DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W GDAŃSKU

2201-IWW-1.0921.83.2017

UNP : 039119

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

IZBA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
w Gdańsku
Przyjęto do wysyłki
2018 -04- 10
Podpis.....

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

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Temat kontroli	Prawidłowość realizacji zadań w zakresie podatku dochodowego dot. podatników wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej oraz dokonujących odliczeń od dochodów z tytułu strat z lat poprzednich – kontrola sprawdzająca.
Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Gdyni ul. Hutnicza 25 81-061 Gdynia
Kierownik jednostki kontrolowanej	**Pani Aldona Adamczyk** Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniąca obowiązki Naczelnika od dnia 01.07.2016r. i powołana na stanowisko Naczelnika od dnia 01.03.2017r. **Pani Elżbieta Drogoś** Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni (zwany dalej Naczelnikiem lub NUS) pełniąca obowiązki Naczelnika od dnia 01.04.2012r. i powołana na stanowisko Naczelnika od dnia 12.12.2013r. do dnia 30.06.2016r.
Kontrolerzy:	Ewa Czajkowska-Sobieraj – st. ekspert skarbowy - koordynator kontroli – IWW-1 Wioleta Kaczmarek – st. ekspert skarbowy – IWW-1 Janina Synowiec – st. ekspert skarbowy – IOD-2 działający na podstawie upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku Nr 2201-IWW-1.0921.83.2017 z dnia 16.11.2017r.
Data rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych	Czynności kontrolne prowadzono w dniach: 20.11.2017 r. - 08.12.2017 r.
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 3/2017
Okres objęty kontrolą	czynności podejmowane przez Urząd w szczególności w roku 2016 i 2017 – do dnia kontroli
Zakres przedmiotowy kontroli	Zakres badania obejmuje następujące zagadnienia kontroli: 1. Planowanie kontroli i czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej 2. Prawidłowość weryfikowania wpływających deklaracji i zeznań, wprowadzania dokumentów źródłowych do systemu POLTAX oraz sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego 3. Prawidłowość prowadzonych czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej 4. Prawidłowość prowadzonych postępowań kontrolnych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej 5. Prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna	Działania kierowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w badanym zakresie oceniono **pozytywnie z uchybieniami.**
Uzasadnienie oceny ogólnej	Przeprowadzona kontrola miała na celu sprawdzenie wykonania zaleceń pokontrolnych zawartych w Wystąpieniu Pokontrolnym z dnia 30.04.2015r. znak KW/093-0044/14. Weryfikacja obejmowała podjęte przez kierownika jednostki działania wskazane w pismach z dnia 28.05.2015r. i 29.02.2016r. znak NU/070-0001/15/00 zawierających informacje w zakresie wykonania zaleceń pokontrolnych. W wyniku kontroli stwierdzono, że przedmiotowe zalecenia zostały w większości zrealizowane, a powyższa ocena dotyczy działań Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni realizowanych w okresie od 01.01.2016r. do dnia kontroli. Uzasadnienie oceny ogólnej stanowią poniższe uwagi dotyczące kontrolowanych zagadnień.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Planowanie kontroli i czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej	
Stan prawny	• Procedura nr 2209-SN.0003.2016 obowiązująca od dnia 11.05.2016r. – Powołanie i określenie zakresu prac Zespołu ds. planowania czynności sprawdzających, • Procedura nr 2209-SWS.000.2.2017 obowiązująca od dnia 12.06.2017r. – Powołanie i określenie zakresu prac Zespołu ds. planowania czynności sprawdzających, • Procedura nr SN/020-0016/15/00 obowiązująca od dnia 01.04.2015r. – Typowanie podmiotów do kontroli, tworzenie planów kontroli, wszczynanie oraz prowadzenie kontroli podatkowych w Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni, • Procedura nr 2209-SWS.020.23.2017 obowiązująca od dnia 28.06.2017r. – Typowanie podmiotów do kontroli, tworzenie planów kontroli, wszczynanie oraz prowadzenie kontroli podatkowych w Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni.
Opis stanu faktycznego	W Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni skala zjawiska wykazywania i odliczania od dochodów strat z działalności gospodarczej przedstawiała się następująco: – za 2015 rok wpłynęło 12.527 zeznań CIT-8, PIT-36 i PIT-36L, w tym w 1.548 zeznaniach podatnicy wykazali stratę (12,4%), a w 592 zeznaniach podatnicy odliczyli stratę (4,7%), – za 2016 rok wpłynęło 12.757 zeznań CIT-8, PIT-36 i PIT-36L, w tym w 1.543 zeznaniach podatnicy wykazali stratę (12,1%), a w 573 zeznaniach podatnicy odliczyli stratę (4,5%). W okresie objętym kontrolą zadania związane z typowaniem podmiotów do planów czynności sprawdzających oraz planowaniem kontroli i typowaniem do kontroli pod kątem wykazywanych strat realizowane były w Urzędzie przez komórkę AP (Analiz i Planowania), a następnie przez komórkę SKA-1 (Dział Czynności Analitycznych i Sprawdzających). W Urzędzie w badanym zakresie obowiązywały wewnętrzne procedury postępowania w zakresie planowania czynności sprawdzających czy typowania podmiotów do kontroli podatkowych. ***Typowanie podmiotów do kontroli*** w podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych odbywało się na podstawie m.in. analiz grupowych wykonywanych w podsystemie KONTROLA, raportów z aplikacji e-Orus dla poszczególnych podobszarów ryzyka, informacji zewnętrznych oraz wewnętrznych. Wyniki przeprowadzonych analiz zostały uwzględnione w procesie typowania podmiotów do kontroli. W toku kontroli przedłożono protokoły z narad dot. selekcji podmiotów do planów kontroli na poszczególne kwartały roku 2016 i 2017. W okresie od 01.01.2016r. do 31.12.2017r. zaplanowano ogółem 127 wszystkich kontroli, z czego 16 z zakresu wykazywanych przez podatników strat z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Na podstawie powyższych planów na dzień 20.11.2017r. zakończono 101 kontroli właściwych i 1 doraźną (tj. ok. 80% zaplanowanych wszystkich kontroli), w tym 18 kontroli w zakresie weryfikacji

