonania pozostałych zadań, przy ograniczonej obsadzie kadrowej. Dodatkowo zmiana organizacji urzędów skarbowych²⁵ i związany z nią nowy podział zadań w strukturach organizacyjnych, miały w okresie wdrożenia niewątpliwie wpływ na realizowane zadania.

(dowód: akta kontroli str. 94, 157-165)

1.2. Kontrole w urzędach skarbowych.

W latach 2010-2011 r. pracownicy Izby przeprowadzili w podległych urzędach skarbowych 52 kontrole²⁶, po 26 kontroli w każdym roku. W 2012 r. kontrole prowadzone były po dniu 16 maja 2012 r., tj. po wprowadzeniu *Instrukcji w sprawie wykonywania kontroli przez pracowników Izby*²⁷, opracowanej w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej²⁸.

W ramach przeprowadzonych kontroli, cztery (15%) z 2010 r.²⁹ i trzy (12%) z 2011 r.³⁰ miały charakter kompleksowy i obejmowały całokształt działalności urzędów skarbowych, w tym m.in. system planowania kontroli obejmujący podatników zaklasyfikowanych do obszarów ryzyka według KPDP. Pozostałe kontrole przeprowadzone w urzędach skarbowych w 2010 r. były kontrolami

²⁵ Zarządzenie nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF z 2010 r. Nr 10, poz. 45)

²⁶ Według „Instrukcji do kontroli kompleksowych (problemowych) urzędów skarbowych przeprowadzanych przez pracowników Izby”, stanowiącej załącznik do zarządzenia nr 8/06 Dyrektora Izby z dnia 24 kwietnia 2006 r.

²⁷ Zarządzeniem nr 9/12 Dyrektora Izby z 16 maja 2012 r.

²⁸ Dz. U. Nr 185, poz. 1092

²⁹ W urzędach w Oleśnie, Namysłowie, Strzelcach Opolskich i Krapkowicach.

³⁰ W urzędach w Nysie oraz w Pierwszym i w Drugim Urzędzie w Opolu.

problemowymi (12 przypadków)³¹, sprawdzającymi realizację zaleceń pokontrolnych (5)³² i wewnętrznymi (5)³³.

(dowód: akta kontroli str. 122, 124-134, 135-136, 137- 154)

Oprócz trzech kontroli kompleksowych pracownicy Izby w 2011 r. przeprowadzili 10 kontroli problemowych (39%)³⁴ oraz 13 kontroli sprawdzających realizację zaleceń pokontrolnych (50%)³⁵. Zakres kontroli problemowych obejmował m.in. prawidłowość prowadzenia kontroli za pomocą narzędzi informatycznych ACL/IDEA³⁶, planowanie kontroli podatkowych oraz egzekwowanie zaległości wynikających z wydanych decyzji o odpowiedzialności osób trzecich.

(dowód: akta kontroli str. 123, 135-136)

W ramach kontroli kompleksowych przeprowadzonych w 2010 r. przez Izbę w urzędach skarbowych w: Oleśnie, Namysłowie, Strzelcach Opolskich i Krapkowicach, badaniem objęty był system planowania kontroli podatkowych w latach 2008-2010.

W planach kontroli ww. urzędy uwzględniały m.in. wnioski komórek wymiarowych oraz wyniki selekcji podatników należących do wszystkich obszarów ryzyka. Z kolei kontrole kompleksowe przeprowadzone w 2011 r. w urzędach skarbowych w: Nysie, Pierwszym i Drugim Urzędzie w Opolu obejmowały m.in. proces typowania podmiotów do kontroli przy wykorzystaniu modułu Analiza grupowa w podsystemie KONTROLA. W wyniku kontroli ustalono, że w związku ze zmianami organizacyjnymi w ww. urzędach wykorzystanie Analizy grupowej następowało sukcesywnie na przestrzeni roku, a plany kontroli sporządzano głównie na podstawie wniosków komórek wymiarowych i doniesień zewnętrznych.

Zagadnienie typowania podmiotów do kontroli było natomiast przedmiotem szczegółowego badania w trakcie kontroli problemowej przeprowadzonej w sierpniu 2011 r. w Urzędzie Skarbowym w Kluczborku za lata 2010-2011 (I półrocze).

Od 1 stycznia 2011 r. w urzędzie wprowadzono procedury postępowania w zakresie typowania podmiotów do kontroli. Kontrole przeprowadzone u podatników wytypowanych w wyniku selekcji podmiotów i wyników analiz grupowych w 91% zakończyły się wynikiem pozytywnym (41 z 45 kontroli).

