



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Rzeszowie

LRZ – 4112-14-01/2012
S/12/023

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	S/12/023 – Prowadzenie postępowań kontrolnych oraz podatkowych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łąncucie, w latach 2008-2012.
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie.
<i>Kontrolerzy</i>	1. Alina Walenia, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82395 z dnia 29 października 2012 r. 2. Barbara Lew, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 82397 z dnia 29 października 2012 r. (dowód: akta kontroli str. 1- 4)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Urząd Skarbowy w Łąncucie, 37-100 Łącut, ul. Piłsudskiego 11
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Bogdan Szmigiel, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łąncucie, powołany na to stanowisko od dnia 1 października 2012 r. Poprzednio (w okresie objętym kontrolą NIK) Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w Łąncucie byli: - Andrzej Kotowski - pełnił obowiązki w okresie od 1 grudnia 2010 r. do 30 września 2012 r. - Maria Orłowska - od 15 lutego 2007 r. do 30 listopada 2010 r. (do 18 lutego 2007 jako pełniąca obowiązki). (dowód: akta kontroli str. 5, 6 - 8)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie¹ ocenia działalność Urzędu Skarbowego (US) w zakresie planowania kontroli podatkowych oraz przyznawania dodatku kontrolerskiego dla pracowników przeprowadzających te kontrole.

Pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, ocenia efektywność prowadzonych kontroli podatkowych oraz kontrole podatkowe i postępowania podatkowe dotyczące podatników prowadzących działalność gospodarczą pod firmą Przedsiębiorstwo PPUH [...] ² (kontrola podatkowa wszczęta na podstawie upoważnienia nr 5050-39/08 z dnia 26 lutego 2008 r. oraz postępowanie podatkowe na podstawie postanowienia z dnia 30 czerwca 2008 r.) oraz PPHU [...] ³ (kontrola podatkowa wszczęta na podstawie

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie

² Wyłączono ze względu na tajemnicę przedsiębiorcy, na podstawie art. 5 i art. 8 ust. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej)

³ J.w.

upoważnienia nr 5050-43/08 z dnia 3 marca 2008 r. oraz postępowanie podatkowe na podstawie postanowienia z dnia 7 sierpnia 2008 r.).

W ocenie NIK, kontrole podatkowe przeprowadzone w zakresie podatku PIT i VAT cechowały się niską skutecznością, natomiast postępowania podatkowe wobec Firm [...] ⁴, prowadzone były w sposób długotrwały i do dnia zakończenia kontroli NIK, nie zostały one rozstrzygnięte ostateczną decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Urząd Skarbowy w Łańcucie przeprowadził w 2008 r. kontrolę podatkową w firmie [...] ⁵. za 2006 r. W jej następstwie, w dniu 30 czerwca 2008 r. wszczęte zostało postępowanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług za październik i grudzień 2006 r. Postanowieniem z 18 lutego 2010 r. nr US/IC/4400-25/33/08 postępowaniem podatkowym objęto pozostałe miesiące 2006 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego do czasu zakończenia kontroli NIK trzykrotnie wydawał decyzje określające wysokości zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. Łącznie wobec podatnika wydano 15 decyzji określających kwoty zobowiązań podatkowych w podatku VAT za 2006 r.

Wszystkie wydane przez Urząd Skarbowy w Łańcucie decyzje wobec firmy [...] ⁶ zostały uchylone przez Izbę Skarbową w Rzeszowie w całości, a sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia przez Organ I instancji, ze względu na potrzebę przeprowadzania postępowania dowodowego w całości lub znacznej części.

Do dnia zakończenia kontroli NIK organ podatkowy nie wydał kolejnych decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe wobec firmy [...] ⁷.

W 2008 r. Urząd Skarbowy w Łańcucie przeprowadził kontrolę podatkową w firmie [...] ⁸. w zakresie podatków dochodowego od osób fizycznych i od towarów i usług za 2006 r. W jej następstwie, w dniu 7 sierpnia 2008 r. wszczęte zostało postępowanie podatkowe dotyczące należności podatkowych za 2006 r.

Naczelnik Urzędu w czerwcu 2010 r. wydał jedną decyzję w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za rok 2006 oraz 12 decyzji (za poszczególne miesiące roku 2006) określających wysokości zobowiązań podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług.

Wszystkie wydane przez Urząd Skarbowy w Łańcucie decyzje wobec firmy [...] ⁹ zostały uchylone przez Izbę Skarbową w Rzeszowie w całości, a sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia przez Organ I instancji, ze względu na potrzebę przeprowadzania postępowania dowodowego w całości lub znacznej części.

Do dnia zakończenia kontroli NIK organ podatkowy nie wydał kolejnych decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe wobec firmy [...] ¹⁰.

⁴ J.w.

⁵ J.w.

⁶ J.w.

⁷ J.w.

⁸ J.w.

⁹ J.w.

¹⁰ J.w.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Proces planowania kontroli podatkowych. Liczba przeprowadzonych kontroli w zakresie podatków PIT, CIT, VAT i pozostałych oraz efektywność tych kontroli

Zespół ds. planowania kontroli podatkowych powołany został w Urzędzie zarządzeniem Naczelnika Urzędu Skarbowego nr 35/1 z dnia 9 listopada 2007 r. (obowiązującym do dnia 24 czerwca 2009 r.) i aktualnie obowiązującego nr 12/2009 z dnia 25 czerwca 2009 r. w sprawie powołania zespołu ds. planowania kontroli podatkowych.

Do zadań zespołu należało opracowanie kryteriów typowania podmiotów do kontroli, a następnie kierownicy komórek podatkowych typowali podmioty do kontroli, ze wskazaniem obszaru ryzyka. Następowo to w terminie do 15 dnia następnego miesiąca po upływie kwartału.

(dowód: akta kontroli str. 9-10)

W latach 2008-2011 proces planowania i przeprowadzania kontroli podatkowych określała „Instrukcja Systemu Zarządzania Jakością (I-SZJ/014- wydanie 01-04) w sprawie planowania i wykonywania kontroli podatkowej”. W 2011 r. obowiązywała zmieniona „Instrukcja Systemu Zarządzania Jakością (I-SZJ/14- wydanie 05) w zakresie planowania i wykonywania kontroli podatkowej”.

Zgodnie z cyt. Instrukcjami Urząd tworzył w systemie POLTAX (podsystem KONTROLA) plany kontroli kwartalne (dla kontroli kompleksowych, miesięczne (dla kontroli w zakresie zwrotów i innych rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług), doraźne (dla pozostałych kontroli prowadzonych na zlecenie komórek podatkowych).

Zgodnie z cyt. instrukcjami typowanie podmiotów do kontroli podatkowej prowadzone było na podstawie wytycznych Ministra Finansów dla Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa oraz w zakresie organizacji prac Urzędów w podatku od towarów i usług oraz zewnętrznych i wewnętrznych wniosków o przeprowadzenie kontroli.

Zadania w zakresie planowania kontroli podatkowych Urzędu (w okresie od 2011 r.) należały głównie do pracowników wieloosobowego stanowiska ds. analiz i planowania oraz kierownika samodzielnego referatu kontroli podatkowej.

Pracownicy ci tworzyli propozycję planu kontroli na dany okres. Po zapoznaniu się przez Naczelnika Urzędu z listą wytypowanych podmiotów do kontroli i wniesieniu uwag - kierownik samodzielnego referatu kontroli podatkowej tworzył ostateczne projekty planów kontroli (miesięczne i kwartalne).

(dowód: akta kontroli str. 11-59)

W zakresie wykorzystania systemu POLTAX Naczelnik Urzędu Pan Bogdan Szmigiel podał ponadto, że typowanie podmiotów do kontroli podatkowej dokonywane było z uwzględnieniem m.in. obszarów ryzyka w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej. Do planowania i typowania podmiotów do kontroli wykorzystywano podsystem KONTROLA systemu POLTAX, a w szczególności wprowadzony w 2010 r. moduł ANALIZY (w tym analiza grupowa i analiza zwrotów VAT), moduły do przeglądania danych z różnych obszarów działania Urzędu (wymiar, księgowość, egzekucja, sprawy karno – skarbowe) oraz raporty tworzone na podstawie własnych skryptów w języku SQL (dotyczące np. braku lub zaniżonej wartości zaliczek na podatek dochodowy).

