



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W POZNANIU**

Poznań, 14 grudnia 2023 roku



UNP: 3001-23-179997

Znak sprawy: 3001-IWW1.0921.19.2023

Pani

Grażyna Pytlas

Naczelnik

Urzędu Skarbowego w Jarocinie

UL. Tadeusza Kościuszki 21

63-200 Jarocin

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Sporządzone na podstawie art. 46 i art. 47 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020, poz. 224).

Nazwa i adres kontrolowanego urzędu

**3006 Urząd Skarbowy w Jarocinie
ul. Tadeusza Kościuszki 21,
63-200 Jarocin**

Naczelnik kontrolowanego urzędu

Pani Grażyna Pytlas

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

Nr 24/2023 z 21 lipca 2023 r. wydane przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Wpis do książki kontroli

Kontrola w trybie zwykłym wpisana pod pozycją nr 1/2023.

Koordynator kontroli – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

–

Kontrolerzy – imię, nazwisko i stanowisko służbowe/stopień służbowy

1. Karolina Strózczyk – główny ekspert skarbowy

Data rozpoczęcia czynności kontrolnych	21 sierpnia 2023 r.
Data zakończenia czynności kontrolnych	8 listopada 2023 r.
Zakres kontroli	
Przedmiot kontroli	Wykorzystanie wyników kontroli podatkowych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2022 r. do dnia kontroli. Badaniem mogły zostać objęte również zdarzenia i dokumenty wcześniejsze, gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
Kontrolowany obszar działalności	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Kontrola. 2. Orzecznictwo. 3. Pobór i egzekucja. 	
Cel kontroli	
Celem kontroli była ocena terminowości i prawidłowości realizacji zadań przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie w zakresie wykorzystania wyników kontroli podatkowych.	
Ocena skontrolowanej działalności	
<p>Kontrolowane zagadnienie oceniono pozytywnie z uchybieniami.</p> <p>Oceny dokonano, z uwzględnieniem przyjętych kryteriów kontroli, na podstawie ustaleń w próbie objętej badaniem, w oparciu o okazane przez kontrolowaną jednostkę dokumenty źródłowe (akta spraw, informacje o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej), dane z systemów informatycznych, oraz udzielone wyjaśnienia. Ocenę ogólną skontrolowanej działalności ustalono w oparciu o średnią ważoną z ocen częściowych. Dokonując oceny uwzględniono zmianę praktyki Urzędu Skarbowego w Jarocinie w zakresie stwierdzonych błędów.</p> <p>Pozytywnie oceniono, że w każdym uzasadnionym przypadku wszczęto postępowanie podatkowe, zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 165b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa¹. We wszystkich wymaganych sprawach monitorowano złożenie przez kontrolowanego korekt lub dokumentów pokontrolnych albo dokonanie wpłat ryczałtu. Prowadzono weryfikację złożonych korekt pokontrolnych pod kątem zgodności z ustaleniami dokonanymi w toku kontroli podatkowych. W większości wymaganych spraw sporządzono i przekazano karty informacyjne o ujawnieniu czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego. Podejmowano działania w zakresie wyegzekwowania zaległości powstałych na skutek ustaleń kontroli podatkowej. Nie wykazano istotnych opóźnień. Opieszałość stwierdzono wyłącznie w zakresie działań dotyczących wpływu ustaleń kontroli podatkowej na inny podatek. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie (dalej także: NUS lub Naczelnik) wdrożył wewnętrzne procedury, które regulowały zarówno wiązanie dokumentów pokontrolnych jak i opracowywanie dokumentacji pokontrolnej. Obecnie najłabszym elementem jest monitorowanie wpływu kolejnych dokumentów pokontrolnych, co wynika z braków</p>	

