



DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W GDAŃSKU

02 05 2016

[Handwritten signature]

2201-KW.0710.47.2015

UNP: 041 945

W opublikowanym materiale Samodzielny Referat Ochrony Izby Skarbowej w Gdańsku dokonał wyłączenia treści w zakresie ochrony tajemnicy skarbowej oraz danych osobowych – na podstawie art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2058 ze zm.).

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Izba Skarbowa w Gdańsku
ul. Długa 75/76, 80-831 Gdańsk

Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Prawidłowość realizacji zadań urzędu skarbowego w zakresie podatku dochodowego dot. podatników wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń od dochodów z tytułu strat z lat poprzednich.
Jednostka kontrolowana	Urząd Skarbowy w Malborku ul. Kopernika 10 82 -200 Malbork
Kierownik jednostki kontrolowanej	Pan Grzegorz Altenhof Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) powołany na stanowisko Naczelnika od dnia 16.10.1991r.
Kontrolerzy	Magdalena Galińska - Sobaszek - komisarz skarbowy - koordynator kontroli Patrycja Porębska – starszy inspektor Ariana Wojno – starszy komisarz skarbowy działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku Nr 2201-KW.073.21.2015 z dnia 21.12.2015r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	23.12.2015r. 10.02.2016r.
Podstawa prawna prowadzenia kontroli	Art. 6 ust.5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185, poz. 1092)
Wpisano do ewidencji kontroli	Pozycja nr 6/2015
Okres objęty kontrolą	Czynności podejmowane w 2013 i 2014 roku oraz w okresie od 01.01.2015r. do 23.12.2015r.
Zakres przedmiotowy kontroli	Zakres badania obejmuje następujące zagadnienia kontroli: • Rozwiązania organizacyjne w zakresie działań podejmowanych wobec podatników prowadzących działalność gospodarczą (zarówno osób fizycznych jak i prawnych) deklarujących straty podatkowe oraz dokonujących odliczeń od dochodów z tytułu strat z lat poprzednich. • Planowanie kontroli i czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej. • Dane statystyczne dot. zagadnień kontrolowanego tematu. • Prawidłowość prowadzonych czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej. • Prawidłowość prowadzonych postępowań kontrolnych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej. • Prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.

Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w badanym zakresie oceniono <i>pozytywnie z uchybieniami</i> .
Uzasadnienie oceny ogólnej	W kontrolowanym okresie czynności podejmowane przez pracowników Urzędu świadczą o wykonywaniu zadań w zakresie weryfikacji wykazywanych strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej oraz dokonywanych odliczeń od dochodów z tytułu strat z lat poprzednich. Dokonywanie odliczeń od dochodów z tytułu strat z lat poprzednich przeprowadzano w ramach prowadzonych czynności sprawdzających bądź weryfikacji. W organie dokonywano weryfikacji powodów wykazywania przez podatników strat z prowadzonej działalności gospodarczej oraz źródeł jej finansowania. W ramach kontroli podatkowych sprawdzano wykazywane straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. W kolejnych badanych latach stwierdzono rosnący udział procentowy kontroli dot. podmiotów wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej z tytułu strat z lat poprzednich w stosunku do wszystkich przeprowadzonych kontroli. Udział procentowy zrealizowanych kontroli w temacie weryfikacji straty w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych w okresie od 01.01.2013r. do 23.12.2015r. do ogólnej liczby kontroli przeprowadzonych w tym czasie wyniósł w 2013r. 6,9%, w 2014r. 9,6% oraz w okresie od 01.01.2015r. do 23.12.2015r. 10,4% wszystkich kontroli. Ogółem w Urzędzie zrealizowano 32 kontrole w obszarze weryfikacji straty z działalności gospodarczej na 380 wszystkich kontroli przeprowadzonych w badanym okresie. Stanowi to 8,4 % całej populacji kontrolowanych podmiotów w tym okresie. W trakcie prowadzonych kontroli podatkowych w badanych sprawach stwierdzono pobieżne badanie stanu faktycznego na etapie zbierania materiału dowodowego. Szczegółowe uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi i oceny cząstkowe dotyczące kontrolowanych zagadnień.

Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Rozwiązania organizacyjne w zakresie działań podejmowanych wobec podatników prowadzących działalność gospodarczą (zarówno osób fizycznych jak i prawnych) deklarujących straty podatkowe oraz dokonujących odliczeń od dochodów z tytułu strat z lat poprzednich. Planowanie kontroli i czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej. Dane statystyczne dot. zagadnień kontrolowanego tematu.	
Stan prawny	✓ Zarządzenie Nr 41/2010 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 19 listopada 2010r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 8/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 26 marca 2014r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 19/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 27 czerwca 2014r. zmieniające Zarządzenie Nr 8/2014 w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 21/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 01 kwietnia 2015r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 133/2015 Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 2 września 2015r. w sprawie nadania Regulaminu organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 6/2013 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 14 stycznia 2013r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 9/2013 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 22 stycznia 2013r.

	w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2012 rok składanych drogą elektroniczną ✓ Zarządzenie Nr 2/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 13 stycznia 2014r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2013 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 3/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 13 stycznia 2014r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2013 rok składanych drogą elektroniczną ✓ Zarządzenie Nr 7/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 21 stycznia 2015r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2014 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku ✓ Procedura postępowania Nr 20/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 01 kwietnia 2015r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2014 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku																																																										
Opis stanu faktycznego	W okresie objętym kontrolą zadania związane z planowaniem kontroli i typowaniem do kontroli pod kątem wykazywanych strat realizowane były w Urzędzie przez: – Wieloosobowe Stanowisko Analiz i Planowania (AP) kierowane przez Panią Aldonę Krupa (w okresie od 01.01.2013r. do 30.11.2013r.) w okresie od 01.12.2013r. do 30.06.2014 brak osoby kierującej od 01.07.2014r. Pani Aldona Jachim-Knut – Samodzielny Referat Kontroli Podatkowej (KP) kierowany przez Panią Annę Piekarską (od 01.12.2010r.)																																																										
	W Urzędzie Skarbowym w Malborku skala zjawiska wykazywania i odliczania od dochodów strat z działalności gospodarczej przedstawia się następująco: ✓ za 2012 rok wpłynęło 8.720 zeznań CIT-8, PIT-36 i PIT-36L, w tym w 1.198 zeznaniach podatnicy wykazali stratę (13,7%), a w 274 zeznaniach podatnicy odliczyli stratę (3,1%), ✓ za 2013 rok wpłynęło 9.033 zeznań CIT-8, PIT-36 i PIT-36L, w tym w 1.099 zeznaniach podatnicy wykazali stratę (12,1%), a w 316 zeznaniach podatnicy odliczyli stratę (3,5%), ✓ za 2014 rok wpłynęło 9.018 zeznań CIT-8, PIT-36 i PIT-36L, w tym w 1.076 zeznaniach podatnicy wykazali stratę (11,9%), a w 303 zeznaniach podatnicy odliczyli stratę (3,3%). Łączna liczba podatników, którzy wykazali stratę w co najmniej 3 kolejnych okresach za lata 2010-2014 wynosi w Urzędzie Skarbowym w Malborku 343 podmioty w zeznaniach CIT-8, PIT-36, PIT-36L. Szczegółowe dane przedstawiają się następująco: <table><tr><th>(za) Rok</th><th>Ogółem liczba złożonych zeznań CIT-8</th><th>Liczba złożonych zeznań CIT-8 z zadeklarowaną stratą</th><th>liczba złożonych zeznań CIT-8 z odliczoną stratą</th><th>Ogółem liczba złożonych zeznań PIT-36</th><th>Liczba złożonych zeznań PIT-36 z zadeklarowaną stratą</th><th>Liczba złożonych zeznań PIT-36 z odliczoną stratą</th><th>Ogółem liczba złożonych zeznań PIT-36L</th><th>Liczba złożonych zeznań PIT-36L z zadeklarowaną stratą</th><th>Liczba złożonych zeznań PIT-36L z odliczoną stratą</th></tr><tr><td rowspan="2">2012</td><td rowspan="2">1.706</td><td>459</td><td>30</td><td rowspan="2">6.021</td><td>666</td><td>173</td><td rowspan="2">993</td><td>73</td><td>71</td></tr><tr><td>24.328.200,76</td><td>720.392,58</td><td>10.017.832,22</td><td>2.172.527,11</td><td>6.013.850,66</td><td>2.532.037,89</td></tr><tr><td rowspan="2">2013</td><td rowspan="2">1.761</td><td>381</td><td>37</td><td rowspan="2">6.249</td><td>623</td><td>215</td><td rowspan="2">1.023</td><td>95</td><td>64</td></tr><tr><td>58.006.646,56</td><td>2.120.993,47</td><td>10.707.103,06</td><td>2.567.117,41</td><td>4.760.304,80</td><td>2.511.611,50</td></tr><tr><td rowspan="2">2014</td><td rowspan="2">1.810</td><td>396</td><td>43</td><td rowspan="2">6.202</td><td>604</td><td>210</td><td rowspan="2">1.006</td><td>76</td><td>50</td></tr><tr><td>28.994.867,62</td><td>3.922.347,36</td><td>10.348.870,97</td><td>2.631.740,63</td><td>3.022.168,29</td><td>1.781.979,46</td></tr></table> W Urzędzie Skarbowym w Malborku w okresie objętym kontrolą obowiązywały zarządzenia Naczelnika w sprawie typowania podmiotów do kontroli oraz zasady związane z korektami pokontrolnymi.	(za) Rok	Ogółem liczba złożonych zeznań CIT-8	Liczba złożonych zeznań CIT-8 z zadeklarowaną stratą	liczba złożonych zeznań CIT-8 z odliczoną stratą	Ogółem liczba złożonych zeznań PIT-36	Liczba złożonych zeznań PIT-36 z zadeklarowaną stratą	Liczba złożonych zeznań PIT-36 z odliczoną stratą	Ogółem liczba złożonych zeznań PIT-36L	Liczba złożonych zeznań PIT-36L z zadeklarowaną stratą	Liczba złożonych zeznań PIT-36L z odliczoną stratą	2012	1.706	459	30	6.021	666	173	993	73	71	24.328.200,76	720.392,58	10.017.832,22	2.172.527,11	6.013.850,66	2.532.037,89	2013	1.761	381	37	6.249	623	215	1.023	95	64	58.006.646,56	2.120.993,47	10.707.103,06	2.567.117,41	4.760.304,80	2.511.611,50	2014	1.810	396	43	6.202	604	210	1.006	76	50	28.994.867,62	3.922.347,36	10.348.870,97	2.631.740,63	3.022.168,29	1.781.979,46
(za) Rok	Ogółem liczba złożonych zeznań CIT-8	Liczba złożonych zeznań CIT-8 z zadeklarowaną stratą	liczba złożonych zeznań CIT-8 z odliczoną stratą	Ogółem liczba złożonych zeznań PIT-36	Liczba złożonych zeznań PIT-36 z zadeklarowaną stratą	Liczba złożonych zeznań PIT-36 z odliczoną stratą	Ogółem liczba złożonych zeznań PIT-36L	Liczba złożonych zeznań PIT-36L z zadeklarowaną stratą	Liczba złożonych zeznań PIT-36L z odliczoną stratą																																																		
2012	1.706	459	30	6.021	666	173	993	73	71																																																		
		24.328.200,76	720.392,58		10.017.832,22	2.172.527,11		6.013.850,66	2.532.037,89																																																		
2013	1.761	381	37	6.249	623	215	1.023	95	64																																																		
		58.006.646,56	2.120.993,47		10.707.103,06	2.567.117,41		4.760.304,80	2.511.611,50																																																		
2014	1.810	396	43	6.202	604	210	1.006	76	50																																																		
		28.994.867,62	3.922.347,36		10.348.870,97	2.631.740,63		3.022.168,29	1.781.979,46																																																		

