



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Opolu

f

LOP – 4101-09-02/2012

P/12/038

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Numer i tytuł kontroli              | P/12/038, Obniżanie dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej                                                                                                                                                                                                                                              |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli<br>Delegatura w Opolu                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Kontrolerzy                         | 1. Damian Mielcarek - specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82233 z dnia 15 października 2012 r.<br><br>(dowód: akta kontroli str. 1-2)<br><br>2. Marcin Blajda – inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82232 z dnia 15 października 2012 r.<br><br>(dowód: akta kontroli str. 3-4) |
| Jednostka kontrolowana              | Drugi Urząd Skarbowy w Opolu, ul. Cementowa 6, 45-836 Opole <sup>1</sup>                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Kierownik jednostki kontrolowanej   | Zdzisław Mosoń, Naczelnik Urzędu<br><br>(dowód: akta kontroli str. 5-6)                                                                                                                                                                                                                                                         |

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>2</sup> działalność kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzonych kontroli podatkowych i czynności sprawdzających wobec podatników wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności oraz dokonujących odliczeń strat z lat ubiegłych w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 października 2012 r.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Ocenę pozytywną uzasadnia prawidłowa realizacja zadań dotyczących podatników wykazujących straty z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń strat z lat poprzednich, tj. zaliczanych do *obszaru ryzyka nr 2*<sup>3</sup>. Typowanie podmiotów do kontroli odbywało się przy użyciu dostępnych narzędzi informatycznych, a także przy uwzględnieniu informacji pochodzących ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych. W związku z ograniczeniami kadrowymi wytypowano i uwzględniano w planach kontroli niewielką grupę podmiotów z *obszaru ryzyka nr 2*, jednakże wszystkie zaplanowane w tym zakresie kontrole podatkowe zostały przeprowadzone.

Stwierdzone nieprawidłowości polegające na nierzetelnym sporządzaniu sprawozdań MF-ZRZ, jak również naruszeniu w 2010 r. wewnętrznych zasad planowania kontroli nie miały zasadniczego wpływu na realizację przez Urząd zadań w ww. obszarze.

<sup>1</sup> Dalej: Urząd.

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

<sup>3</sup> *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.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Analizowanie danych o podatnikach wykazujących i odliczających straty z prowadzenia działalności gospodarczej oraz typowanie podmiotów do kontroli i czynności sprawdzających

##### 1.1 Organizacja planowania kontroli.

Opis stanu  
faktycznego

Zgodnie z obowiązkiem wynikającym z zarządzenia nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów<sup>4</sup>, w Urzędzie wyznaczono komórkę organizacyjną odpowiedzialną za przeprowadzanie analiz występowania nieprawidłowości w wykonywaniu zobowiązań podatkowych – tj. Referat Analiz i Planowania<sup>5</sup>. Do zadań tej komórki należało m.in. pozyskiwanie informacji wewnętrznych i zewnętrznych, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego oraz ustalenie zobowiązania podatkowego, w tym także z tytułu nieujawnionych źródeł dochodu, analizowanie oświadczeń majątkowych, typowanie podmiotów do kontroli, jak również analizowanie ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego<sup>6</sup>. Zgodnie z obowiązującym w Urzędzie systemem zarządzania jakością, do zadań Referatu AP należała ponadto identyfikacja obszarów ryzyka wewnętrznego i zewnętrznego oraz podejmowanie działań w celu zminimalizowania jego skutków.

W latach 2011-2012 analizę grupową wykonywał pracownik Referatu AP, który zobowiązany był m.in. do typowania podmiotów do kontroli, analizowania ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego, obsługi aplikacji informatycznych niezbędnych do realizowania zadań komórki, ewidencjonowania oraz wiązania dokumentów źródłowych w systemach informatycznych, a także sporządzania informacji, analiz i sprawozdań dotyczących wykonywanych zadań.

(dowód: akta kontroli str. 37-111, 118-130, 167-195)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie obowiązywały procedury typowania podmiotów do kontroli, określone przez Naczelnika Urzędu w formie zarządzeń<sup>7</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 112-117)

Urząd występował do Izby Skarbowej w Opolu<sup>8</sup> z propozycjami przeprowadzenia szkoleń dotyczących typowania podmiotów do kontroli oraz analizy grupowej (w pismach z dnia 10 stycznia 2011 r., 13 października 2011 r., 10 stycznia 2012 r. oraz 21 czerwca 2012 r.). Dodatkowo Urząd, w ankiecie badania potrzeb szkoleniowych złożonej w odpowiedzi na pismo Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów w Warszawie<sup>9</sup>, zaproponował szkolenie pn. *Źródła pozyskiwania informacji, sposoby ich weryfikacji i wstępnej selekcji podmiotów do kontroli*.

Pracownicy Urzędu uczestniczyli w szkoleniach organizowanych przez Izbę Skarbową, w tym w 2010 r. w trzech szkoleniach dotyczących procesu typowania do kontroli z wykorzystaniem modułu analizy grupowej (m.in. kierownik Referatu Kontroli Podatkowej<sup>10</sup>), a w 2011 r. w szkoleniu dotyczącym mierników oceny

<sup>4</sup> Dz. Urz. MF Nr 10, poz. 45.

<sup>5</sup> Dalej Referat AP.

<sup>6</sup> Od dnia 3 stycznia 2011 r. na podstawie regulaminu organizacyjnego Urzędu wprowadzonego Zarządzeniem nr 2/2010 Naczelnika Urzędu z dnia 22 grudnia 2010 r.

<sup>7</sup> Zarządzenie Nr 16/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r.; zarządzenie Nr 16/2011 z dnia 3 stycznia 2011 r.

<sup>8</sup> Dalej Izba Skarbowa.

<sup>9</sup> Pismo z 4 sierpnia 2011 r.

<sup>10</sup> Dalej Referat KP.

urzędów skarbowych, powiązań i przetworzenia dokumentów, e-handlu oraz analizy grupowej (m.in. kierownik Referatu AP). Zajęcia z zakresu typowania podmiotów do kontroli odbyły się również w ramach narady pracowników komórek analiz i planowania zorganizowanej przez Izbę Skarbową w dniach 25-26 czerwca 2012 r. Pracownicy Referatu AP uczestniczyli ponadto w szkoleniu wewnętrznym pn. *Typowanie do kontroli z wykorzystaniem dostępnych w Urzędzie narzędzi i aplikacji*, które odbyło się w dniu 2 kwietnia 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 196-223)

## 1.2 Sporządzanie planów kontroli.

Zgodnie z §3 zarządzenia Naczelnika Urzędu nr 16/2008 w sprawie typowania podmiotów do kontroli, selekcja i typowanie podmiotów do kontroli odbywało się z zaangażowaniem komórek wymiarowych Urzędu oraz komórki kontroli podatkowej. Od 1 stycznia 2011 r. (§3 zarządzenia Naczelnika Urzędu nr 16/2011), selekcja i typowanie podmiotów do kontroli należało do zadań Referatu AP, który zobowiązany był do uwzględnienia informacji z innych komórek organizacyjnych Urzędu. Zgodnie z ww. zarządzeniami *typowanie podmiotów do kontroli dokonywane jest raz na kwartał. Wyniki typowania poddawane są weryfikacji pod kątem ich istotności, ekonomiki prowadzonej kontroli podatkowej, możliwości i ewentualnego terminu realizacji kontroli podmiotu. Wyselekcjonowane podmioty umieszczane są w kwartalnym planie kontroli.*

W latach 2010-2012 plany kontroli sporządzane były na okresy kwartalne i podległy akceptacji Zastępcy Naczelnika Urzędu. W 2012 r. dodatkowo przygotowywane były plany miesięcznie obejmujące kontrole z zakresu podatku VAT oraz kontrole doraźne (ad-hoc). W okresie objętym kontrolą, nie dokonywano zmian ww. planów. Według wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Urzędu *do momentu otrzymania wytycznych Ministra Finansów na dany rok, jako założenia przy opracowywaniu planów kontroli na I kwartał 2011 i 2012 r. przyjmowano założenia wynikające z wytycznych przekazanych na rok poprzedni.*

(dowód: akta kontroli str. 112-117, 530-535, 555-556)

Plany kontroli opracowywane były na podstawie wniosków z Referatu AP (2011-2012), wniosków przekazywanych przez komórki wymiarowe Urzędu (w 2010), na podstawie informacji pozyskanych w trakcie czynności sprawdzających prowadzonych przez Urząd oraz informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych. Wnioski o kontrole sporządzano na podstawie informacji uzyskanych z dostępnych w Urzędzie narzędzi informatycznych, informacji zewnętrznych oraz na podstawie wniosków z innych komórek organizacyjnych urzędu (źródła wewnętrzne). Przy konstruowaniu planów kontroli analizowano informacje znajdujące się w systemach EGAPOLTAX, POLTAX, w podsystemie KONTROLA oraz systemie e-ORUS. W ramach typowania podmiotów do kontroli wykorzystywano także automatyczną selekcję podmiotów do kontroli przy użyciu narzędzia informatycznego (modułu Analiza Grupowa).

