



Schmetter (a/a + BIF)
+ P.D.v. J. Gouzele
+ P.D.v. W. zastawiah
- gratulacje!

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Krakowie

p.o. DYREKTOR
Lublińska 67, 30-038 Kraków

Tomasz Sakolnicki

19. GRU. 2012

LKR – 4101-23-01/2012
P/12/038

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/12/038 – Obniżanie dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Krakowie
Kontroler	Wojciech Zdasień, główny specjalista k.p., upoważnienie do kontroli nr 82095 z dnia 12 września 2012 r. (dowód: akta kontroli, str. 1 – 2)
Jednostka kontrolowana	Izba Skarbowa w Krakowie., ul. Wiślna 7, kod 31-000 Kraków
Kierownik jednostki kontrolowanej	Tomasz Sokolnicki, p. o. Dyrektora (dowód: akta kontroli, str. 219)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

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

Uzasadnienie oceny ogólnej

Izba rzetelnie i skutecznie sprawowała nadzór nad podległymi urzędami skarbowymi w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Pozytywnie ocenia się również prowadzoną przez Izbę koordynację pracy urzędów skarbowych w zakresie rozliczania podatników wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń strat z lat poprzednich. Izba prawidłowo stosowała przepisy prawa w prowadzonych postępowaniach odwoławczych od decyzji naczelników urzędów skarbowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Realizacja przez Dyrektora Izby zadań określonych w wytycznych Ministra Finansów

Izba dokonywała – korzystając z bazy danych WHTAX i SPR – analizy danych dot. wykazywanych i odliczanych przez podatników w poszczególnych urzędach skarbowych strat z działalności gospodarczej. Za 2010 r., w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych CIT, w 28 urzędach skarbowych województwa małopolskiego podatnicy wykazali łączną stratę w kwocie 1.692.119,3 tys. zł (8.200 podatników) a w 2011 r. odpowiednio 1.704.197,8 tys. zł (8.345 podatników).

(dowód: akta kontroli, str. 465 – 468)

W latach 2010 – 2012 (I półrocze) podległe Izbie urzędy skarbowe przeprowadziły ogółem 2.450 kontroli w obszarze ryzyka nr 2, dot. podatników wykazujących znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty z działalności gospodarczej oraz dokonujących

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

odliczeń strat z lat poprzednich. Stwierdzeniem nieprawidłowości zakończyło się 1.805 kontroli, a ich efekty finansowe wyniosły 33.465,7 tys. zł. W przedmiotowym zakresie wydano 71 decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, na łączną kwotę 4.583,9 tys. zł. Ponadto podatnicy dokonali 1.676 korekt deklaracji podatkowych na łączną kwotę 27.430 tys. zł. W szczególności urzędy skarbowe przeprowadziły:

- w 2010 r. – 592 kontrole, w tym 452 dały tzw. „wynik pozytywny”. Efekty finansowe tych kontroli wyniosły 11.141,2 tys. zł. Wydano 23 decyzje (1.775,4 tys. zł) a podatnicy dokonali 415 korekt deklaracji podatkowych (9.194,0 tys. zł),
- w 2011 r. – 1.173 kontrole, w tym 841 dało tzw. „wynik pozytywny”. Efekty finansowe tych kontroli wyniosły 13.196,3 tys. zł. Wydano 41 decyzji (1.194,9 tys. zł) a podatnicy dokonali 800 korekt deklaracji podatkowych (10.433,4 tys. zł),
- w I półroczu 2012 r. – 685 kontroli, w tym 512 dało tzw. „wynik pozytywny”. Efekty finansowe tych kontroli wyniosły 9.128,1 tys. zł. Wydano 7 decyzji (1.613,6 tys. zł) a podatnicy dokonali 461 korekt deklaracji podatkowych (7.802,5 tys. zł).

W kontrolowanym okresie wzrastała systematycznie liczba kontroli jak również zwiększał się ich efekt finansowy.

(dowód: akta kontroli, str. 343)

Małopolski Urząd Skarbowy w Krakowie, w obszarze ryzyka nr 2, przeprowadził w latach 2010 – 2012 (I półrocze) 29 kontroli, z czego w 11 wykryto nieprawidłowości i błędy podatkowe. Efekty finansowe tych kontroli wyniosły 1.479,6 tys. zł. W ich wyniku podatnicy dokonali 11 korekt deklaracji podatkowych na łączną kwotę 1.477,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli, str. 344)

Izba sporządzała z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych – wg wzorów przekazanych przez Ministerstwo Finansów – opracowania w zakresie liczby i efektów kontroli przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe. Wzory te nie uwzględniały podziału na poszczególne obszary ryzyka.