	straty (tj. 112,5% zaplanowanych kontroli z zakresu strat). Kwota ustaleń z kontroli w zakresie strat wyniosła 252.211zł. W 8 przypadkach odstąpiono od kontroli, a zaplanowano 2 kontrole doraźne. W zakresie straty wykazanej w podatku dochodowym od osób prawnych zrealizowano **8 kontroli (5 w 2016r. i 3 w 2017r.)**, natomiast w zakresie straty wykazanej w podatku dochodowym od osób fizycznych zrealizowano **10 kontroli (6 w 2016r. i 4 w 2017r.).** ***Typowanie podmiotów do czynności sprawdzających*** dokonywane było na podstawie raportów wygenerowanych z aplikacji e-ORUS i podsystemu KONTROLA, z uwzględnieniem: a) poziomu ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych, b) ilości podmiotów w danym kryterium uzyskanych na podstawie wykonanych raportów/skryptów, c) możliwości realizacji zadania przy posiadanych zasobach kadrowych. W toku kontroli przedłożono protokoły z narad w dniach 22-23.06.2016r. i 26.06.2017r. dotyczących wyników typowania zespołu, w zakresie kryterium „Weryfikacja strat". Do realizacji w III kwartale 2016 roku do przeprowadzenia czynności wytypowano m.in. podatników pod kątem sprawdzenia prawidłowości odliczenia 50% straty wykazanej w okresie 5 lat (PIT-36 – 10 podmiotów, PIT-36L – 3 podmioty, PIT-38 – 11 podmiotów, CIT – 3 podmioty) oraz 4 podatników podatku CIT w ramach weryfikacji źródeł straty. Natomiast do realizacji w III kwartale 2017 roku do przeprowadzenia czynności wytypowano 50 podatników pod kątem sprawdzenia prawidłowości odliczenia 50% straty wykazanej w okresie 5 lat oraz weryfikacji źródeł straty. W oparciu o informację przedłożoną przez Kierownika Referatu p. Małgorzatę Pikuła, w badanym okresie w obszarze objętym niniejszą kontrolą Urząd przeprowadził łącznie 290 czynności sprawdzających do zeznań: CIT-8 (92 czynności), PIT-36 (154 czynności) i PIT-36L (44 czynności), z czego : ✓ w roku 2016 – 52 czynności, w wyniku których kwota ustaleń wyniosła 8.350zł; w tym do zeznań: CIT-8 – 9 czynności, PIT-36 – 33 czynności, PIT-36L – 10 czynności; ✓ w roku 2017 – 238 czynności, w wyniku których kwota ustaleń wyniosła 55.186,17zł; w tym do zeznań: CIT-8 – 83 czynności, PIT-36 – 121 czynności, PIT-36L – 34 czynności. ✓ *Kontrola funkcjonalna* W badanym okresie nie prowadzono kontroli funkcjonalnych w przedmiotowym zakresie w komórce analiz i planowania, kontroli podatkowej i postępowań podatkowych. Natomiast w Drugim Referacie Czynności Analitycznych i Sprawdzających (SKA-2) Kierownik komórki przeprowadził w dniu 27.06.2017r. kontrolę w zakresie realizacji zadania – prawidłowość odliczeń ulgi z tyt. wyszkolenia ucznia oraz źródeł finansowania straty za lata 2014-2015. Przeprowadzona kontrola nie wykazała nieprawidłowości. W wyjaśnieniach z dnia 30.11.2017r. poinformowano, że w ramach kontroli funkcjonalnej sprawdzono, czy pracownik komórki wezwał podatników (z wydruku „czynności do podjęcia po zebraniu zespołu ds. planowania kontroli na II kwartał 2017r.") do złożenia wyjaśnień. Wezwano wszystkich podatników do złożenia wyjaśnień.
Ustalenia	Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 28.05.2015r. zalecił m.in. zwiększenie liczby kontroli dot. podmiotów wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej w przypadku wykazywania przez podatników strat w dłuższym okresie. Naczelnik Urzędu w odpowiedzi z dnia 28.05.2015r. wskazał, iż planuje się prowadzenie kontroli w odniesieniu do podatników wykazujących straty, których udział w stosunku do wszystkich kontroli będzie stanowił około 10%. A w odpowiedzi z 29.02.2016r. poinformował, iż zwiększono liczbę kontroli dot. podmiotów wykazujących straty z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej i zgodnie z przyjętym planem w 2015 roku przeprowadzono 7 kontroli w odniesieniu do podatników wykazujących straty, co stanowi udział 10% w stosunku do wszystkich 70 kontroli właściwych przeprowadzonych w 2015 roku. W okresie od 01.01.2016r. do 20.11.2017r. udział procentowy zrealizowanych kontroli w temacie weryfikacji straty w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych w badanym okresie do ogólnej liczby kontroli przeprowadzonych w tym czasie wyniósł odpowiednio: w 2016 r. 16,4% z 67

	kontroli, w 2017 r. 20,6% z 34 kontroli. W toku poprzedniej kontroli ustalono, iż udział procentowy zrealizowanych kontroli w tym zakresie w latach 2012-2014 wyniósł rocznie średnio ok. 2,5%. Powyższe wskazuje na wzrost ilości kontroli w zakresie wykazywanych przez podatników strat w stosunku do wszystkich kontroli.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie oceniono pozytywnie.

2. Prawidłowość weryfikowania wpływających deklaracji i zeznań, wprowadzania dokumentów źródłowych do systemu POLTAX oraz sporządzania zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.	
Stan prawny	• Procedura nr SN/020/0033/15/00 obowiązująca od dnia 12.08.2015r. – Przeprowadzenie akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego, • Procedura nr 2209-SN.020.2.2017 obowiązująca od dnia 04.01.2017r. – Przeprowadzenie akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego, • Procedura nr 2209-SWS.020.20.2017 obowiązująca od dnia 28.06.2017r. – Przeprowadzenie akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego, • Procedura nr SN/020-0038/15/00 obowiązująca od 16.10.2015r. – sporządzania i przekazywania do komórki karnej skarbowej zawiadomień, odstępowania od wszczęcia postępowania, obiegu zawiadomień w trybie art. 16 kks w Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni, • Procedura nr 2209-SN.020.4.2017 obowiązująca od 01.02.2017r. – sporządzania i przekazywania do komórki karnej skarbowej zawiadomień, odstępowania od wszczęcia postępowania, obiegu zawiadomień w trybie art. 16 kks w Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni, • Procedura nr 2209-SWS.020.25.2017 obowiązująca od 16.10.2015r. i nr 2209-SWS.020.35.2017 obowiązująca od 16.10.2015r. – sporządzania i przekazywania do komórki karnej skarbowej zawiadomień, odstępowania od wszczęcia postępowania, obiegu zawiadomień w trybie art. 16 kks w Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni,
Opis stanu faktycznego	*Prawidłowość weryfikowania wpływających deklaracji i zeznań, wprowadzania dokumentów źródłowych do systemu POLTAX* Z raportów z aplikacji e-Orus i POLTAX do kontroli wytypowano 30 zeznań (po 10 z CIT-8, PIT-36, PIT-36L) celem sprawdzenia zalecenia dot. weryfikacji zeznań przez pracowników Urzędu pod względem formalnym i rachunkowym, weryfikacji podpisów składanych przez osoby uprawnione do reprezentacji podmiotu oraz prawidłowości wprowadzania danych z dokumentów źródłowych do POLTAX. Po sprawdzeniu wytypowanych 30 zeznań i 13 korekt do tych zeznań (złożonych przez 9 podatników) stwierdzono: - 28 zeznań i korekt zostało złożonych elektronicznie (weryfikowane przez system), - dane z 14 zeznań złożonych papierowo zostały prawidłowo wprowadzone do POLTAX, - w przypadku 41 deklaracji pracownicy komórki rachunkowości dokonali weryfikacji w zakresie zgodności wpłat należnych zaliczek na podatek wykazanych przez podatników w deklaracjach (stosownie do zapisów §5 wewnętrznej procedury postępowania dot. przeprowadzenia akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego), - w przypadku 2 błędnych zeznań sporządzono korekty „z urzędu", - w 7 przypadkach dokonano weryfikacji poprawności złożonych korekt zeznań, - w przypadku 14 zeznań dokonano akceptacji zwrotu wynikającego z deklaracji – zgodnie z zapisami §7 i §9 wewnętrznej procedury postępowania dot. przeprowadzenia akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego, - w przypadku 10 zeznań organ dokonał analizy w zakresie odliczonej straty z lat ubiegłych, przy czym w 2 przypadkach analizy dokonano w trakcie niniejszej kontroli, - w 1 przypadku organ podatkowy wezwał podatnika do wskazania źródła finansowania ponoszonych strat w prowadzonej działalności gospodarczej w latach 2014-2016.