(dowód: akta kontroli str. 60-64)

Na podstawie sprawozdań Urzędu, ustalono, że w latach 2008-2011 zaplanowanych zostało do przeprowadzenia 1170 kontroli podatkowych (dotyczących podatku PIT, CIT, VAT oraz pozostałych), z czego wykonano 1146 kontroli tj. 98%.
W przypadku 430 kontroli, tj. 37,5% przeprowadzonych stwierdzone zostały uszczuplenia podatkowe.

W kontrolowanym okresie, w dziale kontroli podatkowej Urzędu zatrudnionych było 7 pracowników, co oznaczało przeciętnie 36 kontroli na 1 pracownika w 2008 r., 38 w 2009 r., 40 w 2010 r. i 44 w 2011 r.

Prowadzona przez Urząd Ewidencja przeprowadzonych kontroli była zgodna z cyt. Instrukcją Systemu Zarządzania Jakością (I-SZJ/14- wydanie 05) w zakresie planowania i wykonywania kontroli podatkowej. Ewidencja ta uwzględniała podatników oraz zakres kontroli.

Przeciętny czas trwania kontroli podatkowej w Urzędzie w latach 2008-2011, w poszczególnych grupach podatkowych, przedstawia poniższa tabela:

Podatek	Ilość kontroli	Czas trwania kontroli		
		do 5 dni	od 6 do 15 dni	powyżej 16 dni
PIT	567	352	177	38
CIT	33	15	16	2
VAT	499	227	239	33

Na podstawie ewidencji systemu POLTAX (podsystem KONTROLA) ustalono, że w 2008 r. z 28 kontroli podatkowych (podatek PIT, CIT, VAT) trwających powyżej 16 dni, najdłuższa kontrola trwała 59 dni (kontrola nr 115/2008), w 2009 r. z 17 kontroli trwających powyżej 16 dni, najdłuższa kontrola trwała 31 dni (kontrola nr 28/2009), w 2010 r. z 22 kontroli powyżej 16 dni, najdłuższa kontrola trwała 46 dni (kontrola nr 196/2010), a w 2011 r. z 6 kontroli trwających powyżej 16 dni, najdłuższa kontrola trwała 29 dni (kontrola nr 3/2011).

W przypadku wszystkich kontroli podatkowych trwających powyżej 16 dni, postępowanie podatkowe zakończone zostało decyzją podatkową.
(dowód: akta kontroli str. 65-78, 81-96, 97)

Ustalone
nieprawidłowości

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

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Najwyższa Izba Kontroli dokonała analizy w zakresie ilości przeprowadzonych w latach 2008-2011 kontroli podatkowych i wydanych w związku z tym decyzji oraz wniesionych odwołań do organu II instancji (Dyrektora Izby Skarbowej) i jej rozstrzygnięć.

W zakresie podatku PIT:

- przeprowadzono 567 kontroli, z czego w 308 przypadkach wykazano kwoty uszczupień podatkowych - na kwotę 1.206.010 zł;
- wydano 118 decyzji podatkowych ustalających łączną kwotę zobowiązań podatkowych wynoszącą 621.200 zł;
- do Dyrektora Izby Skarbowej wniesionych zostało 20 odwołań od ww. decyzji - na łączną kwotę 337.945 zł (tj. na 54,4% ustalonych zobowiązań podatkowych);
- w wyniku postępowania odwoławczego 4 decyzje zostały utrzymane w mocy na kwotę 9.194 zł (tj. na 2,7 % z zaskarżonej kwoty), a 16 decyzji zostało uchylonych przez

Dyrektora Izby Skarbowej na łączną kwotę 328.751 zł (tj. 97,3 % zaskarżonej w odwołaniach kwoty, i 52,9% z ogólnej kwoty ustalonych przez Urząd zobowiązań).

W zakresie podatku CIT:

- przeprowadzono 33 kontrole podatkowe, z czego w 4 przypadkach stwierdzono uszczuplenia, na kwotę łączną 12.494 zł;
- w wyniku postępowania podatkowego wydano 2 decyzje ustalające łączną kwotę zobowiązań podatkowych w wysokości 358.200 zł;
- od ww. decyzji nie wnoszono odwołań do Dyrektora Izby Skarbowej.

W zakresie podatku VAT:

- przeprowadzono 499 kontroli podatkowych, z czego w 118 przypadkach stwierdzono uszczuplenia podatkowe, na łączną kwotę 8.321.451 zł;
- wydano 429 decyzji podatkowych na łączną kwotę 8.275.255 zł zobowiązań podatkowych;
- do Dyrektora Izby Skarbowej wniesionych zostało 175 odwołań, na łączną kwotę 7.182.314 zł (tj. na 86,8 % ustalonych zobowiązań podatkowych);
- w wyniku postępowań odwoławczych 55 decyzji (31,4%) zostało utrzymanych w mocy na kwotę 4.234.467 zł, a 120 decyzji (68,6%) zostało uchylonych przez Dyrektora Izby skarbowej na łączną kwotę 2.947.847 zł (tj. 41 % zaskarżonej w odwołaniach kwoty, i 35,6% z ogólnej kwoty ustalonych przez Urząd zobowiązań).

(dowód: akta kontroli str. 79)

Z powyższych statystyk wynika, że orzeczenia dotyczące zobowiązań podatkowych Urzędu, w szczególności w zakresie podatku PIT i VAT nie są stabilne, a ich weryfikacja przez organ odwoławczy powoduje, że ustalone przez Urząd zobowiązania podatkowe zostają uchylone w przeważającej (52,9% w zakresie podatku PIT) lub bardzo znacznej części (35,6% w zakresie podatku VAT).

Świadczy to o tym, że prowadzone przez Urząd postępowania, w części w której ustalone zobowiązania podatkowe zostały uchylone - zostały przeprowadzone z naruszeniem zasad dotyczących postępowań podatkowych, a w szczególności - zasady wnikliwego i szybkiego działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

W świetle powyższego - efektywność prowadzonych przez Urząd kontroli i postępowań podatkowych, w zakresie podatku PIT i VAT - NIK ocenia jako pozytywną z nieprawidłowościami. Na taką oceną ma wpływ wskazany wyżej odsetek decyzji organu podatkowego wyższego stopnia, uchylających decyzje Urzędu Skarbowego w Łąncucie, wydane w pierwszej instancji.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie, pomimo stwierdzenia, że znaczna część wydanych przez Urząd decyzji ustalających zobowiązania podatkowe w zakresie podatku PIT i VAT została uchylona przez organ wyższego stopnia w postępowaniu odwoławczym.

2. Prawdliwość prowadzenia przez Naczelnika Urzędu wybranych kontroli i postępowań podatkowych.

Opis stanu
faktycznego

W planie kontroli na I kwartał 2008 r. zaplanowane zostały m.in. kontrole podatkowe: [...] ¹¹ oraz [...] ¹². Postępowania kontrolne wobec obu podatników dotyczyć miały roku podatkowego 2006.

[dowód: akta kontroli str. 794-796]

Podatnicy prowadzący ww. działalność gospodarczą, w okresie objętym postępowaniami US, byli małżeństwem. Głównym miejscem wykonywania ich działalności (siedzibą) była miejscowość Krzemienica.

Prowadzili działalność gospodarczą związaną z budownictwem, w tym przede wszystkim w zakresie: robót budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków (dz. 41 PKD) i budową obiektów inżynierii lądowej i wodnej (dz. 42 PKD), a także w zakresie handlu detalicznego z wyłączeniem handlu detalicznego pojazdami samochodowymi (dz. 47 PKD).

Firma [...] ¹³ opłacała podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (w wysokości 5,5%), natomiast firma [...] ¹⁴ na zasadach ogólnych, wg. skali podatkowej obowiązującej w 2006 r. tj. 19%, 30% (dochód od 37.024 do 74.048 zł) i 40% (od dochodu ponad 74.048 zł).