W roku 2010 podległe urzędy skarbowe przeprowadziły 140 kontroli z użyciem informatycznych narzędzi analitycznych (programy ACL i IDEA), a łączna kwota uszczupień ustalonych w toku tych kontroli wyniosła 13.220,7 tys. zł. Odpowiednio w roku 2011 podległe urzędy skarbowe przeprowadziły 311 kontroli (20.635,8 tys. zł uszczupień), a w I półroczu 2012 r. 248 kontroli (13.944,6 tys. zł uszczupień). W okresie poddanym kontroli zarówno liczba kontroli przeprowadzanych z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych, jak i ich skuteczność, wykazywały tendencję wzrostową.

(dowód: akta kontroli, str. 345 – 363)

Izba udzielała urzędom skarbowym zarówno wsparcia technicznego jak i dydaktycznego celem poprawy efektywności oraz zwiększenia liczby kontroli przeprowadzanych z wykorzystaniem informatycznych narzędzi analitycznych. Urzędy skarbowe, które posiadały program ACL, były informowane o dostępnych najnowszych jego aktualizacjach. Izba udostępniała dokumentację danej wersji tego programu i zobowiązywała je do dokonywania niezwłocznej aktualizacji. Stworzono możliwość zgłaszania i rozwiązywania problemów w zakresie obsługi tego programu oraz bezpośredniego kontaktu z trenerami poprzez utworzone konto e-mail dla użytkowników ACL. Organizowano cykliczne szkolenia i warsztaty dla pracowników urzędów skarbowych, w tym zarówno dla grup bardziej zaawansowanych, jak i początkujących.

Izba przeprowadziła również szkolenia w zakresie selekcji podmiotów do kontroli i analizy grupowej. W 2010 r. przeprowadzono 12 takich szkoleń, w których udział wzięło 171 pracowników, w 2011 r. odpowiednio 8 szkoleń (107 pracowników), a w I półroczu 2012 r. – 3 szkolenia (48 pracowników). Ponadto Izba na bieżąco udzielała informacji urzędom skarbowym w związku ze zgłaszanymi problemami i pytaniami. W złożonych przypadkach treść odpowiedzi uzgadniano z Ministerstwem Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 228 – 229, 345 i 364 – 371, 372 – 373, 378 – 379)

Izba sporządziła – zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów – analizy danych dotyczących realizacji przez urzędy skarbowe województwa małopolskiego zadań w zakresie kontroli podatkowych oraz dokonała oceny działań przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym. W latach 2010 – 2012 (I półrocze) analizy te były wykonywane w cyklu półrocznym. W 2010 r. wnioski wynikające

z analiz odnosiły się od wszystkich obszarów ryzyka łącznie. Od 2011 r. w przedmiotach analizach odnoszono się do poszczególnych obszarów ryzyka. Dokumenty te zawierały m.in. dane dotyczące wyników kontroli w obszarze ryzyka nr 2, w tym dotyczące udziału procentowego kontroli w tym obszarze w ogólnej liczbie kontroli, liczby kontroli podatkowych pozytywnych przyrównanych do liczby kontroli podatkowych ogółem wg obszarów, kwot uszczupień oraz ich efektywności.

W przypadku znacznej liczby podatników odliczających straty Izba kierowała do urzędów skarbowych zalecenia dotyczące przeprowadzania kontroli podatkowych i sprawdzała ich realizację. Ocenie podlegały działania dotyczące kontroli podatkowych, czynności sprawdzających jak też działania informacyjne przeprowadzane przez urzędy skarbowe we wszystkich obszarach ryzyka. Na podstawie przeprowadzonych analiz formułowano ogólne wnioski i zalecenia kierowane do naczelników urzędów skarbowych, w celu zapewnienia w kolejnych okresach sprawozdawczych jak najwyższego stopnia realizacji wyznaczonych zadań w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym.

Izba analizowała, monitorowała i weryfikowała wykonanie zaleceń sformułowanych do urzędów skarbowych, w tym zaleceń mających m.in. na celu przeciwdziałanie nieprawidłowościom w zakresie odliczania strat z lat poprzednich. Urzędy osiągające relatywnie niekorzystne wyniki w zakresie realizacji zadań kontrolnych i czynności sprawdzających oraz ich niską efektywność i skuteczność, były objęte bieżącym nadzorem. Naczelników urzędów zobowiązywano do podejmowania działań mających na celu poprawę efektywności. Ustalenia, uwagi i wnioski wynikające z analiz były omawiane na naradach z udziałem pracowników urzędów skarbowych.