	Sporządzanie zawiadomień o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego do komórki karnej skarbowej oraz odstępowanie od sporządzania zawiadomień Z informacji przedłożonej w dniu 07.12.2017r. przez p. Małgorzatę Pikuła wynika, iż w przypadku deklaracji PIT-36, PIT-36L i CIT-8 złożonych po ustawowym terminie: - w 2016 roku złożono 6 wniosków o ukaranie, a w 280 przypadkach odstąpiono od ukarania, - w I półroczu 2017 roku złożono 4 wnioski o ukaranie, a w 132 przypadkach odstąpiono od ukarania. Kontrolującym przedłożono wygenerowane z aplikacji Biblioteka Akt raporty w celu monitorowania podmiotów składających zeznania po ustawowym terminie tj.: – 3 raporty z dnia 01.08.2016 dot. deklaracji złożonych w okresie od 01.01.2016 do 30.06.2016 po terminie (CIT-8 – 77 pozycji, PIT-36L – 12 pozycji, PIT-36 – 117 pozycji), – 3 raporty z dnia 01.08.2017 dot. deklaracji złożonych w okresie od 01.04.2017 do 30.06.2017 po terminie (CIT-8 – 44 pozycje, PIT-36L – 22 pozycje, PIT-36 – 97 pozycji). W powyższych raportach, przy każdej pozycji ujętej na raporcie widnieje odręczny zapis pracownika dot. wskazania rodzaju odstąpienia od ukarania (z pkt. 1, 2, 3 lub 6 art. 17 § 1 kpk), złożenia czynnego żalu lub złożenia wniosku do komórki karnej skarbowej. Ponadto na raporcie widnieje pieczątka „postępowania karnego skarbowego nie wszczęto na zasadzie art. 17 § 1 pkt 1, 2, 3 lub 6 kpk w związku z art. 113 § 1 kks" jak również data i pieczątka imienna pracownika oraz pieczątka z up. NUS Małgorzata Pikuła Kierownik Referatu. Po sprawdzeniu wytypowanych 10 zeznań (po 5 z każdego roku) ustalono: - w przypadku 9 zeznań odstąpiono od sporządzenia zawiadomienia karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 kpk (w tym w 2 przypadkach podatnicy złożyli czynny żal), - w 1 przypadku sporządzono zawiadomienie o naruszeniu przepisów do komórki karnej skarbowej. Ponadto stwierdzono: - 3 zeznania zostały złożone elektronicznie (weryfikowane przez system), - dane z 7 zeznań złożonych papierowo zostały prawidłowo wprowadzone do POLTAX, - w przypadku 7 deklaracji pracownicy komórki rachunkowości dokonali weryfikacji w zakresie zgodności wpłat należnych zaliczek na podatek wykazanych przez podatników w deklaracjach (stosownie do zapisów §5 wewnętrznej procedury postępowania dot. przeprowadzenia akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego), Dodatkowo sprawdzeniu poddano 3 zawiadomienia do komórki karnej skarbowej (1- z września 2016r, 2 – z września 2017r.) o naruszeniu przepisów ustawy podatkowej. Zawiadomienia te zostały sporządzone zgodnie z zasadami zawartymi w wewnętrznej procedurze sporządzania i przekazywania do komórki karnej skarbowej zawiadomień, odstępowania od wszczęcia postępowania, obiegu zawiadomień w trybie art. 16 kks w Drugim Urzędzie Skarbowym w Gdyni.
Ustalenia	W badanej próbie stwierdzono następujące uchybienia: - brak weryfikacji zeznań składanych osobiście lub za pośrednictwem poczty pod względem formalnym i rachunkowym w sposób wskazany w wewnętrznej procedurze postępowania dot. przeprowadzenia akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego; powyższe stwierdzono w 12 przypadkach zeznań i korekt zeznań na 22 złożonych w formie papierowej, co stanowi ok. 55% badanej próby; jedynie w 3 przypadkach taka weryfikacja została potwierdzona przez pracownika podpisem w odpowiedniej rubryce zeznania (zgodnie z zapisami ww. procedury), jednakże bez imiennej pieczęci; W wyjaśnieniach złożonych dnia 30.11.2017r. wskazano, że *„z uwagi na ilość zadań w trakcie przyjmowania zeznań rocznych nie wszystkie zeznania zawierały w polu uwagi podpis oraz imienną pieczątkę. Niemniej osoba rejestrując zeznanie w systemie POLTAX dokonała weryfikacji poprawności pod względem formalnym. Login osoby rejestrującej jednoznacznie wskazuje, kto i w którym dniu dokonał sprawdzenia formalnej poprawności".* [Dowód: akta kontroli, str. 161-162]

	Natomiast z zapisów zawartych w wewnętrznej procedurze dot. przeprowadzenia akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego jednoznacznie wynika, że dokonanie sprawdzenia zeznania pod względem formalnym pracownik potwierdza, na deklaracjach i załącznikach, poprzez postawienie prezentaty oraz złożenie podpisu wraz z pieczęcią imienną w polu "adnotacje urzędu". - w 1 przypadku (na 25 zeznań wprowadzonych do POLTAX, tj. 4%) wprowadzono błędną datę złożenia zeznania; wskazany błąd wynikł z omyłki pracownika wprowadzającego to zeznanie i w dniu 18.12.2017r. został skorygowany; - w 3 przypadkach (na 53 zbadane deklaracje, co stanowi ok. 6%) brak potwierdzenia wpłat zaliczek na podatek; Obowiązek potwierdzania zgodności wpłat należnych zaliczek, wykazanych przez podatnika w deklaracji, wynika z zapisów zawartych w wewnętrznej procedurze dot. przeprowadzenia akcji rozliczenia rocznego podatników podatku dochodowego. W wyjaśnieniach z dnia 07.12.2017r. Urząd poinformował, że *„Wszystkie zeznania osób prowadzących działalność gospodarczą przed zaksięgowaniem są sprawdzane pod względem wpłaconych zaliczek. Zeznania z niezgodnościami pomiędzy wpłaconymi zaliczkami a wykazanymi przez podatnika są oznaczane jako błędne. Wskazane wyżej zeznania są prawidłowe, a ich poprawność została potwierdzona podpisem pracownika na rejestrze. Brak potwierdzenia zgodności o wpłaconych zaliczkach na zeznaniu może być wynikiem przeoczenia, jednakże zatwierdzenie rejestru i jego podpisanie wskazuje, że zeznanie zostało zweryfikowane prawidłowo".* [Dowód: akta kontroli, str. 122-123] Złożone wyjaśnienia w zakresie potwierdzania wpłat zaliczek na podatek zostały przez kontrolujących przyjęte. - w 2 przypadkach w wezwaniach do podatników do złożenia korekty zeznania z uwagi na błędnie wykazaną sumę wpłaconych zaliczek nie zawarto informacji o konieczności skorygowania również błędnej kwoty odliczonej straty z lat ubiegłych wykazanej w zeznaniu; W wyjaśnieniach złożonych w dniu 07.12.2017r. wskazano, iż *„w obydwu przypadkach w wezwaniach do złożenia korekty deklaracji nie zawarto informacji o skorygowanie również błędnej kwoty odliczonej straty, ponieważ odliczona strata mieściła się w osiągniętym w danym roku dochodzie z pozarolniczej działalności gospodarczej, od którego odliczano stratę. Analizy, czy odliczenie o wysokość straty w najbliższych kolejno po sobie 5 latach podatkowych nie przekracza 50% kwoty tej straty, dokonuje się na podstawie wydruków".* [Dowód: akta kontroli, str. 122-123] Powyższe wyjaśnienia pozostają bez wpływu na dokonane ustalenia, gdyż organ podatkowy wzywając podatnika do złożenia korekty zeznania winien uprzednio objąć weryfikacją prawidłowość wszystkich informacji i danych liczbowych w nim zawartych.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

3. Prawidłowość prowadzonych czynności sprawdzających u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej	
Stan prawny	• ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) • ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.) • ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015r. poz.613 ze zm.)