[dowód: akta kontroli str. 430]

I. Kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe wobec firmy [...] ¹⁵.

Kontrola podatkowa firmy [...] ¹⁶, w zakresie rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług (VAT) oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych (PPE) za rok 2006, wszczęta została na podstawie upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 26.02.2008 r. (znak Nr 5050-39/08).

Trwała (z uwzględnieniem przerw) 12 dni i zakończyła się 17.04.2008 r. (protokół doręczony został w dniu 18.04.2008 r.). W toku kontroli ustalono, że firma [...] ¹⁷ w rejestrze sprzedaży VAT oraz w ewidencji przychodów dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych za 2006 r. zaewidencjonowała łącznie 17 faktur na kwotę 765.780 zł netto oraz należny podatek VAT w kwocie 58.701,60 zł (razem 824.481,60 zł brutto).

[dowód: akta kontroli str. 98-127]

Postanowieniem Naczelnika Urzędu z dnia 30 czerwca 2008 r. (nr US/IC/4499-25/08/U) wszczęte zostało z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za październik i grudzień 2006 r. W jego wyniku w dniu 7 sierpnia 2009 r. Naczelnik wydał dwie decyzje (nr US/IC/4499-25/30/08 i US/IC/4499-25/31/08), w których określił zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, w wysokości: za październik w wysokości 3.358 zł (podatnik w deklaracji VAT-7 wykazał 3.187 zł) i za grudzień w wysokości 11.911 zł (podatnik w deklaracji VAT-7 wykazał 3.187 zł).

¹¹ J.w.

¹² J.w.

¹³ J.w.

¹⁴ J.w.

¹⁵ J.w.

¹⁶ J.w.

¹⁷ J.w.

Urząd Skarbowy w ww. decyzjach zakwestionował zasadność odliczenia podatku VAT (naliczonego) od 2 faktur wystawionych przez firmę [...] ¹⁸ za:

- zakup cementu i gazu propan butan w październiku 2006 r. - VAT w kwocie 169,65 zł,
- zakup cementu i wapna w grudniu 2006 r. - VAT w kwocie 183,73 zł.

[dowód: akta kontroli str. 128-129, 150-175]

Grzegorz B. w dniu 24 sierpnia 2009 r. wniósł odwołanie od ww. dwóch decyzji US do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie.

[dowód: akta kontroli str. 176-183]

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie w dniu 2 listopada 2009 r. (decyzjami nr IS-II/4407-73/09 i IS-II/4407-74/09) uchylił w całości decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łańcucie i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Organ podatkowy wyższego stopnia w uzasadnieniu obu decyzji stwierdził, że zebrany przez US materiał dowodowy nie daje podstaw do zakwestionowania, jako niezgodnego z rzeczywistością, faktu zakupów dokonanych przez odwołującego (wykazanych w fakturach towarów : cementu, wapna, gazu przemysłowego) od firmy [...] ¹⁹, na co wystawiono kwestionowane faktury.

Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że w przedmiotowej sprawie konieczne jest ponowne przeprowadzenie postępowania podatkowego, w trakcie którego badaniem należy objąć prowadzone przez odwołującego księgi za rozpatrywany okres rozliczeniowy.

[dowód: akta kontroli str. 184-191]

W następstwie ww. Decyzji Dyrektora IS - Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łańcucie - postanowieniem z 18.02.2010 r. (znak US/IC/4400-25/33/08) wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za wszystkie pozostałe miesiące roku 2006.

[dowód: akta kontroli str. 192, 242-249]

W toku postępowania, postanowieniem z dnia 25.02.2010 r. (znak US.IC/4400-25/35/08) Naczelnik Urzędu dopuścił jako dowód opinię Pana Adama Pasterza - biegłego sądowego z dziedziny budownictwa sanitarnego w zakresie sieci uzbrojenia terenu, instalacji sanitarnych i przemysłowych - sporządzoną dla Komendy Powiatowej w Łańcucie w sprawie NR RSD-632/2008 DS.-803/2008.

Z zawartych w tej opinii wniosków wynikało, że:

- wszystkie faktury VAT wystawione przez firmę [...] ²⁰ własności Grzegorza B. nie odpowiadają pod względem formalnym przywołanym zasadom wystawiania faktur VAT wg obowiązujących przepisów tj. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur.

- właściciel firmy [...] ²¹ w Krzemienicy Grzegorz B. nie mógł samodzielnie wykonać usług budowlanych w wskazanych okresach czasu nie zatrudniając (najmując dodatkowo pracowników w takich zawodach jak monter sieci, spawacz, operator sprzętu), ponieważ zakres tak wykonywanych usług jak i ich specyfika wykonania bezwzględnie tego wymagała. W świetle przedstawionych uwarunkowań, nie można przyjąć za wiarygodne tłumaczenie Grzegorza B., że roboty te wykonał osobiście mając na uwadze ich zakres i czasokres trwania.

¹⁸ J.w.

¹⁹ J.w.

²⁰ J.w.

²¹ J.w.

- wyliczone koszty wykonania tych usług budowlanych uwzględnionych na fakturach VAT przez firmę [...] ²² własności Grzegorza B. są w swej większości zgodne ze średnimi cenami obowiązującymi na rynku w wskazanym okresie czasu.

Jednocześnie w treści opinii (część K) dotyczącej „*Omówienia poszczególnych faktur i dokumentów związanych*” - biegły stwierdził, że w 16 spośród 17 badanych przez niego przypadków zdarzeń gospodarczych, w których wystawiono faktury:

- brak jest podstawowych danych określających długość wykonanego odcinka sieci wodociągowej lub kanalizacyjnej i średnicy przewodu wodociągu lub kanalizacji bądź wykonanych pod sieci wykopów (w 6 przypadkach), lub
- akta sprawy nie zawierają jakichkolwiek danych określających zakres robót (w 4 przypadkach), lub
- akta nie zawierają obmiarów wykonanych robót (w 6 przypadkach).

[dowód: akta kontroli str. 193-236]

W dniu 6.07.2010 r. Pani Maria Orłowska Naczelnik US wydała 12 decyzji (znak od US.IC /4400-25/48/08 do US.IC /4400-25/59/08), w których określiła kwoty zobowiązań podatkowych oraz kwoty podatku do zapłaty w podatku VAT, za poszczególne miesiące 2006 roku (w tym kwotę zobowiązania podatkowego od towarów i usług za marzec 2006 r. w wysokości 3.675 zł, a za pozostałe miesiące 0 zł oraz kwoty podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług tj. kwot wykazanych na wystawionych przez podatnika fakturach tj.: styczeń - 8.400 zł, luty - 858 zł, marzec - 770,00 zł, kwiecień - 1.400 zł, maj - 1.092 zł, czerwiec - 1.561 zł, lipiec - 3.500 zł, sierpień - 19.485 zł, wrzesień - 1.151 zł, październik - 3.358 zł, listopad - 1.540 zł, grudzień - 11.911 zł).

Organ podatkowy uznał, że firma [...] ²³ w rzeczywistości nie świadczyła usług wykazywanych w fakturach wystawionych w 2006 r., oprócz uznanej usługi odwodnienia wykopów wykonanej w lutym 2006 r. na rzecz firmy [...] ²⁴, uznając jednocześnie, że obowiązek podatkowy od tej usługi powstał w marcu 2006 r., a nie w lutym 2006 r. jak deklarował podatnik. Podstawowym dowodem, na którym organ podatkowy oparł wydane decyzje była wskazana wyżej opinia biegłego Adama Pasterza.

[dowód: akta kontroli str.250-371]

Grzegorz B. w dniu 2.08.2010 r. wniósł do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie odwołanie od wszystkich ww. decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łąncucie wydanych w dniu 6.07.2010 r.