W trakcie kontroli ustalono, że w 2011 r. kontrole u podatników przeprowadzane były w każdym z obszarów ryzyka, a 69 kontroli ze 136 przeprowadzonych kontroli zakończyło się wynikiem pozytywnym, wskaźnik efektywności 50,7% świadczył jednak o niezbyt trafnym typowaniu podmiotów do kontroli. Kontrolą Izby zostały objęte cztery analizy grupowe przeprowadzone dla wszystkich obszarów ryzyka przez komórkę AP, po dwie analizy dla osób fizycznych i dla organizacji. W wyniku badania stwierdzono, że: dwie analizy grupowe - przeprowadzone w dniu 13 grudnia 2011 r. - obejmowały niecałe cztery kwartały (od 1 stycznia do 12 grudnia 2011 r.), a powinny obejmować przynajmniej pięć kwartałów, komórka AP nie typowała do kontroli podmiotów wyselekcjonowanych przez system z najwyższą liczbą zdobytych

³¹ W urzędach w Brzegu, Nysie, Pierwszym i Drugim Urzędzie w Opolu, Prudniku, Kluczborku, Kędzierzynie-Koźlu i dotyczyły m.in. analizy zwrotów VAT, opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych, administrowania serwerami i systemami sieciowymi, tworzenia i przechowywania kopii programów i baz danych oraz wykorzystania wpływających do urzędu źródeł zewnętrznych, anonimów i doniesień.

³² Trzy kontrole w urzędzie w Głubczycach i dwie kontrole w OUS.

³³ W urzędach w Kędzierzynie-Koźlu oraz w Pierwszym i w Drugim Urzędzie w Opolu, w zakresie umarzania tytułów wykonawczych wystawionych na pracowników urzędów skarbowych oraz sprawdzenia zasadności zarzutów.

³⁴ W urzędach w Brzegu, Kędzierzynie-Koźlu, Kluczborku, Namysłowie, Prudniku i OUS.

³⁵ W Kędzierzynie-Koźlu, Krapkowicach, Namysłowie, Oleśnie, Strzelcach Opolskich i OUS.

³⁶ Kontrola przedstawiona w pkt 1.1. nin. wystąpienia pokontrolnego.

punktów ostatecznych, modułu Analiza grupowa nie wykorzystywano do typowania podatników w celu przeprowadzania czynności sprawdzających.

Ww. kontrole obejmowały działania urzędów skarbowych wobec podatników z wszystkich obszarów ryzyka, Izba nie kontrolowała natomiast działań urzędów skarbowych (w zakresie prowadzenia kontroli, czynności sprawdzających i postępowań podatkowych) skierowanych tylko i wyłącznie do podatników zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2*.

(dowód: akta kontroli str. 167-173)

Zalecenia pokontrolne sformułowane po kontrolach kompleksowych³⁷ dotyczyły m.in.: podjęcia działań mających na celu poprawę typowania podmiotów do kontroli, w celu zwiększenia ich efektywności poprzez wykorzystanie funkcji dostępnych w podsystemie KONTROLA i kierowanie się obszarami ryzyka oraz wytycznymi do działania izb i urzędów skarbowych. Po kontroli problemowej w Urzędzie Skarbowym w Kluczborku, w trakcie której nie stwierdzono nieprawidłowości, Dyrektor Izby nie wydała zaleceń, natomiast po kontroli planowej w Urzędzie Skarbowym w Brzegu naczelnik złożyła zastrzeżenia, których rozpatrywanie trwało do zakończenia czynności kontrolnych NIK.

Naczelnicy kontrolowanych urzędów skarbowych byli zobowiązani do poinformowania Dyrektora Izby o sposobie wykorzystania wyników kontroli oraz realizacji zaleceń, w terminie miesięcznym od daty otrzymania wystąpienia.

Referat Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi Izby monitorował realizację zaleceń pokontrolnych w zakresie typowania podmiotów do kontroli z wykorzystaniem narzędzi informatycznych, przeprowadzając kontrole sprawdzające w urzędach skarbowych w: Głubczycach, Kędzierzynie-Koźlu i Namysławie.

(dowód: akta kontroli str. 167-173)

W sprawie kryteriów, jakimi kierowała się Izba przy wyborze urzędów skarbowych do kontroli, Dorota Kwiatkowska – Kierownik Referatu Nadzoru nad Urzędami Skarbowymi wyjaśniła, że *głównym kryterium do przeprowadzenia kontroli kompleksowej było objęcie taką kontrolą urzędu raz na trzy lata. Plan kontroli problemowych i sprawdzających opracowywany był natomiast na podstawie propozycji przedłożonych przez poszczególne komórki organizacyjne Izby*³⁸. *Przy planowaniu kontroli uwzględniane były wytyczne Ministerstwa Finansów, materiały i wnioski z poprzednich kontroli, skargi obywateli oraz nieprawidłowości stwierdzone w trakcie analizy danych egzekucyjnych w podsystemie Egapoltax.*

Od dnia 16 maja 2012 r. obowiązuje zarządzenie Nr 9/12 Dyrektora Izby w sprawie organizacji, zasad i trybu przeprowadzania kontroli przez pracowników Izby Skarbowej w Opolu³⁹. Zgodnie z § 11 ww. zarządzenia podstawę sporządzenia planów kontroli stanowiły w szczególności:

- wytyczne Ministerstwa Finansów do realizacji zadań nałożonych na dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa za poszczególne lata, w tym KPDP,
- materiały oraz wnioski z poprzednio przeprowadzonych kontroli,
- ustalenia oraz wnioski z kontroli przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów, NIK oraz podmioty zewnętrzne,
- wytyczne oraz zalecenia Dyrektora Izby Skarbowej,
- skargi i wnioski obywateli, doniesienia mediów,

³⁷ W urzędach skarbowych w Oleśnie, Namysławie, Strzelcach Opolskich, Krapkowicach i Drugim Urzędzie w Opolu

³⁸ Zgodnie z zarządzeniem nr 6/03 Dyrektora Izby z dnia 26 lutego 2003 r.