(dowód: akta kontroli str. 84 – 158, 225, 228 – 229, 232 – 314, 380, 383 – 387, 397 – 406, 434 – 464)

Dane z analiz okresowych efektywności pracy urzędów skarbowych wykorzystywano przy opracowywaniu i przekazywaniu informacji, propozycji oraz uwag dotyczących zagadnień związanych ze strategią zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Izba przesłała do Ministerstwa Finansów cztery pisma zawierające uwagi i propozycje zmian dotyczące: opisu poszczególnych obszarów ryzyka, projektów kart informacyjnych, zastosowania modułu podsystemu „Kontrola” – Analiza grupowa, prac związanych z opracowaniem „Krajowego Planu Dyscypliny podatkowej na 2011 r.” oraz modyfikacji słownika centralnego błędów w podsystemie „Kontrola” oraz Tablicy T7 – „Zidentyfikowane obszary ryzyka”.

(dowód: akta kontroli str. 481 – 485)

Zadania i wytyczne dotyczące przeprowadzania kontroli podatkowych przez urzędy skarbowe były ujmowane w otrzymywanych z Ministerstwa Finansów dokumentach na kolejne lata pod nazwą: „Zadania dla dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów w zakresie realizacji polityki państwa oraz wytyczne do ich realizacji” oraz w załącznikach do nich. Wytyczne te przesyłano do urzędów skarbowych. Analiza i ocena realizacji zadań, określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej „KPDP” na kolejne lata, przez urzędy skarbowe, była przeprowadzana w odniesieniu do wszystkich krajowych obszarów ryzyka. Ocenie podlegały działania dotyczące kontroli podatkowych, czynności sprawdzających, jak też działania informacyjne przeprowadzane przez urzędy skarbowe we wszystkich obszarach ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 228)

Koordinowanie działań w zakresie realizacji Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym „SZRZ” należało do pracowników Wieloosobowego Stanowiska Pracy ds. Zarządzania Ryzykiem „WSPZR”, utworzonego zgodnie z zarządzeniem nr 5 Dyrektora Izby z dnia 25 lutego 2011 r.

(dowód: akta kontroli str. 7 – 49)

Zadania Wojewódzkiego Koordynatora w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym „WKZRZ” zostały przypisane pracownikowi Referatu Zarządzania Ryzykiem i Analiz Izby od 15 września 2008 r. Do obowiązków związanych z tym stanowiskiem należało m.in.: sporządzanie sprawozdań i informacji w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Od 28 października 2011 r. zadania WKZRZ zostały przypisane do realizacji pracownikowi kierującemu WSPZR, w tym:

- 1) merytoryczna kontrola i nadzorowanie realizacji zadań WSPZR obejmujących m.in.: koordynowanie działań w zakresie realizacji SZRZ, wykonywanie zadań wynikających ze strategii zwalczania oszustw w podatku od towarów i usług w transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz bieżące ewidencjonowanie i przekazywanie do urzędów skarbowych zapytań kierowanych przez inne Izby i urzędy skarbowe w związku z prowadzonymi postępowaniami i dotyczącymi podatników;
- 2) pozyskiwanie i właściwe wykorzystywanie informacji dotyczących realizacji zadań przez urzędy skarbowe,
- 3) zapewnienie bieżącego przeprowadzania szkoleń wewnętrznych pracowników nadzorowanej komórki oraz zgłaszanie komórce właściwej w sprawach potrzeb w tym zakresie, celem zapewnienia optymalnych programów rozwojowych pracowników,
- 4) współpraca z Ministerstwem Finansów, urzędami skarbowymi, UKS, organami celnymi, Generalnym Inspektorem Informacji Finansowej i innymi instytucjami w zakresie właściwości rzeczowej komórki.

(dowód: akta kontroli str. 52 – 57, 230 – 290, 315, 374 – 377 i 469 – 472)

Zagadnienia związane z selekcją podmiotów do kontroli oraz analizą grupową były przedmiotem szkoleń i warsztatów prowadzonych przede wszystkim przez komórkę informatyczną Izby. Osoby kontaktowe w urzędach skarbowych kierowały zapytania najczęściej dotyczące problemów informatycznych do ww. komórki informatycznej lub bezpośrednio do podsystemu KONTROLA w Izbie Skarbowej we Wrocławiu. Do WKZRZ urzędy skarbowe zgłaszały się zwłaszcza z zapytaniami i problemami w zakresie opracowywanych dla Ministerstwa Finansów sprawozdań i innych informacji dotyczących zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Odpowiedzi udzielane były na bieżąco, zgodnie z posiadaną wiedzą w tym zakresie, a w przypadkach złożonych dokonywano uzgodnień telefonicznych z Ministerstwem Finansów.