Opis stanu faktycznego	*Monitorowanie podatników w zakresie prawidłowości odliczanej straty z lat ubiegłych poprzez:* ✓ *wykonanie czynności monitorujących w okresie bezpośrednio następującym po wyznaczonym przepisami prawa podatkowego terminie do złożenia deklaracji, z uwzględnieniem niezbędnego czasu do obsługi złożonych przez podatników dokumentów,* ✓ *weryfikowanie czy strata została rozliczona w ramach źródła dochodu, z którego powstała.* Za okres objęty kontrolą dane o przeprowadzonych przez Urząd czynnościach w stosunku do podatników w zakresie strat od dochodów z działalności gospodarczej (do PIT-36, PIT-36L, CIT-8) przedstawiają się następująco: – w 2016 roku przeprowadzono łącznie 52 czynności sprawdzające, – w 2017 roku przeprowadzono łącznie 238 czynności sprawdzających. W celu dokonania analizy przeprowadzonych czynności monitorujących podatników w zakresie prawidłowości odliczanej straty z lat ubiegłych wytypowano do kontroli 20 spraw: - 11 spraw na podstawie przedłożonych raportów sporządzanych przez Urząd, - 9 spraw na podstawie skryptu sporządzonego przez kontrolujących dot. deklaracji PIT-36 złożonych za rok 2015 oraz 2016 z odliczoną kwotą straty z lat ubiegłych oraz przychodem wykazanym ze źródeł innych niż działalność gospodarcza. Wytypowane sprawy zbadano pod kątem: ✓ terminu wykonania czynności monitorujących, ✓ poddania weryfikacji prawidłowości rozliczenia strat z lat ubiegłych z uwzględnieniem odliczania straty od dochodu z tego źródła, z którego została poniesiona. Na podstawie badanej próby 11 spraw wytypowanych z rejestrów sporządzonych przez Urząd stwierdzono, iż czynności monitorujące za 2016 rok prowadzono w terminie wskazanym w protokole posiedzenia zespołu ds. planowania czynności sprawdzających. Natomiast termin przeprowadzenia czynności za 2015 rok w protokole nie był wskazany, jednak czynności prowadzono w okresie bezpośrednio następującym po wyznaczonym przepisami prawa podatkowego terminie do złożenia deklaracji, z uwzględnieniem niezbędnego czasu do obsługi złożonych przez podatników dokumentów. Ustalono, iż w wyniku działań prowadzonych przez pracowników Urzędu: ✓ w 9 przypadkach w wyniku przeprowadzonych czynności sprawdzających podatnicy skorygowali błędnie odliczoną stratę poprzez złożenie korekty deklaracji, ✓ w 1 przypadku po braku reakcji na wezwania urzędu, na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa dokonano korekty z urzędu, ✓ w 1 przypadku w wyniku przeprowadzonej weryfikacji, po otrzymaniu danych z innego organu podatkowego, ustalono, że podatnik odliczył stratę w prawidłowej wysokości. Do celów monitorowania prawidłowości odliczeń straty z lat ubiegłych w zakresie weryfikowania, czy strata została rozliczona w ramach źródła dochodu, z którego powstała, Urząd wykorzystywał pomocniczo raporty: ✓ w 2016 i 2017 roku: raport z podsystemu Kontrola „Wykaz podmiotów sporządzony na podstawie porównania sum z wybranych dokumentów" (parametry raportu: suma kwot z formularzy PIT-36 poz. 55, 58: dochód z działalności gospodarczej jest < z dokładnością do 100 zł od sumy kwot z formularza PIT-36: poz. 151 strata), ✓ w 2017 roku raport opisany jako „brak_dochodu jest strata" (w świetle składanych wyjaśnień stanowił on uzupełnienie raportu z podsystemu KONTROLA z uwagi na wątpliwości, które pojawiły się w trakcie sporządzania raportów do planowania czynności sprawdzających na III kwartał 2017 r., tj. czy raport z podsystemu KONTROLA prawidłowo generuje wszystkie podmioty do weryfikacji w zakresie poprawności odliczania straty od źródła jej powstania). Kontrolujący ustalili, że na podstawie ww. raportów (głównie w zakresie monitorowania prowadzonego w 2016 roku) uzyskano niewystarczającą ilość podmiotów z błędnie odliczoną stratą (źródła). Powyższe skutkowało nie objęciem weryfikacją wszystkich zakładanych podmiotów

odliczających stratę ze źródła, z którego nie powstała.
Powyższe ustalono na podstawie sporządzonego przez kontrolujących skryptu deklaracji PIT-36 za lata 2015 oraz 2016 z odliczoną kwotą straty z lat ubiegłych oraz przychodem wykazanym ze źródeł innych niż działalność gospodarcza. Skrypt wygenerował łącznie 9 pozycji – do kontroli wytypowano wszystkie pozycje (w badanej próbie znalazło się 7 zeznań za 2015 rok i 2 złożone za 2016 rok).
Ustalono, iż czynności w stosunku do 8 zeznań przeprowadzono w trakcie kontroli pracowników Izby, a w 1 przypadku (za 2016 rok) wezwanie i korektę z urzędu sporządzono przed kontrolą.
W myśl składanych wyjaśnień, w wyniku analizy uzyskanych danych stwierdzono, że raport z podsystemu KONTROLA nie obejmował swoim zakresem podatników, którzy w sprawdzanym zeznaniu PIT-36 za 2016 r. nie mieli wypełnionej zadanej pozycji, odpowiednio - poz. 55, 58 (w przypadku podatnika) lub poz. 106, 109 (w przypadku małżonka podatnika). Na raportach z podsystemu KONTROLA nie zostały ujawnione przypadki, gdy żądana pozycja była pusta, natomiast w przypadku gdyby wpisano wartość "0" podmioty te wystąpiłyby na tym raporcie (stąd podmioty ze skryptu wykonanego w trakcie kontroli nie zostały wytypowane do weryfikacji przez Urząd).

Na podstawie badanych 9 spraw ujawnionych w skrypcie stwierdzono, iż:

- ✓ w 1 przypadku w związku z błędnie odliczoną stratą po braku reakcji na wezwanie urzędu z dnia 21.07.2017 r., w myśl art. 274 § 1 pkt 1 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa 30.10.2017 r. dokonano korekty z urzędu zeznania za 2016 rok,
- ✓ w 5 przypadkach podatnicy w zeznaniach za 2015 rok błędnie dokonali odliczenia straty poniesionej z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej ze źródła, z którego nie została poniesiona - na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa dokonano korekty z urzędu – czynności te dokonano w trakcie kontroli prowadzonej przez pracowników Izby tj. 21.11.2017 roku,
- ✓ w 2 przypadkach podatnicy błędnie wykazali w zeznaniach składki na ubezpieczenie społeczne w poz. zeznania „straty z lat ubiegłych" – na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa 21.11.2017 r. dokonano korekty z urzędu,
- ✓ w 1 przypadku podatnik skorygował błędnie odliczoną stratę 21.11.2017 r. – w przypadku tym pracownik Urzędu weryfikował pierwotne rozliczenie lecz pominięto fakt błędnego odliczania przez podatnika straty z działalności od dochodu, z którego nie została ona poniesiona.
  Natomiast po złożeniu korekty 22.04.2016 r. (niepodpisanej i nadal ze stratą odliczoną ze źródła, z którego jej nie poniesiono) telefonicznie 21.11.2017 r. wezwano podatnika o złożenie korekty zeznania za 2015 rok - podatnik w tym samym dniu złożył korektę zeznania.

