



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Rzeszowie

LRZ – 4101-12-02/2013

P/13/039

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Rzeszowie

ul. Kraszewskiego 8, 35-016 Rzeszów

T +48 17 780 23 00, F +48 17 780 23 06

[lrz@nik.gov.pl](mailto:lrz@nik.gov.pl)

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

|                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Numer i tytuł kontroli              | P/13/039 – Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe, w 2012 r. i w I półroczu 2013 r.                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Jednostka przeprowadzająca kontrolę | Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Kontrolerzy                         | <ol style="list-style-type: none"><li>1. Krzysztof Pakuła, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 88169 z dnia 19 września 2013 r.<br/>(dowód: akta kontroli str. 1 – 2)</li><li>2. Alina Walenia, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 88187 z dnia 12 listopada 2013 r.<br/>(dowód: akta kontroli str. 2a – 2b)</li></ol> |
| Jednostka kontrolowana              | Podkarpacki Urząd Skarbowy w Rzeszowie, ul. Geodetów 1, zwany w dalszej treści Urzędem.                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Kierownik jednostki kontrolowanej   | Joanna Chwostek, Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie od dnia 10 lipca 2009 r.<br>(dowód: akta kontroli str. 3)                                                                                                                                                                                                                                                       |

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości,<sup>1</sup> przestrzeganie praw podatników przez Podkarpacki Urząd Skarbowy w Rzeszowie w 2012 r. i w I półroczu 2013 r.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Formułując ocenę pozytywną NIK uwzględniła w szczególności prawidłową realizację przez Urząd zadań w zakresie: prawidłowości i terminowości prowadzenia kontroli, udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nadawania decyzjom wymiarowym rygoru natychmiastowej wykonalności, wstrzymywania z urzędu wykonania decyzji ostatecznej do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego, terminowości wydawania zaświadczeń, zarządzania jakością oraz podejmowania działań w celu zapewnienia rzetelnej, sprawnej i przyjaznej obsługi podatników.

Do nieprawidłowości, w ocenie NIK, zaliczyć należy:

1. Nieprawidłowe rozpatrzenie, przez Naczelnika Urzędu, sprzeciwów z dnia 4 kwietnia 2012 r. i 5 kwietnia 2012 r. (postępowanie kontrolne nr 5137), co w konsekwencji doprowadziło do odstąpienia od czynności kontrolnych u podatnika,

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

2. Wystąpienie, w 2012 r. i w I półroczu 2013 r., znacznej ilości decyzji Naczelnika Urzędu, uchylonych przez organ odwoławczy z przyczyn – zdaniem tego organu – leżących po stronie Urzędu. W okresie tym Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie wydał 32 rozstrzygnięcia, dotyczące odwołań od decyzji Naczelnika Urzędu (wydanych w latach 2012 – 2013 I półrocze i latach wcześniejszych), którymi uchylił 18 decyzji (tj. 56,25% rozstrzygnięć w sprawie odwołań).

Analiza 15 decyzji uchylonych (83,3% takich decyzji) wykazała, że w 7 przypadkach przyczyną uchylecia były błędy proceduralne, w 7 przypadkach przyczyną uchylecia była niekompletność materiału dowodowego, a w jednym przypadku przyczyną uchylecia decyzji był błąd formalny.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **1. Postępowania kontrolne i podatkowe oraz czynności administracyjne.**

##### **1.1 Okres objęty kontrolą i czynnościami sprawdzającymi.**

Opis stanu  
faktycznego

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd przeprowadził łącznie 737 kontroli podatkowych, w tym 650 kontroli właściwych i 87 kontroli doraźnych.

W 2012 r. Urząd przeprowadził 458 kontroli podatkowych, w tym 406 kontroli właściwych i 52 kontrole doraźne.

W I półroczu 2013 r. przeprowadzonych zostało 279 kontroli podatkowych, w tym 244 kontrole właściwe i 35 kontroli doraźnych.

Ponadto, w okresie objętym kontrolą, Urząd przeprowadził 4.353 czynności sprawdzające wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w tym w 2012 r. – 2.875 i w I półroczu 2013 r. – 1.478.

(dowód: akta kontroli str. 4 – 233)

Na losowo wybranej próbie 21 kontroli właściwych oraz 9 kontroli doraźnych, co stanowiło odpowiednio 20% i 10% kontroli – po wyłączeniu kontroli zasadności dokonania zwrotu podatku VAT przed dokonaniem tego zwrotu oraz kontroli u płatników, które dotyczyły okresów bieżących – ustalono, że:

- kontrole właściwe: w 17 przypadkach kontroli poddawano rozliczenia podatników do 3 lat wstecz (81%) oraz w 4 przypadkach do 4 lat wstecz (19%),
- kontrole doraźne: w 7 przypadkach kontroli poddawano rozliczenia podatników do 3 lat wstecz (78%) oraz w 2 przypadkach do 4 lat wstecz (22%).

Badanie 435 czynności sprawdzających, co stanowiło 10 % wszystkich czynności sprawdzających (co dziesiąty zapis w ewidencji czynności sprawdzających) wykazało, że:

- w 430 przypadkach czynnościom sprawdzającym poddawano rozliczenia podatników do 3 lat wstecz (99%),
- w 5 przypadkach czynnościom sprawdzającym poddawano rozliczenia podatników do 4-5 lat wstecz (1%).

(dowód: akta kontroli str. 234 – 262)

Analiza 10 kontroli właściwych, dotyczących „najstarszych” zeznań wykazała, że:

- kontrolami obejmowano okres od 2006 do 2010 r.,
- 6 kontroli dotyczyło mikroprzedsiębiorców w zakresie podatku CIT, PIT i VAT, 2 małych przedsiębiorców w zakresie podatku CIT, PIT i VAT oraz 2 średnich przedsiębiorców w zakresie podatku CIT i VAT,

Przyczyną obejmowania kontrolą najodleglejszych okresów podatkowych (lata 2006-2010) było m.in. to, że:

- podatnik złożył do Urzędu korekty zeznań CIT-8 za lata 2007-2010 oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych, w związku z uzyskaniem ochrony dla używanego znaku graficznego, co wymagało sprawdzenia w kontroli za jaki okres znak graficzny korzysta z ochrony prawnej, celem weryfikacji kosztów uzyskania przychodów (jeden przypadek),
- Urząd na podstawie analizy wpływających dokumentów stwierdził, że podatnik może zawyżać koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. poprzez zawyżenie amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wniesionych aportem (jeden przypadek),
- w trakcie czynności sprawdzających zleconych przez inny urząd skarbowy (w zakresie transakcji pomiędzy przedsiębiorcami) zostało ujawnione, że podatnik nie zaewidencjonował części swoich przychodów (jeden przypadek),
- podatnik znajdował się we właściwości Urzędu od 2006, 2007 lub 2008 i do 2012 r. nie był poddany kontroli, ponadto w podatku dochodowym od osób prawnych wykazał stratę, natomiast w podatku od towarów i usług deklarował nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy (pięć przypadków).

W 9 na 10 analizowanych przypadków objęcie kontrolą najodleglejszych okresów podatkowych (lata 2006-2010) wynikało z przeprowadzonej analizy ryzyka, a w jednym z ujawnieniem, że podatnik nie zaewidencjonował części swoich przychodów.

(dowód: akta kontroli str. 263 – 269)

Analiza 10 czynności sprawdzających, dotyczących „najstarszych” zeznań podatkowych wykazała, że czynnościami sprawdzającymi obejmowano okres od 2007 do 2011 r., w tym:

- w 4 przypadkach rozliczenia podatników do 3 lat wstecz oraz w 6 przypadkach rozliczenia podatników do 4-5 lat wstecz,
- 5 czynności sprawdzających dotyczyło małych przedsiębiorców w zakresie podatku VAT i CIT, 2 czynności dotyczyły średnich przedsiębiorców w zakresie podatku VAT i CIT oraz 3 czynności dotyczyły dużych przedsiębiorców w zakresie podatku VAT.

Przyczyną obejmowania czynnościami sprawdzającymi najodleglejszych lat podatkowych (6 przypadków) było:

- w trzech przypadkach – złożenie przez podatników korekty zeznań CIT-8: za 2007 r. i za lata 2007 – 2010; oraz korekty deklaracji VAT-7 za lipiec 2007 r.,
- w pozostałych trzech przypadkach – czynności sprawdzające podjęto na wniosek innych urzędów skarbowych, na podstawie art. 274c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2012 poz. 749 ze zm.), w związku z prowadzoną kontrolą podatkową.

Ponadto, czynnościami sprawdzającymi obejmowano podatników w sytuacji, gdy informowali Urząd o skorzystaniu w deklaracji VAT-7 z prawa do korekty podatku VAT z tyt. nieściągalnej wierzytelności, na podstawie art. 89a ustawy z dnia 11

marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

(dowód: akta kontroli str. 270 – 272)

W okresie dziewięciu miesięcy 2013 r. Urząd nie przeprowadzał czynności sprawdzających, w ramach których wzywano by podatnika do złożenia zestawienia sprzedaży oraz podania informacji o zakresie wywiązywania się z obowiązku prowadzenia kas rejestrujących.

(dowód: akta kontroli str. 335 – 336)

## **1.2 Przestrzeganie w kontroli podatkowej zasad wyrażonych w rozdziale 5 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej i w dziale VI ustawy Ordynacja podatkowa.**

Opis stanu faktycznego

Analiza 650 kontroli właściwych (100%), przeprowadzonych w 2012 r. i w I półroczu 2013 r. wykazała, że w toku przeprowadzonych kontroli nie przekroczono czasu trwania kontroli, określonego w art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.).

Szczegółowa analiza dokumentacji 15 spraw (10 z 2012 r. i 5 z pierwszego półrocza 2013 r.), w których przedłużono przewidywany termin zakończenia kontroli wykazała, że:

- upoważnienia do kontroli zawierały wszystkie elementy określone w art. 283 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*,
- w 10 kontrolach podatnicy zostali zawiadomieni o zamiarze kontroli (art. 282b O.p.), w pozostałych 5 kontrolach podatnicy nie zostali zawiadomieni o zamiarze kontroli z uwagi na to, że organ podatkowy posiadał informacje, z których wynikało, że doręczanie pism na podany adres podatnika było bezskuteczne (4 kontrole) oraz, że podatnik jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (1 kontrola), tj. na podstawie art. 282c § 1 pkt 2 lit. b i c ustawy *Ordynacja podatkowa*,
- 6 kontroli zostało wszczętych nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli oraz 4 kontrole zostały wszczęte, za zgodą kontrolowanego, przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, tj. na podstawie art. 282b § 2 i § 3 ustawy *Ordynacja podatkowa*,
- w każdym przypadku przedłużenie czasu kontroli nastąpiło z przyczyn niezależnych od Urzędu, tj. z powodu oczekiwania na dokumenty i wyjaśnienia lub braku dostępu do dokumentów,
- w każdym przypadku, w odpowiednim czasie, wydano postanowienie zmieniające przewidywany termin zakończenia kontroli, tj. przed przewidywanym terminem zakończenia kontroli, określonym w upoważnieniu.