W poddanym kontroli okresie komórka informatyczna Izby przeprowadzała szkolenia w zakresie analizy grupowej – typowania podmiotów do kontroli. W 2010 r. przeprowadzono 12 takich szkoleń, w których wzięło udział 171 osób, w 2011 r. 8 szkoleń dla 107 osób, a w I połowie 2012 r. – 3 szkolenia dla 48 osób.

(dowód: akta kontroli str. 229, 373)

W I półroczu 2012 r. działania Izby związane z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym w województwie małopolskim polegały na dalszej realizacji dotychczas obowiązujących zaleceń i założeń wynikających z KPDP na rok 2011, co wynikało z zaleceń Ministerstwa Finansów na 2012 r., zakładających kontynuację działań w dotychczasowych 6 krajowych obszarach ryzyka. W szczególności, działania Izby miały na celu nadzorowanie i koordynowanie realizowanych przez urzędy skarbowe zadań określonych w KPDP. Na bieżąco przekazywano urzędом wszelkie informacje, wytyczne i inne dokumenty otrzymywane z Ministerstwa Finansów, w celu zapewnienia właściwej realizacji zadań związanych z zarządzaniem ryzykiem zewnętrznym. Utrzymywano bieżący kontakt z urzędami skarbowymi, udzielano wyjaśnień na kierowane zapytania i uwagi dotyczące ZRZ, w szczególności w okresie sprawozdawczym. Podejmowano współpracę z komórkami organizacyjnymi Izby w zakresie tematów istotnych do realizacji zadań dotyczących ZRZ. Zorganizowano spotkanie tematyczne dla urzędów skarbowych, podczas którego przekazano uwagi i ustalenia w związku ze spotkaniem zorganizowanym w lutym 2012 r. przez Ministerstwo Finansów WKZRZ, omówiono wyniki sprawozdań za rok 2011 oraz inne bieżące zagadnienia dotyczące realizacji ZRZ w roku 2012.

Od 1 stycznia 2012 r. Ministerstwo Finansów wprowadziło zmiany w zakresie rejestrowania kontroli podatkowych oraz "Wytycznych do wprowadzania danych do podsystemu KONTROLA". W związku z powyższym Izba – przy analizie i ocenie zadań zrealizowanych przez urzędy skarbowe w I półroczu 2012 r. w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym – zwracała uwagę na podejmowane ustalenia i działania w zakresie stosowania Wytycznych w celu odpowiedniego typowania podmiotów do kontroli i sporządzania planów kontroli. Wytyczne te zostały przekazane Naczelnikom urzędów skarbowych przy piśmie Dyrektora Izby z 1 lutego 2012 r.

W I półroczu 2012 r. podległe urzędy skarbowe oraz Izba, zrealizowały również – w oparciu o otrzymane z Ministerstwa Finansów pisma – zagadnienia dotyczące identyfikowania i szacowania nowych obszarów ryzyka..

(dowód: akta kontroli str. 291 – 314)

W sprawie ograniczenia prawdopodobieństwa nadużyć w obszarze ryzyka nr 2, uzyskania efektu prewencyjnego, barier utrudniających osiąganie lepszych wyników w ograniczaniu nieprawidłowości w zakresie odliczania strat oraz kierowania w tej sprawie wniosków do Ministerstwa Finansów Dyrektor Izby wyjaśnił, co następuje: „wyniki uzyskane w 2 obszarze ryzyka wskazują, iż działania te charakteryzują się utrzymującą się wysoką efektywnością, w porównaniu do średniej efektywności uzyskanej w wyniku działań we wszystkich krajowych obszarach ryzyka. Takie relacje wskazują, że działania urzędów skarbowych w tym obszarze są skuteczne i wpływają na ujawnianie i ograniczanie nadużyć. Wskazują także na prawidłowe rozpoznawanie ryzyka przez urzędy skarbowe, na podstawie zgromadzonych i analizowanych informacji, oraz trafne typowanie podmiotów do kontroli podatkowych w tym obszarze.

Osiągany jest efekt prewencyjny, w szczególności w odniesieniu do tych podmiotów, które popełniają błędy podatkowe nieumyślnie, poprzez podnoszenie świadomości tych błędów, co pozwala zwiększyć poprawność dokonywanych rozliczeń podatkowych. Równocześnie wysoka skuteczność kontroli w tym obszarze uświadamia podatnikom, w szczególności tym których popełniane błędy mogą mieć charakter zamierzony, że ich nieuprawnione działania nie uchodzą uwagi organów podatkowych.