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie. 2/54

odpowiednich raportów w systemie ZISAR Plus. Należy zauważyć, że wdrożenie tego systemu w kontroli podatkowej nastąpiło 1 kwietnia 2022 r. Stwierdzone błędy w zakresie ewidencjonowania kontroli wpisują się w ryzyko, które istnieje każdorazowo przy wprowadzeniu nowego systemu. Należy podkreślić, że w miarę możliwości jeszcze w toku kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, błędy zostały usunięte, co oceniono pozytywnie. W zakresie ewidencjonowania dokumentów w systemach informatycznych wystąpił 1 przypadek opóźnienia, pozostałe dokumenty zostały terminowo wprowadzone do systemu PoltaxPlus. Stwierdzono nieprawidłową praktykę polegającą na braku wygaszania w systemie PoltaxPlus decyzji o zabezpieczeniu, a także niewłaściwe wiązania wprowadzonej decyzji o zabezpieczeniu. W 1 przypadku podatnika nie zawiadomiono o bezskuteczności złożonej korekty.

W zakresie dokumentacji kontrolnej należy wskazać na jej wysoką jakość. Stan faktyczny był wnikliwie i w pełni ustalony. Mimo tego, stwierdzono kilka nieprawidłowości dotyczących dokumentacji kontrolnej m.in. polegających na wnioskowaniu do innej instytucji w oparciu o podstawę prawną (przepisy karno skarbowe), niezgodne ze stanem faktycznym, braku ochrony danych świadków (brak anonimizacji), błędnie formalnym doręczenia protokołu kontroli. W badanych sprawach w 3 przypadkach wszczęto postępowanie podatkowe, z tego w 2 zostało ono zakończone wydaniem prawomocnych decyzji. Stwierdzono 1 przypadek wskazania w decyzji błędnej podstawy prawnej, a także przypadek niezapoznania się z całością materiału dowodowego przed wydaniem decyzji (dowody na nośnikach informatycznych).

W kontroli wykazano przypadek naliczenia (i wyegzekwowania) odsetek w nieprawidłowej wysokości, co stanowi naruszenie art. 56b ustawy Ordynacja podatkowa (zastosowano stawkę podstawową, zamiast podwyższonej 150%). Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie jeszcze w toku kontroli wypracował metodykę postępowania w zakresie wyeliminowania powyższej nieprawidłowości.

W zakresie poboru i egzekucji w badanych sprawach stwierdzono, że Organ działał terminowo i podejmował działania zgodnie z przepisami prawa oraz zaleceniami Dyrektora IAS oraz Ministerstwa Finansów. Stwierdzono jednak 1 przypadek niewystawienia w terminie tytułu wykonawczego wskutek nieodnotowania daty doręczenia upomnienia w Poltax2BPlus. Stwierdzono ponadto opóźnienia w wysyłce postanowień w sprawie zaliczenia nadpłaty/zwrotu na poczet zaległości, a także brak niezwłocznego poinformowania komórki egzekucji administracyjnej o wstawieniu tytułu wykonawczego w sytuacji toczącego się postępowania zabezpieczającego.

Inne uchybienia opisane w treści niniejszego dokumentu wynikały z przeoczenia spowodowanego najczęściej obciążeniem pracą oraz przyjętej niewłaściwej praktyki w Organie. Ogólnie nadzór sprawowany przez kierowników komórek nad podległymi pracownikami, jak również przez Zastępcę Naczelnika/Naczelnika nad komórkami organizacyjnymi był właściwy. Powyższe dotyczy również nadzoru w formie kontroli funkcjonalnej.

Podkreślenia wymaga, że w kontrolowanym okresie w związku z długotrwałą nieobecnością Zastępcy Naczelnika, faktycznie to Naczelnik realizował zadania będące w kompetencji Zastępcy.