(dowód: akta kontroli str. 273 – 315)

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd, na podstawie art. 284b ustawy *Ordynacja podatkowa*, przedłużył, w stosunku do terminu podanego w upoważnieniu, termin zakończenia 3 kontroli zasadności zwrotu podatku naliczonego VAT, przed dokonaniem tego zwrotu. Czas trwania tych kontroli przedłużono odpowiednio o: 7, 35 i 4 dni w stosunku do przewidywanego terminu zakończenia kontroli podanego

w upoważnieniu. Przyczyną przedłużenia powyższych kontroli było oczekiwanie na dokumenty i wyjaśnienia, w tym: dotyczące eksportu towarów poza granicę Unii Europejskiej, potwierdzające tytuł prawny do lokali, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki i dokonywał odliczenia podatku naliczonego VAT oraz faktury sprzedaży usług poza granicami kraju. Przedłużenie kontroli znajdowało odzwierciedlenie w aktach sprawy.

(dowód: akta kontroli str. 337)

Według stanu na dzień 14 października 2013 r. w Urzędzie było 21 kontroli niezakończonych. Analiza 3 kontroli niezakończonych (na dzień badania), które zostały wszczęte najwcześniej, wykazała, że:

- kontrola Nr 5867, wszczęta w dniu 5 marca 2013 r., w zakresie prawidłowości i rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług za styczeń, marzec i wrzesień 2010 r., nie została zakończona na dzień badania, z uwagi na brak dostępu do dokumentów podatkowych za badany okres (zniszczonych lub ukrytych przez poprzedni Zarząd). W trakcie postępowania Urząd pozyskał dokumentację zebraną przez Prokuraturę Rejonową dla miasta Rzeszowa i Sąd Okręgowy w Rzeszowie oraz wniósł o przeprowadzenie kontroli - przez Urząd Skarbowy w Lubaczowie - u kontrahenta. Po zebraniu całości materiału dowodowego sporządzono protokół kontroli, który w dniu 8 października 2013 r. został wysłany do kontrolowanego. Do dnia 14 października 2013 r. brak potwierdzenia jego odbioru,
- kontrola Nr 6091, wszczęta w dniu 12 czerwca 2013 r., w zakresie prawidłowości i rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług za okres od stycznia do września 2008 r., od listopada do grudnia 2008 r. oraz prawidłowości i rzetelności przebiegu transakcji, dokonanych z firmą z Wałbrzycha w okresie od lipca do września 2011 r., nie została zakończona na dzień badania, z uwagi na utrudniony dostęp do dokumentów podatkowych oraz złożony charakter zagadnień objętych kontrolą, tj. występowanie uszczupień podatkowych znacznej wartości oraz konieczność weryfikacji rzetelności transakcji przez urzędy skarbowe właściwe dla kontrahentów kontrolowanego. W tym celu Urząd skierował, do 43 urzędów skarbowych w Polsce, wnioski o przesłanie informacji o przeprowadzonych kontrolach podatkowych, postępowaniach podatkowych oraz wydanych decyzjach, w których stwierdzono nieprawidłowości w zakresie rozliczenia transakcji - wskazanych podatników - z kontrolowanym. Zapytania dotyczyły 55 wytypowanych podmiotów. Łączna kwota odliczeń podatku VAT - przez kontrolowanego - na podstawie faktur dokumentujących fikcyjne transakcje, wyniosła 3.551.766 zł,
- kontrola Nr 6106, wszczęta w dniu 8 lipca 2013 r., w zakresie prawidłowości i rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług za okres od kwietnia do grudnia 2012 r., nie została zakończona na dzień badania, z uwagi na brak dostępu do dokumentów podatkowych oraz brak kontaktu z osobami upoważnionymi do reprezentowania Spółki. Urząd jest w trakcie ustalania miejsca przechowywania dokumentacji podatkowej oraz oczekuje na wyniki kontroli, zleconej Urzędowi Skarbowemu w Wodzisławiu Śląskim, w zakresie ustalenia podmiotu świadczącego usługi księgowe na rzecz kontrolowanego.

Przyczyny niezakończenia powyższych kontroli były niezależne od Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 316 – 318)

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. podatnicy, kontrolowani przez Urząd, nie składali ponagieł do organu odwoławczego na długotrwałość kontroli, na podstawie art. 141 w związku z art. 292 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

W okresie objętym kontrolą podatnicy wniesli 4 sprzeciwy na działania organu kontroli. Trzy sprzeciwy zostały złożone przez kontrolowanego w toku tego samego postępowania kontrolnego (nr 5137), tj.:

- pierwszy sprzeciw podatnik złożył w dniu 28 stycznia 2012 r. na podstawie art. 84c ustawy *o swobodzie działalności gospodarczej*, wnioskując jednocześnie o przywrócenie terminu do jego złożenia. W złożonym sprzeciwie podniósł m.in. wady formalne upoważnień do kontroli, prowadzenie kontroli na podstawie więcej niż jednego upoważnienia, niepoprzedzenie drugiego upoważnienia zawiadomieniem, nieskuteczne przedłużenie czasu trwania kontroli oraz prowadzenie dwóch kontroli jednocześnie. Naczelnik Urzędu postanowieniem nr PUS.KP-1/512-12/3888/12 z dnia 2 lutego 2012 r. odmówił przywrócenia terminu do złożenia przedmiotowego sprzeciwu oraz - postanowieniem nr PUS.KP-1/512-14/3965/12 z dnia 2 lutego 2012 r. - rozstrzygnął o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Na powyższe postanowienia podatnik złożył zażalenia do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie, który postanowieniem z dnia 23 lutego 2012 r. utrzymał w mocy postanowienie odmawiające przywrócenia terminu do złożenia sprzeciwu oraz postanowieniem z dnia 22 lutego 2012 r. stwierdził uchybienie terminowi do wniesienia zażalenia na postanowienie Naczelnika Urzędu o kontynuowaniu czynności kontrolnych,
- drugi sprzeciw podatnik złożył w dniu 4 kwietnia 2012 r., z pominięciem ustanowionego pełnomocnika, w którym podniósł zarzut przekroczenia ustawowego limitu czasu trwania kontroli, jednocześnie żądając natychmiastowego odstąpienia od wszelkich czynności kontrolnych oraz umorzenia kontroli. Naczelnik Urzędu - postanowieniem nr PUS.KP-1/512-34/12291/12 z dnia 10 kwietnia 2012 r. stwierdził, że nie przekroczono ustawowego limitu czasu trwania kontroli, a w związku z tym, termin na złożenie sprzeciwu, na podstawie art. 84c ust. 4 ustawy *o swobodzie działalności gospodarczej*, nie rozpoczął biegu - i postanowił o kontynuowaniu czynności kontrolnych,
- trzeci sprzeciw, został złożony w dniu 5 kwietnia 2012 r., przez pełnomocnika kontrolowanego, w którym powielono zarzut przekroczenia ustawowego limitu czasu trwania kontroli (1), poszerzając jednocześnie jego uzasadnienie o równoczesne prowadzenie wobec podatnika dwóch kontroli podatkowych (2), prowadzenie kontroli bez skutecznego zawiadomienia (3), prowadzenie kontroli na podstawie nieprawidłowego upoważnienia (4), prowadzenie kontroli pomimo nierozpoznania sprzeciwu (5), nieskuteczne przedłużenie czasu trwania kontroli (6). Naczelnik Urzędu postanowieniem nr PUS.KP-1/512-36/12924/12 z dnia 10 kwietnia 2012 r. odmówił wszczęcia postępowania w zakresie zarzutów od 2 do 6. Odmowa wszczęcia postępowania związana była z faktem ponownego podniesienia zarzutów przez kontrolowanego (zarzuty od 2 do 4), które były już przedmiotem rozstrzygnięcia organu I instancji (postanowienie nr PUS.KP-1/512-14/3965/12 z dnia 2 lutego 2012 r.) oraz podniesienia zarzutów, które nie mogły być podstawą sprzeciwu (zarzut 5 i 6). Natomiast zarzut pierwszy, dotyczący przekroczenia ustawowego limitu czasu trwania kontroli, został rozpatrzony łącznie ze sprzeciwem drugim cyt. postanowieniem nr PUS.KP-1/512-34/12291/12 z dnia 10 kwietnia 2012 r. Na postanowienia Naczelnika Urzędu z dnia 10 kwietnia 2012 r. pełnomocnik kontrolowanego złożył zażalenia do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie, który postanowieniami z dnia 26 kwietnia 2012 r. uchylił zaskarżone postanowienia

w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. W uzasadnieniu Dyrektor Izby Skarbowej wskazał na konieczność wyjaśnienia kwestii udzielenia pełnomocnictwa do reprezentowania kontrolowanego i statusu prawnego w prowadzonym postępowaniu kontrolnym tegoż pełnomocnika. Jednocześnie Dyrektor wskazał, że z treści sprzeciwu z dnia 5 kwietnia 2012 r. nie wynikało, aby stanowił on uzupełnienie sprzeciwu z dnia 4 kwietnia 2012 r. W konsekwencji, w ocenie Dyrektora Izby Skarbowej, obydwa podania wymagały odrębnego potraktowania, jako dwa odrębne sprzeciwy. Naczelnik Urzędu realizując zalecenie organu nadrzędnego, w dniu 27 kwietnia 2012 r. wezwał podatnika do wyjaśnienia kwestii udzielonego pełnomocnictwa. Przedstawione dokumenty potwierdzały umocowanie pełnomocnika do występowania w imieniu strony w postępowaniu kontrolnym, prowadzonym przez Urząd. Z tego względu Naczelnik Urzędu uznał, że pełnomocnik był i jest umocowany do reprezentowania podatnika. Naczelnik Urzędu, przystępując do rozpatrzenia sprzeciwu z dnia 4 kwietnia 2012 r., z uwzględnieniem stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej, uznał, iż rozpatrując ten sprzeciw łącznie ze sprzeciwem trzecim z dnia 5 kwietnia 2012 r. w zakresie zarzutu przekroczenia limitu czasu trwania kontroli, a nie jako dwa odrębne sprzeciwy nie dokonał rozpatrzenia sprzeciwu z dnia 5 kwietnia 2012 r. w terminie określonym w art. 84c ust. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W konsekwencji wraz z upływem terminu do załatwienia sprzeciwu z dnia 5 kwietnia 2012 r. w niniejszej sprawie znajduje zastosowanie przepis art. 84c ust. 12 cyt. ustawy, zgodnie z którym nierozpatrzenie sprzeciwu w terminie, jest równoznaczne w skutkach z wydaniem postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych, co uczyniono postanowieniem z dnia 30 kwietnia 2012 r. (PUS.KP-1/512-50/15287/12). Podobnie, przystępując do rozpatrzenia trzeciego sprzeciwu z dnia 5 kwietnia 2012 r., z uwzględnieniem stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej, Naczelnik Urzędu postanowił, że uznając pismo pełnomocnika strony z dnia 5 kwietnia 2012 r. jako uzupełnienie sprzeciwu drugiego, a nie jako odrębny sprzeciw, nie dokonał rozpatrzenia tego sprzeciwu w terminie określonym w art. 84c ust. 9 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W konsekwencji w niniejszej sprawie znajduje zastosowanie przepis art. 84c ust. 12 cyt. ustawy, zgodnie z którym nierozpatrzenie sprzeciwu w terminie, jest równoznaczne w skutkach z wydaniem postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych, co uczyniono postanowieniem z dnia 30 kwietnia 2012 r. (PUS.KP-1/512-51/15288/12).