Na podstawie ww. informacji pracownicy Referatu AP sporządzali wnioski o kontrolę lub wnioski o czynności sprawdzające, które były prawidłowo dokumentowane.

W okresie objętym kontrolą Urząd w jednym przypadku<sup>11</sup> zwrócił się do Urzędu Kontroli Skarbowej w Opolu<sup>12</sup> z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli skarbowej z obszaru ryzyka nr 2.

(dowód: akta kontroli str. 131-166, 400-401, 519-535, 555-556)

<sup>11</sup> pismem z dnia 28 października 2011 r.

<sup>12</sup> Dalej UKS.

Wg wytycznych Ministra Finansów na lata 2011-2012<sup>13</sup> automatyczną selekcję podmiotów do kontroli z wykorzystaniem narzędzia informatycznego Analiza Grupowa należało przeprowadzać przynajmniej dwa razy w roku. Zgodnie z tymi wytycznymi selekcja została dokonana w następujących dniach: 27 maja 2010 r. – dla podmiotów Organizacje; 30 czerwca 2010 r. – dla podmiotów Osoby fizyczne; 3 lipca 2010 r. – Osoby fizyczne; 21 grudnia 2010 r. – Osoby fizyczne; 20 października 2011 r. – Organizacje; 24 października 2011 r. – Osoby fizyczne; 23 listopada 2011 r. – Organizacje; 25 listopada 2011 r. – Osoby fizyczne; 25 czerwca 2012 r. – Osoby fizyczne i Organizacje. W wyniku przeprowadzonej *Analizy Grupowej* wyselekcjonowano (odpowiednio do dat i organizacji) następującą liczbę podmiotów: 1 727; 140; 559; 298; 789; 10 986; 258; 214; 3 186 i 710. Raporty uzyskane w wyniku typowania przy zastosowaniu tego narzędzia poddawane były dalszej analizie.

Do automatycznej selekcji podmiotów w ramach *obszaru ryzyka nr 2*, przyjmowano w latach 2010-2012 kryteria i wagi określone przez Ministerstwo Finansów, bez ich modyfikacji.

(dowód: akta kontroli str. 244-372; 400-401)

Agata Sobkowiak, kierownik Referatu AP<sup>14</sup> wyjaśniła m.in., że *podczas analizy wyników uzyskanych z analizy grupowej uwzględnia się nie tylko ogólną punktację uzyskaną przez podmiot w danym obszarze, ale również punkty uzyskane w poszczególnych kryteriach. Pod uwagę brane są ponadto inne kryteria nieuwzględniane w ramach analizy grupowej. Typowanie podmiotów do kontroli prowadzone jest również w oparciu o inne źródła informacji, tj. program e-ORUS, donosy, informacje wewnętrzne. Ponadto wyjaśniła, że analiza grupowa stanowi jedno ze źródeł informacji do typowania podmiotów do kontroli, które w procesie typowania wymagają szczegółowej i różnorodnej analizy.*

(dowód: akta kontroli str. 7-36, 400-401, 525-529, 545-551, 555-556)

W Urzędzie w latach 2010-2012 nie oszacowywano liczby podmiotów należących do *obszaru ryzyka nr 2*. Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu, *kolumna sprawozdania MF-ZRZ – Oszacowana liczba podmiotów należąca do danego obszaru ryzyka – widniała w sprawozdaniu do 2009 r. Wykazywane w niej dane były generowane przez system. W sprawozdaniu MF-ZRZ za 2009 r. system wytypował 464 podmioty należące do obszaru ryzyka nr 2. Jednocześnie z zeznań rocznych za 2008 rok wynika, iż stratę wykazało 751 podmiotów. Od 2010 r. dane dotyczące oszacowanej liczby podmiotów nie są wykazywane w sprawozdaniu MF-ZRZ. Biorąc pod uwagę znaczne różnice pomiędzy liczbą podmiotów oszacowaną przez system za 2009 r. faktyczną liczbą podatników wykazujących stratę za 2008 r. wydaje się bezpodstawnym przyjęcie w kolejnych latach jako oszacowaną liczbę podmiotów należących do obszaru nr 2, ilość podatników wykazujących stratę w zeznaniu za rok poprzedni.*

(dowód: akta kontroli str. 394-396, 425-502)

W trakcie kontroli za pomocą narzędzia Analiza Grupowa dokonano oszacowania liczby podmiotów należących do *obszaru ryzyka nr 2*, wskazując kryteria i wagi określone w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej<sup>15</sup> dla *obszaru ryzyka 2*, którego wyniki kształtowały się następująco:

- za 2010 r. liczba podmiotów punktowanych 662 (organizacje) i 3 000 (osoby fizyczne),

<sup>13</sup> Zawarte w dokumentach o nazwie: Kryteria typowania podmiotów w obszarach ryzyka na 2011 r. oraz Kryteria typowania podmiotów w obszarach ryzyka na 2012 r.

<sup>14</sup> Od 12 marca 2012 r.

<sup>15</sup> Dalej KPDP.

- za 2011 r. liczba podmiotów punktowanych – odpowiednio 716 i 3 188,
- za 2012 r. (do 30 września) liczba podmiotów punktowanych – odpowiednio 711 i 3 057.

(dowód: akta kontroli str. 373-384)

### 1.3 Skala wykazanych i odliczonych strat z działalności gospodarczej, liczba podmiotów ujętych w planie kontroli oraz wytypowanych do czynności sprawdzających, a także liczba podmiotów skontrolowanych i poddanych czynnościom sprawdzającym.

Na podstawie deklaracji podatkowych złożonych w latach 2010-2012 (I półrocze) za lata: 2009, 2010 i 2011, liczba podatników wykazujących straty z działalności gospodarczej wyniosła odpowiednio: 884 (z tego CIT - 188 i PIT - 696); 1 007 (199 i 808); 998 (183 i 815). Łączna kwota wykazanych strat wyniosła 82 565,8 tys. zł, z tego w ramach CIT 35 304,8 tys. zł i PIT 47 261 tys. zł<sup>16</sup>. Wykazane straty za poszczególne lata 2009, 2010 i 2011 wynosiły odpowiednio: 25 643,3 tys. zł (z tego w ramach CIT 12 268,5 tys. zł, PIT 13 374,8 tys. zł); 31 099,8 tys. zł (13 274,07 tys. zł i 17 825,7 tys. zł); 25 822,7 tys. zł (9 762,2 tys. zł i 16 060,5 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 393)

Liczba podatników odliczających straty z działalności gospodarczej w 2010, 2011 i 2012 wynosiła odpowiednio: 241 (CIT 28 i PIT 213); 279 (30 i 249); 306 (44 i 262). Łączna kwota strat odliczonych w latach 2010-2012 wyniosła 16 273,2 tys. zł, z tego CIT 5 365,8 tys. zł i PIT 10 907,4 tys. zł. Kwota odliczonych strat wyniosła: w 2010 r. 3 903,6 tys. zł (CIT 1 151,7 tys. zł i PIT 2 751,9 tys. zł); w 2011 r. 4 786,2 tys. zł (1 183,4 tys. zł i 3 602,8 tys. zł), a w 2012 r. 7 583,4 tys. zł (3 030,6 tys. zł i 4 552,8 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str. 393)

W latach 2010-2012 (I półrocze) Urząd przeprowadził łącznie 25 kontroli podatkowych w *obszarze ryzyka 2*, w tym 16 kontroli planowych i 9 kontroli pozaplanowych (w 2011 r. 8 kontroli planowych i 4 kontrole nieplanowane, w I półroczu 2012 r. odpowiednio 8 i 5 kontroli, a w 2010 r. nie przeprowadzano kontroli podmiotów w tym obszarze).