DOKONANE USTALENIA FAKTYCZNE

I. Rozwiązania organizacyjne przyjęte w zakresie objętym kontrolą

Badanie przeprowadzono na podstawie udzielonych przez kontrolowaną jednostkę wyjaśnień, wewnętrznych procedur postępowania kontrolowanej jednostki, Regulaminów Organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Jarocinie obowiązujących w kontrolowanym okresie, upoważnień i pełnomocnictw oraz rejestrów upoważnień i pełnomocnictw (na podstawie wydanych dokumentów z upoważnienia NUS w Jarocinie m.in. postanowienia, decyzje, wezwania, z dokumentacji dot. próby kontrolnej), planów działalności Urzędu Skarbowego w Jarocinie, danych z CSU Raport 10 – uprawnienia i role użytkowników za okres od 1 stycznia 2022 r. do dnia 21 sierpnia 2023 r. oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowaną jednostkę.

a) organizacja pracy w kontrolowanym zakresie,

W Urzędzie Skarbowym w Jarocinie w kontrolowanym okresie strukturę organizacyjną, zakres zadań komórek organizacyjnych, zasady organizacji pracy, zakres nadzoru sprawowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego i Zastępcy, zakres stałych uprawnień i zakres upoważnień określały Regulaminy Organizacyjne Urzędu Skarbowego w Jarocinie wprowadzone:

- Zarządzeniem Nr 131/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 sierpnia 2021 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarocinie (obowiązujące do 1 listopada 2022 r.),
- Zarządzeniem Nr 184/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 października 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarocinie (obowiązujące od 1 listopada 2022 r. do 1 stycznia 2023 r.),
- Zarządzeniem Nr 229/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarocinie (obowiązujące od 1 stycznia 2023 r. do 1 maja 2023 r.),
- Zarządzeniem Nr 49/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 kwietnia 2023 r. w sprawie nadanie Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarocinie (obowiązujące od 1 maja 2023 r.).

Zgodnie z zapisami Regulaminu Organizacyjnego do zadań Referatu Kontroli Podatkowej (dalej także SKP lub komórka SKP) należało prowadzenie kontroli podatkowej, a prowadzenie postępowań podatkowych należało do zadań Referatu Postępowania Podatkowego (dalej także SPO lub komórka SPO).

Inne komórki, które realizowały zadania związane z kontrolowanym zakresem:

- Wieloosobowe Stanowisko Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej (SKI) – w zakresie stwierdzonego w toku kontroli podatkowej braku aktualizacji danych rejestracyjnych.
- Jednoosobowe Stanowisko Spraw Karnych Skarbowych (SKK) – do 31 grudnia 2022 r. – w zakresie prowadzenia spraw karnych skarbowych m.in. w związku z wykroczeniami skarbowymi lub przestępstwami skarbowymi stwierdzonymi w toku kontroli podatkowej lub w wyniku prowadzonego postępowania podatkowego po kontroli podatkowej.
- Referat Obsługi Bezpośredniej (SOB) – w zakresie obsługi korekt lub deklaracji pokontrolnych, w szczególności przyjmowanie, ewidencjonowanie, weryfikacja pod względem formalnym dokumentów podlegających księgowaniu oraz wprowadzanie do systemu informatycznego danych szczegółowych z deklaracji podatkowych oraz innych dokumentów.
- Referat Spraw Wierzycielskich (SEW) – m.in. w zakresie orzekania o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych oraz wystawiania i przekazywania do organów egzekucyjnych zarządzeń zabezpieczenia (w przypadku wnioskowania o zabezpieczenie w ramach pokontrolnego postępowania podatkowego), nadawania decyzjom wydanym po kontroli podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności, wystawiania i doręczania upomnień oraz wystawiania i przekazywania do organów egzekucyjnych tytułów wykonawczych i wniosków egzekucyjnych, prowadzenia spraw w zakresie odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.
- Dział Egzekucji Administracyjnej (SEE) – m.in. w zakresie prowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i zabezpieczania należności pieniężnych (zobowiązania w wyniku działań kontrolnych Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie).
- Referat Rachunkowości (SER) – w zakresie obsługi wpłat pokontrolnych, w szczególności w zakresie prowadzenia ewidencji przypisów, odpisów, wpłat, zwrotów i zaliczeń nadpłat z tytułu podatków i opłat oraz dokonywania rozliczeń z tytułu wpłat, nadpłat, zaległości oraz zwrotów podatków.