Wskazać również należy, iż w zakresie badanego materiału stwierdzono, że poddane kontroli zeznania składane osobiście, bądź za pośrednictwem poczty – nie zawierały w większości przypadków informacji o ich sprawdzeniu pod względem formalnym. W myśl wewnętrznej procedury obowiązującej w Urzędzie, dokonanie weryfikacji pracownik potwierdza na deklaracjach i załącznikach, poprzez złożenie podpisu wraz z pieczątką imienną w polu „adnotacje urzędu". Złożony przez pracownika podpis jest równoznaczny ze stwierdzeniem, że deklarację sprawdzono pod względem formalnym.

W świetle składanych wyjaśnień, z uwagi na ilość zadań w trakcie przyjmowania zeznań rocznych nie wszystkie zeznania zawierały w polu uwagi podpis oraz imienną pieczątkę. Niemniej osoba rejestrująca zeznanie w systemie POLTAX dokonała weryfikacji poprawności pod względem formalnym. Login osoby rejestrującej jednoznacznie wskazuje, kto i w którym dniu dokonał sprawdzenia formalnej poprawności.
Deklaracje zawierały natomiast adnotacje dot. sprawdzenia sumy zaliczek wpłaconych przez podatnika.

	Monitorowanie podatników w zakresie prawidłowości odliczanej straty z lat ubiegłych poprzez: ✓ *weryfikowanie prawidłowości odliczonej straty po wydaniu decyzji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego oraz Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, w wyniku której zmniejszono kwotę straty.* W celu sprawdzenia czy weryfikowano prawidłowość odliczonej straty po wydaniu decyzji organu podatkowego, wytypowano do kontroli 11 decyzji wydanych przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni (brak było w okresie objętym kontrolą decyzji dot. strat wydanych przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej). Ustalono, iż w 3 sprawach wydane decyzje za okresy późniejsze uwzględniały już prawidłowe odliczenie straty wynikające z rozliczenia za lata poprzednie. Natomiast w 8 sprawach organ podatkowy był zobligowany do weryfikacji prawidłowości odliczenia straty. W badanych sprawach stwierdzono: ✓ w 3 przypadkach podatnicy w zeznaniach wykazanych za lata następne nie wykazali straty do odliczenia, ✓ w 1 przypadku podatnik w zeznaniu za rok następny nie wykazał straty do odliczenia, a za kolejny kwota odliczenia dotyczy lat wcześniejszych i jest prawidłowa, ✓ w 1 przypadku, podatnik odliczył stratę, lecz dotyczącą lat poprzednich (a nie roku 2011 tj. roku za który organ wydał decyzję) - stratę wynikającą z zeznania za 2011 rok podatnik odliczył dopiero w zeznaniu za 2013 r., które to rozliczenie zostało zweryfikowane w decyzji organu, ✓ w 1 przypadku podatnik za lata następne nie złożył zeznania (zawieszeniem działalności), ✓ w 1 przypadku za rok następny wydano decyzję uwzględniającą prawidłową kwotę odliczenia straty, ✓ w 1 przypadku z uwagi na nieostateczność decyzji (złożono odwołanie) brak było podstaw żądania od podatnika skorygowania zeznania za lata następne. W sprawach, w których po wydaniu decyzji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, należało zweryfikować prawidłowość odliczonej straty w latach następnych, ustalono, iż procedura odbywała się zgodnie ze składanymi wyjaśnieniami tj. pracownik Działu Podatków Dochodowych i Podatku od Towarów i Usług SPV (poprzednio PP) sprawdzał, czy podmiot dokonał odliczenia strat w zeznaniach za koleje lata - na okoliczność powyższą sporządzano adnotację lub zestawienie zawierające rozliczenie strat z lat ubiegłych. Ponadto celem zasygnalizowania innym komórkom o postępowaniu, w uwagach do deklaracji podatkowej w systemie POLTAX wskazywano numer i datę wydania decyzji (w niektórych przypadkach dodatkowo zawarta była informacja o ustaleniach).
Ustalenia	W badanym materiale stwierdzono, że z zasady czynności monitorujące podatników w zakresie prawidłowości odliczanej straty z lat ubiegłych odbywały się w okresie bezpośrednio następującym po wyznaczonym przepisami prawa podatkowego terminie do złożenia deklaracji, z uwzględnieniem niezbędnego czasu do obsługi złożonych przez podatników dokumentów. W ramach tych czynności weryfikowano również, czy strata została rozliczona w ramach źródła dochodu, z którego powstała. Natomiast sporządzając raporty w zakresie tego badania, uzyskano niewystarczającą ilość podmiotów z błędnie odliczoną stratą - źródła. Składane wyjaśnienia w zakresie sporządzanych raportów zostały przez kontrolujących przyjęte. Powyższe skutkowało nie objęciem weryfikacją wszystkich podmiotów odliczających stratę ze źródła, z którego nie powstała. Ponadto, w jednym przypadku stwierdzono przy weryfikowaniu zeznania, pominięcie faktu błędnego odliczania przez podatnika straty z działalności od dochodu, z którego nie została ona poniesiona. Stwierdzono również, iż poddane kontroli zeznania składane osobiście, bądź za pośrednictwem poczty – nie zawierały w większości przypadków informacji o ich sprawdzeniu pod względem formalnym.

	W badanym materiale stwierdzono, że weryfikowanie prawidłowości odliczonej straty po wydaniu decyzji, w wyniku której zmniejszono kwotę straty – odbywało się w Urzędzie prawidłowo.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

4. Prawidłowość prowadzonych postępowań kontrolnych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.	
Stan prawny	• ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) • ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.) • ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2015 roku poz. 613)
Opis stanu faktycznego	W badanym okresie zrealizowano: - 8 kontroli (5 w 2016r. i 3 w 2017r.) w zakresie straty wykazanej w podatku dochodowym od osób prawnych, - 10 kontroli (6 w 2016r. i 4 w 2017r.) w zakresie straty wykazanej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwota ustaleń z kontroli w zakresie strat wyniosła 252.211zł. Podatnicy złożyli 15 korekt po kontrolach w zakresie strat, z czego: - 7 korekt zeznań (4 w 2016r. i 3 w 2017r.) w podatku CIT, - 8 korekt zeznań (4 w 2016r. i 4 w 2017r.) w podatku PIT i PPL. Analizie Kontrolujących poddano 5 kontroli podatkowych , w tym: - 3 kontrole podatkowe przeprowadzone w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT:2, PPL:1) - 2 kontrole podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). W ramach analizy wytypowanych do kontroli spraw dokonano oceny badanych zagadnień, gromadzenia dowodów oraz oceny prawnej z punktu widzenia przepisów prawa, w kontekście realizacji zaleceń pokontrolnych opisanych w pkt. IV Wystąpienia Pokontrolnego z dnia 30.04.2015r. znak KW/093-0044/14. *4.1. Prawidłowość prowadzonych kontroli podatkowych u podatników podatku dochodowego od osób prawnych wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.* W wytypowanych kontrolach podatkowych (w obszarze weryfikacji strat podatkowych), Organ podatkowy w każdej kontrolowanej sprawie stwierdził nieprawidłowości w określeniu wysokości poniesionych strat. W jednym przypadku (po kontroli podatkowej nr [redacted] Kontrolowana Spółka złożyła korektę zeznania CIT-8 za 2014 rok, uwzględniając w pełni ustalenia kontroli podatkowej, w drugim przypadku z uwagi na fakt istnienia znacznych różnic pomiędzy zeznaniem rocznym, zapisami na kontach ksiąg handlowych i sprawozdaniu finansowym Organ podatkowy przeprowadził postępowanie podatkowe i określił Spółce podstawę opodatkowania w drodze oszacowania. W zakresie analizowanych kontroli podatkowych, ustalono co następuje: kontrola nr [redacted] - kontrola pozytywna – z deklarowanej zeznaniem straty podatkowej w wys. [redacted] zł ustalono stratę w wys. [redacted] zł, W ramach kontroli Organ podatkowy ustalił, iż Spółka: - zaniżyła przychody podatkowe z tytułu niewykazania odsetek od nieodpłatnego korzystania z prywatnych środków finansowych wspólników Spółki oraz z tyt. sprzedaży usług kosmetycznych, których nie wykazano w zeznaniu rocznym,

- zawyżyła koszty uzyskania przychodów z tyt. bezpodstawnego zaksięgowania nieuzasadnionych wydatków oraz z tytułu niezapłaconych w terminie zobowiązań.
Spółka złożyła korektę zeznania rocznego CIT-8 za 2014r. uwzględniając wszystkie ustalenia i nieprawidłowości opisane w protokole kontroli podatkowej.