(dowód: akta kontroli str. 515-518)

W Dziale I sprawozdań MF ZRZ<sup>17</sup> wykazano, że w latach 2010 – 2012 (I półrocze) przeprowadzone zostało łącznie 8 kontroli podmiotów w *obszarze ryzyka nr 2*, w tym w 2011 pięć kontroli, a w I połowie 2012 r. trzy. Według danych zawartych w tym sprawozdaniu, nie przeprowadzano czynności sprawdzających w ww. obszarze ryzyka.

Zgodnie ze danymi zawartymi w sprawozdaniach MP 9PS<sup>18</sup> pracownicy Urzędu przeprowadzili w 2010 r. łącznie 293 kontroli podatkowych, w 2011 – 171, a w 2012 (I półrocze) 75 kontrole, z tego w ramach podatku dochodowego w 2010 r. - 40, w 2011 r. – 46, a I półroczu 2012 r. - 33 kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 394, 403-424)

W wyniku przeprowadzonej Analizy Grupowej w 2010 r. nie wytypowano podmiotów do kontroli z *obszaru ryzyka nr 2*, a w planach kontroli na rok 2010 nie przewidziano

<sup>16</sup>

<sup>17</sup> Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, sporządzone za okresy półroczne, dalej: sprawozdanie MF ZRZ.

<sup>18</sup> Sprawozdanie o kontrolach podatkowych i czynnościach sprawdzających przeprowadzonych przez urzędy skarbowe oraz o działaniach w zakresie ujawniania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

do kontroli podmiotów z tego obszaru ryzyka. Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu, kryteria typowania podmiotów do kontroli dotyczą wielu zagadnień i nie są to jedynie kryteria wynikające z Planu Dyscypliny Podatkowej ... obowiązek prowadzenia kontroli w zakresach wynikających z Zadań dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych determinuje wybór jednostki do kontroli. Istotne przy doborze podmiotów są również inne czynniki, które wpływają na typowanie: informacje zewnętrzne, wnioski kierowane z innych instytucji, itp. Duża liczba kryteriów powoduje konieczność dokonywania wyboru jednostki do kontroli z uwzględnieniem jednego, a niejednokrotnie pominięciem innego kryterium. W 2010 r. wytypowano do kontroli podmioty występujące w innych obszarach ryzyka niż 2, co również wynikało z nałożonych zadań i wytycznych do ich realizacji.

(dowód: akta kontroli str. 400-401 i 515-524)

W Urzędzie w latach 2011-2012 (do 31 października) wytypowano do kontroli łącznie 47 podmiotów z obszaru ryzyka nr 2, tj. 23 na 2011 r. i 24 na 2012 r. (z tego 11 w I półroczu 2012 r.). Łącznie w 2011 i 2012 (do 31 października) z ww. grupy wytypowanych do kontroli podmiotów, 14 uwzględniono w sporządzonych planach, a osiem objęto kontrolami pozaplanowymi. W jednym przypadku (podmiot wytypowany w 2011 r. i ujęty w planie na 2012 r.) sprawę przekazano wg właściwości miejscowej do innego urzędu skarbowego. Jak wyjaśniła Zastępca Naczelnika Urzędu przyczyną nie ujęcia w planach kontroli wszystkich podatników wytypowanych do kontroli w ramach 2 obszaru ryzyka są ograniczenia kadrowe. Z uwagi na nadmierne obciążenie występujące we wszystkich komórkach organizacyjnych urzędu, brak jest obecnie możliwości zwiększenia stanu zatrudnienia w Referacie KP. W wyjaśnieniach wskazała ponadto na wysoką absencję pracowników mającą bezpośredni wpływ na planowanie oraz realizację kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 400-402, 515-520 i 525-527)

W latach 2010-2012 w Referacie KP Urzędu stan zatrudnienia, w przeliczeniu na etaty, wynosił 8 osób. W związku z absencją chorobową oraz urlopami macierzyńskimi średni (faktyczny) stan zatrudnienia w kolejnych latach ww. okresu wynosił (w etatach) odpowiednio: w 2010 r. - 7,42, w 2011 - 6,5 i w 2012 - 6,3.

(dowód: akta kontroli str. 400-401, 515-524, 530-535, 545-551 i 555-556)

W 2012 r., na podstawie przeprowadzonej analizy danych zawartych w narzędziu informatycznym e-ORUS, Urząd wytypował 21 podmioty z obszaru ryzyka nr 2 do przeprowadzenia czynności sprawdzających. Do 9 listopada 2012 r. czynności sprawdzające przeprowadzono wobec 17 (81%) podmiotów, a do pozostałych skierowano wezwania do przeprowadzenia czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 402)

Spośród 10 podmiotów zaplanowanych do kontroli na 2011 r. z obszaru ryzyka nr 2, zrealizowano wszystkie (osiem przeprowadzono w terminie wynikającym z planu kontroli, a dwie w kwartale następnym). Spośród 15 podmiotów zaplanowanych do kontroli w 2012 r. (do 31 października) kontrole przeprowadzono u dziesięciu podatników (cztery były w toku). Zgodnie z wyjaśnieniem Zastępcy Naczelnika Urzędu, odstępstwa w realizacji planów kontroli w 2011 i 2012 (I półrocze) w zakresie podatników z obszaru ryzyka nr 2 polegające na realizacji kontroli w kwartale następnym niż określony w planie, spowodowane były czynnikami utrudniającymi zakończenie postępowania kontrolnego w wyznaczonym terminie (np. obszernym zakresem materiału dowodowego, długim okresem objętym kontrolą, skomplikowanym charakterem kontroli) oraz absencją pracowników Referatu KP.

(dowód: akta kontroli str. 400-401, 515-518, 530-535)

Odnosząc się do niskiego wskaźnika (ogółem 25 kontroli) objęcia kontrolą podatników z *obszaru ryzyka nr 2* w latach 2010-2012 (I półrocze), Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że ograniczona liczba kontroli w tym zakresie wynika m.in. z:

- braków kadrowych i wysokiej absencji,
- ciągłego przyrostu podatników podlegających właściwości Urzędu,
- niezmiennej bazy lokalowej i niewielkiego wzrostu etatów planistycznych,
- wzrostu obciążenia pracą na wszystkich stanowiskach pracy w Urzędzie,
- konieczności realizowania innych zadań nałożonych na urzędy skarbowe (w tym m.in. wynikających z Wytucznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług).

(dowód: akta kontroli str. 552-554)

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła m.in., że dużym obciążeniem Referatu KP jest konieczność ścisłego realizowania Wytucznych do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług w zakresie kontroli zwrotów VAT. Wskazała na brak narzędzi informatycznych wspomagających prowadzenie kontroli podatników (ACL) oraz niekorzystną lokalizację (urząd mieści się poza terenem podlegających jego właściwości, obejmuje obszarowo najbardziej rozległy w województwie powiat oraz największą liczbę gmin).