	W kontrolowanym okresie typowanie podmiotów do kontroli w podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych odbywało się z uwzględnieniem obszarów ryzyk określonych w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej bądź Krajowym Planie Działań przy wykorzystaniu m.in. wyników analiz grupowych. Wyniki przeprowadzonych analiz były uwzględnione w procesie typowania podmiotów do kontroli. W planach kontroli uwzględniano podatników m.in. wykazujących straty (w tym w następujących po sobie latach podatkowych) oraz podatników odliczających straty. W kontrolowanym okresie wytypowano do kontroli podatkowej łącznie 103 wnioski z zakresu strat dotyczących podatników (przy czym do planów kontroli przyjęto 32 z nich): — co do których wpłynęły zawiadomienia o naruszeniu prawa i wykazujących stratę, — po raz pierwszy wykazujących stratę, — wykazujących stratę w następujących po sobie latach podatkowych, — odliczających stratę z lat ubiegłych. Ogółem na podstawie powyższych wniosków zrealizowano 32 kontrole w obszarze weryfikacji straty. Udział procentowy zrealizowanych kontroli w temacie weryfikacji straty w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych w okresie od 01.01.2013r. do 23.12.2015r. do ogólnej liczby kontroli przeprowadzonych w tym czasie wyniósł odpowiednio: — w 2013r. 6,9% tj. 13 ze 188 kontroli, — w 2014r. 9,6% tj. 12 ze 125 kontroli, — w okresie od 01.01.2015r. do 23.12.2015r. 10,4% tj. 7 z 67 kontroli. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Malborku nie występował z żadnym wnioskiem do Urzędu Kontroli Skarbowej w Gdańsku o przeprowadzenie kontroli podatkowej u podatników wykazujących straty. W Urzędzie nie obowiązują odrębne regulacje wewnętrzne dot. weryfikacji deklaracji, korekt, czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych w zakresie strat. W okresie objętym kontrolą w komórkach KP, AP, OB przeprowadzano kontrole funkcjonalne. Kontrolowany złożył następujące oświadczenia: • dotyczące kontroli funkcjonalnej - kierujący komórkami organizacyjnymi w Urzędzie [Dowód: akta kontroli str. 714-716]
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie stwierdzono w kolejnych badanych latach rosnący udział procentowy kontroli dot. podmiotów wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej z tytułu strat z lat poprzednich w stosunku do wszystkich przeprowadzonych kontroli.
Ocena cząstkowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w zakresie organizacji pracy należy ocenić pozytywnie.</i>

2. Działania urzędu skarbowego w zakresie prawidłowości prowadzonych czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.

Stan prawny	✓ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2012r., poz. 749 ze zm.) ✓ Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2011r. poz. 361 ze zm.) ✓ Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2011r. nr 74, poz. 397 ze zm.) ✓ Zarządzenie Nr 6/2013 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 14 stycznia 2013r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku ✓ Zarządzenie Nr 9/2013 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 22 stycznia 2013r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2012 rok składanych drogą elektroniczną, ✓ Zarządzenie Nr 2/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 13 stycznia 2014r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2013 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku. ✓ Zarządzenie Nr 3/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 13 stycznia 2014r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2013 rok składanych drogą elektroniczną, ✓ Zarządzenie Nr 7/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 21 stycznia 2015r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2014 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku,
	✓ Procedura postępowania Nr 20/2015 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 01 kwietnia 2015r. w sprawie wprowadzania zasad przetwarzania dokumentów, w tym ich obiegu, związanych z obsługą zeznań rocznych w podatku dochodowym za 2014 rok w Urzędzie Skarbowym w Malborku, ✓ Zarządzenie Nr 32/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 13 lipca 2012r. w sprawie wprowadzania Wytycznych do postępowania w zakresie sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych penalizowanych przez przepisy Kodeksu karnego skarbowego w Urzędzie Skarbowym w Malborku. ✓ Zarządzenie Nr 38/2013 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 30 grudnia 2013r. w sprawie wprowadzania instrukcji w zakresie sposobu sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych penalizowanych przez przepisy kodeksu karnego skarbowego oraz zasad odstępowania od wszczęcia postępowania w Urzędzie Skarbowym w Malborku (instrukcja nr I-036/1 obowiązująca od 30.12.2013). ✓ Zarządzenie Nr 28/2014 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 30 września 2014r. zmieniające Zarządzenie nr 38/2013 w sprawie wprowadzania instrukcji w zakresie sposobu sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych penalizowanych przez przepisy kodeksu karnego skarbowego oraz zasad odstępowania od wszczęcia postępowania w Urzędzie Skarbowym w Malborku (instrukcja nr I-036/2 obowiązująca od 01.10.2014).
Opis stanu faktycznego	W kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym w Malborku komórkami realizującymi zadania w zakresie kontrolowanych zagadnień (czynności sprawdzające, planowanie, postępowania podatkowe) były: a) czynności sprawdzające: - Referat Czynności Sprawdzających (...) b) planowanie: - Wieloosobowe Stanowisko Analiz i Planowania AP c) postępowania podatkowe: - Referat Orzecznictwa Podatkowego wchodzący w skład Działu Postępowań Podatkowych (dot. okresu 01.01.2013r. do 31.03.2014r.) - Dział Postępowań Podatkowych PP (dot. okresu od 01.04.2014r. do 30.06.2014r.) - Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych (dot. okresu od 01.07.2014r.) Osobami kierującymi komórkami zajmującymi się tematyką kontroli, osobami sprawującymi bezpośredni nadzór nad pracą komórek byli: a) czynności sprawdzające: Pierwszy Referat Czynności Sprawdzających - kierownik referatu: Iwona

- Jakubczyk, osobą sprawującą bezpośredni nadzór nad pracą komórki: kierownik działu obsługi bezpośredniej – Justyna Szczecińska,
- b) planowanie: Wieloosobowe Stanowisko Analiz i Planowania AP - kierujący wieloosobowym stanowiskiem pracy: Aldona Krupa (w okresie 01.01.2013r.-30.11.2013r.); w okresie od 01.12.2013r. do 30.06.2014r. brak osoby kierującej komórką; natomiast od 01.07.2014r. Aldona Jachim-Knut
- c) postępowania podatkowe:
- 01.01.2013r. – 31.03.2014r. – Referat Orzecznictwa Podatkowego – kierownik referatu Beata Pasierb wchodzący w skład Działu Postępowań Podatkowych – kierownik działu Beata Maciejewska;
 - 01.04.2014r. – 30.06.2014r. – Dział Postępowań Podatkowych – kierownik działu Beata Maciejewska;
 - 01.07.2014r. – do dnia kontroli – Samodzielny Referat Postępowań Podatkowych - kierownik samodzielnego referatu Beata Maciejewska.

W okresie objętym kontrolą bezpośredni nadzór nad pracą ww. komórek pełnili:

01.01.2013r. – 31.10.2013r. – Zastępca Naczelnika Bogusław Kaim

01.11.2013r. – 30.11.2013r. – Naczelnik US Grzegorz Altenhof

01.12.2013r. – do dnia kontroli – Zastępca Naczelnika Aldona Krupa.

Przeprowadzanie czynności sprawdzających w stosunku do podatników odliczających straty z działalności gospodarczej nie zostało uregulowane formalnymi procedurami. Raporty dot. badanego tematu sporządzane są w formie papierowej kilka razy w roku. W oparciu o wykonane raporty i skrypty weryfikacji podlegali wszyscy wyselekcjonowani podatnicy.

W ramach czynności sprawdzających weryfikowano następujące zagadnienia z zakresu tematyki kontroli:

- prawidłowość odliczanych przez podatników strat z lat ubiegłych,
- źródło odliczenia straty z lat ubiegłych,
- zarządzanie sporządzenia spisu z natury w trakcie roku,
- wezwania do wyjaśnienia przyczyn poniesienia straty z działalności gospodarczej.

W ramach weryfikacji przedmiotowych zeznań dokonywane były następujące czynności:

- sprawdzano w systemie POLTAX wysokość poniesionej straty w latach ubiegłych,
- sprawdzano czy kwota odliczenia nie przekracza 50% straty poniesionej w ostatnich pięciu latach: w przypadku zmiany właściwości miejscowej i braku w systemie POLTAX wszystkich zeznań podatkowych za lata poprzednie występowało na piśmie do właściwych urzędów w celu prawidłowego zweryfikowania kwoty odliczonej straty,
- sprawdzano źródła dochodu, od którego odliczana jest strata oraz czy odliczona kwota straty nie przekracza kwoty uzyskanego dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej,
- kierowano zapytania do innych organów podatkowych o podanie informacji nt. podmiotów,
- zarządzano dokonanie spisu z natury towarów i usług w trakcie trwającego roku podatkowego,
- wzywano podatników do określenia struktury strat wg opracowanego w organie wzoru, a na podstawie otrzymanych odpowiedzi dokonywano ich analizy,
- w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości wzywano podatnika do złożenia korekty (zgodnie z art. 274 §1 Ordynacji podatkowej).