W toku kontroli ustalono, że jeszcze przed zakończeniem kontroli podatkowej kontrolujący przygotowali projekt protokołu kontroli oraz analizę pokontrolną, którą w formie elektronicznej (e-mail) przekazywali do akceptacji Naczelnika lub Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie. Po akceptacji i ewentualnym naniesieniu poprawek protokół był doręczany kontrolowanemu. Powyższe miało na celu zwiększenie nadzoru nad kontrolami podatkowymi.

Opracowanie wyników i ewidencjonowanie kontroli podatkowych realizowane było w Referacie Kontroli Podatkowej.

Kontrolujący po zakończonej kontroli obowiązani byli do przedłożenia protokołu kontroli kierownikowi komórki SKP. Kierownik dokonywał weryfikacji dokumentacji przeprowadzonej kontroli w zakresie jej zgodności z prawem i następnie określenia wyniku kontroli poprzez zamieszczenie na pierwszej stronie protokołu adnotacji: „poz.” (pozytywna) bądź „neg.” (negatywna), adnotacji zweryfikowałem/am oraz daty i podpisu.

W przypadku nieprawidłowości ujawnionych w trakcie kontroli podatkowej nieskutkujących zmianą zobowiązań podatkowych, zmianą straty bądź zmianą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (podatek VAT) kontrolujący byli zobowiązani do sporządzenia stosownego zawiadomienia do komórki spraw karnych skarbowych. W pozostałych przypadkach Kartę informacyjną o ujawnieniu czynu zabronionego z k.k.s. sporządzał pracownik właściwej komórki organizacyjnej Urzędu Skarbowego w Jarocinie, który prowadził daną sprawę po zakończeniu kontroli.

Wymagane było poinformowanie komórki SKI o stwierdzonych w toku kontroli podatkowych nieprawidłowościach dotyczących danych rejestracyjnych podatnika.

W przypadku pozyskania w wyniku kontroli podatkowej informacji o podatniku skutkującej obowiązkiem ujęcia danego podmiotu w BPS, kontrolujący powinni sporządzić dokument wewnętrzny stanowiący podstawę wpisu do BPS. Dokument po zaakceptowaniu przez kierownika SKP podlegał zatwierdzeniu przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie lub jego Zastępcę nadzorującego pracę komórki kontroli. Wpisu do BPS dokonywała osoba do tego upoważniona.

Przeprowadzoną kontrolę kontrolujący ewidencjonowali w systemie informatycznym (PoltaxPlus moduł KONTROLA do 31 marca 2022 r., ZISAR Plus od 1 kwietnia 2022 r.).

Jeśli kontrolowany po zakończonej kontroli wniósł zastrzeżenia lub wyjaśnienia do protokołu kontroli, kontrolujący w terminie 14 dni od wpływu, przygotowywali odpowiedź. Wniesienie zastrzeżeń uznanych za zasadne powodowało konieczność zmiany w systemie informatycznym wprowadzonych ustaleń kontrolnych.

Sprawdzenia kompletności otrzymanych od kontrolujących dokumentów pokontrolnych i fakt ich odnotowania systemie informatycznym dokonywał kierownik SKP lub osoba uprawniona w komórce SKP.

Zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi akta kontroli podlegały przekazaniu do właściwej komórki organizacyjnej.

Wiązania dokumentów pokontrolnych/wpłat dokonywali wyznaczeni pracownicy.

W komórce SPO po otrzymaniu akt kontroli kierownik komórki przekazuje je wskazanemu z imienia i nazwiska pracownikowi, rejestrując sprawę w powiązaniu z protokołem kontroli, w systemie kancelaryjnym oraz wyznacza termin do wszczęcia postępowania, nie dłuższy niż 2 miesiące od dnia otrzymania akt sprawy z komórki SKP.

Jeżeli po upływie miesiąca od przekazania protokołu kontroli do komórki SPO nie zostały złożone korekty deklaracji lub w przypadku zaliczek nie odnotowano wpłat, wyznaczony pracownik przygotowywał projekt postanowienia o wszczęciu postępowania lub wnioski o wydłużenie okresu oczekiwania na korektę lub wpłaty pokontrolne do akceptacji przez osoby wskazane w § 5 Wewnętrznej Procedury Postępowania nr 17/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z 30 grudnia 2021 r. w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego (co do zasady Naczelnika lub Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie).