(dowód: akta kontroli str. 545-551)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. W 2010 r. plany kontroli sporządzano w Referacie KP raz na pół roku, tj. dnia 4 stycznia 2010 r. sporządzono i zatwierdzono plan na I i II kwartał, a dnia 28 czerwca 2010 r. na III i IV kwartał, które następnie były zatwierdzane przez Zastępcę Naczelnika. Tym samym podmioty do kontroli typowano jednocześnie na dwa kwartały. Działanie takie było niezgodne z § 6 i 9 zarządzenia nr 16/2008 Naczelnika Urzędu z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie określenia procedur postępowania w zakresie typowania podmiotów do kontroli, zgodnie z którymi typowanie powinno następować raz na kwartał, a jego wyniki powinny być zamieszczane w kwartalnym planie kontroli. Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśniła m.in., że *było to spowodowane wyselekcjonowaniem większej liczby podmiotów kwalifikujących się do kontroli, które zostały ujęte w 2010 r. w planach w układzie półrocznym oraz realizowaniem przez Referat KP zaległych kontroli.*

(dowód: akta kontroli str. 115-117, 530-544, 555-556)

2. W sprawozdaniach MF-ZRZ obejmujących rok 2011 oraz I półrocze 2012 r. nie były wykazywane wszystkie kontrole, które Urząd przeprowadził w *obszarze ryzyka nr 2*. W Dziale I sprawozdania MF-ZRZ za II półrocze 2011 r.<sup>19</sup> wykazano pięć kontroli z *obszaru ryzyka nr 2*, w sytuacji gdy Urząd w tym okresie przeprowadził łącznie 12 kontroli (osiem kontroli planowych i cztery pozaplanowe). W Dziale I sprawozdania MF-ZRZ za I półrocze 2012 r. wykazano natomiast trzy kontrole, w sytuacji gdy Urząd w tym okresie przeprowadził łącznie 13 kontroli w tym obszarze (osiem kontroli planowych i pięć pozaplanowych). Zgodnie z objaśnieniami do sprawozdania MF ZRZ, informacja w zakresie liczby skontrolowanych podmiotów, zliczana jest na podstawie przeprowadzonych kontroli, w których występuje ten obszar ryzyka i jest on zaznaczony jako główny. Nadzór nad Referatem KP sprawowała Zastępca Naczelnika Urzędu, która wyjaśniła, że *niewykazywanie w dziale I sprawozdania*

<sup>19</sup> Dane za okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2011 r.



MF-ZRZ za lata 2011 i 2012 (I półrocze) wszystkich kontroli planowych, które urząd przeprowadził oraz wskazane nieprawidłowości dotyczące ilości przeprowadzonych kontroli wynikają z błędów w ewidencjonowaniu przeprowadzonych kontroli w podsystemie KONTROLA – braku zaznaczania obszaru ryzyka w podsystemie jako głównego (litera G). Wprowadzenie błędnych danych do tego podsystemu skutkowało zaniżonymi danymi o przeprowadzonych przez Urząd kontrolach.

(dowód: akta kontroli str. 394, 425-514, 516, 530-535)

#### Ocena częściowa

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

## 2. Prowadzenie kontroli podatkowych i czynności sprawdzających wobec podatników wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń strat z lat poprzednich.

### 2.1 Liczba i wyniki przeprowadzonych kontroli w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r.

Opis stanu faktycznego

W ramach Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym w obszarze ryzyka nr 2 w okresie 2010 r. - I półrocze 2012 r. Urząd w Dziale I Sprawozdania MF-ZRZ wykazał łącznie osiem kontroli podatkowych (w 2010 r. nie zrealizowano żadnej kontroli, w 2011 r. pięć kontroli, z tego cztery w podatku dochodowym od osób prawnych i jedną w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w I półroczu 2012 r. trzy kontrole, z tego dwie w podatku dochodowym od osób prawnych i jedną w podatku dochodowym od osób fizycznych).

(dowód: akta kontroli str. 394, 397, 425-502, 557)

Stopień objęcia kontrolą podatkową strat wykazywanych lub odliczanych w roku podatkowym przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych w ujęciu ilościowym i wartościowym, w stosunku do ogólnej liczby podatników i wartości wykazywanych lub odliczanych kwot strat w zeznaniach podatkowych, przedstawiono w poniższym zestawieniu (kwoty w zł).

| Podatek                  | Stopień objęcia kontrolą podatkową podatników wykazujących straty  |                                                  |                                                        |                                                                   |            |            |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|------------|------------|
|                          | Liczba podatników wykazujących straty w roku podatkowym            | Łączna kwota wykazanych strat w roku podatkowym  | Liczba skontrolowanych podatników wykazujących straty  | Łączna kwota strat wykazanych przez podatników objętych kontrolą  | Kol. 4:2 % | Kol. 5:3 % |
| 1                        | 2                                                                  | 3                                                | 4                                                      | 5                                                                 | 6          | 7          |
| <b>2010</b>              |                                                                    |                                                  |                                                        |                                                                   |            |            |
| CIT                      | 188                                                                | 12.268.517,76                                    | -                                                      | -                                                                 | -          | -          |
| PIT                      | 696                                                                | 13.374.806,85                                    | -                                                      | -                                                                 | -          | -          |
| <b>2011</b>              |                                                                    |                                                  |                                                        |                                                                   |            |            |
| CIT                      | 199                                                                | 13.274.072,01                                    | 4                                                      | 74.294,59                                                         | 2,01       | 0,5        |
| PIT                      | 808                                                                | 17.825.705,89                                    | 1                                                      | -                                                                 | 0,12       | -          |
| <b>2012 (I półrocze)</b> |                                                                    |                                                  |                                                        |                                                                   |            |            |
| CIT                      | 183                                                                | 9.762.233,42                                     | 1                                                      | 7.269,37                                                          | 0,55       | 0,0745     |
| PIT                      | 815                                                                | 16.060.484,47                                    | 1                                                      | 418,51                                                            | 0,12       | 0,0026     |
| Podatek                  | Stopień objęcia kontrolą podatkową podatników odliczających straty |                                                  |                                                        |                                                                   |            |            |
|                          | Liczba podatników odliczających straty w roku podatkowym           | Łączna kwota odliczonych strat w roku podatkowym | Liczba skontrolowanych podatników odliczających straty | Łączna kwota strat odliczonych przez podatników objętych kontrolą | Kol. 4:2 % | Kol. 5:3 % |
| 1                        | 2                                                                  | 3                                                | 4                                                      | 5                                                                 | 6          | 7          |

| 2010              |     |              |   |          |      |      |
|-------------------|-----|--------------|---|----------|------|------|
| CIT               | 28  | 1.151.760,22 | - | -        | -    | -    |
| PIT               | 213 | 2.751.886,24 | - | -        | -    | -    |
| 2011              |     |              |   |          |      |      |
| CIT               | 30  | 1.183.404,97 | - | -        | -    | -    |
| PIT               | 249 | 3.602.799,90 | - | -        | -    | -    |
| 2012 (I półrocze) |     |              |   |          |      |      |
| CIT               | 44  | 3.030.601,35 | 2 | 5.326,41 | 4,55 | 0,18 |
| PIT               | 262 | 4.552.783,06 | - | -        | -    | -    |

(dowód: akta kontroli str. 393 i 557)

Sześć z ośmiu ww. kontroli zakończyło się stwierdzeniem nieprawidłowości (tzw. kontrole pozytywne stanowiły 75%), w tym dwie (100%) dotyczyły podatku dochodowego od osób fizycznych i cztery (67%) - podatku dochodowego od osób prawnych.

(dowód: akta kontroli str. 397, 557)

W Dziale I Sprawozdania MF-ZRZ za II półrocze 2011 r. wykazano łącznie pięć kontroli podatkowych, z których w trzech wykryto błędy podatkowe. Natomiast w toku kontroli ustalono, iż spośród pięciu wykazanych w tym okresie kontroli, w czterech stwierdzono nieprawidłowości.