³⁹ Wydane po wejściu w życie ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz.1092).

- wnioski wynikające z dokonanych analiz danych liczbowych oraz opisowych, zawartych w bazach danych dostępnych z poziomu Izby oraz dodatkowo przedkładanych przez urzędy,
- nieprawidłowości i uchybienia stwierdzone w toku rozpatrywania środków odwoławczych.

(dowód: akta kontroli str. 121, 124-134, 233)

Ponadto w okresie od dnia 22 czerwca do 20 lipca 2012 r. przeprowadzono dwie kontrole w trybie zwykłym w Urzędzie Skarbowym w Brzegu w zakresie kontroli podatkowej i rachunkowości podatkowej, obejmując nią również typowanie podmiotów i planowanie kontroli podatkowych za okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 marca 2012 r. W II półroczu 2012 r. (do dnia 10 października 2012 r.) przeprowadzono także siedem kontroli, w tym dwie kontrole w trybie zwykłym⁴⁰ (w zakresie egzekucji administracyjnej oraz ewidencji i identyfikacji podatników) oraz pięć kontroli w trybie uproszczonym⁴¹ (dotyczących działań podejmowanych w stosunku do podatników nieskładających deklaracji podatkowych oraz rejestracji i otwierania obowiązku podatkowego).

(dowód: akta kontroli str. 135-136)

W latach 2010-2012 Izba przeprowadziła kontrole we wszystkich podległych urządach skarbowych, w tym:

- w Pierwszym i Drugim Urzędzie w Opolu oraz w Nysie, w których występowała największa liczba podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej,
- w OUS, w Strzelcach Opolskich, Oleśnie, Brzegu oraz w Namysłowie, które w badanym okresie uzyskiwały mierniki monitorujące (KP.AST) poniżej średniej dla danej grupy urzędów,
- w Pierwszym Urzędzie w Opolu, w Kędzierzynie-Koźlu oraz w Brzegu, w przypadku których Dyrektor Izby uchylili największą liczbę decyzji w postępowaniu odwoławczym.

(dowód: akta kontroli str. 450)

1.3. Wystąpienia Dyrektora Izby do Ministra Finansów.

W kontrolowanym okresie Dyrektor Izby nie występowała do Ministra Finansów o zajęcie stanowiska w sprawach związanych z powstawaniem, czy też odliczaniem strat podatkowych. W uzasadnieniu powyższego wyjaśniła, że *zagadnienia te nie budzą aktualnie większych wątpliwości zarówno wśród pracowników urzędów skarbowych, jak i pracowników Izby. W razie powstania jakichś wątpliwości pracownicy w pierwszej kolejności zapoznają się z interpretacjami ogólnymi oraz indywidualnymi już wydanymi przez Ministra Finansów lub w imieniu Ministra przez Biuro Krajowej Informacji Podatkowej, dostępnymi na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w informatycznej bazie SIP, do której dostęp mają wszyscy pracownicy. Pracownicy urzędów i Izby - poprzez stronę internetową - mają również dostęp do orzecznictwa sądów administracyjnych. Dodatkowo - w przypadku wątpliwości jeszcze niewyjaśnionych - pracownicy urzędów skarbowych i Izby korzystają z możliwości uzyskania informacji telefonicznych z Krajowej Informacji Podatkowej. Poza ww. źródłami informacji, pracownicy urzędów skarbowych mają możliwość wyjaśniania i omawiania wszelkich problemów (w tym dotyczących strat) na organizowanych przez Izbę naradach/szkoleniach dla naczelników urzędów, zastępców naczelników, kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych*

⁴⁰ W urzędach w Nysie i Prudniku.

⁴¹ W urzędach w: Brzegu, Pierwszym i Drugim Urzędzie w Opolu, Kędzierzynie-Koźlu.

urzędów oraz pracowników. Przed każdą z takich narad urzędy skarbowe mają możliwość nadsyłania pisemnych zapytań i to nie tylko dotyczących tematyki danej narady. W analizowanym okresie w przedmiocie straty było pisemne zapytanie z US w Brzegu, dotyczące odliczenia w roku następnym straty wynikającej z decyzji nieostatecznej. Na tych spotkaniach omawiane są również błędy i nieprawidłowości popełniane przez urzędy skarbowe, a stwierdzone w trakcie załatwiania spraw odwoławczych, skarg i przeprowadzanych w urzędach kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 94,157-165)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Ocena
częstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby Skarbowej w Opolu w zbadanym zakresie.