Czwarty sprzeciw złożony został przez podatnika pismem z dnia 18 czerwca 2012 r. w toku postępowania kontrolnego nr 5425. W złożonym sprzeciwie podatnik podniósł przekroczenie limitu czasu trwania kontroli. Naczelnik Urzędu postanowieniem nr PUS.KP-1/512-68/20635/12 z dnia 20 czerwca 2012 r. nie uwzględnił podniesionego zarzutu stwierdzając, że nie nastąpiło przekroczenie limitu czasu trwania kontroli i postanowił o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Na powyższe postanowienie podatnik nie złożył zażalenia. Zgadzając się z ustaleniami kontroli, złożył korekty deklaracji VAT-7 i zeznania CIT-8.

(dowód: akta kontroli str. 275, 319 – 333)

Z-ca Naczelnika Urzędu – Pani Beata Prus, w złożonym wyjaśnieniu w sprawie przyczyn nieprawidłowego rozpatrzenia sprzeciwów z dnia 4 kwietnia 2012 r. i 5 kwietnia 2012 r. (postępowanie kontrolne nr 5137), co w konsekwencji doprowadziło do odstąpienia od czynności kontrolnych u podatnika podała, że organ podatkowy rozpatrując łącznie zarzut przekroczenia limitu kontroli zawarty w obu sprzeciwach kierował się tym, że rozpatrując odrębnie sprzeciw z dnia 5 kwietnia 2012 r.



w zakresie tego zarzutu, wydałby dwa rozstrzygnięcia w tej samej sprawie, powielając swoje postanowienie wydane w sprawie sprzeciwu z 4 kwietnia 2012 r. Ponadto Pani Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że rozpatrując sprzeciwy z dnia 4 i 5 kwietnia 2012 r. organ podatkowy dokonał rozstrzygnięcia w zakresie wszystkich zarzutów podnoszonych przez podatnika w tych sprzeciwach i uzasadnił swoje stanowisko.

(dowód: akta kontroli str. 450 – 455)

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. w Urzędzie nie wystąpiły przypadki ustalenia odpowiedzialności pracownika za niedotrzymanie terminu kontroli, na podstawie art. 142 w związku z art. 292 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

(dowód: akta kontroli str. 334)

### **1.3 Stosowanie przez organy podatkowe zasad prawa podatkowego, wyrażonych w art. 120-129 ustawy Ordynacja podatkowa.**

Opis stanu  
faktycznego

W 2012 r. Urząd przeprowadził 406 kontroli właściwych, w tym w 250 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (kontrole pozytywne).

Podatnicy w 122 sprawach, po przeprowadzonej kontroli podatkowej, skorygowali deklaracje podatkowe na łączną kwotę 2.753.809 zł. W 44 sprawach zostało wszczęte postępowanie podatkowe, w wyniku którego wydano decyzje wymiarowe na łączną kwotę 3.364.491 zł.

W 32 sprawach, na kwotę 3.119.262 zł, podatnicy dokonali wpłat podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) na podstawie ustaleń, zawartych w protokole kontroli. W trakcie 52 kontroli stwierdzono nieprawidłowości nieskutkujące uszczupleniem podatku, np. niewypełnienie obowiązków aktualizacji danych rejestracyjnych (zmiana rachunków bankowych lub miejsca prowadzenia działalności).

W I półroczu 2013 r. Urząd przeprowadził 244 kontrole właściwe, w tym w 149 kontrolach stwierdzono nieprawidłowości (kontrole pozytywne).

Podatnicy w 86 sprawach, po przeprowadzonej kontroli podatkowej, skorygowali deklaracje podatkowe na łączną kwotę 2.318.272 zł. W 22 sprawach zostało wszczęte postępowanie podatkowe, w wyniku którego wydano decyzje wymiarowe na łączną kwotę 1.106.233 zł.

W 17 sprawach, na kwotę 1.092.491 zł, podatnicy dokonali wpłat podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) na podstawie ustaleń, zawartych w protokole kontroli. W trakcie 24 kontroli stwierdzono nieprawidłowości nieskutkujące uszczupleniem podatku, np. błędnie sporządzone deklaracje podsumowujące VAT-UE oraz niewypełnienie obowiązków aktualizacji danych rejestracyjnych (zmiana rachunków bankowych lub miejsca prowadzenia działalności).

(dowód: akta kontroli str. 338 – 344)

#### **Terminowość wszczynania postępowań podatkowych**

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd wszczął 76 postępowań podatkowych. Postępowania podatkowe wszczynano w następujących terminach, licząc od daty zakończenia kontroli:

- do 30 dni – 44 postępowania,

- do 3 miesięcy – 30 postępowań,
- do 6 miesięcy – 2 postępowania.

Nie wystąpiły przypadki wszczynania postępowań podatkowych po upływie 6 miesięcy od daty zakończenia kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 345 – 363)

W okresie objętym kontrolą, wystąpił jeden przypadek niewszczęcia postępowania podatkowego przez Urząd, po przeprowadzonej kontroli w 2012 r. (postępowanie kontrolne 5238). Kontrola podatkowa dotyczyła prawidłowości i rzetelności rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2010 r. oraz wywiązywania się z obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za lipiec oraz grudzień 2010 r. Kontrola podatkowa wykazała, że Spółka:

- w zakresie podatku CIT: zaniżyła przychody i koszty uzyskania przychodów o kwotę 2.159.142,78 zł oraz zawyżyła koszty uzyskania przychodów o kwotę 6.000 zł, wynikające z kosztów zastępstwa procesowego,
- w zakresie podatku PIT: nie wywiązała się z obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, mianowicie nie pobrała i nie wpłaciła na rachunek Urzędu, zryczałtowanego podatku od dochodu uzyskanego przez osoby fizyczne z tytułu otrzymanych odsetek od udzielonej pożyczki.

Nie zgadzając się z ustaleniami kontroli, przedstawionymi w protokole kontroli, Spółka wniosła - pismem z dnia 6 lipca 2012 r. - zastrzeżenia i wyjaśnienia do ww. protokołu. W wyniku rozpatrzenia zastrzeżeń, kontrolujący podtrzymali swoje stanowisko w sprawie. Po przeprowadzonej analizie zebranego materiału dowodowego, w świetle obowiązujących przepisów, Urząd stwierdził brak podstaw do wszczęcia postępowania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2010 r. oraz podatku dochodowego od osób fizycznych za lipiec i grudzień 2010 r. Przyczyną odstąpienia od wszczęcia postępowania w powyższej sprawie było to, że Urząd - mając na uwadze stanowisko, prezentowane w orzecznictwie administracyjnym - odstąpił od zakwestionowania wysokości kosztów zastępstwa procesowego, gdyż ich poniesienie było związane z prowadzoną działalnością gospodarczą i miało na celu zachowanie i zabezpieczenie źródła przychodów. Ponadto stwierdzono, że otrzymane przez osoby fizyczne odsetki od zobowiązań wekslowych, zostały przez te osoby wykazane w zeznaniach podatkowych, złożonych przez te osoby do Urzędu Skarbowego w Wadowicach. W pozostałej części ustaleń w podatku CIT, Spółka złożyła korektę zeznania CIT – 8 za 2010 r., w której skorygowała przychody oraz koszty uzyskania przychodów, zgodnie z protokołem kontroli. Na okoliczność odstąpienia od wszczęcia postępowania podatkowego sporządzona została (zgodnie z instrukcją) stosowna adnotacja, zaakceptowana przez Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 364)

Pani Beata Prus - Z-ca Naczelnika Urzędu, w złożonym wyjaśnieniu w sprawie odmiennej oceny materiału dowodowego na etapie postępowania kontrolnego m.in. w zakresie kosztów zastępstwa procesowego podała, że: po zakończonej kontroli podatkowej ukazał się wyrok WSA w Rzeszowie (I SA/Rz 607/12 z dnia 20.09.2012 r.), który uchylił interpretację Ministra Finansów nr IPPB3/423-856/09-4/ER z dnia 17.02.2010 r., na której m.in. oparli się kontrolujący. W interpretacji tej przyjęto stanowisko, że kosztów doradcy wykonującego prace na rzecz Spółki oraz kosztów obsługi prawnej związanej z procesem konsolidacji (czyli kosztów związanych z szeroko rozumianym funkcjonowaniem Spółki) nie można zaliczyć

w ciężar kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.). Wymieniony wyrok został uwzględniony na etapie analizy materiału dowodowego i m.in. przesądził o niewszczynianiu postępowania podatkowego w przedmiotowej sprawie. Ponadto Pani Z-ca Naczelnika wyjaśniła, że otrzymane przez osoby fizyczne odsetki od zobowiązań wekslowych, zostały przez te osoby wykazane w zeznaniach podatkowych złożonych do Urzędu Skarbowego w Wadowicach, o czym kontrolujący na etapie kontroli podatkowej nie mieli wiedzy, zostało to ustalone w wyniku kontroli zleconej Urzędowi Skarbowemu w Wadowicach, po zakończeniu postępowania kontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 450 – 455)

### **Terminowość prowadzenia postępowań podatkowych**

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd przeprowadził łącznie 72 postępowania podatkowe.

Liczba prowadzonych postępowań podatkowych, w których od daty doręczenia postanowienia w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego do daty wydania decyzji przez organ I instancji upłynęło:

- nie więcej niż dwa miesiące – 71 postępowań,
- więcej niż dwa, a mniej niż sześć miesięcy – 1 postępowanie,

Nie wystąpiły przypadki prowadzenia postępowań podatkowych dłużej niż 6 miesięcy. W okresie objętym kontrolą, Urząd - przed wydaniem decyzji wymiarowej - nie dokonywał zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, na podstawie art. 33 § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

(dowód: akta kontroli str. 365 – 381, 430)

Analiza dokumentacji 15 postępowań podatkowych (z tego 10 zakończonych w 2012 r. i 5 w pierwszej połowie 2013 r.), w wyniku których wydano decyzje wymiarowe, w zakresie podatku CIT, PIT i VAT (w tym 5 postępowań o najwyższej kwocie przypisu) wykazała, że:

- postępowania podatkowe wszczynane były nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli (w tym 4 do 10 dni, 7 do 30 dni oraz 4 do 90 dni), tj. zgodnie z art. 165b § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*,
- 9 postępowań trwało do 30 dni, 5 postępowań trwało od 30 do 60 dni. Jedno postępowanie trwało 100 dni (po wyłączeniu terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego na dokonanie określonych czynności oraz okresów zawieszenia postępowania) i zostało przedłużone z uwagi na skomplikowany charakter sprawy, konieczność sporządzenia ponownego protokołu badania ksiąg podatkowych oraz potrzebę wystąpienia do włoskiej administracji podatkowej o udzielenie informacji o kontrahencie zagranicznym. O przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy informowano podatnika, na podstawie art. 140 ustawy *Ordynacja podatkowa*,
- postępowania podatkowe prowadzone były z zachowaniem: czynnego udziału strony w postępowaniu, możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, rzetelności dokumentowania poszczególnych czynności i zdarzeń, poprawności wydania decyzji od strony formalno-prawnej w zakresie rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji,

- protokoły kontroli zawierały elementy, określone w art. 290 § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*, w tym opis dokonanych ustaleń faktycznych i ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli,
- w protokołach kontroli zamieszczono niezbędne pouczenia o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, a także pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu, dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku, tj. zgodnie z art. 290 § 2 pkt 7 i 8 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

Nie stwierdzono przypadków, by większość materiału dowodowego była gromadzona z udziałem strony przed formalnym wszczęciem kontroli, tj. w trakcie czynności sprawdzających lub po zakończeniu kontroli, w postępowaniu podatkowym.