(dowód: akta kontroli str. 397, 425-502, 557)

W wyniku kontroli przeprowadzonych w badanym okresie w *obszarze ryzyka nr 2* wobec podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, dokonano ustaleń w zakresie zmniejszenia straty o kwotę 4,1 tys. zł oraz uszczuplenia zobowiązania podatkowego na kwotę 1,6 tys. zł. Kontrole wobec podatników podatku dochodowego od osób prawnych nie wykazały nieprawidłowości co do wykazanej lub odliczonej straty z lat ubiegłych, ani uszczuplenia zobowiązań podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 397, 399, 557)

Cztery pozytywne kontrole wobec podatników podatku dochodowego od osób prawnych wykazały następujące nieprawidłowości:

- w zeznaniach podatkowych CIT-8 za lata 2007 i 2008 podatnik nieprawidłowo wykazał koszty uzyskania przychodu, ponieważ nie zaliczył do nich w latach 2007-2008 odpowiednio kwoty 10 574,84 zł oraz 9 936,04 zł (w toku kontroli podatnikowi określono stratę z działalności gospodarczej za 2007 r. - 10 754,84 zł oraz za 2008 r. - 9 936,04 zł),
- w kosztach uzyskania przychodów podatnik ujął faktury, na których widniał nieprawidłowy NIP kontrahenta, co jednak nie wpłynęło na dane w zeznaniu podatkowym CIT-8 za 2010 r.,
- podatnik błędnie podsumował aktywa w bilansie (2006 r.) i pasywa (2009 r.), co jednak nie wpłynęło na dane w zeznaniach podatkowych CIT-8 za te lata,
- podatnik w księgach rachunkowych błędnie ujął zwrot nadpłaty, która nie wpłynęła na zmianę wyniku finansowego wykazanego w zeznaniu CIT-8 za 2011 r.

(dowód: akta kontroli str. 557, 559-560)

We wszystkich przypadkach, w których stwierdzone nieprawidłowości miały wpływ na wysokość wykazanych danych w zeznaniach podatkowych, podatnicy w trybie art. 81b § 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*<sup>20</sup> złożyli korekty zeznań, zgodne z ustalonymi wynikami kontroli. W przypadku podatnika, który zaniżył zobowiązanie podatkowe o kwotę 1,6 tys. zł, podatek w całości został zapłacony.

(dowód: akta kontroli str. 397, 559-560 i 601)

<sup>20</sup> Dz. U. z 2012, poz. 749 ze zm.

Z wyszczególnionych w KPDP na lata 2011-2012 w *obszarze ryzyka nr 2* rodzajów błędów, kontrole podatkowe ujawniły dwa przypadki zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatków niezwiązanych z uzyskanym przychodem oraz jeden przypadek zawyżenia odpisów amortyzacyjnych.

Z wyszczególnionych błędów podatkowych w Dziale I Sprawozdania MF-ZRZ za okres I półrocze 2011 r. – I półrocze 2012 r. wykazano (po jednym przypadku): błędne sporządzenie remanentu, nieprawidłowe odliczenie strat z lat ubiegłych, ewidencjonowanie w koszty uzyskania przychodu zdarzeń gospodarczych niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, ewidencjonowanie faktur zakupu niemających związku z osiąganym przychodem oraz ewidencjonowanie faktur zakupu w kwotach nieodpowiadających wielkościom faktycznym.

(dowód: akta kontroli str. 425-502, 562)

W Dziale I Sprawozdania MF-ZRZ za II półrocze 2011 w *obszarze ryzyka nr 2* wykazano jeden przypadek *błędu podatkowego o nr 22* (nieprawidłowe odliczenie strat z lat ubiegłych). Natomiast w toku kontroli ustalono, iż zrealizowane w tym okresie kontrole podatkowe dotyczyły wyłącznie przypadków wykazania przez podatników strat z tytułu działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 425-502, 557)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, iż w sprawozdaniu MF-ZRZ wykazano jeden taki przypadek *ponieważ w wykazie błędów, którymi należy opisywać obszary ryzyka ujęte w KPDP na 2011 r. nie figurował temat błędu związanego z faktycznym ustaleniem kontroli. Kontrolowany podmiot złożył zerowe zeznania CIT- 8 za lata 2007 i 2008, podczas gdy na podstawie dokumentów źródłowych ustalono, iż we wskazanych latach ponosił koszty uzyskania przychodów. Ustalenie kontroli spowodowało powstanie straty w 2007 r. i 2008 r. Z powodu braku błędu o powyższej tematyce przyjęto błąd nr 22 - nieprawidłowe odliczenie strat z lat ubiegłych.*

(dowód: akta kontroli str. 547)

Wielkość *Wskaźnika aktywności urzędu w zakresie kontroli podatników wykazujących straty z tytułu działalności gospodarczej* (KP.AST) za okres od 1 stycznia 2011 r. do 30 czerwca 2012 r. Urzędu kształtowała się w przedziale [9,09; 48,57], a wartość mediany w grupie dla tego miernika w przedziale [27,64; 34,71]. Wartość miernika osiągnięta przez Urząd w okresie 1 stycznia 2011 r. do 31 marca 2011 r. oraz od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2012 r. kształtowała się poniżej wartości mediany w grupie dla tego miernika, a w pozostałych okresach powyżej takiej wartości. Powyższy miernik nie występował w 2010 r. w grupie mierników służących ocenie realizacji zadań w obszarze kontrola podatkowa.

(dowód: akta kontroli str. 563)

W sprawie nadzoru nad realizacją zadań dotyczących objęcia kontrolą podatkową lub czynnościami sprawdzającymi podatników zaliczonych do *obszaru ryzyka nr 2* Naczelnik Urzędu wyjaśnił m.in, że: sprawuje ogólny nadzór nad zadaniami wszystkich komórek organizacyjnych Urzędu, a nadzór nad pracą Referatu KP i działu obsługi bezpośredniej należy do obowiązków Zastępcy Naczelnika, natomiast kontrola realizacji określonych zadań wykonywana jest poprzez omawianie na spotkaniach roboczych efektów pracy, wynikających ze sporządzanych w tym zakresie sprawozdań, analiz oraz sprawozdania z realizacji planu pracy sporządzanego po zakończeniu roku.

(dowód: akta kontroli str. 553-554)

W Urzędzie nie ustalano podatników prowadzących księgowość w formie elektronicznej, u których możliwe jest zastosowanie w kontroli narzędzi informatycznych (ACL, IDEA), również nie przeprowadzono kontroli z ich

wykorzystaniem. Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że powodem powyższego jest to, że Urząd nie posiada licencji na korzystanie z ww. narzędzi, a brak środków uniemożliwia dokonanie ich zakupu (Urząd wystąpił do Izby Skarbowej o jedną licencję programu ACL, jednakże do dnia złożenia niniejszych wyjaśnień – tj. 14 listopada 2012 r. jej nie otrzymał).

(dowód: akta kontroli str. 534-535)

## 2.2 Realizacja czynności sprawdzających.

W ramach Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym w obszarze ryzyka nr 2 za okres 2010 r. - I półrocze 2012 r. Urząd nie wykazał w Dziale III Sprawozdania MF-ZRZ przeprowadzonych w trybie przepisów Działu V ustawy *Ordynacja podatkowa* czynności sprawdzających z udziałem podatników z tego obszaru.