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

2.1. Terminowość postępowania odwoławczego dotyczącego zagadnienia strat z działalności gospodarczej.

Opis stanu
faktycznego

W badanym okresie do Izby wpłynęło 26 odwołań od decyzji podatkowych organów I instancji w sprawach dotyczących wykazywania oraz odliczania przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, z tego dziewięć w 2010 r., 14 w 2011 r. i trzy w I w półroczu 2012 r. Z powyższych 26 odwołań – 10 (38%) stanowiły odwołania od decyzji dyrektorów UKS⁴², a 16 (62%) odwołania od decyzji wydanych przez naczelników urzędów skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 251-252)

Dyrektor Izby, jako organ odwoławczy, w latach 2010–2012 (I półrocze) rozstrzygnęła 30 spraw, w tym 12 spraw (40%) stanowiły odwołania od decyzji dyrektorów UKS (trzy w 2010 r., a 11 w 2011 r.), a 18 spraw (60%) - odwołania od decyzji naczelników urzędów skarbowych (osiem w 2010 r., siedem w 2011 r. i trzy w I półroczu 2012 r.). Rozpatrzone sprawy w 20 przypadkach (67%) dotyczyły strat w podatku dochodowym od osób fizycznych⁴³ i w 10 przypadkach (33%) – strat w pdop.

(dowód: akta kontroli str. 251-252, 261, 477-498)

Stosownie do art. 233 § 1 i 2 *Ordynacji podatkowej* w ww. sprawach Dyrektor Izby podjęła następujące decyzje:

- a) uchyliła w całości dziewięć decyzji (30%), z tego trzy decyzje dyrektorów UKS, z jednoczesnym przekazaniem do ponownego rozpoznania przez organ I instancji,
- b) uchyliła w części 11 decyzji (37%), z tego pięć decyzji dyrektorów UKS, z jednoczesnym orzeczeniem co do istoty sprawy,
- c) uchyliła w całości jedną decyzję (3%) naczelnika US z jednoczesnym umorzeniem sprawy,
- d) utrzymała w mocy pozostałych dziewięć decyzji (30%) organu I instancji.

⁴² W Opolu i Katowicach.

⁴³ Dalej: pdof.

Średni czas rozpatrywania odwołań w badanym okresie wynosił: w 2010 r. – 217 dni, w 2011 r. – 164 dni oraz w 2012 r. (do 30 września) – 184 dni.

(dowód: akta kontroli str. 389 i 450)

W terminie wynikającym z art. 139 § 3 *Ordynacji podatkowej*, tj. do dwóch miesięcy od daty otrzymania odwołania, rozpatrzone zostały trzy sprawy (10%)⁴⁴ z rozstrzygniętych w badanym okresie. W przypadku pozostałych 27 spraw (90%) rozstrzygnięcia nastąpiły od 11 do 515 dni po upływie dwóch miesięcy.

Sprawy rozpatrzone po ww. terminie w 20 (74 %) przypadkach dotyczyły strat w pdof, w pozostałych siedmiu (26 %) - strat w pdop. I tak:

- 12 spraw (45 %) rozpatrzono w terminie do 90 dni⁴⁵, osiem w pdof i cztery w pdop,
- siedem spraw (26 %) - po upływie 91 do 180 dni, odpowiednio pięć i trzy,
- sześć spraw (22 %) - po upływie 181 do 270 dni, odpowiednio pięć i jedną,
- dwie sprawy (7 %) wyłącznie z zakresu pdof - powyżej 365 dni (odpowiednio 510 i 515 dni).

(dowód: akta kontroli str. 389, 477-498)

Na podstawie analizy dokumentacji wybranych 10 z 30 postępowań odwoławczych ustalono, że przyczyny rozpatrywania spraw odwoławczych, z przekroczeniem dwumiesięcznego terminu, związane były m.in. z:

- znaczną liczbą zarzutów zawartych w odwołaniu,
- koniecznością prowadzenia postępowania wyjaśniającego wspólnie z UKS⁴⁶,
- obszernością materiału dowodowego, w dwóch postępowaniach⁴⁷,
- weryfikacją złożonych obliczeń rachunkowych dot. przychodów i kosztów uzyskania przychodu oraz analizą obliczeń w związku z odpisami amortyzacyjnymi,
- złożonym charakterem spraw,
- koniecznością odniesienia się organu odwoławczego do wielokrotnie składanych przez stronę wyjaśnień i zastrzeżeń.

(dowód: akta kontroli str. 441-449, 477-498)

Dyrektor Izby zarządzeniem nr 4/11 z dnia 7 marca 2011 r. wprowadziła procedury załatwiania spraw w Izbie, w tym dotyczących odwołań i zażaleń⁴⁸. Stosownie do pkt 1 *Procedury załatwiania odwołań*, o kolejności załatwienia sprawy odwoławczej decydowała kolejność wpływu. Odwołania wpływające do Samodzielnego Oddziału Podatków Dochodowych i Podatków Majątkowych⁴⁹ były przydzielane podległym referatom z uwzględnieniem m.in. takich kryteriów, jak ilość, rodzaj i terminowość spraw rozpatrywanych w danym czasie przez poszczególne referaty. Odwołanie wpływające do referatu bezpośrednio załatwiającego sprawę, w ciągu dwóch dni roboczych od daty wpływu, było dekretowane przez kierownika danej komórki na pracownika, któremu sprawa została przydzielona. Po przydzieleniu sprawy konkretnemu pracownikowi sprawa podlegała wprowadzeniu do Rejestru pism i spraw (tzw. RPiS).