Jak wynika z ustaleń kontroli podatkowej, jednym z podnoszonych w kontroli tematów było nieodpłatne korzystanie przez Spółkę z prywatnych środków finansowych Wspólników. W toku prowadzonej kontroli, w kwestii udzielanego spółce bezumownego zasilenia w środki pieniężne Podatnik wystąpił z prośbą o naliczenie odsetek w wysokości 7% w skali roku. W związku z powyższym, wyliczenia przychodu z nieodpłatnych świadczeń Organ podatkowy dokonał, stosując wskazane przez Stronę oprocentowanie.
W przedmiotowej sprawie, jak to wskazano w protokole kontroli, ma zastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art.12 ust. 6 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym przychodem spółki jest wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń. Zgodnie z treścią art. 12 ust. 6 pkt 4 w/cyt. ustawy, wartość uzyskanego przychodu w postaci nieodpłatnych świadczeń ustala się wg cen rynkowych, stosowanych w danej miejscowości, w dacie otrzymania świadczenia.
W niniejszej sprawie stwierdzić należy, że zarówno w ustaleniach protokołu kontroli, jak i analizie pokontrolnej nie znajduje się materiał wskazujący na analizę powyższego tematu w kontekście badania cen rynkowych w dacie otrzymania przedmiotowego świadczenia.
Ponadto z ustaleń protokołu kontroli wynika, że Organ podatkowy nie odniósł się do wskazanej w protokole kwestii świadczenia nieodpłatnie pracy przez udziałowca i prezesa Spółki.
W protokole wnikliwie przeanalizowano i opisano temat źródeł finansowania działalności Spółki - pkt 3 zaleceń pokontrolnych.

kontrola nr [redacted]
- kontrola pozytywna – z deklarowanej zeznaniem straty podatkowej w wys. [redacted] zł ustalono dochód w wys. [redacted] zł,
W ramach kontroli Organ podatkowy ustalił, iż dane wykazane przez Spółkę w zeznaniu rocznym w zakresie kosztów uzyskania przychodów znacząco odbiegają od danych wynikających z zapisów w księgach handlowych Spółki, a także od danych wykazanych w sprawozdaniu finansowym. Nadto dane wykazane w sprawozdaniu finansowym różnią się od danych wynikających z zapisów na kontach. W toku kontroli podatkowej Organ podatkowy stwierdził m.inn., że Spółka:
- zaniżyła przychody podatkowe co najmniej o kwotę różnicy pomiędzy kwotą przychodów wykazaną w rachunku zysków i strat a kwotą przychodów wykazaną w zeznaniu podatkowym;
- zawyżyła koszty uzyskania przychodów, dokonując odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, do których nie przedłożono tytułów prawnych, czy też ujmując w kosztach podatkowych niewypłacone wynagrodzenia.
Spółka nie złożyła zastrzeżeń do ustaleń zawartych w protokole kontroli i nie skorygowała zeznania rocznego w związku z dokonanymi w toku kontroli ustaleniami.
Protokół kontroli zawiera opis źródeł finansowania działalności Spółki oraz charakteru i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej. W toku prowadzonej kontroli podatkowej Organ podatkowy podjął wiele działań - w tym szereg czynności sprawdzających - w celu wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

4.2. Prawidłowość prowadzonych kontroli podatkowych u podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.

W wytypowanych kontrolach podatkowych (w obszarze weryfikacji strat podatkowych), Organ podatkowy w każdej rozpoznawanej sprawie stwierdził nieprawidłowości w określeniu wysokości poniesionych strat. W jednym przypadku (po kontroli podatkowej nr [redacted]) Podatnik złożył korektę zeznania rocznego PIT-36L za 2014r., uwzględniając w pełni ustalenia kontroli podatkowej, w dwóch pozostałych Organ podatkowy przeprowadził postępowania podatkowe i określił podstawę opodatkowania w drodze oszacowania.

Ustalenia w zakresie analizowanych kontroli podatkowych:

	kontrola nr [redacted] - kontrola pozytywna – z deklarowanej zeznaniem straty podatkowej w wys. [redacted] zł ustalono dochód w wys. [redacted] zł, W wyniku kontroli Organ podatkowy stwierdził, że Podatnik nie zaewidencjonował rzeczywistego przychodu z tyt. prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, bowiem wartość przychodu jest niższa niż suma wartości zakupionych towarów, materiałów pomocniczych powiększona o marżę za wykonywane usługi, obciążył koszty uzyskania przychodu wydatkami nie stanowiącymi kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Organ podatkowy, po analizie zgromadzonego w toku prowadzonej kontroli podatkowej materiału dowodowego, uznał podatkową księgę przychodów i rozchodów za rok 2013 za nierzetelną w zakresie przychodów i kosztów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz za wadliwą, z uwagi na brak wpisów stanów remanentowych na początek i koniec roku 2013. Podatnik nie złożył korekty zeznania rocznego PIT-36 za 2013r. uwzględniającej ustalenia zawarte w protokole kontroli. Protokół kontroli zawiera opis źródeł finansowania działalności Podatnika, charakteru i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej. W toku prowadzonej kontroli podatkowej Organ podatkowy podjął szereg działań - w tym czynności sprawdzające - w celu wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. kontrola nr [redacted] - kontrola pozytywna – z deklarowanej zeznaniem PIT-36L straty podatkowej w wys. [redacted] zł ustalono dochód w wys. [redacted] zł, Poza stwierdzeniem szeregu nieprawidłowości w ujmowaniu i kwalifikacji kosztów podatkowych (błędne kwoty, zakupy na prywatne cele, wydatki inwestycyjne, błędy w naliczaniu odpisów amortyzacyjnych, rozliczaniu delegacji) Organ podatkowy na podstawie analizy zgromadzonego materiału dowodowego uznał, że Podatnik zaliczył w koszty uzyskania przychodów usługi wykonane na podstawie fikcyjnych faktur, które nie dokumentują rzeczywistych czynności wykonanych przez wystawcę tych faktur. W protokole badania ksiąg podatkowych Organ podatkowy uznał podatkową księgę przychodów i rozchodów za rok 2014 za nierzetelną w zakresie kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Podatnik złożył korektę zeznania rocznego PIT-36L za 2014r., uwzględniającą nieprawidłowości ustalone i opisane w protokole kontroli podatkowej. W ww. korekcie Podatnik nie uwzględnił przysługującego mu prawa do obniżenia dochodu do opodatkowania poprzez odliczenie strat z lat ubiegłych. kontrola nr [redacted] - kontrola pozytywna. W wyniku analizy zapisów w PKPiR za 2014r. oraz zgromadzonego materiału dowodowego Organ podatkowy (poza stwierdzeniem szeregu nieprawidłowości w ujmowaniu i kwalifikacji przychodów i kosztów podatkowych) stwierdził, że Podatniczka nie ewidencjonując całej sprzedaży, nie wykazała rzeczywistej wielkości sprzedaży usług gastronomicznych. Na podstawie stwierdzonych ustaleń Organ podatkowy uznał podatkową księgę przychodów i rozchodów za nierzetelną za miesiące: czerwiec, lipiec i sierpień 2014 roku, w części dotyczącej stwierdzonych nieprawidłowości. Podatniczka nie złożyła zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz nie złożyła korekty zeznania rocznego PIT-36 za 2014r. uwzględniającej ustalenia zawarte w protokole kontroli. Protokół kontroli zawiera opis źródeł finansowania działalności Podatnika, charakteru i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej.
1Ustalenia	W zakresie działań organu w badanym obszarze stwierdzono: Analizowane protokoły kontroli zawierają opisy źródeł finansowania działalności Podatników, charakteru i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej oraz analizy zyskowności dla poszczególnych rodzajów działalności. W toku prowadzonych kontroli podatkowych Organ podatkowy podejmował szereg działań w celu wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