(dowód: akta kontroli str. 394, 425-502, 591-592)

Urząd w ww. okresie wytypował do czynności sprawdzających łącznie 216 podatników z tego obszaru. Wobec wszystkich tych podatników przeprowadzono czynności sprawdzające. Dodatkowo w okresie od 1 lipca do 30 października 2012 r. Urząd wytypował do czynności sprawdzających 15 podatników podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych wykazujących lub odliczających straty z tytułu działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str. 591-592)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła m.in., że w urzędzie *brak jest formalnych procedur typowania do czynności sprawdzających w postaci zarządzeń, instrukcji. Czynności sprawdzające u podatników z obszaru ryzyka nr 2 przeprowadzone zostały w odniesieniu do podatników, którzy automatycznie zostali zakwalifikowani do ich wykonania wskutek stwierdzonych błędów w składanych przez nich zeznaniach.*

(dowód: akta kontroli str. 547-548)

Dane dotyczące przeprowadzonych czynności sprawdzających w badanym okresie, wobec podatników podatków dochodowych wykazujących lub odliczających w roku podatkowym straty z tytułu działalności gospodarczej w zakresie wykazanych lub odliczonych strat przedstawiono w poniższych zestawieniu.

| Podatek     | Stopień objęcia czynnościami sprawdzającymi podatników wykazujących straty w zakresie wykazanej straty |                                                        |                                                                                                  |                                                                                                    |            |            |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
|             | Liczba podatników wykazujących straty w roku podatkowym                                                | Łączna kwota wykazanych strat w roku podatkowym (w zł) | Liczba czynności sprawdzających wobec podatników wykazujących straty w zakresie wykazanych strat | Łączna kwota wykazanych strat przez podatników wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające | Kol. 4:2 % | Kol. 5:3 % |
| 1           | 2                                                                                                      | 3                                                      | 4                                                                                                | 5                                                                                                  | 6          | 7          |
| <b>2010</b> |                                                                                                        |                                                        |                                                                                                  |                                                                                                    |            |            |
| CIT         | 188                                                                                                    | 12.268.517,76                                          | -                                                                                                | -                                                                                                  | -          | -          |
| PIT         | 696                                                                                                    | 13.374.806,85                                          | -                                                                                                | -                                                                                                  | -          | -          |
| <b>2011</b> |                                                                                                        |                                                        |                                                                                                  |                                                                                                    |            |            |
| CIT         | 199                                                                                                    | 13.274.072,01                                          | -                                                                                                | -                                                                                                  | -          | -          |
| PIT         | 808                                                                                                    | 17.825.705,89                                          | 2                                                                                                | 28.926,91                                                                                          | 0,25       | 0,16       |
| <b>2012</b> |                                                                                                        |                                                        |                                                                                                  |                                                                                                    |            |            |
| <b>2012</b> |                                                                                                        |                                                        | <b>I półrocze 2012</b>                                                                           |                                                                                                    |            |            |
| CIT         | 183                                                                                                    | 9.762.233,42                                           | -                                                                                                | -                                                                                                  | -          | -          |
| PIT         | 815                                                                                                    | 16.060.484,47                                          | 1                                                                                                | 6.021,19                                                                                           | 0,12       | 0,0375     |
| <b>2012</b> |                                                                                                        |                                                        | <b>II półrocze 2012 r. do dnia 31.10.2012 r.</b>                                                 |                                                                                                    |            |            |
| CIT         | 183                                                                                                    | 9.762.233,42                                           | -                                                                                                | -                                                                                                  | -          | -          |
| PIT         | 815                                                                                                    | 16.060.484,47                                          | -                                                                                                | -                                                                                                  | -          | -          |

| Podatek                                          | Stopień objęcia czynnościami sprawdzającymi podatników odliczających straty w zakresie odliczonej straty |                                                         |                                                                                                              |                                                                                                     |            |            |
|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
|                                                  | Liczba podatników odliczających straty w roku podatkowym                                                 | Łączna kwota odliczonych strat w roku podatkowym (w zł) | Liczba podjętych czynności sprawdzających wobec podatników odliczających straty w zakresie odliczonych strat | Łączna kwota odliczonych strat przez podatników wobec których przeprowadzono czynności sprawdzające | Kol. 4:2 % | Kol. 5:3 % |
| 1                                                | 2                                                                                                        | 3                                                       | 4                                                                                                            | 5                                                                                                   | 6          | 7          |
| <b>2010</b>                                      |                                                                                                          |                                                         |                                                                                                              |                                                                                                     |            |            |
| CIT                                              | 28                                                                                                       | 1.151.760,22                                            | -                                                                                                            | -                                                                                                   | -          | -          |
| PIT                                              | 213                                                                                                      | 2.751.886,24                                            | -                                                                                                            | -                                                                                                   | -          | -          |
| <b>2011</b>                                      |                                                                                                          |                                                         |                                                                                                              |                                                                                                     |            |            |
| CIT                                              | 30                                                                                                       | 1.183.404,97                                            | 2                                                                                                            | 17.745,92                                                                                           | 7          | 1,50       |
| PIT                                              | 249                                                                                                      | 3.602.799,90                                            | -                                                                                                            | -                                                                                                   | -          | -          |
| <b>I półrocze 2012</b>                           |                                                                                                          |                                                         |                                                                                                              |                                                                                                     |            |            |
| CIT                                              | 44                                                                                                       | 3.030.601,35                                            | 4                                                                                                            | 1.455.697,33                                                                                        | 9,10       | 48,03      |
| PIT                                              | 262                                                                                                      | 4.552.783,06                                            | 2                                                                                                            | 45.002,61                                                                                           | 0,7        | 0,1        |
| <b>II półrocze 2012 r. do dnia 31.10.2012 r.</b> |                                                                                                          |                                                         |                                                                                                              |                                                                                                     |            |            |
| CIT                                              | 44                                                                                                       | 3.030.601,35                                            | 2                                                                                                            | 121.579,07                                                                                          | 4,55       | 4,01       |
| PIT                                              | 262                                                                                                      | 4.552.783,06                                            | 6                                                                                                            | 24.574,84                                                                                           | 2,30       | 0,54       |

(dowód: akta kontroli str. 393, 591-592)

W wyniku zrealizowanych w *obszarze ryzyka nr 2* w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 października 2012 r. łącznie trzech czynności sprawdzających z udziałem podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wykazujących straty, w zakresie wykazanych strat, nie dokonano ustaleń dotyczących zmniejszenia wykazanej straty, ani nie stwierdzono uszczuplenia w zobowiązaniu podatkowym.

(dowód: akta kontroli str. 593-594)

W wyniku zrealizowanych w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 października 2012 r. w *obszarze ryzyka nr 2* ogółem 16 czynności sprawdzających z udziałem podatników podatków dochodowych odliczających straty z lat ubiegłych, w zakresie odliczanych strat, dziewięciu podatników złożyło korekty zeznań podatkowych, zmniejszając stratę z lat ubiegłych na łączną kwotę 239,7 tys. zł. Skutkiem tego było uszczuplenie w zobowiązaniu podatkowym w łącznej wysokości 43,3 tys. zł, a podatek w tej wysokości został wpłacony przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 592, 598, 601-602)

Ponadto Urząd w badanym okresie podejmował również czynności sprawdzające z udziałem podatników z *obszaru ryzyka nr 2* w innym zakresie, niż wykazana lub odliczana strata, w wyniku których:

- stwierdzono uszczuplenie w zobowiązaniu podatkowym w podatkach dochodowych w łącznej kwocie 13 tys. zł,
- czterech podatników złożyło korekty zeznań podatkowych, w których dokonali zmniejszenia wykazanej straty na łączną kwotę 66,3 tys. zł, co jednak nie spowodowało uszczuplenia w zobowiązaniu podatkowym.

(dowód: akta kontroli 591, 591-595, 601-602)

### 2.3 Kontrola podatkowa oraz czynności sprawdzające wobec podatników z obszaru ryzyka nr 2 na podstawie próby badawczej.

Badanie prawidłowości realizacji zadań Urzędu w zakresie prowadzenia kontroli podatkowych i czynności sprawdzających wobec podatników z *obszaru ryzyka nr 2* przeprowadzone na próbie 60 przypadków<sup>21</sup> (30 przypadków dotyczyło wykazywania znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej i 30 przypadków dokonywania odliczeń strat z lat

<sup>21</sup> Podatnicy złożyli łącznie 2 005 zeznań za lata 2010-2011, w których wykazali stratę w kwocie 56 922 495,79 zł oraz 585 zeznań za lata 2010-2011, w których odliczyli stratę w łącznej kwocie 12 369 589,28 zł.

poprzednich w zeznaniach podatkowych za lata 2010-2011) wykazało, że w żadnym przypadku nie przeprowadzano kontroli podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 573-579, 581-584)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła m.in., że przyczyną powyższego są ograniczenia kadrowe, a także, że *przyjęcie określonych ilości jednostek do planu uzależnione jest zawsze od realnych możliwości zrealizowania planu przy uwzględnieniu stanu zatrudnienia w referacie kontroli podatkowej. Z uwagi na nadmierne obciążenie występujące we wszystkich komórkach organizacyjnych urzędu, brak jest obecnie możliwości zwiększenia stanu zatrudnienia w KP.* Wskazała ponadto na dużą absencję pracowników oraz na fakt, że w latach 2010 – 2012 większość przeprowadzonych kontroli stanowiły kontrole w zakresie zwrotu podatku od towarów i usług.