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 7 – 9]

b) osoby odpowiedzialne za realizację zadań i nadzór (m.in. liczba pracowników, podział zadań, kompetencje i uprawnienia, upoważnienia i pełnomocnictwa do działania w imieniu naczelnika urzędu skarbowego oraz osoby nadzorujące pracę)

Nadzór nad realizacją zadań sprawowali:

- Naczelnik Urzędu ,
- Zastępca Naczelnika 2.

W Urzędzie Skarbowym w Jarocinie Pion Wsparcia oraz Pion Poboru i Egzekucji podlegały bezpośrednio Naczelnikowi Urzędu, a Pion Obsługi Podatnika, Pion Orzecznictwa i Pion Kontroli podlegały Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie.

W kontrolowanym okresie w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie funkcjonował Referat Kontroli Podatkowej (od 1 maja 2023 r. Wieloosobowe Stanowisko Kontroli Podatkowej), do którego zadań należało m.in. prowadzenie kontroli podatkowej.

Od 1 stycznia 2022 r. do 31 marca 2023 r. w komórce SKP zadania łącznie z kierownikiem realizowało 6 pracowników. Od 1 kwietnia 2023 r. 2 pracowników zostało przeniesionych do innych komórek organizacyjnych US³. Ponadto z dniem 24 lipca 2023 r. z 1 osobą ustał stosunek pracy w związku z przejściem na emeryturę. Na dzień rozpoczęcia kontroli w Wieloosobowym Stanowisku Kontroli Podatkowej zatrudnione były 3 osoby.

W okresie objętym kontrolą osobą kierującą w komórce SKP była pani (do 30 kwietnia 2023 r., jako Kierownik Referatu, a od 1 maja 2023 r., jako kierująca Wieloosobowym Stanowiskiem Kontroli Podatkowej). W przypadku nieobecności kierującej komórką SKP, zastępstwo sprawowała starszy ekspert skarbowy pani .

Od 1 stycznia 2022 r. do 31 marca 2023 r. w komórce SPO zadania łącznie z kierownikiem realizowało 6 pracowników. Od 1 kwietnia 2023 r. zadania realizuje 7 pracowników⁴.

W okresie objętym kontrolą Referatem Postępowania Podatkowego kierowała pani (Kierownik Referatu), którą w przypadku nieobecności zastępowała pani ⁵.

Upoważnienia

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie kwestie upoważnień i pełnomocnictw uregulował w Wewnętrznej Procedurze Postępowania Nr 7/2021 z dnia 8 lipca 2021 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień do podejmowania czynności w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie oraz pełnomocnictw przygotowywanych i wydawanych w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie.

Rejestr upoważnień i pełnomocnictw prowadzony był w formie elektronicznej. W rejestrze odnotowano daty utraty ważności pełnomocnictw.

Szczegółowym badaniem objęto 4 upoważnienia wydane w 2022 r. i 2023 r. Upoważnienia zawierały podstawę prawną wydania, odbiór upoważnień pracownicy potwierdzali

² Zastępca NUS w Jarocinie w kontrolowanym okresie był nieobecny od marca 2022 r. do września 2023 r. **7/54**

³ W kwietniu 2023 r. i maju 2023 r. jednej osobie powierzono czasowo realizację zadań w komórce SKP.

⁴ W kwietniu 2023 r. i maju 2023 r. jednej osobie powierzono czasowo realizację zadań w komórce SKP.

⁵ Dane na podstawie informacji udzielonych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie 28 sierpnia 2023 r.

podpisem i datą. Zostały zarejestrowane w rejestrze upoważnień i pełnomocnictw. Badane upoważnienia podpisała Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie pani . Ponadto weryfikacji upoważnień dokonano na podstawie objętych kontrolą dokumentów, wydanych z upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie (m.in. postanowienia, decyzje, upomnienia). We wszystkich zbadanych sprawach dokumenty (m.in. protokoły, postanowienia, decyzje, upomnienia, tytuły wykonawcze) zostały podpisane przez upoważnione do tego osoby.