(dowód: akta kontroli str. 364-365)

⁴⁴ W rozpatrywanych sprawach nie przeprowadzono rozpraw, jak również strony nie wnioskowały o przeprowadzenie rozprawy.

⁴⁵ Po upływie dwumiesięcznego terminu.

⁴⁶ Dotyczy postępowania PDPM1/441170-0013/11

⁴⁷ Postępowania: PDPM1/44170-0040/11 (2210 kart) oraz PD/42180-0008/10/AB (961 kart).

⁴⁸ Zagadnienia uregulowane w załączniku nr 1, dalej *Procedura załatwiania odwołań*.

⁴⁹ Obejmującego trzy referaty (PDPM1, PDPM2, PDPM3), dalej: *Oddział*.

Analiza wybranych czterech (z 30) dokumentacji z postępowań⁵⁰ odwoławczych wykazała, że wynikający z pkt 1 *Procedury załatwiania odwołań* termin przewidziany na *zadekretowanie odwołania przez kierownika na pracownika* nie był przekraczany, a pracownicy prowadzący daną sprawę przeprowadzali pierwsze czynności w terminie nieprzekraczającym 14 dni od daty przydzielenia danej sprawy.

(dowód: akta kontroli str. 270-278, 364-365, 420-421, 444-448)

Zgodnie z pkt 3 *Procedury załatwiania odwołań*, w przypadku wpływu do Izby odwołań w sprawach, w których termin przedawnienia zobowiązania już upłynął lub przypadał na okres krótszy niż dziewięć miesięcy od daty wpływu sprawy do Izby, w drodze korespondencyjnej z organem I instancji ustalano, czy występowały okoliczności przerywające lub zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązania. Ponadto w sytuacji, gdy termin przedawnienia był krótszy niż dziewięć miesięcy, kierownik *Oddziału* nadawał odwołaniu szybki bieg, zamieszczając stosowną adnotację (np. sprawa PDPM1/41170-0026/12), co odpowiadało wymogom ww. *Procedury*. W stosunku do spraw, które wpłynęły do Izby w okresie obowiązywania zarządzenia nr 41/11 (po dniu 7 marca 2011 r.) do monitorowania spraw ze zbliżającym się terminem przedawnienia wykorzystywano *arkusz sprawy odwoławczej*⁵¹, służący m.in. sprawdzeniu obligatoryjnych elementów świadczących o skuteczności odwołania, nadzorowaniu tempa załatwienia sprawy przez pracownika oraz monitorowaniu prawidłowości zastosowanych środków. W Izbie nie było natomiast elektronicznego systemu identyfikującego sprawy zagrożone przedawnieniem.

(dowód: akta kontroli str. 257-260, 277-278, 363-373, 378-384, 420-421, 453-461)

Na dzień 25 października 2012 r. wszystkie sprawy, które wpłynęły do Izby przed 1 stycznia 2010 r. zostały załatwione.

W toku rozpatrywania było siedem odwołań od decyzji organu I instancji, z tego w przypadku czterech spraw⁵² upłynął termin określony w art. 139 § 3 *Ordynacji podatkowej*. Sprawy te dotyczyły zobowiązań podatkowych za lata 2005-2010, natomiast pozostałe trzy sprawy⁵³, w przypadku których nie upłynął jeszcze termin określony w ww. przepisie, dotyczyły lat 2005, 2006 i 2010.

(dowód: akta kontroli, str. 419)

W przypadku czterech spraw będących w toku rozpatrywania od ich wpływu do Izby do dnia 25 października 2012 r. upłynęło:

- 205 dni⁵⁴ - sprawy PDPM2/41170-0025/12/SK i PDPM2/41170-0027/12/SK,
- 46 dni - sprawa PDPM1/ 44170-0026/12/NK,
- 38 dni - sprawa PDPM2/41170-0040/12/WT.

(dowód: akta kontroli str. 273-278, 419)

Analiza wybranych trzech z czterech *arkuszy sprawy odwoławczych* stanowiących część dokumentacji postępowań w toku⁵⁵ wykazała, że sprawy, które ze względu na bliski termin przedawnienia powinny być jak najszybciej zakończone, były monitorowane (kierownik *Oddziału* lub kierownik referatu po stwierdzeniu, że do upływu terminu przedawnienia jest mniej niż dziewięć miesięcy, przekazywał stosowną informację pracownikowi prowadzącemu sprawę).

(dowód: akta kontroli str. 277, 364, 69-371)

⁵⁰Postępowania: PD/42180-0016/09/PK, PDP/PP-1-II/421000-6-29/08/11, PDPM1/41170-0013/11/BA, PF-II/41170-0052/09.