Dokumentowanie czynności sprawdzających, z uwagi na brak wewnętrznych procedur dotyczących przeprowadzania i dokumentowania czynności sprawdzających w stosunku do podatników odliczających stratę z lat ubiegłych, odbywało się poprzez zamieszczenie stosownej adnotacji oraz złożenie podpisu przez pracownika na deklaracji bądź jej korekcie.

W Urzędzie Skarbowym w Malborku nie uregulowano w formie procedur wewnętrznych sposobu postępowania, w przypadku gdy:

- złożono deklarację korygującą ze zmniejszeniem kwoty straty,
- złożono deklarację korygującą pokontrolną ze zmniejszeniem kwoty straty,
- wydano decyzję przez NUS oraz Dyrektora UKS, w wyniku której zmniejszono kwotę straty.

W opisanych sytuacjach monitoring i weryfikacja prawidłowości odliczenia zmniejszonej straty w latach następnych dokonywane są w oparciu o sporządzane raporty i skrypty w kontrolowanym temacie.

	Typowanie podmiotów do czynności sprawdzających odbywa się na podstawie: skryptów strata.sql oraz raportów z aplikacji e-ORUS dotyczących tematu strat. Monitorowanie wysokości odliczanej straty odbywa się w następujący sposób: - weryfikowanie zeznań podatkowych za dany rok podatkowy, - stosowanie mechanizmów kontrolnych poprzez sporządzanie raportów z aplikacji e-Orus weryfikujących prawidłowość odliczonej straty z lat ubiegłych bądź skryptów listujących podatników odliczających w nieprawidłowej wysokości stratę z lat ubiegłych. W kontrolowanym okresie sporządzano następujące raporty i skrypty: - kontrola - raport – CIT, - kontrola - raport – PIT, - kontrola - raport – PPW, - strata 3 lata PIT, CIT, PPL, - straty PIT_2014 cały, - straty PPL_2014 cały, - analiza typowania podatników do sporządzenia spisu z natury na 30.09. każdego roku, - analiza typowania podatników do wyjaśnienia przyczyny poniesienia straty z działalności gospodarczej za poszczególne lata, - wykaz niezłożonych deklaracji CIT-8, - wykaz niezłożonych zeznań PIT-36 wg obowiązków podatkowych, - wykaz niezłożonych zeznań PIT-36L wg obowiązków podatkowych. W latach 2013-2015 przeprowadzono czynności monitorujące prawidłowość odliczanej straty z lat ubiegłych oraz w zakresie zadeklarowanej straty poprzez generowanie ww. raportów. Przedmiotowe raporty sporządzane są w odniesieniu do zeznań podatkowych za rok podatkowy poprzedzający rok sporządzenia raportu oraz za lata wcześniejsze.
	Kontrolującym przedłożono sporządzone przez Urząd ww. raporty monitorujące podatników odliczających straty oraz wyniki skryptów sporządzonych w badanym temacie. Za okres objęty kontrolą dane o przeprowadzonych czynnościach w stosunku do podatników w zakresie strat od dochodów z działalności gospodarczej przedstawiają się następująco: ✓ w 2013 roku przeprowadzono łącznie: 56 czynności sprawdzających dot. złożonych CIT-8, PIT-36, PIT36L w tym w zakresie wysokości zadeklarowanej straty 21 oraz w zakresie odliczenia straty 35 ✓ w 2014 roku przeprowadzono łącznie: 32 czynności sprawdzających dot. złożonych CIT-8, PIT-36, PIT36L w tym w zakresie wysokości zadeklarowanej straty 14 oraz w zakresie odliczenia straty 18 ✓ w 2015 roku przeprowadzono łącznie: 29 czynności sprawdzających dot. złożonych CIT-8, PIT-36, PIT36L w tym w zakresie wysokości zadeklarowanej straty 9 oraz w zakresie odliczenia straty 20 W organie przeprowadzano także czynności wyjaśniające dot. podjętych działań w zakresie zadeklarowanej straty powstałej z działalności gospodarczej (tzw. struktura straty): ✓ w 2013r.: 186 podmiotów (PIT i PPL) w wyniku których zmniejszono stratę o łączną wielkość w PIT: zł, a w PPL zwiększono stratę o: zł. ✓ w 2014r.: 188 podmiotów (PIT i PPL) w wyniku których zmniejszono stratę o łączną wielkość w PIT: zł, a w PPL zmniejszono stratę o: zł. ✓ w 2015r.: 185 podmiotów (PIT i PPL) w wyniku których zmniejszono stratę o łączną wielkość w PIT: zł, a w PPL zmniejszono stratę o: zł. Ponadto kierowano wnioski o wydanie postanowień do sporządzenia spisu stanu remanentowego dla podmiotów gospodarczych opodatkowanych na zasadach ogólnych prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, którzy wykazywali niski dochód lub stratę w działalności - w roku 2013 wnioskowano o wydanie postanowienia w stosunku do 38 podatników, w 2014 roku w stosunku do 40 podatników, a w 2015 roku w stosunku do 36 podatników. Wytypowano do kontroli 16 zeznań dot. podatku CIT, PIT, PPL: - w 2013r. sprawdzono 4 zeznania, w tym 1 zeznanie PIT-36, 3 zeznania PIT36L - w 2014r. sprawdzono 3 zeznania, w tym 3 zeznania PIT-36 - w 2015r. sprawdzono 5 zeznań, w tym 2 zeznania CIT-8, 2 zeznania PIT-36 i 1 zeznanie PIT36L.

Badaniu poddano:

- weryfikację zeznań przez pracowników Urzędu pod względem formalnym i rachunkowym,
- w przypadku organizacji, czy pracownicy Urzędu weryfikują podpisy deklaracji z posiadanymi uprawnieniami,
- prawidłowość weryfikacji rozliczenia strat z lat ubiegłych,
- prawidłowość prowadzonych czynności sprawdzających przez pracowników Urzędu.

W badanej próbie nie stwierdzono uchybień i nieprawidłowości.

W trakcie kontroli pracownicy Izby badali również, czy Urząd weryfikował wystąpienie przypadków odliczania przez podatników straty z działalności od dochodu, z którego nie została ona poniesiona.

W tym celu sporządzono skrypt zeznań PIT-36 za lata 2012-2014 z odliczoną kwotą straty z lat ubiegłych oraz przychodem wykazany ze źródeł innych niż działalność gospodarcza.

Skrypt wygenerował łącznie 4 pozycje - do kontroli wytypowano wszystkie.

W badanej próbie znalazły się dwa zeznania złożone za 2012 rok i dwa złożone za 2013 rok - zeznania dot. trzech podatników. Trzy zeznania zostały poddane weryfikacji i wyjaśnione, natomiast jedno nadal pozostaje do wyjaśniania. Organ nie pozostaje w bezczynności, brak reakcji ze strony podatnika.

Przedmiotem kontroli było również badanie, czy w przypadku zeznań składanych po terminie kierowane były zawiadomienia do komórki karno-skarbowej, w jakich sytuacjach nie sporządza się zawiadomień o popełnieniu wykroczenia skarbowego oraz czy zasady odstąpienia od kierowania zawiadomień oparte są na pisemnych regulacjach. Badaniem objęto także weryfikację zeznań przez pracowników Urzędu pod względem formalnym i rachunkowym jak również prawidłowość składanych podpisów na zeznaniach w tym udzielanych pełnomocnictw oraz w przypadku organizacji - zgodność podpisów na zeznaniu z posiadanymi uprawnieniami do reprezentowania podmiotu.

W celu sprawdzenia prawidłowości wykonywania zadań w powyższym zakresie wytypowano łącznie 20 zeznań złożonych po terminie tj. 11 organizacji i 9 osób fizycznych.

W toku kontroli ustalono, iż zeznania podatkowe PIT-36, PIT-36L, CIT-8 podlegają weryfikacji formalnej pod względem identyfikacyjnym i adresowym w momencie ich rejestracji w systemie Poltax. Natomiast weryfikacja zeznań pod względem rachunkowym odbywa się podczas wprowadzania danych szczegółowych do systemu Poltax jak i poprzez dokonywanie kontroli międzyformularzowej. Dodatkowo pracownicy działu Rachunkowości weryfikują zgodność wykazywanych w zeznaniach rocznych kwot wpłaconych zaliczek dokonywanych przez podatników w ciągu roku podatkowego. W przypadkach stwierdzenia niezgodności w tym zakresie podatnicy są wzywani do wyjaśnienia istniejących niezgodności lub do skorygowania zeznań. Ponadto zeznania opatrzone są pieczęcią o treści „sprawdzono pod względem formalnym i terminowości”, która jest użytkowana jest w Referacie Czynności Sprawdzających przez cały czas istnienia komórki organizacyjnej tj. od 01.12.2010 roku. Weryfikacja podpisów na zeznaniach polega na sprawdzaniu odnotowania w systemie Poltax pełnomocnictwa jak również jego zakresu, natomiast w przypadku organizacji uprawnienie do reprezentowania podmiotu sprawdzane jest w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Instrukcje dot. obiegu i przetwarzania zeznań rocznych zawierają zapis dot. kontroli formalnej i rachunkowej dokumentu.

W kontrolowanym Urzędzie opracowano procedury formalne regulujące zasady sporządzania i przekazywania do komórki karnej skarbowej zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych oraz zasady odstępowania od wszczęcia postępowania karno - skarbowego tj.: wytyczne stanowiące załącznik do zarządzenia Nr 32/2012 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku z dnia 13 lipca 2012r. oraz instrukcje nr I-036/1-2 z dnia 30.12.2013r. i 01.10.2014r. w zakresie sposobu sporządzania i przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych penalizowanych przez przepisy kodeksu karnego skarbowego oraz zasad odstępowania od wszczęcia postępowania w Urzędzie Skarbowym w Malborku.