[dowód: akta kontroli str. 372-377]

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie w dniu 8.10.2010 r. wydał 12 decyzji (znak od IS-II/I/4407-244/10 do IS-II/I/4407-255/10), którymi uchylił w całości wszystkie decyzje Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łąncucie za poszczególne okresy podatkowe (miesiące) 2006 roku. i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W uzasadnieniach decyzji organ wyższego stopnia stwierdził m.in., że postępowanie US nie wyczerpało dyspozycji art. 122 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, organy podatkowe zobligowane są do podejmowania wszelkich działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

W zakresie kluczowego dowodu w sprawie, jakim US uznał opinię biegłego sądowego z dziedziny budownictwa sanitarnego w zakresie sieci uzbrojenia terenu, instalacji

²² J.w.

²³ J.w.

²⁴ J.w.

sanitarnych i przemysłowych - Dyrektor IS stwierdził, że z analizy treści opinii wynika, że biegły nie dysponował danymi określającymi ściśle zakres robót, takimi jak długości wykonanych odcinków sieci wodociągowej, oraz średnice przewodów, przez co w konsekwencji stwierdził, iż brak tych danych uniemożliwiał jednoznacznie ustosunkowanie się do postawionego pytania.

Dyrektor IS stwierdził, że opieranie na takiej opinii w sytuacji, gdy biegły nie dysponował podstawowymi informacjami, które są niezbędne do oceny zakresu wykonanych prac jest nieuzasadnione.

Dyrektor IS wskazał jednocześnie, że aby uzyskać niezbędne informacje co do możliwości wykonania robót budowlanych przez Grzegorza B. dla Barbary B. niezbędnym staje się przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego w oparciu o pełny materiał dowodowy zebrany w sprawie z uwzględnieniem danych zawartych we wskazanych umowach. Bez tak przeprowadzonego dowodu z opinii biegłego, materiał staje się niekompletny.

W zakresie decyzji dotyczącej lutego 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że w protokole z badania ksiąg Urząd Skarbowy nie wypowiedział się w kwestii faktury wystawionej dla [...] ²⁵ i brak jest stanowiska co do jej odrzucenia jako dowodu księgowego. Wobec powyższego konieczne jest przeprowadzenie postępowania podatkowego, w którym badaniem należy objąć ewidencję sprzedaży za rozpatrywany okres rozliczeniowy czyli za luty 2006 r.

Ponadto (w zakresie uchylenia decyzji US za marzec 2006 r.) Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że w protokole z kontroli podatkowej US brak jest ustaleń dotyczących kwestii prawidłowości określania daty powstania obowiązku podatkowego w zakresie faktur wystawianych na rzecz spółki [...] ²⁶, natomiast w zaskarżonej decyzji zakwestionowano te okresy. Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że orzekanie w tym przedmiocie przez organ wyższego stopnia stanowiłoby naruszenie fundamentalnej zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego.

[dowód: akta kontroli str. 378-425]

W dniu 22.02.2011 Urząd Skarbowy przesłuchał w charakterze świadka Adama Pasterza, który jako biegły wydał wskazaną wyżej opinię. Świadek podtrzymał wnioski zawarte w tej opinii podając jednocześnie, że wg jego wiedzy i doświadczenia jedna osoba, przy przeciętnych warunkach gruntowo-wodnych, braku karpiny i innych przeszkód, może dziennie wykonać około 12 mb przyłącza na gruncie kategorii trzeciej – według KNR.

W dniu 8.07.2011 r. Pan Andrzej Kotowski p.o. Naczelnika Urzędu Skarbowego wydał decyzję (znak US.PP/4400-25/66/08), w której określił w zakresie podatku VAT kwoty zobowiązań podatkowych oraz kwoty podatku do zapłaty za poszczególne miesiące 2006 roku.

Kwoty zobowiązań podatkowych określono w wysokości 3.675 zł za marzec, a 0 zł za pozostałe miesiące, natomiast kwoty podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, jako wykazanych na wystawionych fakturach za poszczególne miesiące wynosiły: styczeń - 8.400 zł, luty, - 858 zł, marzec – 770 zł, kwiecień – 1.400 zł, maj – 1.092 zł, czerwiec - 1.561 zł, lipiec – 3.500 zł, sierpień – 19.485 zł, wrzesień – 1.151 zł, październik – 3.358 zł, listopad – 1.540 zł, grudzień – 11.911 zł.

²⁵ J.w.

²⁶ J.w.

Rozstrzygnięcie decyzji za poszczególne okresy rozliczeniowe było identyczne jak poprzednio wydanych ww. 12 decyzji z dnia 6.07.2010 r.

[dowód: akta kontroli str. 435-472]

Grzegorz B. w dniu 5.08.2011 r. wniósł do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie odwołanie od ww. decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łąncucie wydanej w dniu 8.07.2011 r.

[dowód: akta kontroli str. 473-482]

Decyzją z dnia 18.10.2011 r. (znak IS-PTOZ/1-4407/102/11) Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie uchylił w całości decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łąncucie i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W uzasadnieniu organ wyższego stopnia ponownie podniósł, że kluczowy dowód jakim jest opinia biegłego sporządzona na zlecenie Komendy Powiatowej Policji w Łąncucie jest w obecnym kształcie bezwartościowa dla postępowania podatkowego, a postępowanie prowadzone przez organ I instancji nie doprowadziło do usunięcia jej wad.

Dyrektor IS stwierdził ponadto, że pozostałe dowody zgromadzone w prowadzonym postępowaniu nie przesądzają jednoznacznie o niemożliwości wykonania fakturowanych usług przez Grzegorza B., w tym stanie rzeczy, organ odwoławczy uchyła decyzję organy I instancji w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Dyrektor Izby Skarbowej dodatkowo przesłał do Naczelnika US odrębne pismo (znak IS-PTOZ/1-4407/102/11), w którym szczegółowo wskazał na wszystkie kwestie dotyczące prowadzonego postępowania, a w tym m.in. odnośnie: przyjętej przez US opinii biegłego, niespójności prowadzenia spraw Grzegorza B. i Barbary B., kwestii samodzielnego wykonania robót przez Grzegorza B., odmowy przesłuchania Roberta K., zeznań świadków, formy wydanej decyzji oraz brak właściwej umowy pomiędzy Firmą [...] ²⁷ a Gminą Ropczyce.

Z uwag tych wynikało, że postępowanie dowodowe prowadzone przez Urząd Skarbowy nie doprowadziło do prawidłowego i rzetelnego zbadania sprawy.

[dowód: akta kontroli str. 486-495, 815-827]

Do dnia zakończenia niniejszej kontroli NIK Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łąncucie nie wydał merytorycznej decyzji kończącej postępowanie podatkowe wobec firmy [...] ²⁸.

Postanowieniem z dnia 7 stycznia 2013 r. termin zakończenia postępowań wszczętych wobec podatnika w dniu 30.06.2008 (w sprawie podatku VAT za październik i grudzień) oraz w dniu 18.02.2010 r. (za pozostałe miesiące roku 2006) został przedłużony do dnia 7 lutego 2013 r. Jak podano zwłoka w załatwieniu sprawy wynika z konieczności dochowania terminu do zapoznania się i wypowiedzenia przez stronę na temat zgromadzonego materiału dowodowego oraz dokonania ponownej analizy obszernego materiału dowodowego.

Prokuratura Rejonowa w Łąncucie prowadzi przeciwko Grzegorzowi B. dochodzenie o popełnienia przestępstwa karno-skarbowego z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks. Początkowo dochodzenie prowadzone było w kierunku czynu z art. 271 § 1 kk w zw. z art. 12 kk (nastąpiła zmiana zarzutów).

²⁷ J.w.

²⁸ J.w.

W dniu 26 kwietnia 2012 r. (po 3 latach od wydania) wpłynęło do Urzędu Skarbowego postanowienie Prokuratury z dnia 16.02.2009 r. o zawieszeniu dochodzenia przeciwko Grzegorzowi B. Z uzasadnienia wynika, że nastąpiło to ze względu na to, że zachodzi konieczność uzyskania decyzji Urzędu Skarbowego, które będą wydane w stosunku do firmy [...] ²⁹ Grzegorza B. oraz [...] ³⁰ Barbary B. i na konieczność uzyskania opinii biegłego sądowego dotyczącej możliwości wykonania usług budowlanych przez firmę [...] ³¹.