Analiza wyników kontroli podatkowych przeprowadzonych przez podległe urzędy skarbowe w 2 obszarze ryzyka ujawnia znaczny odsetek podmiotów popełniających błędy. Utrzymująca się liczba takich podmiotów, liczba popełnianych przez nie błędów oraz kwot błędów wskazują, że w dalszym ciągu potrzebne są szeroko rozumiane działania informacyjne i edukacyjne wobec grupy podatników z tego obszaru. W szczególności zachodzi również potrzeba prowadzenia działań w zakresie kontroli podatkowych i czynności sprawdzających w tym obszarze.

Specyfika tego obszaru pokazuje, że potrzebne jest monitorowanie i weryfikowanie rozliczeń podatników, u których wykazywana jest strata, ze szczególnym zwróceniem uwagi na rodzaj prowadzonej działalności i rozliczenia podmiotów działających w tej samej branży. Odnośnie barier, jakie mogły utrudniać osiąganie lepszych wyników w tym obszarze ryzyka należy zaznaczyć, że w zakresie tym są wykazywane, w ramach obowiązującej sprawozdawczości MF-ZRZ (Dział IV – ocena), propozycje zgłaszane przez urzędy skarbowe, dotyczące ograniczenia lub eliminacji stwierdzonych nieprawidłowości, w tym propozycje zmian przepisów prawa. Powtarzającymi się propozycjami były: propozycja zmiany limitu trwania kontroli podatkowej – dotychczasowe ograniczenie w znacznym stopniu utrudnia prowadzenie kontroli obejmującej cały rok podatkowy; zmiana okresu odliczania strat z 5 do 3 lat, gdyż termin odliczania strat jest bardzo wydłużony, co w znacznym stopniu utrudnia sprawdzenie prawidłowości ich odliczania w latach następnych i może wiązać się z przedawnieniem. W związku z zaleceniem Ministerstwa Finansów urzędy skarbowe, które zgłosiły propozycje zmian przepisów, przedłożyły uzasadnienie tych propozycji.”

(dowód: akta kontroli str. 381, 385 – 386, 389 – 406)

1.2. Kontrole przeprowadzane przez Izbę w podległych urzędach skarbowych.

W toku realizowanych przez Izbę w urzędach skarbowych kontroli nie badano, jako samodzielnego zagadnienia, przeprowadzania przez te urzędy selekcji automatycznej i wykorzystywania jej wyników w planowaniu kontroli podatkowej oraz doboru pozostałych kryteriów dla obszarów ryzyka nr 2. W swych kontrolach Izba dokonywała analizy dostępnych w urzędach skarbowych planów kontroli podatkowych, sprawdzano sposób ich realizacji oraz procedury dotyczące odstępień od przeprowadzenia zaplanowanych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 197 – 205)

W wytycznych zawierających priorytetowe zadania dla Izby i urzędów skarbowych, jakie Izba otrzymała z Ministerstwa Finansów w poddanym kontroli okresie, nie sformułowano priorytetu ani też nie wskazano zadania polegającego na działaniach kontrolnych dotyczących problematyki związanej z obniżaniem dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej.

W okresie od 1 stycznia 2010 r. do 30 czerwca 2012 r., kontrole przeprowadzane przez Izbę w urzędach skarbowych nie były prowadzone w ujęciu obszarów ryzyk zdefiniowanych w KPDP, jednakże zagadnienia związane z wykazywaniem i odliczaniem strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej (Obszar 2) były przedmiotem badań Izby w ramach przeprowadzanych kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 183 – 196, 321,340)

Analiza dokumentów z kontroli przeprowadzonych przez Izbę w urzędach skarbowych wykazała m.in., że zagadnienia związane z obniżaniem dochodów do opodatkowania o straty z działalności gospodarczej stanowiły część ustaleń w 21 kontrolach, z czego: 12 w roku 2010, 4 w roku 2011 i 5 w I połowie 2012 r. Tematem tych kontroli były:

- podatek dochodowy od osób prawnych – łącznie 10 kontroli, 9 w 2010 r. i 1 w 2011 r.;
- kontrole kompleksowe – dwie kontrole, po jednej w 2010 i 2011 r.;
- opodatkowanie przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach dochodów oraz/lub wykorzystywanie wyników kontroli podatkowych podjętych przez organ podatkowy – łącznie 6 kontroli, (2 – 2010 r., 1 – 2011 r., 3 – I połowa 2012 r.)
- kontrole podatkowe – 2 w 2012 r.,
- wykonanie zaleceń z wystąpienia pokontrolnego – 1 kontrola z 2011 r.