	W badanych protokołach kontroli w 3 przypadkach Organ podatkowy po stwierdzeniu nieprawidłowości uznawał prowadzone księgi podatkowe za nierzetelne lub wadliwe, określając w sporządzanych protokołach badania ksiąg, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. W jednym przypadku (kontrola [redacted] Organ podatkowy dokonał wyliczenia nieodpłatnego świadczenia z tytułu nieodpłatnego korzystania z prywatnych środków finansowych Wspólników z naruszeniem postanowień art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zarówno w ustaleniach protokołu kontroli, jak i analizie pokontrolnej nie znajduje się materiał wskazujący na analizę powyższego tematu w kontekście badania cen rynkowych w dacie otrzymania przedmiotowego świadczenia. Ponadto Organ podatkowy nie odniósł się w ogóle do wskazanej w protokole kwestii świadczenia nieodpłatnie pracy przez udziałowca i prezesa Spółki, która potencjalnie może być zakwalifikowana jako świadczenie będące źródłem przychodu spółki, a więc jako świadczenie nieodpłatne w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

5. Prawidłowość prowadzonych postępowań podatkowych u podatników wykazujących i odliczających straty z działalności gospodarczej.	
Stan prawny	• ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) • ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.) • ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2015 roku poz. 613) • ustawa z dnia 10.09.2015r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015r., poz.1649 ze zm.) • Procedura nr SN/20-0014/15/00 obowiązująca od dnia 01.04.2015r. – Postępowanie w sprawie wszczynania postępowań podatkowych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez pracowników Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni, • Procedura nr 2209-SWS.020.15.2017 obowiązująca od dnia 14.06.2017r. – Postępowanie w sprawie wszczynania postępowań podatkowych w wyniku kontroli przeprowadzonych przez pracowników Drugiego Urzędu Skarbowego w Gdyni,
Opis stanu faktycznego	Za okres objęty kontrolą dane o przeprowadzonych przez Urząd postępowaniach podatkowych w zakresie weryfikacji straty dla podatku CIT, PIT i PPL przedstawiają się następująco: – w 2016 roku zakończono 4 postępowania, z czego w przypadku 3 podmiotów prowadzone było postępowanie kontrolne, – w 2017 roku zakończono 7 postępowań, z czego w przypadku 4 podmiotów prowadzone było postępowanie kontrolne. W celu dokonania analizy przeprowadzonych postępowań podatkowych w zakresie strat do kontroli wytypowano 4 postępowania podatkowe zakończone decyzją ostateczną: - 2 postępowania podatkowe przeprowadzone w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, - 2 postępowania podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. W ramach analizy wytypowanych do kontroli spraw dokonano oceny badanych zagadnień, gromadzenia dowodów oraz oceny prawnej z punktu widzenia przepisów prawa, w kontekście realizacji zaleceń pokontrolnych opisanych w pkt. IV Wystąpienia Pokontrolnego z dnia 30.04.2015r. znak KW/093-0044/14.

5.1. Postępowanie podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem w tytule podatku dochodowego od osób prawnych:

Postępowanie podatkowe Nr 1.

W toku prowadzonego postępowania Organ podatkowy całą korespondencję adresował/wysyłał do Prezesa Spółki na adres Jego zamieszkania. Korespondencja wracała niepodjęta, zatem Strona nie podejmowała żadnych działań w zakresie skorzystania z prawa czynnego udziału w postępowaniu.

Z uwagi na brak niezbędnych danych w postaci podatkowych ksiąg oraz innych dowodów źródłowych Organ podatkowy uznał za konieczne szacunkowe określenie Podatnikowi podstawy opodatkowania.

Na podstawie zebranego materiału organ podatkowy szacując podstawę opodatkowania, przyjął metodę szacowania wewnętrzną, określoną w art. 23 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, polegającą na zastosowaniu średniego zysku netto zeznanego w tym samym przedsiębiorstwie, prowadzonym przez tego samego podatnika – minimalizując tym samym różnice wynikające z różnego potencjału gospodarczego podmiotów działających w tej samej branży oraz wynikające z różnych warunków, w jakich mogą one działać, co prowadzi do ustalenia najbardziej zbliżonej podstawy opodatkowania.

Decyzją z dnia [redacted]r. Organ podatkowy określił Spółce zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2011r. Spółka nie wniosła odwołania od ww. decyzji.

Postępowanie podatkowe Nr 2.

Jak wynika z ustaleń kontroli podatkowej nr [redacted] opisanej w pkt.4.1. niniejszego Projektu - dane wykazane przez Spółkę w zeznaniu rocznym w zakresie kosztów uzyskania przychodów, znacząco odbiegają od danych wynikających z zapisów w księgach handlowych Spółki, a także od danych wykazanych w sprawozdaniu finansowym. Nadto dane wykazane w sprawozdaniu finansowym różnią się od danych wynikających z zapisów na kontach księgowych.

Z uwagi na fakt istnienia wskazanych różnic Organ podatkowy uznał za konieczne oszacowanie podstawy opodatkowania.

Do oszacowania podstawy opodatkowania Organ podatkowy przyjął metodę wewnętrzną, polegająca na porównaniu wysokości obrotów w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu.

Decyzją z dnia [redacted]r. Organ podatkowy określił Spółce zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2014r. Spółka nie wniosła odwołania od ww. decyzji.

5.2. Postępowanie podatkowe w zakresie prawidłowości rozliczenia z budżetem w tytule podatku dochodowego od osób fizycznych:

Postępowanie podatkowe Nr 1

Mając na uwadze ustalenia kontroli nr [redacted] opisane w pkt 4.2 niniejszego Projektu, Organ podatkowy stwierdził, że Podatnik nie zaewidencjonował całego przychodu ze sprzedaży towarów i usług w podatkowej księdze przychodów i rozchodów za 2013 rok. Organ podatkowy, określając podstawę opodatkowania, uznał za stosowne skorzystanie z metody porównawczej zewnętrznej polegającej na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach. Z uwagi , iż nie była znana wartość uzyskanego przychodu z tyt. prowadzonej działalności gospodarczej przez Stronę a jedynie wysokość poniesionych kosztów; uznano za zasadne porównanie innych podmiotów prowadzących działalność w tym samym zakresie pod względem wielkości poniesionych kosztów. Na podstawie zebranych informacji ustalono średni wskaźnik udziału kosztów uzyskania przychodu do wielkości osiągniętego przychodu i na tej podstawie wyliczono przychód z działalności gospodarczej.

W postępowaniu uwzględniono zalecenia dotyczące zapewnienia Podatnikowi możliwość wypowiedzenia się w sprawie skorzystania z prawa do odliczenia od określonego w sposób jak wyżej dochodu straty z lat ubiegłych - stosownie do treści art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnik z wskazanej możliwości odliczenia nie skorzystał.

Decyzją z dnia [redacted]. Organ podatkowy określił Podatnikowi zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013r. Podatnik nie wniósł odwołania od ww. decyzji.