[dowód: akta kontroli str. 797-798]

II. Kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe wobec firmy [...] ³².

Kontrola podatkowa firmy [...] ³³, w zakresie rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) i wypełniania obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, wszczęta została na podstawie upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 3.03.2008 r. (znak Nr 5050-43/08) i objęła cały rok 2006.

Kontrolę przeprowadzono w okresie od 3 marca do 30 maja 2008 r. (z uwzględnieniem przerw trwała 59 dni).

[dowód: akta kontroli str. 533-569]

Postanowieniem z dnia 7.08.2008 r. (znak: US.IA/1/4110-27/08) Naczelnik Urzędu wszczął postępowanie podatkowe wobec firmy [...] ³⁴, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 r.

Decyzją z dnia 30.06.2010 r. (znak US.IA/4/4110-27/08) pani Maria Ostrowska Naczelnik Urzędu Skarbowego określiła wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. w kwocie 232.910 zł.

Wskazana wyżej kwota zobowiązania podatkowego wynikała przede wszystkim z tego, że Urząd Skarbowy uznał, że zaewidencjonowane w 2006 r. koszty uzyskania przychodu zostały zawyżone o kwotę 544.000 zł wynikającą z faktur wystawionych przez firmę [...] ³⁵. Stanowiło to 97,4 % łącznego zawyżenia kosztów wykazanego przez Urząd Skarbowy w decyzji, tj. 558.434,29 zł.

Urząd Skarbowy uznał, że wykazane w fakturach wystawionych przez firmę [...] ³⁶ usługi nie zostały w rzeczywistości przez nią wykonane, a faktury nie dokumentują faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych.

Tym samym ustalony w decyzji Urzędu Skarbowego dochód firmy [...] ³⁷ z działalności gospodarczej wyniósł 603.975,61 zł, a podatek należny 232.910 zł. Po odjęciu kwot wpłaconych zaliczek (7.702 zł), wpłaconego podatku wskazanego w deklaracji PIT-36 (3.557,30 zł) i wpłaty na rzecz OPP (113,70 zł) - wyliczona przez Urząd zaległość podatkowa wyniosła 221.537 zł.

[dowód: akta kontroli str. 570-597]

W tym samym dniu tj. 30.06.2010 r. pani Maria Orłowska Naczelnik Urzędu Skarbowego wydała 12 decyzji (znak od US.IC/4400-25/19/08 do US.IC/4400-25/30/08), w których określiła kwoty różnicy podatku VAT do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, za poszczególne miesiące od stycznia do listopada 2006 r.

²⁹ J.w.

³⁰ J.w.

³¹ J.w.

³² J.w.

³³ J.w.

³⁴ J.w.

³⁵ J.w.

³⁶ J.w.

³⁷ J.w.

włącznie, oraz kwotę różnicy podatku VAT za grudzień 2006 r. do zwrotu na rachunek bankowy podatnika.

W dniu 26.07.2010 r. firma [...] ³⁸ złożyła odwołania od ww. decyzji podatkowych, określających zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku VAT, do Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie.

Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z dnia 7.10.2010 r. (znak IS.I/1/4117-54/10) – uchylił w całości zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego określającą dla firmy [...] ³⁹ wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

W uzasadnieniu decyzji organ wyższego stopnia stwierdził, że postępowanie podatkowe Urzędu Skarbowego należy powtórzyć, m.in. z następujących powodów:

- stwierdzono, że w dniu 10.03.2010 r. podatniczka ustanowiła pełnomocnika do reprezentowania jej w prowadzonym postępowaniu podatkowym, a Urząd Skarbowy podejmował następnie czynności bez udziału tego pełnomocnika, czym naruszył zasadę czynnego udziału strony (tu reprezentowanej przez pełnomocnika) w każdym stadium postępowania;

- ustalenia organu I instancji w zakresie badania ksiąg podatkowych nie są kompletne (odnośnie wydatków na zakup gazu płynnego), przez co nie obalają mocy dowodowej tych ksiąg i niedopuszczalne było określenie zobowiązania podatkowego w tym zakresie;

- treść opinii biegłego, dopuszczonej w postępowaniu dowodowym US, nie jest wystarczająca dla zakwestionowania wynikających z faktur wystawionych przez firmę [...] ⁴⁰ wydatków jako kosztów uzyskania przychodów. Urząd Skarbowy powinien był przede wszystkim ustalić czy zdarzenie gospodarcze uzasadniające wydatek istotnie miało miejsce i kto je wykonał.

[dowód: akta kontroli str. 688-702]

Dyrektor Izby Skarbowej decyzjami z dnia 8.10.2010 r. (znak IS.II/1/4407-216/10 do IS.II/1/4407-225/10) uchylił decyzje Urzędu Skarbowego w zakresie podatku VAT, dotyczące miesięcy marzec-grudzień 2006 r. i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji.

[dowód: akta kontroli str. 748-777]

Decyzjami z dnia 6.12.2011 r. (znak IS.II/1/4407-214/10 i IS.II/1/4407-215/10) Dyrektor IS uchylił także decyzje Naczelnika US określające kwotę różnicy podatku od towarów i usług za styczeń i luty 2006 r.

[dowód: akta kontroli str. 778-784]

Postępowanie odwoławcze w zakresie ww. 2 okresów rozliczeniowych trwało dłużej (o blisko 14 miesięcy) ze względu na to, że kwestionowane w decyzjach (za styczeń i luty) faktury wystawione przez [...] ⁴¹ były także przedmiotem badania w postępowaniu podatkowym prowadzonym w firmie [...] ⁴². W postępowaniu tym Dyrektor IS uchylił decyzje dotyczące podatku VAT za styczeń 2006 r. i okresów następnych.

O planowanym terminie zakończenia postępowania odwoławczego Dyrektor Izby Skarbowej informował podatniczkę poprzez przesłanie odpowiednich postanowień w tej sprawie, wskazując w nich jednocześnie, że rozstrzygnięcie związane będzie z decyzją

³⁸ J.w.

³⁹ J.w.

⁴⁰ J.w.

⁴¹ J.w.

⁴² J.w.

Urzędu Skarbowego w sprawie firmy [...] ⁴³, po ponownym rozpatrzeniu sprawy (po uchyleniu decyzji z dnia 6.07.2010). Postanowienia te kierowane były także do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łańcucie.

W uzasadnieniu ww. decyzji z dnia 8.10.2010 r. dotyczącej marca 2006 r. organ wyższego stopnia stwierdził, że w toku postępowania prowadzonego przez Urząd Skarbowy nie wyjaśniono wszystkich okoliczności mających istotne znaczenie dla sprawy oraz nie uzasadniono decyzji w sposób właściwy. Wskazano, że z analizy akt sprawy wynika, że Urząd Skarbowy nie zweryfikował prawidłowo związku kwestionowanych zakupów (monitor SONY i drzwi wraz z montażem) z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Konsekwencją uchylenia decyzji wymiarowej za marzec było uchylenie decyzji za kwiecień, a następnie odpowiednio za kolejne miesiące, które uwzględniały (powielają) błędne w ocenie organu II instancji wyliczenia. Jak podawano - zachodzi bowiem konieczność wyeliminowania ich z obrotu prawnego ponieważ rozliczenie za miesiąc poprzedni w podatku VAT może mieć wpływ na rozliczenie następnego okresu, w szczególności jeżeli występuje nadwyżka do przeniesienia na następny okres.

W uzasadnieniu uchylenia decyzji dotyczącej miesiąca stycznia 2006 r., w której Urząd Skarbowy nie uwzględnił kosztów wynikających z faktur wystawionych przez firmę [...] ⁴⁴ - organ wyższego stopnia stwierdził przede wszystkim, że nieuzasadnione jest opieranie się na opinii biegłego, który nie dysponował podstawowymi informacjami niezbędnymi do oceny zakresu wykonanych prac.