(dowód: akta kontroli str. 316 – 320)

W wyniku kontroli przeprowadzonej w urzędzie skarbowym w Brzesku w 2010 r., Izba skierowała zalecenie przeprowadzania kontroli w zakresie podatku dochodowego w stosunku do podatników, którzy wykazują straty przez 2 lata i więcej oraz rozliczają straty z lat ubiegłych. W protokole kontroli odnotowano jednocześnie, że Urząd, typując podatników do kontroli, kieruje się m.in. kryterium wykazywana przez podatników znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz odliczania strat z lat poprzednich.

Po kontroli przeprowadzonej w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w Tamowie w 2010 r. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych Izba wniosowała o objęcie monitorowaniem i kontrolą podatkową podatników rozliczających się z podatku dochodowego od osób prawnych, którzy wykazywali znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywali odliczenia strat z lat poprzednich.

Według odpowiedzi Urzędu z grudnia 2010 r. podjęto działania w celu objęcia jak największej liczby podatników CIT czynnościami sprawdzającymi oraz kontrolą podatkową. Wytypowano do kontroli podatkowej 3 podmioty wykazujące znaczne przychody i jednocześnie straty lub niskie dochody. Poinformowano też, że jednym z priorytetowych działań nowo powstającego Referatu Analiz i Planowania będzie monitorowanie i typowanie do kontroli podatników CIT, którzy wykazują znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty.

Sformułowane po kontrolach wnioski oraz sposób ich realizacji zostały zestawione w dokumencie wewnętrznym pod nazwą „Analiza wykonania zaleceń pokontrolnych” z dnia 22 grudnia 2012 r..

W 2011 r. Izba przeprowadziła w Urzędzie Skarbowym Kraków – Podgórze kontrolę sprawdzającą wykonanie zaleceń z wystąpienia pokontrolnego ND-1/091-16/08 z dnia 17 lutego 2009 r. z kontroli tematycznej obejmującej podatek dochodowy od osób prawnych i fizycznych w 2009 r. i w I półroczu 2010 r. W wystąpieniu zalecono objęcie kontrolą i monitoringiem podatników w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, którzy wykazują straty i rozliczają straty z lat ubiegłych. W trakcie czynności kontrolnych Izba ustaliła, że w poddanym kontroli okresie ww. urząd skarbowy przeprowadził u podatników łącznie 13 kontroli w zakresie rozliczania strat z lat ubiegłych.

(dowód: akta kontroli str. 201 – 204, 212 – 217 i 316 – 320)

Kontrole w urzędach skarbowych przeprowadzane były na podstawie zatwierdzonych przez Dyrektora Izby planów kontroli na dany rok. Typowanie urzędów do kontroli, jak również ustalenie tematyki kontroli odbywało się m.in. na podstawie: ustaleń poprzednich kontroli, złożonych przez podatników skarg na działania naczelników urzędów skarbowych, ponagleń na bezczynności i niezalatwienie sprawy w terminie, składanych odwołań i prowadzonych spraw przez orzecznictwo Izby, wyników analizy danych z hurtowni WHTAX i sprawozdań dostępnych z poziomu Izby – np. sprawozdanie 9Ps.

Analiza ww. kryteriów pozwalała na wyselekcjonowanie urzędów, których działania wskazywały na nieprawidłowości czy uchybienia lub możliwości ich wystąpienia. Tematy kontroli również określone były na podstawie zbiorczej analizy wszystkich czynników decydujących o prawidłowym, efektywnym funkcjonowaniu urzędów skarbowych. Dodatkowo tematyka kontroli pokrywała się z zagadnieniami wyszczególnionymi w „Zadaniach dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji polityki finansowej państwa”. Dodatkowo przeprowadzane były kontrole doraźne dot. jednego, konkretnego tematu. Wybór tematów oraz typowanie urzędów skarbowych do kontroli doraźnych odbywało się na podstawie prowadzonych bieżących analiz, ustaleń innych kontroli, które pośrednio wskazywały na obszar zagrożony występowaniem nieprawidłowości, składanych skarg czy donosów.

Kontrolą objęte były przede wszystkim urzędy, które osiągnęły najslabsze wyniki w danym obszarze, lub w stosunku do których podatnicy składali skargi czy ponaglenia na bezczynność. Innym kryterium wyboru danego urzędu do kontroli był czas od ostatniej kontroli w poszczególnych obszarach. W związku z powyższym do kontroli typowane były również urzędy tzw. „dobre”, w których nie przeprowadzano kontroli w danym obszarze w okresie ostatnich 3 lat.