	Postępowanie podatkowe Nr 2 W trakcie prowadzonego postępowania tut. organ podejmował wszelkie działania mające na celu zgromadzenie odpowiednich danych, które pozwoliłyby na określenie wielkości sprzedaży w wielkościach rzeczywistych. Otrzymany materiał dotyczący innych podmiotów pozwolił na analizę wysokości przychodu, poniesionych kosztów i uzyskanego dochodu z tyt. prowadzonej działalności oraz jej zyskowności. Analiza zebranego materiału wskazuje jednoznacznie, iż stosowana marża przez inne podmioty prowadzące działalność gastronomiczną była wyższa niż stosowana przez Stronę w tym samym okresie. Wysokość stosowanej marży przez Stronę, w porównaniu z innymi podmiotami, w ocenie Organu podatkowego, dodatkowo potwierdzała nie ewidencjonowanie całości przychodu ze sprzedaży usług gastronomicznych. Jednocześnie w toku postępowania ustalono, iż Strona w podatkowej księdze przychodów i rozchodów zaksięgowała dowody potwierdzające rzeczywistą wielkość poniesionych kosztów związanych z zakupem towarów handlowych, zatem do ustalenia przychodu ze sprzedaży usług gastronomicznych uwzględniono ich wartość przy zastosowaniu średniej marży stosowanej przez inne podmioty świadczące usługi w zbliżonych warunkach. W ww. postępowaniu uwzględniono zalecenia z dotyczące zapewnienia Podatnikowi możliwość wypowiedzenia się w sprawie skorzystania z prawa do odliczenia od dochodu straty z lat ubiegłych. Podatniczka ze wskazanej możliwości odliczenia skorzystała. Decyzją z dnia [redacted]. Organ podatkowy określił Podatniczce zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014r. Strona nie wniosła odwołania od ww. decyzji.
Ustalenia	W zakresie działań organu w badanym obszarze ustalenia dotyczą: - nie podjęcia przez Organ podatkowy działań w celu prawidłowego prowadzenia postępowania podatkowego, wynikającego z treści art. 122-123 ustawy Ordynacja podatkowa: • postępowanie podatkowe nr 1 (opisane w pkt. 5.1.) Jak wynika z akt sprawy, Spółka pod wskazanymi w ewidencjach Urzędu i w rejestrze KRS adresami nie prowadzi działalności gospodarczej. Całą korespondencję w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym Organ podatkowy adresował i wysyłał na adres zamieszkania Prezesa Spółki. Jednocześnie wiadomym Organowi podatkowemu był fakt, że Prezes Spółki zamieszkuje pod innym adresem i - wg Jego oświadczenia - po sprzedaży firmy nie posiada żadnych dokumentów jej dotyczących. Zgodnie z danymi zawartymi w KRS Spółki ww. osoba reprezentuje nadal Spółkę jako Prezes Zarządu. Natomiast z zapisów uwidocznionych w KRS przedmiotowej Spółki – a dokonanych przed wszczęciem postępowania podatkowego - wynika, że dokonano zmiany udziałowca Spółki i wykreślenia adresu siedziby. W aktach sprawy nie odnotowano faktu jakiejkolwiek czynności podjętej w celu skontaktowania się z nowym udziałowcem Spółki i wyjaśnienia stanu faktycznego, w tym wskazania miejsca przechowywania ksiąg rachunkowych oraz potwierdzenia faktu kto prowadzi sprawy wskazanej osoby prawnej i ją reprezentuje. • postępowanie podatkowe nr 2 (opisane w pkt.5.1.) Postępowanie podatkowe od momentu wszczęcia do wydania decyzji prowadzone było bez czynnego udziału Strony (Spółka nie posiadała Zarządu, dokonano wykreślenia w KRS wpisu dot. Prezesa Zarządu). Ponadto z akt sprawy wynika, że Organ podatkowy miał wiedzę dot. powyższej sytuacji. Wobec powyższego Organ podatkowy winien skorzystać z uprawnienia wynikającego z art.138 § 3 Ordynacji podatkowej *(organ podatkowy składa do sądu wniosek o ustanowienie kuratora)* oraz art.138m ww. ustawy - celem wyznaczenia *tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd*; - określenia Stronie podstawy opodatkowania poprzez zastosowanie instytucji szacowania podstawy opodatkowania na podstawie art. 23 § 2 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa bez uprzedniego sporządzenia protokołu badania ksiąg, stosownie do treści art.193 § 6 Ordynacji podatkowej -

	postępowanie podatkowe nr 2 (opisane w pkt.5.1.); - nie zapewnienia Podatnikowi możliwości wypowiedzenia się w sprawie skorzystania z prawa do odliczenia od dochodu straty z lat ubiegłych, stosownie do treści art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych- postępowanie podatkowe nr 2 (opisane w pkt.5.1.). W aktach sprawy brak informacji dot. zapewnienia Stronie ww. prawa, z treści decyzji Organu podatkowego wynika natomiast, że Spółka w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych ponosiła straty podatkowe w latach ubiegłych. W pozostałym zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości. Długość prowadzonych postępowań podatkowych była w większości przypadków wynikiem gromadzenia informacji niezbędnych do oszacowania podatnikom podstawy opodatkowania.
Ocena cząstkowa	Działalność Urzędu w badanym zakresie należy ocenić pozytywnie z uchybieniami.

IV. Zalecenia

Zalecenia/ Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku zobowiązuje do podjęcia działań mających na celu wyeliminowanie stwierdzonych uchybień i poleca: 1) przy weryfikacji zeznania oceniać jego całość i w konsekwencji w wezwaniu do podatnika zawierać wszystkie elementy błędnie sporządzonego zeznania, w tym m. in. kwestię prawidłowości odliczenia straty w ramach źródła dochodu, z którego powstała. 2) potwierdzanie weryfikacji poprawności zeznań pod względem formalnym, co poświadcza dokonanie tych czynności oraz identyfikuje osobę dokonującą czynności. 3) przy wyliczaniu wartości nieodpłatnego, bądź częściowo odpłatnego świadczenia stosować przepisy zawarte w art. 12 ust. 5-6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art.14 ust. 2 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – badanie cen rynkowych wynikać winno z analizy zgromadzonego materiału dowodowego; 4) określając podatnikowi zobowiązanie podatkowe w miejsce poniesionej straty – przed wydaniem decyzji zapewnić podatnikowi możliwość wypowiedzenia się w sprawie skorzystania z prawa do odliczenia od dochodu straty z lat ubiegłych, stosownie do treści art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; 5) określenie podatnikowi podstawy opodatkowania w drodze oszacowania na podstawie art. 23 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa stosować po uprzednim stwierdzeniu nierzetelności ksiąg podatkowych; 6) korzystanie z uprawnienia wynikającego z art. 138 § 3 oraz art. 138m Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy osoba prawna nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów. W nawiązaniu do przedstawionych powyżej ustaleń kontroli proszę o przedłożenie - w terminie jednego 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 2018 -04- 05

DYREKTOR
Izby Administracji Skarbowej
w Gdańsku
Tomasz Słaboszowski

.....

podpis kierownika jednostki kontrolującej

Obszar oznaczony kolorem [redacted] identyfikuje zakres wyłączenia jawności, o którym mowa w art. 8 ustawy o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1764 ze zm.).

W zaczernionych fragmentach dokonano wyłączenia jawności w zakresie tajemnicy skarbowej na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1764 ze zm.).

Wyłączenia jawności dokonały:

Izabela Malik – Starszy Inspektor ds. ochrony informacji niejawnych i tajemnicy skarbowej;

Mirosława Drąg – Starszy Specjalista ds. ochrony informacji niejawnych i tajemnicy skarbowej, Kierownik Kancelarii Tajnej.