(dowód: akt kontroli str. 534-535)

Spośród badanych 60 przypadków, Urząd sporządził cztery wnioski o przeprowadzenie kontroli w tym trzy przez Urząd i jeden przez UKS. Jeden z tych wniosków dotyczył straty wykazanej w zeznaniu podatkowym za rok objęty próbą badawczą, a pozostałe trzy - strat wykazanych w zeznaniach podatkowych za lata poza tym okresem.

(dowód: akta kontroli str. 535, 581-584, 590)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, m.in. że powodem zaniechania w badanym okresie sporządzenia wniosków o przeprowadzenie kontroli podatkowych, były zarówno ograniczenia kadrowe Urzędu, jak i UKS.

(dowód: akta kontroli str. 535, 548)

W toku kontroli stwierdzono, iż we wszystkich badanych 30 przypadkach wykazywania przez podatników podatków dochodowych znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej w zeznaniach podatkowych za lata 2010-2011, nie były przeprowadzane czynności sprawdzające. Zastępca Naczelnika wyjaśniła, iż w ramach czynności sprawdzających pracownicy Urzędu nie dokonywali weryfikacji wysokości straty wykazanej w zeznaniach podatkowych, z uwagi na jej pracochłonność.

(dowód: akta kontroli str. 548, 581-582)

Spośród badanych 12 przypadków dokonywania odliczeń strat z lat poprzednich przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych w zeznaniach podatkowych za lata 2010-2011, w czterech przypadkach nie były przeprowadzane czynności sprawdzające, a w pozostałych ośmiu przeprowadzono czynności sprawdzające polegające na:

- w jednym przypadku (z udziałem podatnika) sporządzeniu wezwania w trybie art. 274 ustawy *Ordynacja podatkowa* do dokonania korekty zeznania podatkowego w zakresie błędnie odliczonej straty z lat ubiegłych,
- w siedmiu przypadkach (bez udziału podatnika) stwierdzeniu prawidłowości odliczenia straty z lat ubiegłych i sporządzeniu stosowanej adnotacji na zeznaniu podatkowym CIT-8 lub załączniku CIT-8/O lub notatki służbowej.

(dowód: akta kontroli str. 583, 601-602)

W wyniku przeprowadzonej czynności sprawdzającej z udziałem podatnika została złożona korekta zeznania podatkowego CIT-8 za 2010 r., w której podatnik zmniejszył kwotę straty do odliczenia z lat ubiegłych o 396 zł, a różnica w kwocie zobowiązania podatkowego w wysokości 75 zł, wynikająca z tej korekty, została przez podatnika wpłacona.

(dowód: akta kontroli str. 601)

Spośród badanych 18 przypadków dokonywania odliczeń strat z lat poprzednich przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w zeznaniach za lata 2010-2011, w czterech przypadkach nie były przeprowadzane czynności sprawdzające, a w pozostałych 14 przeprowadzono czynności polegające na:

- w czterech przypadkach (z udziałem podatnika) sporządzeniu wezwania w trybie art. 275 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa* do przedłożenia dokumentów potwierdzających prawo do skorzystania z ulg i odliczeń wykazanych w zeznaniach podatkowych,
- w dziesięciu przypadkach (bez udziału podatnika) stwierdzeniu prawidłowości odliczenia straty z lat ubiegłych i sporządzeniu stosowanej adnotacji na zeznaniu podatkowym PIT-36 lub PIT-36L.

(dowód: akta kontroli str. 584, 601-602)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, że w odniesieniu do 8 przypadków z próby dotyczących weryfikacji prawidłowości odliczenia straty z lat ubiegłych, przeprowadzenie czynności sprawdzających wymaga wykonania dodatkowych czynności np. pozyskania informacji z innych urzędów skarbowych o wysokości straty wykazanej w poprzednich latach, wskutek zmiany właściwości miejscowej urzędu. Czynności te są w trakcie realizacji.

(dowód: akta kontroli str. 548)

Przeprowadzone czynności sprawdzające (z udziałem podatnika oraz bez udziału podatnika) wykazały, iż podatnicy w każdym przypadku prawidłowo dokonywali odliczeń strat z lat ubiegłych oraz pozostałych ulg i odliczeń.

(dowód: akta kontroli str. 601-602)

W ramach objętej badaniem grupy 60 przypadków, sporządzono w II półroczu 2012 r. jeden wniosek o ujęcie w planie kontroli<sup>22</sup> podatnika wykazującego stratę w zeznaniu podatkowym<sup>23</sup>. Nie wytypowano natomiast żadnego podatnika do czynności sprawdzających (w zakresie odliczonej straty w zeznaniu podatkowym za rok objęty próbą badawczą).

(dowód: akta kontroli str. 535, 581-584)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła m.in., że nie prowadzi się czynności sprawdzających w tym obszarze, na podstawie Działu V *Ordynacji podatkowej*, w odniesieniu do weryfikacji prawidłowości wysokości wykazanej w roku podatkowym straty, z uwagi na ich pracochłonność. W 2011 r. nie dokonano typowania podatników do weryfikacji prawidłowości odliczenia straty z lat ubiegłych, co spowodowane zostało reorganizacją struktury organizacyjnej w urzędach skarbowych od 1 stycznia 2011 r. i koniecznością dostosowania się pracowników, jak i kadry kierowniczej do wykonywania niejednokrotnie nowych obowiązków. W I półroczu każdego roku, również 2012 r., pracownicy referatu czynności sprawdzających zajmują się przede wszystkim akcją rozliczenia podatku dochodowego za rok ubiegły i terminową obsługą składanych w tym okresie zeznań podatkowych. Pozostałe zadania, w tym weryfikacja dokumentów w wyniku typowania, realizowane są w II półroczu każdego roku.

(dowód: akta kontroli str. 547-548)

Badanie 30 przypadków wykazywania znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej, wobec których w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r. nie podjęto kontroli podatkowych lub czynności sprawdzających, a także nie ujęto ich w planach kontroli na następny okres i nie wytypowano do czynności sprawdzających wykazało, że w 15

---

<sup>22</sup> W I półroczu 2013 r.

<sup>23</sup> za rok objęty próbą badawczą

przypadkach podatnicy byli kontrolowani przez Urząd lub UKS, w tym w zakresie VAT, PIT-płatnik oraz doraźnie - w zakresie kas fiskalnych. I tak:

- w czterech przypadkach kontrola prowadzona była po raz ostatni w 2010 r.
- po trzy przypadki - w 2003 r. i 2012 r.,
- w dwóch przypadkach - w 2009 r.,
- po jednym przypadku - w 2004 r., 2005 r. i w 2011 r.

(dowód: akta kontroli str. 585-586, 589)

Badanie 12 przypadków dokonywania przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych odliczeń strat z lat poprzednich, wobec których w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r. nie podjęto kontroli podatkowych lub czynności sprawdzających, a także nie ujęto ich w planach kontroli na następny okres i nie wytypowano do czynności sprawdzających wykazało, że w sześciu przypadkach podatnicy byli kontrolowani przez Urząd lub przez UKS w zakresie VAT, PIT- płatnik oraz doraźnie w tym:

- w dwóch przypadkach po raz ostatni w 2011 r.,
- po jednym przypadku po raz ostatni w 2003 r., 2007 r., 2010 r. i 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 587-589)

W opisaną powyżej próbę, nie objętą kontrolami podatkowymi oraz czynnościami sprawdzającymi, pięciu podatników figurowało w bazie podmiotów szczególnych, w kategorii T10 – *Wykaz faktur i wartości poniesionych wydatków (VZM)*.