W przypadku zeznań rocznych złożonych po terminie, w tym z wykazaną stratą:

- przekazywano do komórki karnej skarbowej zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego wraz z prawidłowo sporządzoną deklaracją podatkową;
- odstępowano od kierowania zawiadomień do komórki karnej skarbowej oraz nie wszczynano postępowania w sytuacji gdy wystąpiły negatywne przesłanki procesowe tj.:

- na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks w przypadku złożenia po terminie zeznania PIT-36, PIT36L oraz CIT-8, gdzie wartości wykazane w zeznaniu są równe „0” - bez względu na długość opóźnienia w złożeniu takiego zeznania,
- na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks w przypadku złożenia zeznania PIT36, PIT36L oraz CIT8 do 7 dni po terminie ustawowym oraz bez względu na wysokość uszczuplonego podatku, jak również bez względu na długość opóźnienia w złożeniu takiego zeznania, gdy kwota podstawy opodatkowania nie przekracza kwoty wolnej od podatku. Ponadto odstępowano od kierowania zawiadomień do komórki KS na ww. podstawie także w sytuacji złożenia po terminie zeznania podatkowego „ze stratą”, gdzie nie występuje podstawa opodatkowania – bez względu na długość opóźnienia w złożeniu takiego zeznania.

Zgodnie z zapisem wewnętrznych procedur pracownik komórki organizacyjnej ujawniający przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, w zakresie dot. złożonych deklaracji, sporządza na tym dokumencie w części „adnotacje urzędu” notatkę o odstąpieniu od wszczęcia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 1-4 i 6 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks lub generuje z aplikacji Biblioteka akt zbiorczy raport o nieprzekazanych do komórki karnej zawiadomieniach o popełnionych czynach zabronionych, gdzie odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Kierownik komórki organizacyjnej, na mocy udzielonego przez Naczelnika pełnomocnictwa, po zweryfikowaniu podstaw do odstąpienia od wszczęcia postępowania, akceptuje powyższy fakt poprzez podpisanie, umieszczenie daty i pieczęci imiennej pod odstąpieniem. W toku kontroli przedłożono upoważnienia do akceptacji odstąpień od wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Ponadto uregulowano również sposób postępowania w przypadku złożenia przez sprawcę zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego tzw. czynny żal. Powyższe dot. sytuacji, gdy sprawca składa tzw. czynny żal dot. następującej kategorii czynów: nie złożenie w terminie deklaracji podatkowej lub / oraz nie dokonanie w terminie zapłaty podatku. Nie przekazuje się do komórki karnej spraw z czynnym żalem w sytuacji, gdy zawiadomienie sprawcy jest skuteczne, tj. gdy sprawca zawiadamia o popełnionym czynie zabronionym, a urząd nie miał udokumentowanej informacji o jego popełnieniu lub nie rozpoczął wcześniej czynności służbowej dot. przedmiotu zawiadomienia. Dodatkowo w wypadku popełnienia czynu zabronionego polegającego na uszczupleniu nie należy przekazywać tzw. czynnego żalu do komórki karnej, gdy zawiadomienie sprawcy jest skuteczne, a dodatkowo zaległość podatkowa uszczuplona popełnionym czynem zabronionym została uregulowana w całości na dzień dokonywania analizy przedmiotowego zawiadomienia.

W toku kontroli ustalono, iż monitoring niezłożonych w ustawowym terminie zeznań jest prowadzony każdego roku poprzez sporządzenie i analizę raportów z bazy e-Orus pn. „Wykaz niezłożonych zeznań wg Obowiązków Podatkowych”. Analiza ww. raportów polega na weryfikacji zasadności podjęcia czynności sprawdzających w celu wezwania do złożenia zeznania podatkowego pod względem zgłoszonego obowiązku podatkowego oraz właściwości miejscowej. Kontrolującym przedłożono sporządzone przez Urząd raporty wykonane w celu monitorowania podmiotów, które nie złożyły zeznań PIT-36, PIT-36L i CIT-8 w ustawowym terminie w okresie podlegającym kontroli.

Na podstawie badanej próby 20 zeznań złożonych po terminie ustawowym ustalono:

- we wszystkich badanych przypadkach zeznania były weryfikowane pod kątem formalnej i rachunkowej poprawności zgodnie z procedurami obowiązującymi w dniu wpływu dokumentu do organu podatkowego,
- w 13 przypadkach odstąpiono od skierowania zawiadomień do komórki karnej skarbowej na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks z uwagi na znikomą szkodliwość społeczną czynu,
- w 2 przypadkach odstąpiono od skierowania zawiadomień do komórki karnej skarbowej na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 kpk w zw. z art. 113 § 1 kks z uwagi na fakt, iż popełniony czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego. Pierwotne zeznanie złożono w terminie, jednakże na niewłaściwym formularzu tj. PIT36 w sytuacji, gdy wybrano liniową formę opodatkowania. W wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających w każdym przypadku złożono korektę zeznania na prawidłowym formularzu tj. PIT36L,
- w 3 przypadkach podatnicy skorzystali z możliwości zastosowania art. 16 § 1 Kodeksu karnego skarbowego poprzez złożenie wraz z zeznaniami PIT36 i PIT36L czynnego żalu, gdzie finalnie odstąpiono od sporządzenia zawiadomienia do komórki karnej skarbowej z uwagi na skuteczność złożonego przez sprawcę pisma (sprawca zawiadomił o popełnionym czynie zabronionym, a urząd nie miał udokumentowanej informacji o jego popełnieniu),
- w 1 przypadku skierowano do komórki karnej skarbowej zawiadomienie w sprawie naruszenia

	przepisów art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15.02.1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych z uwagi na CIT8 złożony z uchybieniem terminu. Finalnie odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 z uwagi na znikomą szkodliwość społeczną czynu, • w I przypadku sprawa pozostaje w toku z uwagi na prowadzone czynności sprawdzające w trybie art. 272-280 wstawy Ordynacja podatkowa (podatnik jest wzywany w sprawie uzupełnienia zeznania CIT-8 w części dot. podpisów osób uprawnianych do reprezentacji podmiotu). W trakcie kontroli badano także sposób postępowania Urzędu w przypadku składania zeznań korygujących deklarowaną pierwotnie kwota straty tj. weryfikację korekt zeznań przez pracowników Urzędu pod względem formalnym i rachunkowym, a także czy w sytuacjach składania przez podatników korekt zeznań weryfikowana jest przez pracowników urzędu kwota odliczonej wcześniej straty. Do kontroli wytypowano 10 pozycji złożonych zeznań (tj.: 3 szt. CIT-8, 4 szt. PIT-36 i 3 szt. PIT-36L) o największej kwocie różnicy wykazanej w zeznaniu pierwotnym i korygującym tj. podmioty, które w korekcie zeznania wykazały niższą kwotę straty w porównaniu do zeznania pierwotnego. W kontrolowanym Urzędzie przyjęte są zasady, że wszystkie korekty zeznań są weryfikowane bez względu na rodzaj wykazywanych danych. Weryfikacja odbywa się w szczególności pod względem zasadności złożenia korekty uwzględniając przyczyny złożenia korekty i terminowości. Ponadto w kontrolowanym Urzędzie istnieją wewnętrzne procedury postępowania w przypadku złożenia deklaracji korygującej pokontrolnej, w tym ze zmniejszeniem kwoty straty. W latach 2013-2015 przeprowadzano czynności monitorujące podatników wykazujących i odliczających straty w zeznaniach podatkowych za lata 2010-2014. Urząd posiada skrypty strata.sql umożliwiające weryfikowanie zeznań podatkowych, w których podatnicy dokonują odliczenia strat z lat ubiegłych. Skrypty sporządzane są raz w roku przez Pierwszy Referat Czynności Sprawdzających i wskazują podatników, którzy dokonują w nieprawidłowej wysokości odliczenia strat z lat ubiegłych. Skrypty podlegają analizie, a następnie podejmowane są czynności sprawdzające w celu wyjaśnienia nieprawidłowości czy też skorygowania zeznań podatkowych. Kontrolującym przedłożono sporządzone przez Urząd skrypty wykonane w celu monitorowania podmiotów wykazujących i odliczających straty w zeznaniach podatkowych za okres objęty kontrolą. Na podstawie badanej próby ustalono, iż: • w wszystkich przypadkach poddane kontroli zeznania (pierwotne oraz korekty) były weryfikowane zgodnie z procedurami obowiązującymi w dniu wpływu dokumentu do organu podatkowego, • w 5 przypadkach prawidłowo odliczono stratę za lata poprzednie, • w 5 przypadkach nie odliczono w latach następnych straty wykazanej w korygowanym zeznaniu. Weryfikując powyższe, na podstawie badanej próby, kontrolujący nie stwierdzili nieprawidłowości w zakresie odliczonej kwoty straty. Przedmiotem kontroli były również procedury i postępowanie Urzędu w przypadku wydania decyzji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w wyniku której zmniejszono kwotę straty (czy w sytuacjach tych weryfikowana jest kwota odliczonej wcześniej straty). W Urzędzie nie obowiązuje sformalizowana procedura odnośnie postępowania w przypadkach wydania decyzji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego bądź Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, w wyniku której zmniejszono kwotę straty. Badaniu poddano jedno postępowanie podatkowe w wyniku którego wydano decyzję dot. straty u podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Nie stwierdzono nieprawidłowości.
Ustalenia	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym powyżej zakresie nie stwierdzono uchybień i nieprawidłowości.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu Skarbowego w zakresie prawidłowości prowadzonych czynności sprawdzających należy ocenić pozytywnie.