⁵¹Jeden z 10 załączników do Zarządzenia nr 4/11.

⁵²Sprawy: PDPM2/41170-0025/12/SK, PDPM2/41170-0027/12/SK, PDPM1/44170-0026/12/NK, PDPM2/41170-0040/12/WT

⁵³Sprawy: PDPM2/41170-0006/12/AB, PDPM2/41170-0052/12/WT, PDPM2/41170-0051/12/GK

⁵⁴Oba postępowania trwały po 205 dni (6 miesięcy i 25 dni).

⁵⁵Sprawy: PDPM2/41170-0025/12/SK, PDPM2/41170-0027/12/SK i PDPM1/ 44170-0026/12/NK.

Badanie, którym objęto próbę obejmującą pięć spraw odwoławczych na łączną kwotę 153 990 zł,⁵⁶ wykazało natomiast, że we wszystkich przypadkach wydłużenie terminów rozpatrywania odwołań było spowodowane ich skomplikowanym, nietypowym lub wielowątkowym charakterem, licznymi czynnościami dowodowymi, w tym m.in.:

- koniecznością wcześniejszego rozstrzygnięcia sprawy w zakresie określenia wysokości pdof za poprzedni rok podatkowy,
- korzystaniem z pomocy innych organów przy czynnościach dowodowych (poszukiwanie adresów świadków, przesłuchiwanie świadków z miejscowości będących we właściwości innych organów podatkowych),
- prowadzeniem postępowania dowodowego z udziałem organu I instancji, strony lub innych instytucji (np. Urzędu Dozoru Technicznego, Sądu Rejonowego),
- kilkukrotnym (również w trybie ponaglenia) występowaniem do Urzędu Miasta Opola o udzielenie informacji dotyczących kontroli prowadzących u odwołującej się strony,
- przeprowadzeniem czynności sprawdzających, co do istnienia składnika majątkowego u podatnika, jak i u jego kontrahenta.

Na powyższe wpływ miały również urlopy wypoczynkowe, zwolnienia lekarskie lub delegacje służbowe pracowników prowadzących poszczególne sprawy. W czterech z pięciu najdłużej rozpatrywanych odwołań Izba orzekła w zakresie pdof, a w jednym przypadku (PDPM1/41170-0003/11/BA) w zakresie pdop.

(dowód: akta kontroli str. 282-284, 389, 441- 449, 477-498)

W czterech z pięciu najdłużej prowadzonych postępowaniach odwoławczych (PDPM1/41170-0003/11/BA, PDPM1/41170-0003/11/BA, PF-II/41170-0078/08/WL, PF/II/41170-0052/09/KK) Dyrektor Izby w wydanych decyzjach zakwestionowała zasadność odliczenia straty z działalności gospodarczej i ustaliła wysokość zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 477- 498)

W jednej z pięciu najdłużej rozpatrywanych przez Izbę spraw⁵⁷, stosowany był *arkusz sprawy odwoławczej*. Z treści pkt IV.1 ww. arkusza wynikało, że wstępną propozycję rozstrzygnięcia odwołania pracownik prowadzący sprawę złożył w dniu 28 listopada 2011 r., tj. po 224 dniach od wpływu odwołania do Izby⁵⁸, przy czym sprawa ostatecznie została rozstrzygnięta po 292 dniach od daty wpływu. Z treści arkusza podpisanego przez prowadzącego sprawę pracownika oraz Kierownika *Oddziału* wynikało, że w ww. postępowaniu wystąpiła duża ilość różnorodnych ustaleń, obszerne akta sprawy (740 kart), a w zaskarżonej decyzji były zawarte liczne zestawienia i wyliczenia.

(dowód: akta kontroli str. 389, 420-421, 451)

Izba zawiadamiała podatników w trybie art. 140 § 1 *Ordynacji podatkowej* o niezalutwieniu sprawy w terminie wynikającym z art. 139 § 3 ww. ustawy. W każdym z pięciu poddanych analizie postępowań odwoławczych wydano postanowienia, podając faktyczne przyczyny niedotrzymania terminu oraz przewidywany termin załatwienia sprawy.

W związku z przedłużeniem terminu załatwienia sprawy PF-II/41170-0003/09/WL Izba wydała łącznie dziewięć postanowień, sporządzanych co dwa miesiące,

⁵⁶ Postępowania: PF/II/41170-0052/09/KK, PF-II/41170-0078/08/WL, PF-II/41170-0003/09/WL, PDPM3/42180-0006/11/AB oraz PF-II/41170-0003/09/WL

⁵⁷ Powyższe dotyczyło sprawy PDPM3/42180-0006/11/AB, która wpłynęła do Izby w okresie obowiązywania *Procedury załatwiania odwołań*. W pozostałych czterech przypadkach sprawy wpłynęły przed wejściem w życie tej *Procedury*.