Zgodnie § 4 z Wewnętrznej Procedury Postępowania Nr 7/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 8 lipca 2021 r. w sprawie zasad przygotowywania, ewidencjonowania, przechowywania, monitorowania aktualności i utraty mocy obowiązującej upoważnień do podejmowania czynności w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie oraz pełnomocnictw przygotowywanych i wydawanych w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie, upoważnienia przygotowywane przez kierowników komórek podległych Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie wymagają jego akceptacji. W badanej próbie 4 upoważnień, 3 zostały wydane pracownikom z Pionu Kontroli i Pionu Orzecznictwa. Na okazanych upoważnieniach brak odzwierciedlenia dokonanej akceptacji przez Zastępcę Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie.

24 października 2023 r. Kontrolowana jednostka złożyła wyjaśnienia, że akceptacja przygotowywanych w pionie zastępcy upoważnień odbywała się za pośrednictwem poczty e-mail. Zastępca uczestniczył w ustalaniu uprawnień pracowników podległego pionu, natomiast nie miało to odzwierciedlenia w wydanych ostatecznie dokumentach. Upoważnienia wydane zostały w czasie nieobecności Zastępcy. Na czas długotrwałej nieobecności Zastępcy (od marca 2022 r. do września 2023 r.) nie powołano nikogo, kto wprost przejąłby jego obowiązki, wyznaczono natomiast osoby do zastępowania bezpośrednio Naczelnika Urzędu. Wszelkie obowiązki wynikające z nadzoru pionu przejął Naczelnik, który brał udział w wydawaniu i podpisywaniu ww. upoważnień. Uwzględniono złożone wyjaśnienia.

Według ustaleń kontroli, kierownika komórki SPO w czasie nieobecności zastępuje pani , a kierownika SKP pani . Z udostępnionych kontrolującej upoważnień wynika, że ww. zostały upoważnione do podpisywania określonych pism w czasie nieobecności kierownika komórki. Uprawnienie pani i pani do zastępowania kierownika komórki w czasie jego nieobecności wynikało z zakresu obowiązków⁶.

Uprawnienia do systemów informatycznych

Badanie przeprowadzono na podstawie raportu 10 – Raport o uprawnieniach i rolach użytkownika z Centralnego Systemu Zarządzania Uprawnieniami i Uwierzytelnianiu Użytkowników (CSU) oraz na podstawie wykazów uprawnień użytkownika w aplikacjach udostępnionych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie. Weryfikacji dokonano pod kątem posiadania uprawnień niezbędnych do ewidencjonowania zdarzeń w module KONTROLA PoltaxPlus i ZISAR Plus (ewidencjonowanie kontroli podatkowych oraz wiązanie dokumentów/wpłat pokontrolnych lub wprowadzanie rzeczywistych efektów

⁶ Okazane zakresy czynności potwierdzają powyższe. Wyjaśnienia NUS w Jarocinie z 24 października 2023 r. **8/54**

finansowych) oraz PoltaxPlus w zakresie ewidencjonowania dokumentów pokontrolnych (w szczególności postanowień, decyzji, dokumentów wewnętrznych).

Uprawnienia do systemów informatycznych PoltaxPlus, PoltaxPlus2B w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie nadawane były z wykorzystaniem CSU – Centralnego Systemu Zarządzania Uprawnieniami i Uwierzytelniania Użytkowników.

W 2022 r. nastąpiła zmiana sposobu nadawania uprawnień w systemie PoltaxPlus. Do kwietnia 2022 r. nadawanie uprawnień realizowane było z wykorzystaniem uprawnień o charakterze jednostkowym (tzw. atomowym). Od przełomu maja i czerwca 2022 r. nadawanie uprawnień dokonywane jest w oparciu o koncepcję tzw. ról stanowiskowych (RS). W zakresie pozostałych uprawnień do realizacji procesu zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych wykorzystywany był system Qasystemt.