(dowód: akta kontroli str. 585-588)

Badanie kontrolne próby wykazało, iż łączna kwota wykazanych przez podatników podatków dochodowych (CIT i PIT) strat w sprawach, w których w Urzędzie nie podjęto żadnych działań wynosiła 13 973,3 tys. zł, a odliczonych strat z lat ubiegłych 1 412,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 581-584)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

We wszystkich 60 przypadkach objętych próbą badawczą NIK podmiotów należących do *obszaru ryzyka nr 2*, Urząd nie przeprowadził kontroli podatkowych, co zdaniem NIK stoi w sprzeczności ze zidentyfikowanym wysokim ryzykiem występowania nieprawidłowości w tej grupie podatników.

## 2.4 Terminowość prowadzonych kontroli podatkowych.

Kontrola terminowości przeprowadzonych przez Urząd w okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r. ośmiu kontroli podatkowych wykazała, że w przypadku czterech kontroli czas ich prowadzenia przekroczył limit określony w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. *o swobodzie działalności gospodarczej*<sup>24</sup>, który wynosi 12 dni. Jak ustalono, jedna kontrola trwała 30 dni roboczych, jedna 27 dni roboczych, dwie po 18 dni roboczych, a w pozostałych czterech przypadkach czas trwania tych kontroli wynosił od sześciu do dziewięciu dni.

(dowód: akta kontroli str. 599)

Spośród czterech kontroli podatkowych, w których czas prowadzenia był dłuższy od określonego ww. przepisie, trzy z nich zakończono w terminie określonym w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli. W jednym przypadku kontrolę zakończono po ustalonym w upoważnieniu terminie jej zakończenia, a podatnika, zgodnie z art. 284b § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*, zawiadomiono

<sup>24</sup> Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.



o niezakończeniu kontroli w przewidywanym terminie, podając przyczynę przedłużenia terminu (nieobecność osoby reprezentującej spółkę w określonym w upoważnieniu dniu zakończenia kontroli). Jednocześnie wskazano nowy termin zakończenia kontroli (do 30 listopada 2011 r.), który został dotrzymany.

(dowód: akta kontroli str. 600)

Po zakończeniu sześciu kontroli pozytywnych w żadnym przypadku nie zostały złożone zastrzeżenia do protokołu kontroli na podstawie art. 291 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

(dowód: akta kontroli str. 398)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

W sprawozdaniach MF-ZRZ sporządzanych za okres od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r. w Dziale III tego sprawozdania w *obszarze ryzyka nr 2* nie były wykazywane czynności sprawdzające z udziałem podatnika, które faktycznie Urząd przeprowadził.

(dowód: akta kontroli str. 394, 425-502, 591-592)

Zgodnie z objaśnieniami do wzoru sprawozdania MF-ZRZ o działaniach przeprowadzanych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, w Dziale III tego sprawozdania należy ująć te czynności sprawdzające, które przeprowadzono z udziałem podatnika/płatnika, w trybie przepisów Działu V ustawy *Ordynacja podatkowa* (w tym czynności przeprowadzone w trybie art. 274c *Ordynacji podatkowej*).

(dowód: akta kontroli str. 503-506)

Zastępca Naczelnika wyjaśniła, iż przygotowując dane do sprawozdania MF-ZRZ za lata 2010-2012 (I półrocze) w zakresie czynności sprawdzających przeprowadzonych w trybie przepisów Działu V *Ordynacji podatkowej* w *obszarze ryzyka nr 2* przyjęto błędnie, iż nie obejmują one czynności przeprowadzonych w odniesieniu do podatników wykazujących lub odliczających straty, którzy automatycznie zostali zakwalifikowani do ich wykonania wskutek stwierdzonych błędów w składanych przez nich zeznaniach. Popelniane błędy dotyczyły różnych pozycji w zeznaniach (niekoniecznie wykazanej lub odliczonej straty), natomiast przeprowadzone czynności sprawdzające obejmowały całość rozliczenia, tj. również wykazane ulgi i odliczenia z tytułu strat. Przy uzgodnieniu sposobu ewidencjonowania czynności sprawdzających przyjęto błędne założenie wspólnie z kierownikiem komórki kontroli podatkowej oraz Zastępcą Naczelnika w trakcie jednej z narad roboczych.

(dowód: akta kontroli str. 534)

Ocena częściowa

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

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

W okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r. nie wszczynano postępowań podatkowych, których stroną byli podatnicy zaliczeni do *obszaru ryzyka nr 2*. Spośród ośmiu kontroli wykazanych w sprawozdaniu MF-ZRZ w ramach tego obszaru ryzyka - sześć z nich zakończyło się stwierdzeniem nieprawidłowości, trzy

podmioty złożyły korekty deklaracji w całości uwzględniające ustalenia kontroli w zakresie wykazanych strat, a w pozostałych trzech przypadkach nieprawidłowości nie dotyczyły wysokości wykazanej lub odliczonej straty.

(dowód: akta kontroli str. 397, 557)

W wyniku kontroli przeprowadzonych przez Urząd i wykazanych w sprawozdaniu MF-ZRZ w *obszarze ryzyka 2*, podatnicy złożyli cztery korekty deklaracji w całości uwzględniające ustalenia kontroli.

W okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu nie wydawał decyzji wobec podatników z *obszaru ryzyka nr 2*.

(dowód: akta kontroli str. 397-399, 559-560, 601-602)

Współpraca Urzędu z Izbą Skarbową, w tym z osobą kontaktową ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym polegała m.in. na uczestnictwie w spotkaniach organizowanych przez Izbę, w trakcie których omawiane były zmiany wprowadzone w KPDP, kwestie dotyczące sprawozdawczości i bieżące problemy związane z ryzykiem zewnętrznym, a także na bieżących kontaktach z osobą ds. zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Naczelnik Urzędu wskazał ponadto, że współpraca ta nie przyczyniła się znacząco do podniesienia efektywności działań w zakresie realizacji zadań ujętych w KPDP i dotyczyła głównie definiowania i opracowywania nowych obszarów ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 385-391)

Urząd, nie występował do Izby Skarbowej lub Ministerstwa Finansów o zajęcie stanowiska w sprawach związanych z przedmiotem niniejszej kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 385-391)

W okresie od 7 listopada do 7 grudnia 2011 r. Izba Skarbowa przeprowadziła kontrolę kompleksową obejmującą całokształt działalności Urzędu za okres 1 stycznia 2009 r. do 30 września 2011 r. Zalecenia pokontrolne dotyczyły m.in. właściwego typowania podmiotów do kontroli w celu uzyskania efektu finansowego w przeprowadzanych kontrolach, podejmowania działań w celu skrócenia czasu od wszczęcia do zakończenia kontroli, wystawiania upomnień bez zbędnej zwłoki. W celu realizacji zaleceń Naczelnik Urzędu podjął działania zmierzające do wyeliminowania nieprawidłowości i uchybień wskazanych w kontroli, w tym m.in. dokonał zmian organizacyjnych i kadrowych w Referacie AP oraz dokonał przeglądu wszystkich stanowisk pracy tej komórki, w celu poprawy wydajności i efektywności referatu w zakresie typowania podmiotów do kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 224-239, 555-556)

W latach 2010-2012 (do zakończenia kontroli) w Urzędzie nie przeprowadzano kontroli wewnętrznych w zakresie realizacji zadań objętych niniejszą kontrolą NIK.

(dowód: akta kontroli str. 240-243, 555-556)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

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

## IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli wnosi o rzetelne sporządzanie sprawozdań MF-ZRZ.

## 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 Opolu.

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 uwagi 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.

Opole, dnia 19 grudnia 2012 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Opolu

Kontrolerzy:  
Damian Mielcarek  
Specjalista kontroli państwowej

.....  
Podpis

Marcin Blajda  
Inspektor kontroli państwowej

.....  
Podpis

.....  
Podpis