Dyrektor IS wskazał, że dla oceny prawidłowości dokonanego przez podatniczkę rozliczenia podatku VAT za badany okres niezbędne są jednoznaczne ustalenia dotyczące wykonania robót budowlanych wykazanych na fakturze.

Konsekwencją uchylenia decyzji wymiarowej za styczeń 2006 r. było uchylenie decyzji za luty tj. decyzji za następny okres rozliczeniowy, w której przyjęto dokonany przez US wymiar podatku VAT za styczeń do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Do dnia zakończenia niniejszej kontroli NIK Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łańcucie nie wydał merytorycznej decyzji kończącej postępowanie podatkowe wobec firmy [...] ⁴⁵.

Postanowieniami z dnia 7 stycznia 2013 r. termin zakończenia postępowań wszczętych wobec podatnika w dniu 11.08.2008 (w sprawie podatku VAT za poszczególne miesiące 2006 roku oraz w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 r.) został przedłużony do dnia 7 lutego 2013 r. Uzasadnieniem przedłużenia, jak wskazano - jest trwające postępowanie wobec kontrahenta Podatniczki (nie podano o jaki podmiot chodzi).

Komenda Powiatowa Policji w Łańcucie w dniu 30 grudnia 2011 r. poinformowała, że w dniu 27 grudnia 2011 r. wszczęła, pod nadzorem Prokuratury Rejonowej w Łańcucie, dochodzenie w sprawie posługiwania się w 2006 r. przez Barbarę B. [...] ⁴⁶ nierzetelnymi fakturami wystawionymi przez Grzegorza B., tj. o przestępstwo określone w art. 62 § 2 KKS.

Z uzyskanego w toku kontroli NIK postanowienia Prokuratury Rejonowej w Łańcucie z dnia 19 marca 2012 r. (sygn. Ds. 1780/11) wynika, że ww. dochodzenie zostało

⁴³ J.w.

⁴⁴ J.w.

⁴⁵ J.w.

⁴⁶ J.w.

zawieszono do czasu zakończenia postępowań podatkowych prowadzonych przez Urząd Skarbowy wobec firm [...] ⁴⁷.

[dowód: akta kontroli str. 809-810]

Urząd Skarbowy w Łąncucie, na dzień zakończenia kontroli NIK, nie posiadał informacji, czy Barbara B. prowadząca działalność gospodarczą pod firmą [...] ⁴⁸ była informowana o dochodzeniu toczącym się w sprawie, z którego może wynikać dla niej odpowiedzialność karna lub karno-skarbowa.

Ustalono
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w przedstawionym wyżej zakresie, stwierdzono opisane poniżej nieprawidłowości.

W kontroli ustalono, że Naczelnik Urzędu Skarbowego od lutego 2008 r. prowadzi wobec firmy [...] ⁴⁹ Grzegorza B. działania zmierzające do zweryfikowania rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług za 2006 r. W ramach tych działań przeprowadzono kontrolę podatkową, a następnie wszczęte zostały dwa postępowania podatkowe, w wyniku których Naczelnik US trzykrotnie wydawał decyzje określające zobowiązanie podatkowe w podatku VAT za 2006 rok. Łącznie wobec podatnika wydano 14 decyzji za poszczególne okresy rozliczeniowe, którymi w przypadku VAT są miesiące, oraz jedną decyzję obejmującą łącznie 12 okresów rozliczeniowych (poszczególne miesiące 2006 r.).

Wszystkie wydane przez Naczelnika US w Łąncucie decyzje (15), w wyniku złożonych przez stronę odwołań, zostały w całości uchylone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie, a sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że po upływie 54 miesięcy od wszczęcia postępowania podatkowego wobec firmy [...] ⁵⁰ (od lipca 2008 r. do grudnia 2012 r.) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łąncucie nie wydał decyzji rozstrzygającej sprawę co do jej istoty, w zakresie rzetelności obowiązków podatkowych związanych z działalnością gospodarczą podatnika za 12 miesięcy (w jednym rodzaju podatku tj. podatku VAT), a tym samym zobowiązanie podatkowe nie zostało ustalone, w innej niż deklarowana przez podatnika wysokości.

Urząd nie podejmował jednocześnie postępowania podatkowego w zakresie rzetelności podatku dochodowego deklarowanego i odprowadzanego przez podatnika za 2006 r.

Od marca 2008 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łąncucie prowadzi także równoległe działania, zmierzające do weryfikacji rzetelności rozliczenia podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz prawidłowości wypełniania obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 r., wobec małżonki Grzegorza B., prowadzącej w Krzemienicy działalność gospodarczą pod firmą [...] ⁵¹.

⁴⁷ J.w.

⁴⁸ J.w.

⁴⁹ J.w.

⁵⁰ J.w.

⁵¹ J.w.

W ramach tych działań przeprowadzono kontrolę podatkową, a następnie wszczęte zostały dwa postępowania podatkowe obejmujące podatek dochodowy i podatek VAT, w wyniku których Naczelnik US wydał łącznie 13 decyzji określających zobowiązanie podatkowe za 2006 rok, w tym jedną w podatku dochodowym od osób fizycznych i 12 za poszczególne okresy rozliczeniowe w podatku VAT.

Wszystkie wydane przez Naczelnika US w Łąncucie decyzje, w wyniku złożonych przez stronę odwołań, zostały w całości uchylone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie, a sprawy przekazane do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że po upływie 53 miesięcy od wszczęcia postępowania podatkowego wobec firmy [...] ⁵² (tj. od sierpnia 2008 r. do grudnia 2012 r.) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łąncucie nie wydał decyzji rozstrzygających sprawy co do ich istoty, w zakresie rzetelności obowiązków podatkowych związanych z działalnością gospodarczą podatnika za 12 miesięcy (w podatku dochodowym i podatku VAT), a tym samym zobowiązanie podatkowe nie zostało ustalone, w innej niż deklarowana przez podatnika wysokości.

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, że podstawowymi zasadami postępowania podatkowego, oprócz zasady legalizmu, czyli działania organu na podstawie przepisów prawa, są określone w dziale IV ordynacji podatkowej (OP):

- zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 OP),
- zasada podejmowania wszelkich niezbędnych (podkreślenie NIK) działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 OP),
- zasada zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania (art. 123 OP),
- zasada wnikliwego i szybkiego (podkreślenie NIK) działania organu w sprawie, przy wykorzystaniu możliwie najprostszycy środków prowadzących do jej załatwienia (art. 125 OP).

Nie budzi wątpliwości, że Urząd Skarbowy w Łąncucie mógł, zgodnie z prawem prowadzić kontrole i postępowania podatkowe, mające na celu sprawdzenie, w jaki sposób kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (zasada legalizmu).

W ocenie NIK, w toku postępowań podatkowych wobec podatników prowadzących w Krzemienicy działalność gospodarczą pod firmą [...] ⁵³ wskazane wyżej pozostałe zasady ogólne postępowania zostały przez Urząd Skarbowy w Łąncucie naruszone.

O naruszeniu zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych świadczy zarówno ilość wnoszonych przez podatników odwołań do organów wyższego stopnia, podnoszone w nich zarzuty, jak też sama ich treść, kwestionująca (często w sposób bardzo dobitny) kompetencje funkcjonariuszy publicznych US, wydających te decyzje.

⁵² J.w.

⁵³ J.w.

Istotne jest jednak to, że w wyniku postępowań odwoławczych organ wyższego stopnia uwzględniał argumenty strony i uchylał w całości wszystkie wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego decyzje do ponownego rozpatrzenia. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie wskutek trzykrotnie wnoszonych odwołań uchylił 15 decyzji wydanych wobec firmy [...] ⁵⁴, oraz wskutek jednego odwołania 13 decyzji wydanych wobec firmy [...] ⁵⁵.