W kontrolowanym okresie pracownicy komórek SKP i SPO posiadali dostęp do systemu PoltaxPlus Urzędu Skarbowego w Jarocinie.

Szczegółowe badanie przeprowadzono na próbie 6 pracowników (po 3 z komórek SKP i SPO) według stanu na dzień rozpoczęcia kontroli (uprawnienia do PoltaxPlus i Poltax2bPlus) oraz według wykazów z Qasystemt na 21 sierpnia 2023 r.

W komórkach SKP i SPO pracownicy posiadali uprawnienia adekwatne do realizowanych czynności. Nadane role do PoltaxPlus były właściwe, podobnie jak uprawnienia do ZISAR Plus i innych systemów wykorzystywanych w tych komórkach⁷.

Pracownikowi SPO (osoba zastępująca kierownika SPO) przydzielono uprawnienie w ZISAR Plus - kierownika SKA KKCS (Kierownik Komórki Czynności Sprawdzających – użytkownik, którego zadaniem jest koordynacja pracy komórki czynności sprawdzających). Naczelnik złożył w tym zakresie wyjaśnienia, które uwzględniono. Uprawnienia nadano w uzgodnieniu z koordynatorem ZISAR Plus w tut. IAS. Naczelnik podjął już czynności w celu odebrania nadmiarowego uprawnienia do ZISAR Plus.

Zgodnie z treścią *Procedury zarządzania uprawnieniami do systemów informatycznych* stanowiącej załącznik nr 1 do Instrukcji Zarządzania Systemami Informatycznymi⁸, kierownicy komórek organizacyjnych jednostki nie rzadziej niż raz na pół roku dokonują przeglądu zasadności i aktualności uprawnień nadanych podległym pracownikom.

Należy podkreślić, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu wyznaczył priorytet kierownictwa Izby celem uwzględnienia w ramach wykonywania czynności kontroli funkcjonalnej na 2022 rok - temat „Nadzorowanie przez bezpośrednich przełożonych uprawnień do systemów informatycznych”.

Na podstawie okazanych *Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej w 2022 r.*, kierownicy komórek Urzędu Skarbowego w Jarocinie dokonali stosownych przeglądów zasadności i aktualności uprawnień nadanych pracownikom⁹. Działano zgodnie z obowiązującymi regulacjami.

⁷ Uwzględniono wyjaśnienia kontrolowanej jednostki z 24 października 2023 r.

⁸ Zarządzenia Nr 167/2019 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 listopada 2019 r. w sprawie ustanowienia i wdrożenia Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz Nr 12/2022 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 lutego 2022 r. w sprawie ustanowienia i wdrożenia Systemu Zarządzania Bezpieczeństwem Informacji w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu.

⁹ Weryfikacja prowadzona była według stanu na 31 maja 2022 r. oraz 30 września 2022 r.

c) uregulowania wewnętrzne

W kontrolowanym okresie zagadnienia objęte tematem kontroli regulowały wewnętrzne procedury postępowania wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie, w szczególności:

- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 26/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z 31 grudnia 2020 r. w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej (obowiązująca do 16 lutego 2023 r.)
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 2/2023 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z 17 lutego 2023 r. w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej (obowiązująca od 17 lutego 2023 r.)
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 17/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z 30 grudnia 2021 r. w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego.
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 14/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 1 października 2020 r. w sprawie zabezpieczenia należności pieniężnych.
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 23/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 30 grudnia 2020 r. w sprawie obiegu i przetwarzania dokumentów wpływających do urzędu skarbowego wymagających obsługi w systemach komputerowych POLTAX, SP*ED.
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 5/2022 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 13 kwietnia 2022 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie dokumentu „Procedury obsługi i obiegu dokumentów podlegających księgowaniu” z marca 2022 r.
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 10/2021 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 31 sierpnia 2021 r. w sprawie poboru podatku.
- Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 28/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (obowiązująca do 31 grudnia 2022 r.).