3. Prawdliwość prowadzonych postępowań kontrolnych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.

Stan prawny	✓ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) ✓ Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012r. poz. 361 z późn. zm.) ✓ Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014r. poz. 851 z późn. zm.) ✓ Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004r. (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 672)
Opis stanu faktycznego	Postępowania kontrolne poddano wyłącznie badaniu merytorycznemu materiału zgromadzonego w toku ich prowadzenia. 3.1. Prawdliwość prowadzonych postępowań kontrolnych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej. Skontrolowano akta 4 postępowań kontrolnych przeprowadzonych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych, wykazujących bądź odliczających straty z działalności gospodarczej. Stwierdzono, że na 4 skontrolowane postępowania kontrolne: • 1 postępowanie kontrolne dotyczyło pierwszego roku działalności, • 1 postępowanie dotyczyło drugiego roku działalności (kolejny rok podatkowy ww. podmiotu), • 2 postępowania kontrolne dotyczyły dalszych (niż pierwsze trzy) lat działalności. Ustalono, że kolejna kontrola u tego samego podmiotu, dla którego był to dopiero drugi rok prowadzenia działalności gospodarczej, wynikała z faktu, iż podmiot ten mimo ustaleń kontroli za 2012 rok w zakresie stwierdzenia braku istnienia straty i prawa do jej odliczenia w latach kolejnych nie złożył korekty zeznania CIT-8 za rok 2013. W jednym przypadku przeprowadzono kontrolę podatkową doraźnie tj. w toku trwania roku podatkowego z uwagi na to, iż podmiot nie deklarował wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. W ramach kontroli 4 postępowań kontrolnych badano także, czy pracownicy urzędu weryfikowali zeznania składane przez kontrolowanych podatników pod względem formalnym i rachunkowym – nie stwierdzono uchybień w tym zakresie. We wszystkich zweryfikowanych postępowaniach kontrolnych w toku ich trwania stwierdzono nieprawidłowości w przestrzeganiu przepisów prawa podatkowego przez kontrolowanych podatników. W związku z powyższym stwierdzono, że ustalenia zawarte w: • 1 kontroli były podstawą do wszczęcia postępowania podatkowego (wszczęcie nastąpiło po upływie 2,5 miesiąca od zakończenia kontroli), gdyż podmiot nie złożył korekty zeznania mimo deklarowania chęci jej złożenia (postępowanie zakończone wydaniem decyzji 13.01.2015r.); • 1 kontroli stanowiły podstawę do złożenia przez podmiot korekty zeznania (korekta złożona w terminie 1 miesiąca od daty zakończenia kontroli, a pracownicy urzędu weryfikowali, czy strata wykazana przez ten podmiot w pierwotnej wersji zeznania była odliczana w latach następnych i w jakiej wysokości – podmiot nie odliczał straty); • 1 kontroli dorażnej stanowiły podstawę do wydania w dniu 11.09.2015r. postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty w podatku VAT za miesiąc 07/2015r. na zaliczki miesięczne w podatku CIT za miesiące 03,04,05/2015r. (podmiot wystąpił w terminie 1 miesiąca od dnia zakończenia kontroli z pisemnym wnioskiem o rozdysponowaniu nadpłaty w podatku VAT); • 1 kontroli stanowić będą podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego, gdyż podmiot nie zadeklarował chęci złożenia korekty zeznania (na dzień niniejszej kontroli nie wszczęto postępowania podatkowego, jak również nie wpłynęła korekta zeznania – kontrole zakończono w dn. 23.12.2015r., wg złożonych wyjaśnień przyjęcie protokołu kontroli do realizacji przez komórki postępowań podatkowych nastąpiło w dn. 12.01.2016r.). Żaden podmiot nie złożył zastrzeżeń do protokołu kontroli. Kontrolując akta 4 postępowań kontrolnych ustalono co następuje:

I.
Akta wszystkich postępowań kontrolnych zawierały protokoły kontroli, do których dołączono załączniki. Liczba załączników każdorazowo wskazana była w protokole kontroli (w pkt E).
Do wszystkich protokołów kontroli (z wyłączeniem 1 kontroli doraźnej – postępowanie kontrolne nr) załączane były kserokopie sprawozdań finansowych podatnika, dotyczących badanego okresu.

II.
Z 4 analizowanych akt kontroli 50 % dotyczyło kontroli podatnika w początkowym okresie jego działalności (pierwszy i drugi rok działalności tego samego podmiotu), z tym że było to uzasadnione okolicznościami powstałymi w wyniku dokonanych ustaleń kontroli, w szczególności faktem, iż podmiot nie złożył korekty zeznania za rok objęty kontrolą podatkową oraz kolejny rok, w którym dokonano nieprawidłowego odliczenia straty.

W wyniku przeprowadzenia czynności kontrolnych u wszystkich podmiotów ustalono dochód bądź stwierdzono istnienie obowiązku uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych.

III.

W poszczególnych kontrolach stwierdzono:

Podmiot 1 (postępowanie kontrolne nr)

- Kontrola pozytywna – doraźna, podjęta w związku z brakiem wpłat zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy od osób prawnych. Okres objęty kontrolą od stycznia 2015r. do maja 2015r.
- Data rozpoczęcia działalności gospodarczej
- Działalność prowadzona w zakresie sprzedaży mieszkań, materiałów budowlanych oraz pobierania czynszów za lokale mieszkalne. Spółka dokumentuje sprzedaż mieszkań za pomocą aktów notarialnych.
- Podmiot sprzedawał mieszkania poniżej kosztu ich wytworzenia (do protokołu kontroli załączono pisemne wyjaśnienia powyższej kwestii złożonej przez podmiot, z którego wynika, że strata powstała „...w związku z tym, iż Spółka miała do spłacenia przeterminowany kredyt w do r., bank od tego dnia naliczał karne odsetki za zwłokę oraz lokalizacja budynku przy jak i standard budynku – brak dodatkowych balkonów, infrastruktury wokół budynku, brak placu zabaw lub parków. To wszystko przyczyniło się do obniżenia ceny sprzedaży mieszkań.”).
- Podmiot do kosztów uzyskania przychodów zaliczył tylko uregulowane należności wobec dostawców, jednocześnie korygując je o kwotę zaległych zobowiązań (sprawdzono zapisy zdarzeń gospodarczych zgodnie z regulacją art. 15b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).
- W zakresie przychodów stwierdzono ich zaniżenie na skutek nieprawidłowego korygowania przychodów odnoszących się do danego okresu.
- W zakresie kosztów – nieprawidłowości nie stwierdzono.
- Na dzień r. podmiot posiada zaległość z tytułu podatku za miesiąc 12/2015r. w łącznej wysokości zł (należność główna wraz z odsetkami).

W protokole kontroli nie wskazano stanu zatrudnienia, zabrakło opisu w jakim charakterze zatrudniono pracowników oraz możliwość wykonania usług posiadając określone zaplecze pracowników.

Podmiot 2 (postępowanie kontrolne nr)

- Kontrola pozytywna za lata 2009-2011, badaniem objęto 2011 rok, ponieważ w pozostałych latach wykazano dochody i nie odliczano straty.
- Data rozpoczęcia działalności gospodarczej r. w zakresie usług transportowych.
- Do świadczenia usług transportowych nie zatrudniano pracowników.
- Stwierdzono zaniżenie przychodów na skutek: niezaksięgowania całego przychodu udokumentowanego fakturą VAT oraz niezaksięgowania przychodu z otrzymanego odszkodowania powypadkowego. Łączna wartość niezaksięgowanego przychodu wyniosła zł.
- W zakresie kosztów stwierdzono ich zaniżenie na skutek nieujęcia usług telekomunikacyjnych, opłat bankowych oraz ich zawyżenie na skutek braku udokumentowania poniesionych wydatków.
- Na dzień r. podmiot posiada zaległość z tytułu podatku za miesiąc 12/2015r. w łącznej wysokości zł oraz z tytułu podatku za miesiąc 01 i 12/2014r. w łącznej wysokości zł (należność główna wraz z odsetkami).

Materiał dowodowy nadesłany przez Urząd Skarbowy w Elblągu, gdzie kontrahent nie potwierdził istnienia transakcji z podmiotem (faktura VAT na wartość netto: zł) – informacja uzyskana po podpisaniu protokołu z kontroli. Wynika z niej, że w trakcie czynności sprawdzających wśród okazanych przez kontrahenta dokumentów, nie stwierdzono dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji z podmiotem. Informacja pochodziła z dokonanych czynności sprawdzających, a te dokonane są tylko

	w oparciu o oświadczenie strony, a nie faktyczne ustalenia organu. Wobec powyższego, zdaniem pracowników organu I instancji, postępowanie mające wyłącznie na celu zmniejszenie przychodu spółki z o.o. było nieracjonalne z ekonomicznego punktu widzenia. Biorąc pod uwagę, iż podatnik wystawił faktury, dotyczące sprzedaży, które zostały ujęte w przychodach firmy, jak również to, że w trakcie kontroli nie podnoszono, iż wykazane transakcje nie miały miejsca w rzeczywistości - w organie uznano, iż nie będą kwestionowane przychody w tym zakresie. Wyjaśnienia przyjęto, jednakże Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku zauważa że przekazane informacje z innego organu winny posłużyć w tym przypadku do przeprowadzenia wyjaśniającego sprawę. Istotne jest nie tylko to, czy przychód został zaewidencjonowany czy nie, ale ważne jest również istnienie zdarzenia gospodarczego w rzeczywistości. Może to bowiem wskazywać na podejmowanie pozornych działań mających na celu ukrycie faktycznego rozmiaru osiągniętego przychodu bądź udziału w obrocie „pustymi fakturami”. Podmiot 3 (postępowanie kontrolne nr ...) - kontrola pozytywna za lata 2012 – 2013 - data rozpoczęcia działalności gospodarczej ... w zakresie usług transportowo-logistycznych. za 2012 rok ustalono: - podmiot nie złożył w KRS sprawozdania finansowego - zaniżono przychody poprzez: niezaksięgowanie wszystkich transakcji sprzedaży usług oraz bezpłatne użytkowanie lokalu, w którym znajduje się siedziba spółki - zawyżenie kosztów na skutek: zaksięgowania kosztów zakupu paliwa i części samochodowych oraz napraw do pojazdu, które nie były w żaden sposób poprawnie przyjęte do użytkowania przez spółkę, nieprawidłowego przeniesienia wartości kosztów z księgi do rachunku zysków i strat; zaewidencjonowanie kosztów dot. innego podmiotu powiązanego; zaksięgowania kwoty składek ZUS zapłaconych w 2013 roku - przeprowadzono czynności sprawdzające w firmie osoby fizycznej prowadzącej samodzielnie działalność gospodarczą – kontrahent spółki, który jednocześnie jest prezesem spółki z o.o. Dyrektor tut. Izby zauważa, że w sytuacji, gdy w trakcie kontroli całego roku podatkowego lub kilku lat, przy jednoczesnym stwierdzeniu zaniżania przychodu poprzez nieewidencjonowanie wszystkich wystawionych przez podmiot faktur VAT, nie jest wystarczające przyporządkowywanie poszczególnych faktur zakupu - fakturom dokumentującym dalszą odsprzedaż. W takich sytuacjach zasadnym jest skierowanie zapytań do kontrahentów kontrolowanego podmiotu w zakresie istnienia danej transakcji i to zarówno odnoszącej się do strony przychodowej jak i kosztowej. W zakresie braku przesłanek do sporządzenia protokołu badania ksiąg, na które powołuje się Urząd Skarbowy, w świetle złożonych przez organ wyjaśnień, zauważa się, że w świetle ustaleń zawartych w protokole kontroli za rok 2012 należy uznać, że są one niewystarczające, gdyż podmiot obok niezaksięgowanych przychodów z nieodpłatnego świadczenia prowadzącego do zaniżenia przychodu oraz błędu rachunkowego w wysokość zaniżył również wartość przychodów ze sprzedaży usług transportowych o kwotę ... zł. Z tych też powodów należało przeprowadzić badanie księgi. Zgodnie bowiem z treścią art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Z kolei z ust. 2 cytowanego artykułu wynika, że księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Natomiast na podstawie art. 193 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej, stwierdzić należy, że tylko księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów i dalej – Organ podatkowy nie uznaje za dowód ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli, jak stanowi art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej, dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Za 2013 rok ustalono: - podmiot nie złożył w KRS sprawozdania finansowego - zaniżenie przychodów poprzez: niezaksięgowanie przychodu z tyt. bezpłatnego użytkowania lokalu, w którym znajduje się siedziba spółki (podmiot uzyskiwał przychody tylko do lipca 2013r.) - zawyżenie kosztów na skutek: zaksięgowania kosztów zakupu paliwa i części samochodowych oraz napraw do pojazdu, który nie był w żaden sposób poprawnie przyjęty do użytkowania przez spółkę; nieprawidłowego przeniesienia wartości kosztów z księgi do rachunku zysków i strat; zaewidencjonowania kosztów dotyczących innego podmiotu powiązanego
--	--