Nie stwierdzono również, by wielokrotnie wzywano podatnika w celu udostępnienia dokumentów, które podatnik mógł dostarczyć przy pierwszym wezwaniu.

(dowód: akta kontroli str. 382 – 395)

### **Poprawność wydawanych decyzji**

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd wydał łącznie 137 decyzji pokontrolnych (systemowych) na kwotę 5.542.294 zł, w tym w 2012 r. - 78 decyzji na kwotę 4.940.460 zł i w I półroczu 2013 r. - 59 decyzji na kwotę 601.834 zł.

Powyższe decyzje zostały wydane w wyniku postępowań podatkowych wszczętych w okresie objętym kontrolą i latami wcześniejszych.

Podatnicy wnieśli odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie: w 2012 r. od 33 decyzji na kwotę 3.418.675 zł, a w I półroczu 2013 r. od 10 decyzji na kwotę 189.272 zł.

W 2012 r. organ odwoławczy utrzymał w mocy 8 decyzji na kwotę 368.738 zł, a w I półroczu 2013 r. – 6 decyzji na kwotę 68.400 zł.

W 2012 r. organ odwoławczy uchylił 14 decyzji na kwotę 1.342.530 zł, z tego: uchylił w całości i orzekł co do istoty sprawy 2 decyzje na kwotę 1.268.795 zł oraz uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia 12 decyzji na kwotę 73.735 zł.

W I półroczu 2013 r. organ odwoławczy uchylił i przekazał do ponownego rozpatrzenia 4 decyzje na kwotę 138.158 zł.

Decyzje uchylone i przekazane do ponownego rozpatrzenia, zostały załatwione przez Urząd w następujący sposób:

- 2012 r. (12 decyzji):
  - w 6 przypadkach, po ponownym rozpatrzeniu sprawy i uzupełnieniu materiału dowodowego, postępowanie umorzono,
  - w 6 przypadkach, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, wydano decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, w kwotach jak przed uchyleniem, które zostały utrzymane w mocy przez organ odwoławczy,
- W I półroczu 2013 r. (4 decyzje):
  - w 1 przypadku Naczelnik Urzędu, po ponownym rozpatrzeniu sprawy, stwierdził że postępowanie podatkowe zostało wszczęte nieskutecznie - postanowienie o wszczęciu postępowania zostało podpisane przez osobę nieuprawnioną, a tym samym nie mogło być kontynuowane. Stwierdzenie to oparł na orzeczeniu NSA z dnia 16 kwietnia 2013 r. sygn. akt II FSK 410/11, w którym Sąd wskazał (w innej sprawie), że decyzja podatkowa została podpisana przez osobę nieuprawnioną, tę samą osobę, która podpisała ww. postanowienie o wszczęciu

postępowania. W związku z tym, kierując się aktualną linią orzecniczą NSA, przeprowadzono ponowną kontrolę podatkową, po zakończeniu której podatnik - zgadzając się w całości z ustaleniami kontroli - złożył korektę zeznania CIT-8,

- w 3 przypadkach sprawy są w trakcie rozpatrywania.

(dowód: akta kontroli str. 396 – 403, 460 – 461)

Analiza dokumentacji 15 decyzji uchylonych lub uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia (11 uchylonych w 2012 r. i 4 w I połowie 2013 r.), w zakresie podatku CIT i VAT (kontrola dot. rozliczeń tego podatku, a nie zwrotów), w tym 10 postępowań/decyzji o najwyższej kwocie przypisu - wykazała, że podstawę uchylecia decyzji stanowiły:

- błędy proceduralne (7 decyzji), w tym brak włączenia, postanowieniem organu I instancji, materiału dowodowego zebranego w toku kontroli podatkowej jako dowodu w sprawie (4 decyzje), niedoręczenie kontrolowanemu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co skutkowało (zdaniem Izby Skarbowej) naruszeniem prawa podatnika do złożenia ewentualnej korekty deklaracji przed wszczęciem kontroli (3 decyzje),
- niekompletność materiału dowodowego (7 decyzji), w tym materiał dowodowy nie pozwalał na jednoznaczne stwierdzenie, że kwestionowane usługi budowlane nie zostały faktycznie wykonane przez jednego z kontrahentów (2 decyzje), brak dowodów, które pozwalałyby na stwierdzenie, czy doszło do wydania towaru (złomu) między kontrahentami (4 decyzje), oraz że nie został zgromadzony i w sposób wyczerpujący rozpatrzony cały materiał dowodowy w zakresie ustalenia wartości początkowej środków trwałych, wniesionych aportem do Spółki w formie przedsiębiorstwa (jedna decyzja),
- błąd formalny (1 decyzja), polegający na nieuznaniu przez organ I instancji, że faktury korygujące, wysłane przez kontrolowanego do kontrahenta w Częstochowie, kontrahent otrzymał w dniu następnym.

W okresie objętym kontrolą, w Urzędzie nie było decyzji uchylonych lub uchylonych i przekazanych do ponownego rozpatrzenia w zakresie podatku PIT.

W badanych sprawach powodem uchylecia decyzji nie było rażące naruszenie przepisów prawa, spowodowane zaniedbaniem pracowników Urzędu.

Ponadto, w badanych sprawach nie wystąpiły przypadki odmowy przeprowadzenia dowodów, wnioskowanych przez podatników. Nie było również przypadków wielokrotnego uchylania decyzji przez organ odwoławczy i przekazywania sprawy do ponownego rozpatrzenia na skutek niewypełniania przez Urząd zaleceń organu odwoławczego.

W 2 sprawach (5 decyzji) doszło do zaskarżenia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie (WSA).

W sprawie nr 5371 (4 decyzje) WSA oddalił skargę Spółki, a w sprawie nr 2083 (1 decyzja), WSA uchylił decyzję organu I i II instancji (wyrok z dnia 28.09.2012 r. sygn. akt I SA./Rz 623/12).

Przyczyną uchylecia decyzji było stwierdzenie przez Sąd, że ustanowienie przez Ministra Finansów przepisu § 19 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 971), bez upoważnienia ustawowego, narusza normę wynikającą ze zdania pierwszego art. 92 Konstytucji RP (rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania). Zgodnie z § 19 ust. 4

rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r., sprzedawca był obowiązany posiadać potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę, które to potwierdzenie stanowiło podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym sprzedawca otrzymał to potwierdzenie. Rozliczenie przez podatnika korekty w sytuacji nieposiadania przez niego potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, było niezgodne z ww. regulacją.

Ponadto, w ocenie sądu, zwolnienie z VAT czynności wniesienia aportu, przewidziane w § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. *w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług* (Dz. U. Nr 97, poz. 970 ze zm.), jest sprzeczne z prawem wspólnotowym, w szczególności z przepisami aktualnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE. Sąd - w uzasadnieniu wyroku - odwołał się do treści wyroku NSA z dnia 06.05.2011r. sygn. akt I FSK 671/2010, w którym wskazano m.in., że ustawodawstwo krajowe wprowadzające zwolnienie z podatku od towarów i usług, które nie jest objęte zwolnieniem przewidzianym w VI Dyrektywie (obecnie Dyrektywie 2006/112/WE) ani potwierdzone zgodnie z wyjątkiem przewidzianym przez VI Dyrektywę, stanowi naruszenie prawa wspólnotowego. W ocenie Sądu, polski prawodawca dokonał wadliwej implementacji przepisów VI Dyrektywy (obecnie Dyrektywy 2006/112/WE), na gruncie polskiego systemu prawnego i wadliwość ta w efekcie prowadzić musi do bezskuteczności regulacji zawartej w ww. § 8 ust. 1 pkt 6 cyt. rozporządzenia. W razie bowiem niezgodności polskiej regulacji, zawartej w przepisach aktów podustawowych, z uregulowaniami wspólnotowymi - sądy mogą pominać treść aktu podustawowego, gdyż jednostka może powoływać się w takim przypadku na bezpośrednią skuteczność przepisów dyrektywy.

Wyżej wymienione przepisy § 19 ust. 4 oraz § 8 ust. 1 pkt 6 ww. rozporządzeń, stanowiły podstawę do zakwestionowania przez organy podatkowe rozliczenia podatnika.

#### **Czas trwania postępowania:**

W sprawie nr 5371, całe postępowanie, dotyczące prawidłowości i rzetelności rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata: 2007, 2008, 2009 i 2010, trwało 581 dni, licząc od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia wydania wyroku przez WSA, w tym:

- kontrolę podatkową przeprowadzono od 16.03.2012 r. do 25.04.2012 r. - 41 dni, (21 dni kontrolne),
- postępowanie podatkowe wszczęto 28.05.2012 r., zakończono 13.07.2012 r. - 47 dni,
- postępowanie odwoławcze prowadzono od 09.08.2012 r. (data przekazania akt) do 09.10.2012 r. - 62 dni,
- ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ I instancji od 30.11.2012 r. do 08.01.2013 r. - 39 dni,
- ponowne postępowanie odwoławcze prowadzono od 04.02.2013 r. do 07.06.2013 r. - 124 dni,
- postępowanie przed WSA trwało od 12.08.2013 r. (przekazanie akt) do 17.10.2013 r. (wydanie wyroku) - 67 dni.

W sprawie nr 2083, całe postępowanie w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku VAT za grudzień 2004 r., trwało 1.989 dni, licząc od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia wydania wyroku przez WSA, w tym:

- kontrolę podatkową przeprowadzono od 20.04.2007 r. do 21.05.2007 r. - 32 dni, (17 dni kontrolne),
- postępowanie podatkowe wszczęto 14.08.2007 r., zakończono 16.09.2011 r. - 1.495 dni. Przyczyną długości trwania postępowania było uzależnienie

zakończenia tego postępowania od uprzedniego zakończenia innego postępowania podatkowego, prowadzonego w podatku dochodowym od osób prawnych (numer systemowy postępowania 139933). Wartość aportu, określona w tym postępowaniu, miała bezpośredni wpływ na określenie wartości sprzedaży zwolnionej w rozliczeniu podatku od towarów i usług za grudzień 2004 r. Długość prowadzenia tego postępowania nie została zakwestionowana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie, który postanowieniem z dnia 09.03.2011 r. uznał złożone przez Spółkę ponaglenie na niezalatwienie przedmiotowej sprawy w terminie, za nieuzasadnione.

- postępowanie odwoławcze prowadzono od 24.10.2011 r. (data przekazania akt) do 10.05.2012 r. - 198 dni,
- postępowanie przed WSA trwało od 10.07.2012 r. (przekazanie akt) do 28.09.2012 r. (wydanie wyroku) – 81 dni.