Żadnej decyzji nie utrzymano w mocy, nawet w jej części. Dyrektor Izby Skarbowej wskazywał, na podstawie wynikającą z art. 233 § 2 OP, dającą możliwość przekazania sprawy organowi I instancji, w sytuacji gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Organ wyższego stopnia wskazywał na te uchybienia i sygnalizował jakie okoliczności faktyczne należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W ocenie NIK organ odwoławczy, w przedmiotowych postępowaniach, powinien w sposób bardziej bezpośredni i dokładny określić obowiązki organu I instancji, szczególnie w sytuacji gdy kolejny raz przekazuje tę samą sprawę do rozpatrzenia. Trzykrotne uchylanie w całości decyzji podatkowych, i kierowanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, niewątpliwie nie budzi zaufania podatników do organu podatkowego I instancji.

Ze względu na to, że organ ten, w zakresie funkcjonowania, podlega jednocześnie nadzorowi dyrektora izby skarbowej (art. 5 ust 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych. j.t. Dz.U.04.121.1267 ze zm.) ma to także ujemny wpływ na postrzeganie całego systemu organów podatkowych.

Powody, dla których decyzje Urzędu Skarbowego były uchylane (wskazane w części wystąpienia dotyczącej opisu stanu faktycznego), świadczą też o tym, że organ ten nie działał w tych sprawach w sposób wnikliwy i szybki, a wyjaśnienie stanu faktycznego nie było dokładne, przy wykorzystaniu możliwie najprostszycch środków prowadzących do załatwienia tych spraw.

Zasadniczą kwestią podlegającą wyjaśnieniu w kontrolowanych postępowaniach było to, czy podatnik prowadzący działalność gospodarczą pod firmą [...] ⁵⁶ - tj. Pan Grzegorz B. mógł w 2006 roku osobiście wykonać wszystkie usługi w zakresie robót budowlanych, za które wystawił faktury stanowiące następnie koszty u jego kontrahentów. Miało to znaczenie ze względu na różne formy opodatkowania uzyskiwanych dochodów i istniejące w związku z tym różnice w skali podatkowej.

Wskazać należy, że były to formy dopuszczalne przez polskie prawo podatkowe, i teoretycznie - podatnik prowadzący firmę [...] ⁵⁷, ograniczając rozmiar prowadzonej działalności (tj. uzyskiwane przychody do granicy określonej w ustawie) - także mógł skorzystać z możliwości opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Firma [...] ⁵⁸, ze względu na osiągnane przychody, rozliczała w 2006 r. podatek dochodowy na zasadach ogólnych, a zatem wykazana przez Urząd Skarbowy kwota kosztów jakie zaewidencjonowano w wyniku wystawionych przez [...] ⁵⁹ faktur na kwotę

⁵⁴ J.w.

⁵⁵ J.w.

⁵⁶ J.w.

⁵⁷ J.w.

⁵⁸ J.w.

⁵⁹ J.w.

544.000 zł spowodowała, zdaniem Urzędu Skarbowego, zmniejszenie kwoty podatku należnego z 227.491 zł (wg. ustaleń US) do 11.373 zł (wykazanego przez podatnika w deklaracji PIT-36 za 2006 r.).

Urząd Skarbowy zakwestionował rzetelność wystawionych przez [...] ⁶⁰ faktur, w oparciu o opinię biegłego sądowego z dziedziny budownictwa sanitarnego w zakresie sieci uzbrojenia terenu, instalacji sanitarnych i przemysłowych - sporządzoną dla Komendy Powiatowej w Łąncucie, w sprawie dotyczącej fałszowania dokumentacji.

W ocenie NIK, opieranie się przez Urząd Skarbowy na tym dokumencie, w kolejnych decyzjach wydawanych poczynając od 2010 roku było rażąco nieuzasadnione.

Podkreślić należy, że dopuszczona przez Naczelnika US jako dowód opinia sporządzona została na potrzeby postępowania karnego lub karno-skarbowego prowadzonego przez prokuraturę, wobec czego NIK nie może zakwestionować jej przydatności dla tych postępowań.

Dla celów postępowania podatkowego prowadzonego przez Urząd Skarbowy była ona jednak niewystarczająca, a jej treść niejasna, ponieważ wynikające z opinii wnioski były niespójne z opisem działań i dokumentów jakimi biegły dysponował i jakie badał.

Poczynając od października 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, uchylając decyzje Urzędu Skarbowego - wskazywał, że opieranie na takiej opinii w sytuacji, gdy biegły nie dysponował podstawowymi informacjami, które są niezbędne do oceny zakresu wykonanych prac **jest nieuzasadnione**.

Urząd Skarbowy, w efekcie, ograniczył się do przesłuchania autora opinii (biegłego), który podtrzymał wnioski w niej zawarte.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli - Urząd Skarbowy w Łąncucie powinien, zgodnie z art. 197 OP powołać własnego biegłego, a nie opierać się wyłącznie na opinii wydanej dla celów postępowania prowadzonego przez inny organ. Działaniem takim Urząd ograniczył sobie możliwość weryfikacji opinii i ewentualnego jej uzupełnienia, w sytuacji pojawienia się nowych okoliczności lub dowodów. Nie mógł także uzupełniać lub ingerować w zakres dokumentacji przekazanej biegłemu do badania, celem wydania opinii. Mógł tylko przesłuchać biegłego w charakterze świadka, co zresztą uczynił.

W ocenie NIK - Urząd Skarbowy - po przeprowadzeniu kontroli podatkowej u podatnika prowadzącego firmę [...] ⁶¹ posiadał pełną wiedzę, o zakresie finansowym i gospodarczym tej działalności. Urząd dysponował też informacjami o wywiązywaniu się podatnika z jego obowiązków podatkowych, związanych ze składaniem deklaracji i odprowadzaniem wynikających z tych deklaracji podatków. Tych zagadnień Urząd nie kwestionował.

Weryfikacja podatnika sprowadzała się zatem do zbadania rzetelności i prawdziwości wykazywanych w fakturach zdarzeń gospodarczych. Faktur tych podatek wystawił w 2006 r. tylko 17.

W ocenie NIK - zestawienie zakresu obowiązków wynikających z zawartych przez firmę [...] ⁶² umów, realizowanych w 2006 r., z potencjałem gospodarczym tej firmy, a raczej brakiem takiego potencjału (firma nie zatrudniała pracowników, nie była właścicielem

⁶⁰ J.w.

⁶¹ J.w.

⁶², j.w.

żadnych środków trwałych, mogących służyć wykonaniu zleczanych prac) - świadczyć może o tym, że umowy te zawierane były dla pozorów, i w celu obejścia przepisów, dotyczących różnych stawek podatku dochodowego lub związanych z kosztami działalności gospodarczej.

Zdaniem NIK, z doświadczenia życiowego wynika, że znikomo prawdopodobna była np. możliwość realizacji, wynikającego z umowy zawartej w dniu 1 grudnia 2005 r. z firmą [...] ⁶³, obowiązku wykonania (w okresie od 1 do 31 stycznia 2006 r.) sieci wodociągowej o długości **2350 mb** oraz przyłączy **650 mb**, w Gminie Pacanów, oddalonej o blisko 120 km od siedziby podatnika. Podatnik deklarował jednocześnie, że wykazane w fakturach roboty budowlane wykonuje samodzielnie, przy użyciu łopaty. Dodatkowo z ustaleń kontroli podatkowej wynikało, że w okresie obejmującym styczeń 2006 r. podatnik realizował także inne umowy dotyczące m.in.: wykonania przyłączy wodociągowych o ilości 3893 mb/fi 40 w Gminie Bałtów (umowa z [...] ⁶⁴), wykonania kanalizacji wraz z przyłączami w Gminie Ropczyce (umowa z firmą [...] ⁶⁵).

Powyższe, w ocenie NIK, świadczy o tym, że w rzeczywistości niektóre zdarzenia gospodarcze, wykazywane w fakturach firmy [...] ⁶⁶ - nie miały miejsca. Zadaniem Urzędu Skarbowego było ustalenie tych dokumentów, i wykazanie ich nierzetelności.