- podmiot prowadził księgi w sposób nierzetelny i wadliwy – nie uznano ich za dowód w części przychodów i kosztów ich uzyskania.
- W toku kontroli podatkowej poinformowano pisemnie podmiot o nieprzysługującym odliczeniu od dochodu straty za 2012 rok w związku z wydaną decyzją oraz korekty CIT za 2013 rok. Jednocześnie poinformowano podmiot o zawieszeniu prawa do złożenia korekty.
- Na dzień 31.12.2013r. podmiot posiada zaległość z tytułu podatku dochodowego za miesiąc 12/2012r. w łącznej wysokości 12 000 zł oraz z tytułu podatku PIT za okres od marca do czerwca 2012r. i za kwiecień 2013r. w łącznej wysokości 12 000 zł (należność główna wraz z odsetkami). Zgromadzono informacje o stanie majątkowym podmiotu.

3.2. Prawdliwość prowadzonych postępowań kontrolnych u podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.

Skontrolowano akta 6 kontroli podatkowych przeprowadzonych u podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, wykazujących straty z działalności gospodarczej. Stwierdzono, że wszystkie skontrolowane postępowania kontrolne dotyczyły dalszych (niż pierwsze trzy) lat działalności.

W dwóch przypadkach kontrolowany przeprowadził kontrolę podatkową doraźnie tj. w toku trwania roku podatkowego z uwagi na to, iż podmiot nie deklarował wpłat zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

W ramach kontroli 6 postępowań kontrolnych badano także, czy pracownicy Urzędu weryfikowali zeznania składane przez kontrolowanych podatników pod względem formalnym i rachunkowym – nie stwierdzono uchybień w tym zakresie.

We wszystkich zweryfikowanych postępowaniach kontrolnych w toku ich trwania stwierdzono nieprawidłowości. W związku z powyższym stwierdzono, że ustalenia zawarte w:

- 4 kontrolach stanowiły podstawę do złożenia przez podmiot korekt zeznań (korektę złożono w terminie od 1 miesiąca do 3 miesięcy, licząc od daty zakończenia kontroli, a pracownicy urzędu weryfikowali, czy strata wykazana przez ten podmiot w pierwotnej wersji zeznania była odliczana w latach następnych i w jakiej wysokości – żaden podmiot nie odliczał straty);
- 1 kontroli doraźnej przeprowadzonej za okres od I do VII. 2014r. mimo ustaleń w zakresie przychodów i kosztów nie stanowiły podstawy do zmiany wysokości straty, wynikającej z księgi przychodów i rozchodów. W ostatecznym rozliczeniu – zeznaniu rocznym podmiot za cały rok podatkowy wykazał dochód;
- 1 kontroli doraźnej przeprowadzonej za okres od I do VII 2014r. zmniejszono wysokość straty, wynikającej z księgi przychodów i rozchodów. W ostatecznym rozliczeniu – zeznaniu rocznym podmiot za cały rok podatkowy wykazał dochód.

Jeden podmiot złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli, ale jednocześnie uwzględnił w złożonej korekcie zeznania wszystkie ustalenia dokonane przez kontrolujących.

Po zakończeniu każdej kontroli sporządzono jej analizę pokontrolną i ekonomiczną oraz przekazywano do komórki karno-skarbowej zawiadomienie.

W stosunku do żadnego podmiotu nie wszczęto postępowania podatkowego.

I. W poszczególnych kontrolach stwierdzono:

Podmiot 1 (postępowanie kontrolne nr 1)

- kontrola pozytywna za 2009r.
- data rozpoczęcia działalności 01.03.2004r. w zakresie handlu artykułami elektrycznymi i budowlanymi
- dokumentacja rachunkowa: podatkowa księga przychodów i rozchodów
- pierwotnie podmiot wykazał stratę w kwocie 12 000 zł, w wyniku kontroli ustalono dochód w wys. 12 000 zł. Podatnik złożył korektę 12 000 zł, w całości uwzględniając ustalenia kontroli. W roku następnym 2010 oraz kolejnych latach nie odliczono straty
- w trakcie kontroli stwierdzono niezawidencjonowanie przychodów na łączną kwotę 12 000 zł, ale nie dokonano oceny rzetelności ksiąg podatkowych, mimo że istniały podstawy do obalenia jej prawdziwości (stwierdzono jedynie wadliwość)
- w zeznaniu podatnik zawyżył koszty o kwotę 12 000 zł na skutek zawyżenia odpisów amortyzacyjnych i kosztów zakup paliwa do pojazdu, którego własność nie została w żaden sposób udokumentowana
- dokonano analizy zyskowności osiąganej z tytułu sprzedaży towarów handlowych, co umożliwiło

- sprawdzenie czy podmiot generuje zysk ze sprzedaż towarów handlowych
- korekta zeznania zawiera adnotację o zgodności z ustaleniami kontroli
- podatnik nie posiada zaległości podatkowych

W protokole badania ksiąg, będącym integralną częścią protokołu kontroli, zacytowano przepisy dotyczące uznania księgi podatkowej za wadliwą i rzetelną, gdyż zebrany materiał dowodowy opisany szczegółowo w protokole kontroli potwierdzał jednoznacznie wadliwe i nierzetelne prowadzenie księgi. Brak w protokole badania ksiąg stwierdzenia dotyczącego nierzetelności księgi. Wyjaśnienia złożone w trakcie niniejszej kontroli wskazują, że jest to wynikiem oczywistego błędu pisarskiego. Ponadto w „zawiadomieniu o popełnieniu czynu zabronionego” sporządzonym po zakończeniu kontroli podatkowej /w dniu ..., postanowiono zarzut prowadzenia księgi podatkowej sposób wadliwy i nierzetelny.

Podmiot 2 (postępowanie kontrolne nr ...)

- kontrola pozytywna za lata 2008, 2011
- data rozpoczęcia działalności ... r. w zakresie sprzedaży detalicznej i obwoźnej wyrobów piekarniczych (bułki, bagietki, chleb)
- dokumentacja rachunkowa: podatkowa księga przychodów i rozchodów
- za 2008 rok zmniejszenie straty wykazanej w kwocie ... zł ustalając dochód w kwocie ... zł. Za 2011 rok zmniejszenie dochodu z kwoty ... zł do kwoty ... zł. Podatnik złożył korekty ... za 2008 i 2011 rok w całości uwzględniając ustalenia kontroli. W roku następującym po 2008 roku (2009) oraz kolejnych latach (zbadano od 2009-2012) nie odliczano straty.

W roku 2008 w kontroli podatkowej stwierdzono, że:

- podmiot nie zaksięgował pełnej wysokości przychodu z działalności gospodarczej z raportu fiskalnego za 01/2008r. oraz przychodu z nieodpłatnego świadczenia z tytułu użytkowania nieruchomości. W tym zakresie przeprowadzono badanie księgi podatkowej i stwierdzono jej nierzetelność.
- w zakresie kosztów stwierdzono, że podmiot dokonał ich zawyżenia o kwotę składek na ubezpieczenie społeczne.

W 2011 roku stwierdzono w kontroli podatkowej:

- zaniżenie przychodów na skutek: niezaksięgowania pełnej wysokości przychodu z działalności gospodarczej tyt. nieodpłatnego świadczenia – użytkowania nieruchomości, a także błędnego księgowania wartości uzyskanego przychodu i jego zawyżenie spowodowane nieprawidłowym przeniesieniem wartości przychodu z kasy fiskalnej;
- w zakresie kosztów – błędne księgowanie zdarzeń gospodarczych (w niewłaściwych kolumnach księgi) i ich zawyżenie o kwotę: składek na ubezpieczenie społeczne pracowników i ubezpieczenie piekarni. W powyższym zakresie przeprowadzono badanie księgi i stwierdzono jej wadliwość.
- w protokole dokonano podziału przychodu na sprzedaż towarów handlowych oraz przychód uzyskany z refaktur za energię elektryczną i gaz co umożliwiło wyliczenie wysokości stosowanej marży na sprzedawane towary handlowe
- w zeznaniu za 2011 rok podmiot pomniejszył wartość osiągniętego dochodu z działalności gospodarczej o stratę wynikającą z zeznania za 2008 rok w pełnej wysokości
- podatnik nie posiada zaległości podatkowych.

Do prowadzonej działalności gospodarczej ustalony został stan zatrudnienia pracowników nie ustalono w jakim charakterze zostali oni zatrudnieni, ilu pracowników zatrudniono do sprzedaży obwoźnej a ilu do sprzedaży detalicznej, czy byli to ci sami pracownicy, czy była to praca zmianowa i w jakich godzinach.