Postępowanie podatkowe o numerze systemowym 139933, w zakresie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 r. (mające bezpośredni wpływ na długość ww. postępowania w sprawie nr 2083), trwało 1355 dni (wszczęcie – 31.08.2007 r., wydanie ponownej decyzji Urzędu w wyniku uchylenia przez organ odwoławczy – 17.05.2011 r.). Przyczyną długości trwania postępowania był skomplikowany charakter sprawy, wymagający zebrania obszernego materiału dowodowego, w tym: przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego w zakresie wyceny nieruchomości, wniesionej aportem do spółki córki, gdyż poprzednia wycena - sporządzona na zlecenie Prokuratury Okręgowej w Rzeszowie, która posłużyła jako dowód przy wydaniu pierwszej decyzji wymiarowej - została zakwestionowana przez organ II instancji (zlecenie wyceny – 12.03.2010 r., wycena biegłego po uzupełnieniach – 01.12.2010 r.; rozpatrzenie uwag i zastrzeżeń wniesionych przez podatnika do przedmiotowej wyceny (31.01.2011 r.), potrzeba ponownego badania ksiąg podatkowych i ewidencji podatnika (rozpatrzenie zastrzeżeń do cyt. protokołu – 18.04.2011 r.). Ponadto, dodatkowym utrudnieniem w rozpatrzeniu sprawy było przebywanie prezesa Spółki (jedyne go członka zarządu) na zwolnieniu chorobowym (od 09.12.2010 r. do 21.03.2011 r.), który nie wyznaczył osoby do reprezentowania spółki podczas swojej choroby. Prawdliwość prowadzenia przez Urząd przedmiotowego postępowania była oceniona przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie, w wyniku wystąpienia przez spółkę – dwukrotnie: w dniu 10.01.2011 r. oraz 02.05.2011 r. - do Ministra Finansów o sprawdzenie, w trybie nadzoru, prawidłowości prowadzenia postępowania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 r. Naczelnik Urzędu złożył wyczerpujące sprawozdania z przebiegu postępowania podatkowego, zgodnie z wezwaniami Dyrektora Izby Skarbowej Rzeszowie z 17.02.2011r. i 17.05.2011r. Dyrektor Izby Skarbowej Rzeszowie, po dokonaniu oceny działań Urzędu, nie zakwestionował prawidłowości postępowania organu podatkowego w przedmiotowym postępowaniu.

Akta w powyższej sprawie znajdują się obecnie w WSA w Rzeszowie (po uchyleniu wyroku przez NSA w wyniku kasacji złożonej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie), co utrudnia szczegółowe wyjaśnienie przyczyn długości trwania postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 404 – 409, 456 – 459)

Pani Beata Prus - Z-ca Naczelnika Urzędu, w złożonym wyjaśnieniu w sprawie przyczyn wydania wadliwych decyzji podała m.in., że:

1. Przyczyną wydania 7 decyzji, w których wystąpiły stwierdzone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie uchybienia proceduralne, była odmienna ocena regulacji prawnych w zakresie: włączania, jako dowodu, materiałów zebranych

w toku kontroli podatkowej – postanowieniem, oraz zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli w zakresie zwrotu podatku VAT, w tym:

**- brak włączenia, postanowieniem organu I instancji, materiału dowodowego zebranego w toku kontroli podatkowej jako dowodu w sprawie (4 decyzje).**

Przyczyną niewłączenia do postępowania podatkowego protokołu z kontroli podatkowej, jako dowodu w sprawie, było to, że Urząd kierował się zasadą, że do postępowania podatkowego nie ma konieczności włączania, jako dowodu, materiałów zebranych w toku kontroli podatkowej, prowadzonej wobec podatnika będącego stroną tego postępowania. Postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego ma charakter procedury zasadniczej (pierwotnej), w stosunku do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, gdyż od wyniku tego postępowania zależy rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Na podstawie przyjętego założenia, protokół kontroli podatkowej uznany został przez organ podatkowy I instancji jako dowód niezbędny w zasadniczym postępowaniu, dotyczącym określenia wysokości zobowiązania podatkowego, gdyż zawierał m.in. badanie rzetelności i niewadliwości ksiąg podatkowych, natomiast w postępowaniu dotyczącym stwierdzenia nadpłaty organ nie uznał go za konieczny, wychodząc z założenia, że podstawą rozstrzygnięcia w tym postępowaniu jest decyzja wymiarowa organu.

**- niedoręczenie kontrolowanemu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, co skutkowało (zdaniem Izby Skarbowej) naruszeniem prawa podatnika do złożenia ewentualnej korekty deklaracji przed wszczęciem kontroli (3 decyzje),**

Urząd mając zamiar przeprowadzić kontrolę podatkową w Spółce, wziął pod uwagę zakres kontroli i uznał, że w przedmiotowej sprawie nie zachodzi konieczność uprzedniego zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli. Swoją decyzję oparł na analizie przepisów ustawy *Ordynacja podatkowa* oraz ustawy *o swobodzie działalności gospodarczej*. Organ I instancji uznał, że kontrola zasadności zwrotu różnicy podatku od towarów i usług wypełnia dyspozycję art. 282c 1 pkt. 1 lit. a ustawy *Ordynacja podatkowa*, zgodnie z którym nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli kontrola dotyczy zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Organ I instancji, podejmując decyzję o niezawiadomieniu podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w opisywanej sprawie, dokonał również wykładni systemowej przepisów, dotyczących wyłączenia obowiązku zawiadomienia podatnika o kontroli podatkowej. Wyszedł z założenia, że skoro ustawodawca - regulując procedurę kontroli przedsiębiorcy w zakresie czasu trwania kontroli podatkowej – wskazał, w jakich przypadkach nie stosuje się ograniczeń czasu trwania kontroli, w tym stwierdził, że ograniczeń czasu kontroli nie stosuje się, w przypadkach gdy m.in. kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu (art. 83 ust. 2 pkt. 5 ustawy *o swobodzie działalności gospodarczej*), to jeżeli jego intencją byłoby wyłączenie obowiązku zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej tylko co do kontroli zasadności zwrotu podatku VAT przed dokonaniem zwrotu, to w przepisie art. 282c § 1 pkt. 1 lit. a ustawy *Ordynacja podatkowa* użyłby również sformułowania „przed dokonaniem zwrotu”, tak jak go użył regulując czas trwania kontroli. Kierując się racjonalnością ustawodawcy należy przyjąć, że jeżeli tego nie uczynił, należy uznać, że wskazał na brak obowiązku zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, dotyczącej zasadności zwrotu podatku od towarów i usług, bez względu na to, czy kontrola wszczynana jest przed czy też po dokonaniu zwrotu. Organ I instancji, kierując się zarówno interpretacją językową jak też systemową przepisu art. 282c § 1 pkt. 1 lit. a ustawy *Ordynacja podatkowa* stwierdził, że nie może zawiadomić podatnika o kontroli zasadności zwrotu różnicy



podatku od towarów i usług również po dokonaniu zwrotu podatku (jaka miała miejsce w przedmiotowej sprawie). Różnice w interpretacji przepisu procedury kontroli podatkowej, dotyczącego zawiadamiania podatnika o kontroli podatkowej - pomiędzy organami pierwszej i drugiej instancji - stanowiły przyczynę uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia.

2. Przyczyną wydania 7 decyzji, w których Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie stwierdził niekompletność materiału dowodowego, w tym że zebrany materiał dowodowy nie pozwalał na jednoznaczne stwierdzenie, że kwestionowane usługi budowlane nie zostały faktycznie wykonane, że doszło do wydania towaru między kontrahentami oraz, że nie pozwalał na jednoznaczne ustalenie wysokości kosztów uzyskania przychodów, była odmienna ocena materiału dowodowego przez organ II instancji, w tym:

**- materiał dowodowy nie pozwalał na jednoznaczne stwierdzenie, że kwestionowane usługi budowlane nie zostały faktycznie wykonane przez jednego z kontrahentów (2 decyzje):**

Urząd, w trakcie ponownie przeprowadzonego postępowania, uzupełnił materiał dowodowy, w tym do akt spraw włączono materiały przekazane przez Urząd Skarbowy w Ustrzykach Dolnych m.in.: wyciąg z protokołu kontroli przeprowadzonej u kontrahenta Spółki (w szerszym zakresie niż pierwotnie) oraz materiały przekazane przez Prokuraturę Okręgową w Krośnie, m.in. wyciąg z historii rachunku INTELIGO prowadzonego przez bank dla kontrahenta Spółki oraz umowy na roboty budowlane z innymi kontrahentami. Powyższe materiały miały charakter uzupełniający w stosunku do już zgromadzonego materiału dowodowego. W konsekwencji powyższego, organ podatkowy wydał ponowne decyzje, przy czym kwoty zwrotu i zobowiązania podatkowego nie uległy zmianie w stosunku do określonych w decyzjach uchylonych. Od tych decyzji Spółka wniosła odwołania, organ II instancji utrzymał w mocy ww. decyzje stwierdzając, że wyjaśnione zostały wszystkie okoliczności faktyczne, istotne dla sprawy.

**- brak dowodów, które pozwalałyby na stwierdzenie, czy doszło do wydania towaru (złomu) między kontrahentami (4 decyzje):**

W wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego, Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie uchylił decyzję Urzędu i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia, m.in. wskazując na konieczność uzupełnienia materiału dowodowego, tj. dodatkowego zbadania, czy doszło do transakcji między kontrahentami wskazanymi na zakwestionowanych fakturach. Ponownie rozpatrując sprawę, przeprowadzono dowód z przesłuchania świadka – pracownika Spółki oraz uzupełniono i przeanalizowano wszystkie dokumenty mające znaczenie dla rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy. W ponownie prowadzonym postępowaniu brak było możliwości przeprowadzenia dowodu z przesłuchania kluczowego świadka – wystawcy kwestionowanych faktur, z przyczyn niezależnych od organu, ponieważ osoba ta zmarła w 2009 r. Na podstawie zebranych w sprawie materiałów dowodowych, tj. dowodów wpłat, przyjęcia i wydania złomu, raportów kasowych, faktur sprzedaży złomu oraz zeznania świadka (pracownika kontrolowanego Podatnika) uznano, iż Spółka rzeczywiście otrzymała towar, wymieniony w kwestionowanych fakturach i dokonała za niego zapłaty. Biorąc pod uwagę całość zgromadzonego materiału dowodowego uznano, iż podatnik nie wiedział, że uczestniczy w transakcji, która ma na celu oszustwo podatkowe, dlatego też nie powinien ponosić z tego tytułu konsekwencji w podatku VAT. Przyjęto, iż Spółka działała w dobrej wierze i nie była świadoma nieprawidłowego działania swojego kontrahenta. W związku z powyższym, umorzono postępowanie podatkowe w sprawie.