W ocenie NIK Urząd Skarbowy powinien przede wszystkim ustalić szczegółowy zakres robót, jaki miał wynikać z poszczególnych umów, realizowanych przez [...] ⁶⁷ w 2006 r. Dla tego celu należało pozyskać dokumentację budowlaną od inwestorów (głównie samorządów) lub wykonawców zlecających roboty, a w przypadku wątpliwości - przesłuchać na tę okoliczność świadków. W tym zakresie także podatnik powinien współpracować, dla rzetelnego ustalenia stanu faktycznego. Następnie, dla zweryfikowania wiadomości specjalnych, dotyczących technologii robót budowlanych - organ podatkowy powinien z urzędu powołać biegłego celem wydania opinii.

W ocenie NIK było to zasadne i możliwe w postępowaniu podatkowym wszczętym wobec firmy [...] ⁶⁸ w dniu 30 czerwca 2008 r., a przed wydaniem w dniu 7 sierpnia 2009 r. dwóch decyzji dotyczących podatku VAT za październik i grudzień 2006 r.

Organ podatkowy I stopnia, w sytuacji gdy z kontroli podatkowej, zakończonej w firmie [...] ⁶⁹ w kwietniu 2008 r., wynikało, że w celu prawidłowego ustalenia zobowiązania podatkowego zasadnym będzie badanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym także u innych podatników będących kontrahentami kontrolowanego, powinien, w ocenie NIK, rozważyć niezwłoczne przekazanie uzyskanych informacji i materiałów do organów kontroli skarbowej (dyrektora urzędu kontroli skarbowej), powołanych do takich zadań, zgodnie z ustawą z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U.04.8.65 j.t.).

Prowadzone samodzielnie przez Urząd Skarbowy postępowania, w tym wobec firmy [...] ⁷⁰ w dodatkowo rozszerzonym od lutego 2010 r. zakresie (z 2 miesięcy do 12

⁶³ J.w.

⁶⁴ J.w.

⁶⁵ J.w.

⁶⁶ J.w.

⁶⁷ J.w.

⁶⁸ J.w.

⁶⁹ J.w.

⁷⁰ J.w.

miesiący roku 2006), do dnia zakończenia kontroli NIK nie przyniosły żadnego efektu, w postaci ustalenia zobowiązania podatkowego.

Tym samym stwierdzić należy, że stan faktyczny w postępowaniu podatkowym - nie został wyjaśniony zgodnie z zasadą wynikającą z art. 122 OP. W toku postępowania wobec firmy [...] ⁷¹ złamano także zasadę zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu, poprzez niezawiadomienie o czynnościach pełnomocnika strony, co w konsekwencji było także jedną z podstaw uchylenia decyzji przez organ wyższego stopnia.

[dowód: akta kontroli str. 703-705]

Najistotniejszą, w obecnym stadium postępowania podatkowego, kwestią jest jednak to, czy nie nastąpiło przedawnienie zobowiązań podatkowych będących przedmiotem tych postępowań.

W ocenie NIK, sytuacja taka ma miejsce wobec zobowiązań firmy [...] ⁷² za 2006 r., w tym zobowiązań dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiących główny (pod względem kwoty) przedmiot ustaleń Urzędu Skarbowego w Łańcucie.

Z ustaleń kontroli NIK wynika bowiem, że wobec podatniczki Barbary B. nie jest prowadzone żadne postępowanie karne bądź karno-skarbowe (ad pesonam). Postępowanie takie prowadzone jest bowiem wyłącznie w sprawie (ad rem).

Pomimo, że art. 70 § 6 pkt 1 OP stanowi, że *bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania* - to z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) wynika, że **jeżeli podatnik nie został poinformowany o tym postępowaniu najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa - skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Z ustaleń niniejszej kontroli NIK wynika, że Barbara B. nie była informowana o wszczętym w dniu 27 grudnia 2011 r. dochodzeniu, w sprawie o przestępstwo określone w art. 62 § 2 KKS.

Dodatkowo Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że wskazane wyżej postępowanie karno-skarbowe - wszczęte zostało na 4 dni przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku VAT za miesiące styczeń-listopad 2006 r., którego 5-letni termin zaczął biec od końca 2006 r. W dniu 31 grudnia 2006 r. upłynął bowiem wskazany w art. 70 § 1 OP termin płatności tego podatku za te okresy rozliczeniowe.

W tym stanie, w ocenie NIK, doręczenie podatniczce Barbarze B. decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe, o których mowa w art. 68 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej będzie bezskuteczne, wobec przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowanie podatkowe prowadzone wobec Grzegorza B. może być, w ocenie NIK, nadal prowadzone, ponieważ jak wynika z informacji Prokuratury Rejonowej w Łańcucie w postępowaniu karno-skarbowym zostały przedstawione zarzuty, a tym samym

⁷¹ J.w.

⁷² J.w.

podatnik został poinformowany o przesłance zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Odpowiedzialność za wskazane nieprawidłowości ponoszą osoby sprawujące funkcję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Łańcucie tj. Pani Maria Orłowska oraz Pan Andrzej Kotowski, którzy nadzorowali prowadzone kontrole i postępowania podatkowe, a następnie wydawali decyzje podatkowe, uchylane w całości przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie do ponownego rozpatrzenia.

(dowód: akta kontroli str. 533 – 722)

Ocena cząstkowa

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

3. Zasady przyznawania dodatku kontrolerskiego pracownikom przeprowadzającym kontrole podatkowe.

Opis stanu
faktycznego

W latach 2008 – 2010 dodatek kontrolerski przyznawany był na okres roku kalendarzowego na podstawie § 1 ust 1 i 2 rozporządzenia ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości i sposobu przyznawania dodatku kontrolerskiego pracownikom podległym ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 232, poz. 2324 ze zm.).

(dowód: akta kontroli str. 723 – 727)

W okresie 2011 r. zasady przyznawania dodatku kontrolerskiego pracownikom Urzędu przeprowadzającym kontrole podatkowe określało zarządzenie nr 2/2011 z dnia 20 stycznia 2011 r. w sprawie wprowadzenia „Regulaminu przyznawania pracownikom dodatku kontrolerskiego oraz rozliczania czasu kontroli”. Zarządzenie powyższe weszło w życie z dniem 27 stycznia 2011 r., wydane zostało na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie dodatku kontrolerskiego dla pracowników podległych ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych (Dz.U z 2011 r., Nr 9, poz. 42). Zgodnie z cyt. regulaminem dodatek kontrolerski przysługuje stałym pracownikom referatu kontroli podatkowej i kierownikowi.

W kontrolowanym okresie dodatek kontrolerski przyznawany był zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie zasadami. W 2008 r. w Urzędzie zatrudnionych było 66 pracowników z tego 7 pracowników zatrudnionych w dziale kontroli otrzymywało dodatek kontrolerski. W okresie od października do grudnia 2008 r. otrzymywał dodatek kierownik działu kontroli na podstawie cyt. regulaminu przyznawania dodatku kontrolerskiego (§ 2 pkt.2). W 2009 i 2010 r. zatrudnionych było 67 pracowników z tego 7 pracowników zatrudnionych w dziale kontroli otrzymywało dodatek kontrolerski. W 2011 r. zatrudnionych było 66 pracowników z tego 7 pracowników zatrudnionych w dziale kontroli otrzymywało dodatek kontrolerski, a od lipca do września 2011 r. otrzymywał dodatek kierownik.

(dowód: akta str. 97, 728 - 747)

Ustalono
nieprawidłowości

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

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁷³, wnosi o:

- podjęcie działań zmierzających do niezwłocznego zakończenia postępowań podatkowych wobec firm [...] ⁷⁴, zgodnie z wytycznymi Izby Skarbowej w Rzeszowie oraz z uwzględnieniem przesłanek dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych.

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 wniosków pokontrolnych 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 stycznia 2013 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Rzeszowie

Dyrektor
Stanisław Sikora

Kontroler
Alina Walenia

Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

Kontroler
Barbara Lew

.....
podpis

⁷³ Dz.U. z 2012 r., poz.82

⁷⁴ Wyłączono ze względu na tajemnicę przedsiębiorcy na podstawie art. 5 i art. 8 ust. 5 Ustawy o dostępie do informacji publicznej

Starszy inspektor kontroli państwowej

.....

podpis