⁵⁸ Odpowiednio po siedmiu miesiącach od potwierdzenia otrzymania sprawy przez pracownika.

podając jako przyczynę przesunięcia terminów konieczność uprzedniego zakończenia postępowania odwoławczego od decyzji organu I instancji i wydania decyzji w zakresie pdof za 2003 r., w związku z odliczeniem przez podatnika straty z prowadzonej działalności gospodarczej wykazanej w zeznaniu PIT-36 za 2003 r.

(dowód: akta kontroli str. 320-337, 453-461)

W trakcie biegu kolejnych dwumiesięcznych terminów Izba nie podejmowała jednak istotnych czynności zmierzających do wydania rozstrzygnięcia.

W powyższym zakresie Wicedyrektor Izby Anna Rusin wyjaśniła, iż *wydanie decyzji ostatecznej w ww. sprawie dotyczącej pdof za 2004 r. było ściśle uzależnione od uprzedniego rozpatrzenia odwołania i wydania decyzji ostatecznej dotyczącej pdof za 2003 r. Na określenie prawidłowej podstawy opodatkowania pdof za 2004 r. miało bowiem wpływ rozstrzygnięcie kwestii dotyczących 2003 r., w tym: zweryfikowanie w postępowaniu odwoławczym za 2003 r. rozstrzygnięcia organu I instancji, celem ostatecznego ustalenia czy podatnik poniósł stratę, którą odliczył w 2004 r., a także prawidłowe wyliczenie remanentów na 31 grudnia 2003 r. i 31 grudnia 2004 r. wymagające ustalenia listy towarów, które zostały przez podatnika zakupione przed dniem rejestracji obowiązku w podatku VAT, jak również określenie za 2003 r. wysokości odliczeń od podatku wydatków mieszkaniowych w celu określenia ewentualnych wydatków niezajdujących pokrycia w podatku za lata wcześniejsze i podlegające odliczeniu w 2004 r. Poza powyższymi ustaleniami, jak wskazała Wicedyrektor Anna Rusin, organ I instancji nie wykazał innych nieprawidłowości, dlatego czynności podejmowane w celu rozstrzygnięcia w sprawie pdof za 2003 r. były równocześnie czynnościami, jakie należało wykonać, aby wydać rozstrzygnięcie w zakresie prawidłowego określenia podstawy opodatkowania i podatku za 2004 r. Ponadto wyjaśniła, że z takiej kolejności rozstrzygania przez Izbę zdawał sobie sprawę sam podatnik, gdyż we wniesionym odwołaniu od decyzji za 2004 r. wskazywał on, że w pierwszej kolejności powinna zostać prawomocnie rozstrzygnięta sprawa wymiaru podatku za 2003 r., której ustalenia mają wpływ na wysokość podatku za 2004 r.*

(dowód: akta kontroli str. 390, 417-418)

NIK przyjmuje złożone przez Wicedyrektora Izby w tym zakresie wyjaśnienia, że organ II instancji mógł wydać decyzję jedynie wówczas, gdy dysponował stosownym materiałem dowodowym pozwalającym na dokładne wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Oznaczało to w konsekwencji, że podjęcie decyzji, co do zasadności odliczenia straty za 2004 r., uzależnione było od uprzedniego rozstrzygnięcia przez Izbę sprawy dotyczącej pdof za 2003 r.

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Izby w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

2.2. Prawidłowość postępowania odwoławczego, dotyczącego zagadnienia strat z działalności gospodarczej.

Opis stanu
faktycznego

W okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r. w Izbie zarejestrowano 13 skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu⁵⁹ na decyzje Dyrektora Izby w sprawach dotyczących strat z działalności gospodarczej. Zaskarżone decyzje Dyrektora Izby stanowiły 43% z 30 wydanych w tym okresie decyzji. Siedem skarg do WSA (54%) stanowiły skargi na rozstrzygnięcia Dyrektora

⁵⁹ Dalej WSA.

Izby dokonane w następstwie odwołań od decyzji wydanych w I instancji przez dyrektorów UKS, a pozostałe sześć skarg (46%) naczelników urzędów skarbowych⁶⁰.

(dowód: akta kontroli str. 341 i 450)

W badanym okresie WSA wydał 16 orzeczeń obejmujących łączną kwotę 607 284 zł, z tego:

- a) 10 wyroków⁶¹ (63%) oddalających skargi podatników (w tym sześć dotyczących decyzji wydanych w I instancji przez dyrektora UKS - na łączną kwotę 545 088 zł);
- b) cztery prawomocne postanowienia o umorzeniu postępowania (dotyczące decyzji wydanych w I instancji przez dyrektora UKS na łączną kwotę 44 185 zł);
- c) dwa wyroki (13%) na łączną kwotę 18 011 zł uchylające decyzje Dyrektora Izby (oba odnosiły się do decyzji naczelników urzędów skarbowych), przy czym tylko jeden z nich (z 13 stycznia 2010 r. na kwotę 13 920 zł) uprawomocnił się (syg. akt I SA/Op 473/09), od drugiego wyroku WSA (z dnia 24 listopada 2010 r. na kwotę 4 091 zł) Dyrektor Izby wniosła skargę kasacyjną (syg. akt I SA/Op 565/10).