**- nie został zgromadzony i w sposób wyczerpujący rozpatrzony cały materiał dowodowy w zakresie ustalenia wartości początkowej środków trwałych wniesionych aportem do Spółki w formie przedsiębiorstwa (1 decyzja),**

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, po rozpatrzeniu odwołania, odmiennie ocenił zebrany w sprawie materiał dowodowy, dotyczący niektórych składników majątkowych i zobowiązań, wniesionych aportem do Spółki w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W konsekwencji, organ odwoławczy uchylił w całości decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia, wskazując na konieczność uzupełnienia materiału dowodowego i dokonania dodatkowych ustaleń m.in. w zakresie wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wniesionych aportem do spółki, uwzględniając nakłady inwestycyjne dotyczące środków trwałych, faktycznie poniesione przez Spółkę, oraz wydatki związane z podwyższeniem kapitału zakładowego Spółki. Ponowna analiza akt powyższej sprawy, przeprowadzona przez organ I instancji wykazała, że - ze względów formalnoprawnych - przedmiotowe postępowanie podatkowe, w sprawie określającej wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., nie zostało skutecznie wszczęte. W związku z powyższym, przeprowadzono w Spółce ponowną kontrolę, zakończoną protokołem, w którym uwzględniono zalecenia organu II instancji w zakresie uzupełnienia materiału dowodowego o dodatkowe informacje. Spółka, korzystając z przysługujących jej uprawnień, złożyła korektę zeznania CIT-8 za 2008 r. uwzględniającą w całości ustalenia zawarte w protokole kontroli oraz wpłaciła, wraz z należnymi odsetkami, należność wynikającą ze złożonej po kontroli korekty.

**3.** Przyczyną wydania decyzji, w której Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie stwierdził błąd formalny, polegający na nieuznaniu przez organ I instancji, że faktury korygujące wysłane przez kontrolowanego do kontrahenta w Częstochowie, kontrahent otrzymał w dniu następnym, była odmienna ocena materiału dowodowego przez organ II instancji.

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie uchylił decyzję tut. organu, i określił zobowiązanie podatkowe Spółce w kwocie niższej niż organ I instancji (o kwotę 1.668 zł). Organ II instancji, uchylając decyzję Urzędu uznał, że zebrany materiał dowodowy nie wskazywał jednoznacznie na fakt nieuzyskania przez spółkę potwierdzenia odbioru, przez kontrahentów, zakwestionowanych korekt faktur sprzedaży. Z tego względu, organ II instancji rozstrzygnął sprawę na korzyść podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 410 – 419)

#### **1.4 Koszty wadliwych decyzji i kwoty wypłaconych odszkodowań.**

Opis stanu  
faktycznego

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd dokonał 6 zwrotów podatku związanych z wadliwymi decyzjami, w kwocie 66.693 zł, oraz wypłacił odsetki - w wyniku uchylecia wadliwych decyzji - w kwocie 18.363 zł, w tym w 2012 r. dokonał 5 zwrotów na kwotę 13.584 zł i wypłacił odsetki w kwocie 993 zł oraz w I półroczu 2013 r. dokonał jednego zwrotu w kwocie 53.109 zł i wypłacił odsetki w kwocie 17.370 zł. W wymienionym okresie nie wypłacano roszczeń odszkodowawczych.

Dane, o kosztach wadliwych decyzji, przedstawia poniższa tabela:

## Koszty wadliwych decyzji

(w złotych)

| Lp | Wyszczególnienie      | Liczba zwrotów<br>związanych z<br>wadliwymi<br>decyzjami | Kwota zwrotów<br>związanych z<br>wadliwymi<br>decyzjami<br>(należność<br>główna) | Kwota odsetek<br>wypłacanych w<br>wyniku uchylecia<br>wadliwych decyzji |
|----|-----------------------|----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 1  | 2                     | 3                                                        | 4                                                                                | 5                                                                       |
| 1. | Rok 2012              | 5                                                        | 13.584,00                                                                        | 993,00                                                                  |
| 2. | I połowa 2013 r.      | 1                                                        | 53.109,00                                                                        | 17.370,00                                                               |
|    | <b>Ogółem, w tym:</b> | <b>6</b>                                                 | <b>66.693,00</b>                                                                 | <b>18.363,00</b>                                                        |

(dowód: akta kontroli str. 420 – 421)

Analizą objęto 2 sprawy, dotyczące najwyższych kosztów wadliwych decyzji, tj.:

- sprawę nr 3830, w której wypłacono podatnikowi w dniu 15.05.2013 r., w związku z wadliwą decyzją określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., kwotę 53.109 zł (należność główna) oraz odsetki za zwłokę w kwocie 17.370 zł. Po ponownej kontroli, przeprowadzonej przez Urząd w 2013 r. – w wyniku uchylecia decyzji przez organ II instancji – podatnik, zgadzając się z ustaleniami kontroli, złożył korektę zeznania CIT-8 za 2008 r. i wpłacił na konto Urzędu należność główną w kwocie 78.081 zł oraz odsetki w wysokości 42.168,21 zł. Wpłat dokonano w dwóch terminach, tj. w dniu 30.09.2013 r. i 07.10.2013 r.
- sprawę nr 2083, w której wypłacono podatnikowi w dniu 06.12.2012 r., w związku z wadliwą decyzją dotyczącą określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za grudzień 2004 r., kwotę 8.248 zł (należność główna) oraz odsetki w wysokości 885 zł.

Czas trwania powyższych postępowań przedstawiał się następująco:

- a) sprawa nr 3830 - całe postępowanie, dotyczące określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r., trwało 1.247 dni, licząc od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia wydania decyzji przez organ II instancji, w tym:
  - kontrolę podatkową przeprowadzono od 27.11.2009 r. do 13.01.2010 r. - 47 dni, w tym 16 dni kontroli,
  - postępowanie podatkowe wszczęto 25.02.2010 r., zakończono 11.02.2011 r. - 351 dni,
  - postępowanie odwoławcze prowadzono od 30.03.2011 r. (data przekazania akt) do 26.04.2013 r. - 758 dni ( w tym 597 dni okres zawieszenia postępowania),
  - w dniu 18.06.2013 akta sprawy wróciły do organu I instancji, celem ponownego rozpatrzenia sprawy,
  - ponowną kontrolę podatkową przeprowadzono od 16.07.2013 r. do 26.08.2013 r. – 41 dni, w tym 9 dni kontroli,
  - w dniu 30.09.2013 r. podatnik, zgadzając się z ustaleniami kontroli, złożył korektę zeznania CIT-8 za 2008 r.
- b) czas trwania postępowania w sprawie nr 2083 został przedstawiony w pkt 1.3. (str. 14-15) niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 422 – 427)

### **1.5 Czy przeciwko pracownikom Urzędu wszczęte zostały postępowania w celu ustalenia odpowiedzialności za błędy.**

Opis stanu  
faktycznego

Przeciwko pracownikom Urzędu nie zostały wszczęte postępowania w celu ustalenia odpowiedzialności za błędy, na podstawie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (Dz. U. Nr 34, poz. 173).

(dowód: akta kontroli str. 428 – 429)

### **1.6 Czynności administracyjne podejmowane przez organy podatkowe – zaświadczenia wydawane przez Urząd.**

Opis stanu  
faktycznego

W 2012 r. Urząd wydał 2.316 zaświadczeń, z tego: w dniu wpływu wniosku wydano 49 zaświadczeń (2,1%), następnego dnia wydano 119 zaświadczeń (5,1%), po upływie 2-3 dni wydano 560 zaświadczeń (24,2%), po upływie 4-7 dni wydano 1.565 zaświadczeń (67,6%) oraz powyżej 7 dni wydano 23 zaświadczenia (1%).

W I półroczu 2013 r. wydano 1.245 zaświadczeń, z tego: w dniu wpływu wniosku wydano 23 zaświadczenia (1,8%), następnego dnia wydano 28 zaświadczeń (2,3%), po upływie 2-3 dni wydano 170 zaświadczeń (13,7%), po upływie 4-7 dni wydano 1.000 zaświadczeń (80,3%) oraz powyżej 7 dni wydano 24 zaświadczenia (1,9%).

Po upływie terminu, wynikającego z przepisu art. 306a § 5 ustawy *Ordynacja podatkowa*, wydano:

- w 2012 r. – 23 zaświadczenia, przekroczenia terminu (powyżej 7 dni) wyniosły od 1 do 91 dni, w tym: od 1 do 7 dni – 15 zaświadczeń, od 8 do 26 dni – 7 zaświadczeń i 91 dni – jedno zaświadczenie,
- w I półroczu 2013 r. – 24 zaświadczenia, przekroczenia terminu (powyżej 7 dni) były od 1 do 32 dni, w tym: od 1 do 7 dni – 11 zaświadczeń, od 8 do 26 dni – 12 zaświadczeń i 32 dni – jedno zaświadczenie.

(dowód: akta kontroli str. 431– 434)

Analizą objęto 3 zaświadczenia, wydane osobom prowadzącym działalność gospodarczą, po terminie (7 dni), wynikającym z przepisu art. 306a § 5 ustawy *Ordynacja podatkowa* (największe przekroczenia terminu). Analiza wykazała, że:

- w pierwszym przypadku, podatnik (mający siedzibę na Słowacji) złożył w dniu 29.02.2012 r. wniosek o wydanie zaświadczenia o zapłaceniu podatku dochodowego od osób prawnych za 2011r., w kwocie 91.602 zł, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zaświadczenie, żądanej treści, zostało wydane 91 dni po terminie. Przyczyną wydania zaświadczenia po terminie, było złożenie przez podatnika błędnego zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT-8) za 2011 r. W związku z powyższym, Urząd nie mógł stwierdzić jednoznacznie o wysokości uiszczanego podatku. Ponadto, w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego, podatnik złożył wniosek (26.03.2012 r.) o stwierdzenie nadpłaty w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób prawnych i zaliczenie jej na poczet należności. W wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego, wydano decyzję stwierdzającą nadpłatę w kwocie 1.909 zł, która została zaliczona na poczet należności podatkowych. Nadpłata została w dniu 04.06.2012 r. prześięgowana na konto podatnika. W dniu 06.06.2012 r. Urząd wydał podatnikowi żądane zaświadczenie,

- w drugim przypadku, podatnik złożył w dniu 26.04.2013 r. wniosek o wydanie zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych, w związku ze zbyciem majątku. Zaświadczenie żądanej treści zostało wydane 32 dni po terminie. Przyczyną wydania zaświadczenia po terminie, były wątpliwości co do treści wniosku (tj. podatnik wnioskował o wydanie zaświadczenia na dzień 25.04.2013 r.), natomiast zgodnie z art. 306g § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa* – w zaświadczeniu organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych na dzień wydania zaświadczenia – oraz złożenie wyjaśnień w sprawie braku wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za okres od stycznia do marca 2013 r. W związku z powyższym, przeprowadzono kontrolę podatkową (od 14 do 21.05.2013 r.), w wyniku której ustalono wysokość zaległości podatkowych. W dniu 04.06.2013 r. wydano żądane zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych,
- w trzecim przypadku, podatnik złożył w dniu 05.04.2012 r. wniosek o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach. Zaświadczenie żądanej treści zostało wydane 26 dni po terminie. Przyczyną wydania zaświadczenia po terminie, był brak złożenia przez podatnika zeznania podatkowego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8) za 2011 r. (pomimo upływu ustawowego terminu do jego złożenia w dniu 31.03.2012 r.) W związku z tym, Urząd nie mógł dokonać stwierdzenia braku zaległości podatkowych. Zeznanie CIT- 8 zostało złożone przez podatnika w dniu 23.04.2012 r. Natomiast obsługi księgowej zeznania dokonano w dniu 30.04.2012 r. Zaświadczenie wydano w dniu 08.05.2012 r.

Powyższe przekroczenia terminów nie wynikały z winy Urzędu.