Podmiot 3 (postępowanie kontrolne nr ...)

- kontrola pozytywna za 2014r.
- data rozpoczęcia działalności gospodarczej ... r. (działalność spółki od ...)
- działalność samodzielna: bar wraz z pensjonatem
- działalność spółki: gospodarowanie terenem wspólnym
- dokumentacja rachunkowa: podatkowa księga przychodów i rozchodów
- zwiększenie dochodu z kwoty ... zł do kwoty ... zł. Podatnik złożył korektę ... w całości uwzględniając ustalenia kontroli. W latach poprzednich 2012-2013 podmiot z tytułu samodzielnie prowadzonej działalności gospodarczej wykazywał dochód, z tytułu udziału w spółce stratę na poziomie około ... zł.

- podatnik nie posiada zaległości podatkowych

W toku kontroli ustalono, że w trakcie czynności kontrolnych nie skierowano zapytań bądź nie przeprowadzono czynności sprawdzających u kontrahentów podmiotu w zakresie zakupionych przez niego towarów handlowych, w szczególności papierosów i alkoholu. Z wyjaśnień złożonych przez organ dn. 04.02.2016r. wynika, iż w toku kontroli nie stwierdzono konieczności skierowania zapytań bądź przeprowadzania czynności sprawdzających u kontrahentów, ponieważ podmiot dokonywał zakupów głównie w ..., natomiast alkohol kupowany był od ... Kontrolowany nie dokonywał zakupów od „małych podmiotów”. Zauważyć jednakże należy, że sprawdzenie transakcji zakupu towarów może być istotne z punktu ewidencjonowania zakupów towarów, a co za tym idzie uzyskiwania przychodów z działalności gospodarczej.

Podmiot 4 (postępowanie kontrolne nr ...)

- kontrola pozytywna – doraźna, podjęta w związku z brakiem wpłat zaliczek miesięcznych na podatek ... Okres objęty kontrolą 01.01.2014r. do 31.07.2014r.
- dokumentacja rachunkowa: podatkowa księga przychodów i rozchodów
- data rozpoczęcia działalności gospodarczej ... r.
- działalność prowadzona w zakresie rozbiórki i burzenia obiektów budowlanych, przygotowywania terenów pod budowę, transportu drogowego towarowego, budowy dróg i autostrad, odsnieżania dróg, wykopów geodezyjno-inżynierskich
- podatnik dokonywał nieprawidłowego księgowania kosztów usług obcych tj. po stronie zakupów zamiast pozostałych wydatków
- w zakresie przychodów – stwierdzono ich zaniżenie na skutek: niezaksięgowania pełnej wartości odsetek zgromadzonych na rachunku bankowym zaprowadzonym dla potrzeb działalności gospodarczej
- w zakresie kosztów nieprawidłowości nie stwierdzono
- podmiot posiada zaległość z tytułu podatku dochodowego za miesiąc 12/2015r. w łącznej wysokości ... zł (należność główna wraz z odsetkami)

W związku z powyższym stwierdzono, że:

- z protokołu kontroli nie wynika, w jakiej wysokości podmiot generował przychody ze świadczenia usług, a w jakiej z tytułu sprzedaży części,
- nie ustalono, w jakim charakterze zostali zatrudnieni pracownicy, w szczególności biorąc pod uwagę fakt, iż podmiot wykonywał różnorodną działalność (prace plugiem, sprzedaż części do samochodu).

Podmiot 5 (postępowanie kontrolne nr ...)

- kontrola pozytywna za lata 2011 i 2012
- działalność prowadzona w zakresie robót budowlanych związanych ze wnoszeniem budynków mieszkalnych i niemieszkalnych oraz sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów z wyłączeniem motocykli
- data rozpoczęcia działalności ... r.
- dokumentacja rachunkowa: podatkowa księga przychodów i rozchodów
- za 2011 rok ustalenie wysokości dochodu w kwocie ... zł, za 2012 rok zwiększenie dochodu z kwoty ... zł do kwoty ... zł. Podatnik złożył korekty ... w całości uwzględniające ustalenia kontroli.
- podatnik nie posiada zaległości podatkowych

W 2011 roku stwierdzono:

- w zakresie przychodów – podmiot nie zaksięgował jednej faktury VAT, tłumacząc, że została ona pominięta przypadkowo
- w zakresie kosztów – w zakupach towarów handlowych zaksięgowano tylko te towary, które były przedmiotem sprzedaży w działalności handlowej, stąd też w remanencie początkowym i końcowym nie ma towarów, które służyły wykonaniu usług (podmiot oświadczył, że usługi wykonywane były z materiałów powierzonych przez zleceniodawców). Ponadto ustalono, że podmiot zaniżył kwotę kosztów o wpłacony, a niezaliczony ZUS pracowników oraz zawyżył koszty na skutek zaksięgowania naliczonej kary, podatku od nieruchomości od części mieszkalnej, podwójnego zaksięgowania wartości kosztu, wynikającego z tego samego dokumentu, nieprawidłowego księgowania wartości wynagrodzenia pracowników.

W 2012 rok stwierdzono:

- w zakresie przychodów ustalono, że podmiot nie zaksięgował dwóch faktur VAT, tłumacząc, że zostały one pominięte przypadkowo oraz jednocześnie stwierdzono zawyżenie przychodu o wartość skorygowanej faktury VAT
- w zakresie kosztów ustalono, że podmiot zawyżył zakup na skutek podwójnego zaksięgowania tego samego dokumentu, w zakupach towarów handlowych zaksięgowano tylko te towary, które były przedmiotem sprzedaży w działalności handlowej, stąd też w remanencie początkowym i końcowym nie ma towarów, które służyły wykonaniu usług (podmiot oświadczył, że usługi wykonywane były z materiałów powierzonych przez zlecających). Ponadto ustalono, że podmiot zaniżył kwotę kosztów o wpłacony a niezaliczony ZUS pracowników oraz zawyżył na skutek zaksięgowania kosztu zakupu książek przekazanych do przedszkola, a także podwójnego zaksięgowania wartości kosztu, wynikającego z tego samego dokumentu oraz ujęcia kosztów nieudokumentowanych i nieprawidłowego księgowania wartości wynagrodzenia pracowników
- w wyniku stwierdzonych nieprawidłowości w protokole badania ksiąg stwierdzono ich nierzetelność i wadliwość w części dotyczącej przychodów i kosztów ich uzyskania, za każdy rok oddzielnie
- w toku kontroli pobrano od podatnika oświadczenie o stanie majątkowym – druk ORD-HZ
- pismem z dn. ... przekazano do I referatu czynności sprawdzających (OB-41) informację o dokonanych w 2010 roku jednorazowym odpisie amortyzacyjnym od samochodu osobowego (ustalenia zawarte w toku kontroli). W wyniku podjętych czynności podmiot w dniu ... złożył korektę zeznania pomniejszając kwotę kosztów o ww. odpis.

Stwierdzono, że księgowa Pana ... popełniała liczne błędy księgując dowody księgowe, w ten sposób, że księgowała jedną fakturę dwu lub trzykrotnie. Błędnie przyporządkowała koszty do poszczególnych kolumn księgi i nie przywiązywała wagi do podziału kosztów na zakup materiałów i towarów handlowych, pozostałe wydatki, czy wynagrodzenia.

Stwierdza się, że mimo ustalenia prawidłowej wysokości przychodu uzyskanego ze sprzedaży towarów handlowych (części i akcesoriów do pojazdów z wyłączeniem motocykli) analiza wysokości stosowanej marży wykazała, że podmiot sprzedawał ww. towary handlowe poniżej kosztu ich zakupu. Złożone przez kontrolowanego w kontroli podatkowej wyjaśnienia zostały uwzględnione (likwidacja badanego rodzaju działalności).

Podmiot 6 (postępowanie kontrolne nr ...)

- kontrola pozytywna – doraźna, podjęta w związku z brakiem wpłat zaliczek miesięcznych na ... Okres objęty kontrolą 01.01.2014r. - 31.07.2014r.
- podmiot opodatkowany na zasadach ogólnych – podatkowa księga przychodów i rozchodów
- data rozpoczęcia działalności gospodarczej ...
- działalność prowadzona w zakresie handlu artykułami militarnymi w e-sklepach i w sklepie stacjonarnym
- w zakresie przychodów – nie stwierdzono nieprawidłowości, podmiot przedstawił historię transakcji na e-portalach
- w zakresie kosztów – nieprawidłowe zaewidencjonowanie zdarzenia gospodarczego – duplikat faktury VAT dotyczący wydatku poniesionego w roku 2013 zaksięgowano jako wydatek w roku 2014.
- podmiot posiada zaległość z tytułu podatku ... za miesiąc 02, 03, 10-12/2015r. w łącznej wysokości ... zł (należność główna wraz z odsetkami)
- W rozliczeniu rocznym podmiot wykazał dochód w wysokości ... zł (dochody w latach poprzednich kształtowały się na poziomie ... - 2012 i 2013 rok oraz ... - 2010 i 2011 rok), wykazując również należną zaliczkę za miesiąc 09/2014r. w wysokości ... zł
- W wyniku podjętej kontroli ustalono, że podmiot w okresie od 01.01.2014r. - 31.07.2014r. osiągnął stratę w wysokości niższej od wykazanej w księdze podatkowej. Według złożonego zeznania w roku 2014 podmiot osiągnął dochód z działalności gospodarczej w wysokości ... zł

Uznano złożone przez organ wyjaśnienia.