(dowód: akta kontroli str. 204 – 205)

Izba Skarbowa nie występowała do Ministerstwa Finansów o zajęcie stanowiska w sprawach związanych z przedmiotem kontroli, w tym także w sprawach interpretacyjnych. Nie miały też miejsca zgłoszenia w tym zakresie ze strony podległych urzędów skarbowych. Nie występowały bowiem problemy wymagające zwrócenia się do Ministerstwa Finansów. Wątpliwości związane z realizacją zadań w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym były wyjaśniane w toku cyklicznych spotkań organizowanych przez Ministerstwo Finansów

(dowód: akta kontroli str. 381)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki, w zakresie sprawowania nadzoru nad urzędami skarbowymi, nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność Izby w zakresie sprawowania nadzoru nad urzędami skarbowymi w zakresie rozliczania wykazywanych i odliczanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

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

2.1. Terminowość postępowań odwoławczych dotyczących zagadnienia strat z działalności gospodarczej

Postępowania odwoławcze od decyzji organów pierwszej instancji, tj. naczelników urzędów skarbowych i dyrektora UKS w Krakowie prowadzono bez zbędnej zwłoki, z poszanowaniem przepisów prawa i przy dołożeniu należytej staranności. Decyzje Dyrektora Izby wydane w postępowaniu odwoławczym spełniały wymogi określone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa².

W latach 2010 – 2012 (I półrocze) do Izby wpłynęło 39 odwołań od decyzji podatkowych organów pierwszej instancji w zakresie strat z działalności gospodarczej. W okresie tym zostało rozpatrzonych 38 odwołań, w tym dot. decyzji urzędów skarbowych – 15 i decyzji UKS – 23. Dyrektor wydał 22 decyzje utrzymujące w mocy decyzje organów I instancji, w 14 przypadkach przekazano sprawy do ponownego rozpatrzenia, uchylono jedną decyzję, a w jednym przypadku postępowanie zostało umorzone.

Opis stanu
faktycznego

² Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

Liczba spraw rozstrzygniętych przez Izbę w terminie określonym w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej, tj. do dwóch miesięcy wyniosła 28. Liczba spraw rozpatrzonych po upływie tego terminu wyniosła 10, w tym powyżej 6 miesięcy – 3.

Przyczyną wydłużenia postępowań ponad 2 miesiące był skomplikowany charakter spraw i obszerny materiał dowodowy. Ponadto występowała konieczność zapewnienia stronom udziału w postępowaniu oraz przeprowadzenia na ich wniosek dodatkowych procedur dowodowych.

Analiza dokumentacji dotyczącej podjęcia decyzji odwoławczych w 5 najdłużej rozpatrywanych sprawach wykazała, że przedłużenie terminu ich załatwienia było uzasadnione. W każdym przypadku niezalatwienia sprawy w terminie podatnik został, zgodnie z wymogami art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej, powiadomiony. Obecnie w toku załatwiania jest jedna sprawa, dla której minął już termin określony w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej.

Izba posiada ustalone kryteria rozpatrywania spraw. W pierwszej kolejności bierze się pod uwagę takie okoliczności jak: termin przedawnienia, wartość przedmiotu sporu i data wpływu odwołania.

(dowód: akta kontroli str. 206 – 211, 218, 220 – 226, 382)

2.2. Prawidłowość postępowań odwoławczych dotyczących zagadnienia strat z działalności gospodarczej.

W kontrolowanym okresie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie „WSA” zostało skierowanych 16 skarg na decyzje Dyrektora Izby dotyczących strat z działalności gospodarczej. Udział skarg w stosunku do wydanych decyzji wyniósł 41,1%, w tym dotyczących decyzji UKS – 47,8%.

W kontrolowanym okresie WSA dokonał następujących rozstrzygnięć dotyczących decyzji dyrektora Izby: w dwóch przypadkach umorzył postępowanie (59.251,1 tys. zł), w czterech przypadkach skarga została oddalona (2.878,6 tys. zł). W trzech przypadkach WSA wydał wyroki uchylające decyzje dyrektora Izby (2.808,1 tys. zł). W szczególności:

- 1) Wyrokiem z 27 stycznia 2011 r. (sygn. akt I SA/Kr 1981/10) uchylono zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby z 5 października 2010 r. Przedmiotem decyzji było określenie wysokości straty poniesionej przez podatnika w roku podatkowym 2001, w wysokości 533,1 tys. zł. W uzasadnieniu wyroku WSA podniósł m.in., że (cyt.): „Decyzja Izby Skarbowej w Krakowie z 7 lipca 2010 r. podpisana została przez upoważnionego wicedyrektora Izby Skarbowej w Krakowie. Ta sama osoba podpisała także zaskarżoną w niniejszej sprawie do WSA decyzję z dnia 5 października 2010 r., którą utrzymano w mocy decyzję z 7 lipca 2010 r. Skoro w niniejszej sprawie bezspornym było, że konkretna osoba orzekła o odmowie stwierdzenia nieważności decyzji, to podpisując również decyzję wydaną po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji odmownej, osoba ta faktycznie oceniła – w postępowaniu odwoławczym – decyzję przez siebie wydaną. W zaistniałej sytuacji doszło więc, w ocenie Sądu, do naruszenia art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Stosownie do art. 240 § pkt 3 Ordynacji podatkowej, uchybienie to stanowi podstawę do wznowienia postępowania.” 23 marca 2011 r. Dyrektor Izby wniósł skargę kasacyjną od ww. wyroku, uzasadniając ją m.in. tym, że wicedyrektor działa jako organ i jego podpis należy traktować jako podpis organu. Zdaniem Izby art. 130 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania ponieważ przepis ten stanowi podstawę prawną do wyłączenia od udziału w postępowaniu jedynie osób, które brały udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. NSA nie rozstrzygnął jeszcze tej sprawy, ale wydał już wyrok w podobnym stanie faktycznym i prawnym, uznając stanowisko Izby za prawidłowe i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA.
- 2) Wyrokiem z 20 stycznia 2011 r. (sygn. akt I SA/KR 1955/10) uchylono zaskarżone decyzje Dyrektora Izby dotyczące określenia wysokości straty w podatku dochodowym od osób fizycznych w łącznej kwocie 2.106,1 tys. zł, ze względu na fakt, iż pod decyzjami wydanymi w I instancji, jak również pod decyzjami wydanymi na skutek złożenia odwołania, podpisała się ta sama osoba, tj. Dyrektor Izby. Uzasadniając wyrok WSA powołał się na art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej wskazując przyczyny, których zaistnienie skutkuje z mocy prawa wyłączeniem pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu. Dyrektor Izby w związku z otrzymanym wyrokiem ponownie rozpatrzył odwołanie od decyzji i decyzjami z 21 czerwca 2011 r. utrzymał w mocy decyzje pierwszoinstancyjne. W wyniku złożenia przez podatnika

DYREKTOR
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Krakowie
ul. Piłsudskiego 10
31-112 Kraków

ponownych skarg WSA, wyrokiem z 13 grudnia 2011 r., oddalił skargi na decyzje w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, stwierdzając poprawność merytoryczną decyzji dyrektora Izby.

- 3) Dyrektor Izby decyzją z 29 listopada 2004 r. uchylił decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego w Krakowie (168,9 tys. zł) i określił stratę z tytułu prowadzonej przez podatnika działalności w kwocie 183,9 tys. zł. WSA wyrokiem z 24 kwietnia 2007 r. oddalił skargę. NSA wyrokiem z 4 grudnia 2008 r. uchylił wyrok WSA w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Wyrokiem z 3 listopada 2009 r. (sygn. akt I SA/KR 528/09) WSA uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby w sprawie określenia straty z tytułu prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej (168,9 tys. zł). Dyrektor Izby decyzją z 29 kwietnia 2010 r. uchylił decyzję organu I instancji w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Podatnik nie wniósł skargi na powyższą decyzję do WSA ani też nie wpłynęło odwołanie od rozstrzygnięcia organu I instancji.

(dowód: akta kontroli str. 159 – 174, 221, 225, 473 – 480)

W 2010 r., Naczelny Sąd Administracyjny wydał – w objętym tematyką kontroli obszarze – jeden wyrok (korzystny dla podatnika, a dotyczący skargi na orzeczenie WSA w sprawie decyzji UKS), którym oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby.

W żadnym wypadku uchylenia decyzji przez WSA powodem nie było rażące naruszenie przepisów prawa, spowodowane zaniedbaniem pracowników Izby.

(dowód: akta kontroli str. 50 – 51, 175 – 182, 227)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności Izby w zakresie wypełniania przez Dyrektora Izby zadań organu odwoławczego w sprawach dotyczących wykazywania oraz odliczania przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie wypełnianie przez Dyrektora Izby zadań organu odwoławczego w sprawach dotyczących wykazywania oraz odliczania przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

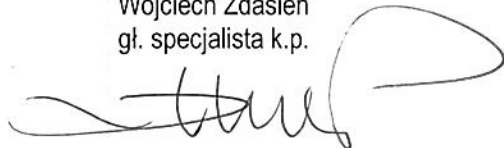
Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

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

W związku z niesformulowaniem wniosków pokontrolnych NIK nie oczekuje odpowiedzi na niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Kraków, dnia 17 grudnia 2012 r.

Kontroler
Wojciech Zdasień
gł. specjalista k.p.



DYREKTOR
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Krakowie

z up.

Marcin Kopec
Wicedyrektor