(dowód: akta kontroli str. 343 i 452)

W obu ww. przypadkach WSA uwzględnił skargi podatników i działając w trybie art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym*⁶² uchylił zaskarżone decyzje Dyrektora Izby w całości, stwierdzając m.in. naruszenie prawa materialnego mające wpływ na wynik sprawy podatkowej. W uzasadnieniu pierwszego z ww. wyroków WSA wskazał, że w przypadku dostrzeżenia wadliwych wyliczeń dokonanych przez organ I instancji, organ odwoławczy winien był, podejmując jedną z możliwych decyzji określonych w art. 233 § 1 *Ordynacji podatkowej*, uchylić decyzję organu I instancji i orzec o prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 422-440)

Drugi z ww. wyroków (syg. akt I SA/Op 565/10) wydany został w związku ze skargą wniesioną przez podatnika na decyzję Dyrektora Izby z 12 lipca 2010 r. w postępowaniu PF-II/41170-0078/08/WL trwającym 572 dni. W uzasadnieniu ww. wyroku WSA podniósł kwestię znacznej i nieuzasadnionej przewlekłości postępowania prowadzonego przez organy podatkowe, w tym przez organ odwoławczy. WSA podkreślił, iż długotrwałość postępowania odwoławczego w prostej sprawie i niemająca uzasadnionych przyczyn w konsekwencji doprowadziła do upływu terminu przedawnienia wynikającego z art. 70 § 1 *Ordynacji podatkowej*, a tym samym uszczuplenia należności Skarbu Państwa. WSA wskazał wyraźnie, że o tym, czy nastąpiło przedawnienie czy też nie decyduje data wydania decyzji przez organ odwoławczy. WSA stwierdził również, że organ odwoławczy wydając decyzję po upływie terminu określonego w powołanym przepisie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym, które wygasło przez zapłatę, naruszył przepis prawa materialnego (art. 59 §1 pkt 1 *Ordynacji podatkowej*). WSA zarzucił organowi odwoławczemu, że był zobligowany w szczególny sposób do zachowania terminowości w sprawie, w której podatnik samodzielnie uregulował zobowiązanie podatkowe, a nie wywiązał się z tego obowiązku, doprowadzając poprzez zaniedbania do pozostawienia podatnika w stanie zawieszenia i niepewności.

(dowód: akta kontroli str. 344-362 i 389)

⁶⁰ Urzędy skarbowe: Opole (I US i OUS), Brzeg, Kędzierzyn-Koźle, Nysa, Prudnik.

⁶¹ W tym cztery orzeczenia prawomocne.

⁶² Dz. U. z 2012 r., poz. 270, dalej: *Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym*.

Jako przyczyny długotrwałego postępowania w tym zakresie (sprawa PF-II/41170-0078/08/WL) Krzysztof Kandut Kierownik Samodzielnego Oddziału Podatków Dochodowych i Podatków Majątkowych wskazał m.in. problemy pracownika związane z przygotowaniem projektu prawidłowej pod względem prawnym decyzji oraz konieczność weryfikacji obliczeń organu I instancji i prawidłowego wyliczenia podatku VAT. Z pracownikiem prowadzącym sprawę przeprowadzono kilkakrotnie rozmowy dyscyplinujące oraz dwukrotnie obniżono premię pieniężną.

(dowód: akta kontroli str. 344-362)

Ww. wyrok WSA został zaskarżony przez Dyrektora Izby w trybie art. 173 § 1 *Prawa o postępowaniu przed sądem administracyjnym*. W skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego⁶³ podniesiono, że *zobowiązanie, które wygasło na skutek zapłaty nie może wygasnąć po raz drugi na skutek przedawnienia, co oznacza, że po zapłacie podatku termin przedawnienia już nie biegnie, a organ odwoławczy w czasie praktycznie nieograniczonym może wydać jedną z decyzji wymienionych w art. 233 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej*. Do zakończenia kontroli NIK sprawa ze skargi Izby nie została rozstrzygnięta przez NSA. Według oświadczenia radcy prawnego Izby NSA w dniu 2 października 2012 r. wydał postanowienie⁶⁴, w którym zawiesił postępowanie do czasu rozpatrzenia w składzie siedmiu sędziów pytania prawnego dotyczącego określenia zobowiązania podatkowego w VAT za rok 2003 r. u tego samego podatnika.

W badanym okresie była to jedyna skarga kasacyjna na orzeczenia WSA dotyczące decyzji wydanych przez Dyrektora Izby.

(dowód: akta kontroli str. 393-407 i 507-511)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Izby w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena
częstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby w zakresie prawidłowości postępowania odwoławczego dotyczącego zagadnienia strat z działalności gospodarczej.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

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

Opole, dnia 12 grudnia 2012 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Opolu

⁶³ Dalej: NSA.

⁶⁴ Syg. akt II FSK 232/11.

Kontrolerzy
Celina Augustyn
Specjalista kontroli państwowej

.....

podpis

Dyrektor

.....

podpis