Złożono następujące oświadczenia:

- dn. 03.02.2016 r. – Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu
- dn. 04.02.2016 r. – Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu
- dn. 04.02.2016 r. – Beata Maciejewska, Kierownik Samodzielnego Referatu
- dn. 05.02.2016 r. – Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu
- dn. 08.02.2016 r. – Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu

	Beata Maciejewska, Kierownik Samodzielnego Referatu – dn. 08.02.2016 r. – Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu - Beata Maciejewska, Kierownik Samodzielnego Referatu - Beata Pasierb, Kierownik Referatu – dn. 08.02.2016 r. – Beata Maciejewska, Kierownik Samodzielnego Referatu – dn. 08.02.2016 r. – Beata Maciejewska, Kierownik Samodzielnego Referatu - Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu - Iwona Jakubczyk, Kierownik Referatu – dn. 08.02.2016 r. – Anna Piekarska, Kierownik Samodzielnego Referatu – dn. 11.02.2016 r. Iwona Jakubczyk, Kierownik I Referatu Czynności Sprawdzających – dn. 18.02.2016 r. Dorota Gajewska, komisarz skarbowy [Dowód: akta kontroli str. 725-728, 739-741, 756-759, 768-770, 781-783, 792-795, 805-806, 815-817, 828-830, 837, 849-853, 860-862]
Ustalenia	<i>W siedmiu przypadkach (postępowanie kontrolne nr ...) stwierdzono zbyt małą szczegółowość analizy niektórych okoliczności sprawy dokonanej w oparciu o niepełny materiał dowodowy. W analizowanych protokołach kontroli zabrakło opisu dotyczącego możliwości samodzielnego świadczenia usług bez zatrudnienia bądź informacji o ilości i charakterze zatrudnionych pracowników oraz weryfikacji zgodności transakcji u kontrahenta kontrolowanego, jak również brak podziału uzyskanych przychodów na usługi i handel (celem wyliczenia stosowanej marży). Powyższe czynności są istotne dla sprawdzenia rzetelności księgi nie tylko pod względem istnienia danych transakcji i prawidłowego ich zaewidencjonowania, ale również pod względem sprawdzenia, czy podmiot nie podejmował pozornych działań mających na celu ukrycie faktycznego rozmiaru osiągniętego przychodu. Stwierdzono także błąd w zapisie protokołu badania ksiąg (postępowanie kontrolne nr ...), który zamiast stwierdzać nierzetelność księgi mówi o jej rzetelności.</i> <i>W dwóch przypadkach (postępowania kontrolne nr ...) stwierdzono brak protokołów z badania ksiąg, które winny być elementem składowym protokołu kontroli. Zapisy dotyczące badania ksiąg i stwierdzenie ich nierzetelności, ze wskazaniem w jakiej części i w jakim zakresie – na podstawie art. 193 par. 1-8 ustawy Ordynacja podatkowa – winny być dokonane w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych. W ramach przeprowadzenia badania księgi w przypadkach, gdy jest to prawnie i faktycznie uzasadnione, tj. gdy podmiot nie ewidencjonuje całego przychodu bądź gdy kontrahent nie potwierdza zaistnienia transakcji w rzeczywistości. Nie ma przy tym znaczenia, czy niezawidencjonowane bądź niepotwierdzone przez kontrahenta zdarzenie gospodarcze odnosi się do przychodu, czy do kosztów. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli, jak stanowi art. 193 § 2 Ordynacji podatkowej, dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Reasumując, należy uznać, że rzetelność ksiąg podatkowych oznacza, iż w księdze podatkowej uwzględnić należy wszystkie zdarzenia gospodarcze, które w roku podatkowym miały miejsce, i które wpływają na wysokość wyniku podatkowego i w konsekwencji należytego zobowiązania podatkowego. Natomiast brak takiego rzeczywistego obrazu prowadzonej działalności każdorazowo nakłada na organ podatkowy obowiązek przeprowadzenia badania ksiąg i stwierdzenia, w jakim zakresie księgi te pozostają nierzetelne lub wadliwe.</i> <i>Istotne przy powyższym badaniu księgi pozostaje również każdorazowe oparcie takiego badania na danych zgromadzonych w wyniku udzielonych odpowiedzi na skierowane do kontrahentów zapytania bądź przeprowadzenia czynności sprawdzających, przesłuchań strony i świadków.</i>
Ocena częściowa	<i>Działalność Urzędu Skarbowego w zakresie prowadzonych postępowań kontrolnych należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.</i>

4. Prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.

Stan prawny	✓ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.) ✓ Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2011r. poz. 361 z późn. zm.) ✓ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
--------------------	---

Opis stanu faktycznego	W badanym okresie po kontroli podatkowej złożono 1 korektę zeznania CIT-8 oraz 4 korekty zeznań dot. podatku dochodowego od osób fizycznych. Każdorazowo pracownik weryfikował, czy złożona korekta odpowiada ustaleniom zawartym w protokole kontroli. Ponadto w przypadku zmniejszenia strat sprawdzano, czy dany podmiot korzystał z prawa do jej odliczenia w latach następnych. W kontrolowanym okresie, w oparciu o kontrolę podatkową w zakresie strat, wydano 1 decyzję – na dzień wszczęcia kontroli była decyzją ostateczną (podatnik nie wniósł od decyzji odwołania), dotyczącą straty podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Podstawą wszczęcia ww. postępowania były dokonane w toku przeprowadzonej kontroli podatkowej ustalenia dotyczące: • w zakresie przychodów – ich zaniżenie na skutek: niezaksięgowania wszystkich transakcji sprzedaży usług oraz bezpłatnego użytkowania lokalu, w którym znajduje się siedziba spółki; • w zakresie kosztów – ich zawyżenie na skutek: zaksięgowania kosztów zakupu paliwa i części samochodowych oraz napraw do pojazdu, który nie był przyjęty do użytkowania przez spółkę; nieprawidłowego przeniesienia wartości kosztów z ksiąg do rachunku zysków i strat; zaewidencjonowania kosztów dotyczących innego podmiotu powiązanego; zaksięgowania kwoty składek ZUS zapłaconych w 2013 roku. Kontrola została zakończona wynikiem pozytywnym w dniu 03.07.2014r., przekazanie materiału dowodowego w przedmiotowej sprawie do komórki PP nastąpiło w dniu 01.08.2014r. Podmiot deklaruje chęć złożenia korekty zeznania (notatki służbowe z dn. 22.08. i 02.09.2014r., sporządzone na okoliczność przeprowadzonej rozmowy telefonicznej. Mimo deklarowania chęci złożenia korekty zeznania, do Urzędu Skarbowego, do dnia 10.10.2014r. nie wpłynęło zeznanie w całości uwzględniające ustalenia kontroli. W związku z powyższym postanowieniem z dnia ... , wszczęto postępowanie podatkowe. Zachowano również termin, o którym mowa w art. 165b ustawy Ordynacji podatkowej (kontrolę zakończono dnia 03.07.2014r.). Podmiot nie podjął w terminie skierowanej w powyższym zakresie korespondencji. W dniu 04.11.2014r. został sporządzony i przesłany do Strony protokół badania ksiąg. Również i ta przesyłka nie została przez Stronę podjęta w terminie. Kolejno, z uwagi na uływający miesięczny termin załatwienia przedmiotu sprawy, kontrolowany postanowieniem z dnia ... wydał stosowne postanowienie o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy, uzasadniając powód tego przesunięcia. Zachowano też obowiązek wynikający z art. 200 ustawy O.p. i zawiadomieniem z dnia 08.12.2014r. powiadomił Stronę o możliwości zapoznania się z aktami sprawy przed wydaniem decyzji. Z powyższego prawa Strona nie skorzystała (przesyłka nie została podjęta w terminie). Decyzja została wydana dnia ... (niepodjęta w terminie). W dniu ... sporządzono zawiadomienie do KKS. Na dzień ... r. podmiot posiada zaległość z tytułu podatku ... w łącznej wysokości zł. Organ podjął czynności zmierzające do wyegzekwowania ww. należności, gromadząc informacje na temat posiadanego przez stronę majątku. Ponadto zbadano, jakie kroki podejmowano w przypadku ustalenia dochodu zamiast straty pozbawiającej podatnika prawa do skorzystania z odliczenia od dochodu danego roku straty powstałej w latach poprzednich. Ustalono, że ww. podmiot dokonał odliczenia straty, która z uwagi na wydanie decyzji za 2012 rok nie podlegała odliczeniu. Stwierdzono, że wysokość odliczonej straty po wydaniu przez Naczelnika Urzędu decyzji, nie została skorygowana. Kontrolowany za kolejny rok podatkowy 2013 przeprowadził czynności kontrolne zakończone wynikiem pozytywnym w dniu 23.12.2015r. Według złożonego w dniu 08.02.2016 r. wyjaśnienia, zostanie sporządzona stosowna analiza materiału pokontrolnego (na dzień przeprowadzania przez kontrolujące kontroli nie wszczęto postępowania podatkowego, jak również nie wpłynęła korekta zeznania za 2013 rok, przyjęcie protokołu kontroli do realizacji przez komórkę postępowań podatkowych nastąpiło w dn. 12.01.2016r). W kontrolowanym okresie nie wydano decyzji dotyczącej straty podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.
Ustalenia	W ww. postępowaniu nie stwierdzono nieprawidłowości. W kontrolowanym okresie nie wydano decyzji dotyczącej straty podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu Skarbowego w zakresie prowadzonych postępowań podatkowych należy ocenić pozytywnie.

Zalecenia

Zalecenia Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku poleca: 1. Dokładne badanie i dokumentowanie w protokole kontroli charakteru i sposobu prowadzenia przez podatnika działalności, ze wskazaniem przyczyn generowania strat w prowadzonej działalności gospodarczej. 2. W przypadku wykonywania przez podatników różnego rodzaju działalności przyporządkowanie do każdej działalności poszczególnych kosztów do przychodów celem stwierdzenia, która działalność generuje straty i na skutek czego. 3. Podejmowanie czynności wyjaśniających w przypadku wpływu informacji od innego organu / kontrahenta o nieprawidłowościach wynikających z przeprowadzonych transakcji gospodarczych (w zakresie przychodów oraz kosztów) po zakończeniu kontroli podatkowej. 4. Dokonywanie pogłębionej analizy zdarzeń gospodarczych, badanie rzeczywistego przebiegu transakcji oraz powiązań kontrolowanego, 5. W uzasadnionych przypadkach przeprowadzanie badania ksiąg (pod względem ich rzetelności i niewadliwości), ze wskazaniem w protokole, za jaki okres oraz w jakiej części nie uznaje się ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, jak również kontrolowany winien zostać pouczony o prawie do wniesienia zastrzeżeń do dokonanych w tym zakresie ustaleń (niezależnie od pouczenia, o którym mowa w art. 291 O.p.). W nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli proszę o przedłożenie w terminie 1 miesiąca od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego informacji o wykonaniu zaleceń lub wykorzystaniu wniosków, a także o podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia.
--	---

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

Gdańsk, dnia 20.04.16

wz. Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku

Dariusz Jankowski
WICE DyREKTOR

podpis kierownika jednostki kontrolującej

B. Jankowski