O przyczynach niedotrzymania terminu i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy informowano podatników, na podstawie art. 140 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

(dowód: akta kontroli str. 432 – 435)

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd w 24 przypadkach odmówił wydania zaświadczenia, w tym: w 2012 r. w 13 przypadkach i I półroczu 2013 r. w 11 przypadkach. Przyczyną odmowy było:

- 2012 r.:
  - w 11 przypadkach odmówiono wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, z uwagi na posiadanie zaległości podatkowych przez podatnika,
  - w 1 przypadku wniosek pochodził od Spółki niebędącej podatnikiem zarejestrowanym w Urzędzie,
  - w 1 przypadku wnioskodawca zwrócił się o potwierdzenie wysokości dochodów i obrotów z działalności za okres 6 miesięcy, których to danych Urząd nie posiadał w swoich ewidencjach.
- I półrocze 2013 r. odmówiono wydania zaświadczenia 11 podatnikom, we wszystkich przypadkach przyczyną odmowy było posiadanie zaległości podatkowych przez podatnika, ubiegającego się o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach.

Analiza 3 losowo wybranych spraw, w których odmówiono wydania zaświadczenia żądanej treści - wykazała, że przyczyną odmowy były występujące, na koncie wnioskodawców, zaległości podatkowe. Wnioski podatników dotyczyły wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, więc odmowy były zasadne.

(dowód: akta kontroli str.436 – 438)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Nieprawidłowego rozpatrzenia sprzeciwów z dnia 4 kwietnia 2012 r. i 5 kwietnia 2012 r. (postępowanie kontrolne nr 5137), co w konsekwencji doprowadziło do odstąpienia od czynności kontrolnych u podatnika.

2. Uchylenia przez Izbę Skarbową, w 2012 r. i w I półroczu 2013 r., znacznej ilości decyzji Naczelnika Urzędu z powodu – jak wskazywał organ odwoławczy – nieprawidłowości w prowadzonych przez Urząd postępowaniach. W 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie wydał 22 rozstrzygnięcia dotyczące odwołań od decyzji Naczelnika Urzędu (wydanych w 2012 r. i latach wcześniejszych). W wyniku tych rozstrzygnięć organ odwoławczy utrzymał w mocy 8 decyzji (36,4%) i uchylił 14 decyzji (63,6%).

W I półroczu 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie wydał 10 rozstrzygnięć sprawie odwołań od decyzji Naczelnika Urzędu. W wyniku tych rozstrzygnięć organ odwoławczy utrzymał w mocy 6 decyzji (60%) i uchylił 4 decyzje (40%).

Na 15 analizowanych decyzji uchylonych, w 7 przypadkach przyczyną uchylenia były błędy proceduralne, w 7 przypadkach przyczyną uchylenia była niekompletność materiału dowodowego oraz w jednym przypadku przyczyną uchylenia decyzji był błąd formalny.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Urzędu w zakresie prowadzenia postępowań kontrolnych i podatkowych oraz czynności administracyjnych.

## **2. Stosowanie przez urzędy skarbowe instytucji mających ułatwić prowadzenie działalności gospodarczej.**

### **2.1 Postępowanie Urzędu w zakresie wykonania decyzji nieostatecznych pod kątem ustalania przesłanek nadawania nieostatecznym decyzjom wymiarowym rygoru natychmiastowej wykonalności.**

Opis stanu  
faktycznego

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. Urząd nadał 33 decyzjom nieostatecznym rygor natychmiastowej wykonalności, w tym w 2012 r. – 31 decyzjom i w I półroczu 2013 r. – 2 decyzjom. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nastąpiło w drodze postanowienia, tj. zgodnie z art. 239b §3 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

Rygory natychmiastowej wykonalności nadano: w 19 przypadkach - na podstawie art. 239b §1 pkt 1, w 12 przypadkach - na podstawie art. 239b §1 pkt 2, w 1 przypadku - na podstawie art. 239b §1 pkt 3 oraz w 1 przypadku - na podstawie art. 239b §1 pkt 4 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

Analiza 5 spraw, wybranych według najwyższej kwoty zobowiązania podatkowego - wykazała, że Urząd zasadnie postanowił o nadaniu decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności, w tym:

- w 4 przypadkach nadano rygor natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 pkt 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj. organ podatkowy posiadał informacje, z których wynikało, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych,
- w jednym przypadku nadano rygor natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 239b § 1 pkt 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj. strona nie posiadała

majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia.

(dowód: akta kontroli str. 439 – 443)

W okresie objętym kontrolą, podatnicy złożyli 6 zażaleń na postanowienia Urzędu o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, w tym: w 2012 r. – 5 zażaleń i w I półroczu 2013 r. – jedno zażalenie.

Analiza dokumentacji 3 zażaleń na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji (wybranych według najwyższej kwoty zobowiązania podatkowego) wykazała, że:

- w 2 przypadkach organ odwoławczy utrzymał w mocy postanowienia Naczelnika Urzędu o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, w tym - w jednym przypadku, po złożeniu skargi do WSA, sąd skargę odrzucił z uwagi na upływ terminu do jej złożenia,
- w jednym przypadku organ odwoławczy umorzył - jako bezprzedmiotowe - postępowanie zażaleniowe w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, z uwagi na to, że decyzja, określająca zobowiązanie podatkowe, stała się ostateczna przed wejściem do obrotu prawnego zaskarżonego postanowienia (tj. podatnik wniósł odwołanie od decyzji po terminie, który nie został przywrócony). Strona nie wniosła skargi do WSA.

(dowód: akta kontroli str. 439, 444 – 446)

## **2.2 Postępowanie Urzędu w zakresie wykonania decyzji ostatecznych (przyjmowanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33d §2 Ordynacji podatkowej).**

Opis stanu faktycznego

W 2012 r. i w I półroczu 2013 r. podatnicy wnieśli do sądu administracyjnego 10 skarg na decyzje będące wynikiem przeprowadzonych postępowań podatkowych. W związku z wniesionymi skargami, podatnicy nie składali wniosków o wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego, na podstawie art. 239f § 1 pkt 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*.

W jednej sprawie Urząd wstrzymał, z urzędu, wykonanie decyzji ostatecznej do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego, na podstawie art. 239f §1 pkt 2 w ustawy *Ordynacja podatkowa*, tj.:

Urząd, postanowieniem z dnia 7 lutego 2013 r. (numer systemowy 383015) wstrzymał - z urzędu - wykonanie decyzji ostatecznej z dnia 11 kwietnia 2011 r., określającej podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. w kwocie 187.506 zł, po ustanowieniu zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej - do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego. Przebieg postępowania był następujący:

Naczelnik Urzędu decyzją z dnia 11.04.2011 r. określił Spółce zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. w kwocie 187.506 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej została zaskarżona przez Spółkę do WSA w Rzeszowie. Z uwagi na orzeczenie Sądu, oddalające skargę, podatnik wystąpił ze skargą kasacyjną do NSA w Warszawie - sprawa w toku.

Pismem z dnia 19.09.2012 r. Podatnik zwrócił się do Naczelnika PUS z wnioskiem „o zawieszenie egzekucji (...) do czasu ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy przez NSA”. Do wniosku Spółka załączyła wykaz nieruchomości w celu dokonania „zabezpieczenia ewentualnych, przyszłych należności” poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej.

Sąd Rejonowy w Tarnowie, na wniosek Urzędu, dokonał wpisu hipoteki przymusowej w księgach wieczystych prowadzonych dla nieruchomości stanowiących własność podatnika (zawiadomienia Sądu z dnia 31.12.2012 r. oraz z dnia 2, 8, 9 i 25.01.2013 r.).

W powyższej sprawie spełnione zostały przesłanki, wynikające z art. 239f § 1 pkt 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*, do wstrzymania, z urzędu, wykonania decyzji ostatecznej Naczelnika Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 447 – 449)

### **2.3 Przestrzeganie przez Urząd przepisów prawa w zakresie udzielania ulg podatkowych, na podstawie art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa.**

Opis stanu  
faktycznego

Stosownie do art. 67a ustawy *Ordynacja podatkowa*, Urząd stosował ulgi podatkowe wobec przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą, polegające na odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej oraz rozłożeniu na raty podatku i zaległości podatkowej. W kontrolowanym okresie Urząd nie udzielał ulg w formie umorzenia zaległości podatkowych.

W 2012 r. Urząd wydał 2 decyzje dotyczące odroczenia terminu płatności należności głównej podatku VAT w kwocie 2.167.369,12 zł, w 2013 r. – 1 decyzję na kwotę 1.472.420 zł. W zakresie rozłożenia na raty podatku w 2012 r. wydane zostały 2 decyzje na łączną kwotę 449.990,01 zł, a w zakresie rozłożenia na raty zaległości podatkowej - 1 decyzja na łączną kwotę 396.617,27 zł należności głównej i 26.057,21 zł odsetek. W 2013 r. nie udzielano ulg w zakresie rozłożenia na raty podatku lub zaległości podatkowej.

Do analizy wybrano 3 decyzje (nr systemowy: 326971, 387563, 405366) przyznające najwyższe kwoty ulgi podatkowych, tj. 1 postępowanie dotyczące odroczenia terminu płatności zaległości podatkowej w podatku VAT w kwocie 1.689.940 zł wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 532 zł i 2 postępowania, dotyczące odroczenia terminu płatności podatku VAT na łączną kwotę 3.409.846 zł. Analizą objęto również 3 postępowania Urzędu (nr systemowy: 356446, 370751, 402005), w wyniku których odmówiono rozłożenia na raty zaległości podatkowej w podatku VAT w kwocie 189.717,77 zł oraz odroczenia terminu płatności podatku VAT w łącznej kwocie 454.023,77 zł.

Przeprowadzona analiza postępowań Urzędu, przyznających ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych (decyzje o nr systemowych: 326971, 387563, 405366) wykazała, że we wszystkich przypadkach:

- dotrzymany został termin załatwienia sprawy, wynikający z art.139 Ordynacji podatkowej, tj. czas trwania postępowania wynosił od 16 do 52 dni. W każdym przypadku Urząd wzywał podatnika do usunięcia braków we wniosku, ustalając 7 dniowy termin na wywiązanie się z tego obowiązku,
- zebrano i rozpatrzono materiał dowodowy, stosownie do art. 187 Ordynacji podatkowej, potwierdzał istnienie ważnego interesu strony lub interesu publicznego, uzasadniającego uwzględnienie w całości wniosku podatnika,



- zapewniono stronie czynny udział w postępowaniu (art. 123 Ordynacji podatkowej), udostępniono stronie akta (art. 178), umożliwiono stronie wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200),
- wydane decyzje spełniały wymogi określone w art. 210 Ordynacji podatkowej, zawierały w uzasadnieniu fakty, które organ uznał za udowodnione i które były podstawą udzielenia ulgi. Uzasadnienia prawne zawierały prawidłowe podstawy prawne decyzji.

We wszystkich przypadkach udzielonych ulg podatkowych rzetelnie naliczono odsetki i opłatę prolongacyjną.

Analiza 3 postępowań Urzędu, odmawiających przyznania ulg podatkowych (decyzje o nr systemowych: 356446, 370751, 402005) wykazała prawidłowe postępowanie Urzędu w zakresie odmowy rozłożenia na raty zaległości podatkowych i odmowy odroczenia terminu płatności. Stwierdzono, że czas trwania postępowania wynosił 50, 51 i 52 dni. Urząd prawidłowo przeprowadził postępowanie, tj. przed podjęciem decyzji zebrany i rozpatrzony został materiał dowodowy, w kontekście wystąpienia ustawowych przesłanek udzielenia ulgi podatkowej w trybie art. 67a Ordynacji podatkowej, czyli ważnego interesu podatnika i interesu podatnika, jak również z punktu widzenia spełnienia przez wnioskodawcę warunków udzielenia pomocy, „de minimis” przewidzianych w przepisach unijnych i przepisach prawa polskiego. Wydane decyzje dotyczące odmowy udzielenia ulg podatkowych, spełniały wymogi określone w art. 210 Ordynacji podatkowej, zawierały stosowne pouczenia o trybie odwoławczym.

[dowód: akta kontroli str. 462 – 511]

## 2.4 Realizacja zadań w zakresie zarządzania jakością.

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie opracowany został - i wdrożony - system zarządzania jakością, zgodnie z § 2 pkt 2 załącznika nr 2 i § 2 pkt 3 załącznika nr 4 do zarządzenia nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów.

Zarządzeniem nr 19/2007 Naczelnika Urzędu z dnia 1.08.2007 r. wprowadzony został System Zarządzania Jakością (zwany dalej SZJ), instrukcje opisujące sposób realizacji procesu oraz inne dokumenty prawa wewnętrznego, regulujące poszczególne procesy zachodzące w Urzędzie. Zgodnie z SZJ, każdy proces, obsługiwany w Urzędzie, ma swojego właściciela (osobę odpowiedzialną za prawidłowy przebieg procesu i posiadającą uprawnienia do proponowanych zmian dokonujących jego przebieg), dla którego określone zostały, przez Naczelnika Urzędu, uprawnienia i obowiązki – zarządzeniem nr 28/2011 z dnia 18.05.2011 r. w sprawie wykazu procesów, wyznaczenia właścicieli procesów oraz określenia ich uprawnień i obowiązków. Mechanizm SZJ oparty został na metodzie: „planuj – wykonaj – sprawdź – działaj”. Za dokumenty SZJ w Urzędzie uznano:

- przepisy prawa zewnętrznego (ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia i zarządzenia, obwieszczenia, wytyczne i decyzje Ministra Finansów, zarządzenia, decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie),
- przepisy prawa wewnętrznego (zarządzenia, decyzje Naczelnika Urzędu),
- polityka jakości,
- cele jakości Urzędu,
- przewodnik jakości,
- instrukcje,
- formularze,
- karty informacyjne dotyczące usług świadczonych przez Urząd.

W celu usprawnienia wewnętrznego stosowania regulacji prawnych w trakcie świadczenia danej usługi, na potrzeby SZJ opracowano następujące

dokumenty: rejestr procesów SZJ, rejestr instrukcji, rejestr formularzy stosowanych w Urzędzie, rejestr kart informacyjnych, wykaz zastępstw pracowników w przypadku ich nieobecności, zakres upoważnień pracowników.

W kontrolowanym okresie, Naczelnik Urzędu, zgodnie z harmonogramem wdrażania SZJ, przeprowadzał ocenę skuteczności jego funkcjonowania, w ramach przeglądu SZJ, w oparciu o przygotowany przez Pełnomocnika ds. SZJ „Raport z funkcjonowania systemu zarządzania jakością w Urzędzie”.

W związku z pismem Ministerstwa Finansów, Departamentu Administracji Podatkowej AP5/0683/20/ANT/2011/4346 z dnia 7.04.2011 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie przesłał do Urzędu zaktualizowany „harmonogram wdrażania Systemu Zarządzania Jakością w Urzędach skarbowych województwa podkarpackiego”. Proces wdrażania SZJ w Urzędzie przebiegał zgodnie z przyjętym „Harmonogramem wdrażania SZJ”.

Wszystkie zadania ujęte w harmonogramie zostały zrealizowane.

[dowód: akta kontroli str. 512 – 539]

## **2.5 Działania Urzędu w celu zapewnienia rzetelnej, sprawnej i przyjaznej obsługi podatników.**

Opis stanu faktycznego

W 2012 r., w 11 przypadkach Naczelnik Urzędu odmówił nadania NIP. We wszystkich sprawach odmowa nadania NIP nastąpiła na podstawie art. 8c ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o *zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników* (Dz. U. z 2012 r. poz. 1314 ze zm.). We wszystkich przypadkach przyczyną odmowy nadania NIP były braki formalne zgłoszenia identyfikacyjnego NIP-2, tj. dokonane zgłoszenia identyfikacyjne nie spełniały wymogów określonych dla tego typu zgłoszenia (brak rachunku bankowego). Żadna ze spraw nie dotyczyła podmiotu z siedzibą w wirtualnym biurze. W 5 przypadkach zostały złożone odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy wszystkie zaskarżone decyzje.

[dowód: akta kontroli str. 540 – 541]

W ocenie NIK prawidłowe były działania Urzędu w zakresie planowania, wdrażania, oceny i doskonalenia procesu monitorowania, mające na celu poprawę jakości. Działania te wynikały z procedur określonych cyt. zarządzeniem nr 19/2007 z dnia 19.07.2007 r. wprowadzającym SZJ. Określone zostały instrukcje opisujące sposób realizacji procesu oraz inne dokumenty prawa wewnętrznego regulujące poszczególne procesy w Urzędzie.

Zgodnie z cyt. zarządzeniami, Urząd planuje i wykonuje wszelkie usługi w warunkach nadzorowanych, tak aby były zgodne z prawem i jednocześnie spełniały oczekiwania i potrzeby klientów. Osoby, odpowiedzialne za przebieg realizowanych przez Urząd usług, dokonują bieżącej kontroli dostępności zasobów oraz monitorują - na każdym etapie - jakość dostarczanej usługi (np. dostępność druków, bieżąca aktualizacja kart informacyjnych).

Naczelnik Urzędu prowadził monitorowanie i pomiar właściwości usług w celu weryfikacji ich prawidłowości. W 2012 r. w Urzędzie przeprowadzony został proces samooceny według modelu CAF, uwzględniającego zasady kompleksowego zarządzania jakością, formułowanie diagnozy, opartej na dowodach, co do stanu obecnego oraz podejmowanych działań doskonalących.

Stwierdzono, że widoczna była działalność Urzędu w zakresie podnoszenia jakości dokonywanych rozstrzygnięć, m.in. poprzez odpowiedni dobór zespołu orzekającego, podnoszenie kwalifikacji, usystematyzowanie procesu wydawania

rozstrzygnięć, opracowanie wzorów pism, 3 – stopniowa weryfikacja sporządzanych przez pracowników rozstrzygnięć.

[dowód: akta kontroli str. 542 – 564]

## 2.6 Prowadzenie badań ankietowych.

Opis stanu  
faktycznego

W kontroli ustalono, że w Urzędzie sposób badania satysfakcji Klienta uregulowany został w instrukcji I-004 Systemu Zarządzania Jakością – „badanie poziomu zadowolenia klientów. W okresie od 2012 r. badania przeprowadzane były dodatkowo w oparciu o *Wytyczne w zakresie prowadzenia badań ankietowych dotyczących oceny działalności administracji publicznej*, opracowane przez Departament Administracji Podatkowej w Ministerstwie Finansów. W kontrolowanym okresie badania ankietowe przeprowadzane były dwukrotnie w ciągu roku.

W 2012 r. badania ankietowe przeprowadzone były na podstawie cyt. wytycznych Ministra Finansów, dotyczących oceny działalności administracji publicznej. Naczelnik Urzędu, zarządzeniem nr 15/2012 z dnia 12.04.2012 r., wprowadził ww. wytyczne i powołał koordynatora zadania oraz zespół ds. badania poziomu zadowolenia klienta.

W I półroczu 2013 r. podstawą przeprowadzonych badań ankietowych były wytyczne Ministra Finansów - Departamentu Administracji Podatkowej, znak: AP1/013/1/SVA/13/RD-51120 z dnia 27.05.2013 r. w sprawie kontynuacji oceny działalności administracji podatkowej.

W Urzędzie przeprowadzono 2 badania ankietowe w 2012 r. i 1 w 2013 r. metodą samodzielnego wykonywania ankiet oraz techniką wywiadów osobistych w następujących kategoriach: kompetencje, sposób komunikacji, profesjonalizm, jakość obsługi i terminowość. Badaniem objęto w 2012 r. - 76 ankiet, a w I półroczu 2013 r. - 31 ankiet.

Wyniki przeprowadzonych badań ankietowych wskazywały, że klienci zewnętrzni wysoko ocenili działalność Urzędu, tj. 98,53% w I półroczu 2012 r., 98,45% w II półroczu 2012 r. i 96,77% w I półroczu 2013 r. W ramach ogólnej oceny działalności Urzędu klienci wysoko oceniali kompetencje, sposób komunikacji, profesjonalizm i jakość obsługi (ponad 97 % wskazań).

[dowód: akta kontroli str. 542 – 564]

Wyniki badań ankietowych pokrywają się z oceną działalności Urzędu, dokonaną przez Izbę Skarbową w Rzeszowie. Izba Skarbowa w trybie nadzoru przeprowadziła kontrolę kompleksową, obejmującą prawidłowość działania Urzędu (protokół z dnia 26.01.2012 r.). Ustalenia kontroli stanowiły podstawę do przyznania pozytywnej oceny ogólnej działalności Urzędu.

Ocena działalności Urzędu - przez Izbę Skarbową - w oparciu o mierniki wykonania zadań za 2012 r. uplasowała Urząd na 1 miejscu, wśród wyspecjalizowanych urzędów skarbowych w kraju, w zakresie realizacji wyznaczonych przez Ministerstwo Finansów mierników.

W ostatnim okresie Urząd był wyróżniony:

- w 2010 r. – 2 miejsce w kategorii najbardziej efektywny wyspecjalizowany urząd skarbowy w VII Rankingu urzędów skarbowych Dziennika Gazety Prawnej,
- w 2010 r. – wyróżnienie w kategorii jako najbardziej nieomylny wyspecjalizowany urząd skarbowy w VII Rankingu urzędów skarbowych Dziennika Gazety Prawnej,
- w 2011 r. – „Urząd Skarbowy przyjazny przedsiębiorcy”,
- w 2012 r. – „Życzliwy Urząd Skarbowy Województwa Podkarpackiego”.

[dowód: akta kontroli str. 565 – 568]

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

**Ocena częściowa**

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Urzędu w zakresie stosowania instytucji mających ułatwić prowadzenie działalności gospodarczej.

## **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<sup>2</sup>, wnosi o: podjęcie skutecznych działań w celu wyeliminowania występowania błędów, leżących po stronie Urzędu, skutkujących uchylaniem – przez organ odwoławczy – decyzji wymiarowych, wydanych przez Naczelnika.

---

<sup>2</sup> Dz.U. z 2012 r., poz.82

## 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 Rzeszowie.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

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

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

Rzeszów, dnia        grudnia 2013 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Rzeszowie

Kontrolerzy  
Krzysztof Pakuła  
główny specjalista kontroli państwowej

Dyrektor  
Wiesław Motyka

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*

Alina Walenia  
główny specjalista kontroli państwowej,

.....  
*podpis*