Najistotniejsze kwestie dotyczące kontrolowanego zakresu wynikające z powyższych regulacji:

WPP nr 26/2020 w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej:

- Po odnotowaniu kontroli w systemie informatycznym materiały z kontroli przekazywane są do właściwej komórki wymiarowej urzędu. Przekazanie materiałów powinno nastąpić nie później niż w terminie 35 dni od daty zakończenia kontroli.
- Wyznaczeni pracownicy właściwych komórek organizacyjnych zobowiązani są odnotowywać i dowiadywać do postępowań kontrolnych oczekiwane dokumenty pokontrolne/rzeczywiste efekty finansowe.

WPP 17/2021 w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania

podatkowego:

- Przekazanie akt kontroli, w której dokonano ustaleń skutkujących wszczęciem postępowania podatkowego następuje nie później niż w ciągu miesiąca od dnia doręczenia protokołu kontroli podatkowej.
- Po otrzymaniu akt kontroli, kierownik SPO przekazuje je pracownikowi, rejestrując sprawę w systemie kancelaryjnym i wyznacza termin do wszczęcia postępowania, nie dłuższy niż 2 miesiące od dnia otrzymania akt sprawy z komórki SKP.
- Jeżeli po upływie miesiąca, od przekazania protokołu kontroli do komórki SPO, nie zostaną złożone korekty deklaracji lub w przypadku zaliczek, nie zostaną odnotowane wpłaty, wówczas pracownik wyznaczony do prowadzenia sprawy przygotowuje projekt postanowienia o wszczęciu postępowania lub wniosku o wydłużenie okresu oczekiwania na korektę/wpłaty do akceptacji osób uprawnionych (wskazanych w § 5 procedury).
- Wprowadzenie decyzji lub postanowienia do odpowiedniego systemu oraz powiązanie go w systemie informatycznym, powinno nastąpić niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni roboczych od daty wydania postanowienia lub decyzji.
- W toku prowadzonego postępowania podatkowego należy dokonać badania przesłanek do wydania decyzji zabezpieczającej i nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, zgodnie z uregulowaniami zawartymi w odrębnej procedurze.
- Pracownik prowadzący postępowanie w toku i po jego zakończeniu dokonuje analizy przesłanek do ukarania na podstawie k.k.s. (...).

Pomiędzy procedurami WPP 26/2020 i 2/2023 a WPP 17/2021 występuje niezgodność dotycząca terminu przekazania dokumentacji do komórki wymiarowej. W WPP nr 26/2020 i 2/2023 w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej, wskazano termin: „bez zbędnej zwłoki – nie później niż w terminie 35 dni od daty zakończenia kontroli”, a w WPP nr 17/2021 w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego: „nie później niż w ciągu miesiąca od daty doręczenia protokołu kontroli podatkowej.”

Wyjaśnienia w powyższym zakresie złożyła Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie 14 września 2023 r. Według kontrolowanej jednostki niezgodność jest spowodowana oczywistym błędem pisarskim, a prawidłowy jest termin wynikający z procedur nr 26/2020 i 2/2023. Zapisy w procedurze nr 17/2020 zostaną zmienione.

W toku kontroli stwierdzono pojedyncze odstępstwa od stosowania wyżej wymienionych procedur wewnętrznych. Dotyczyły one wprowadzenia postanowienia do systemu informatycznego później niż w ciągu 3 dni roboczych od daty wydania i braku zamieszczenia na pierwszej stronie protokołu adnotacji: „poz.”

Plany pracy Urzędu Skarbowego w Jarocinie¹⁰

¹⁰ Zgodnie z § 19 ust. 7 Zarządzenia Nr 82/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2021 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ w Izbie

W Planie pracy Urzędu Skarbowego w Jarocinie na rok 2022¹¹ i 2023¹² wystąpiły cele i mierniki stopnia realizacji celu które miały pośredni związek z kontrolowanym tematem (dotyczyły obszaru kontroli oraz poboru i egzekucji).

Z okazanej dokumentacji wynika, że w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie nie sporządzano Planu pracy, ale Plan działalności Urzędu Skarbowego w Jarocinie.

Według § 1 pkt 11 Zarządzenia Nr 82/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2021 r. w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych Urzędach woj. Wielkopolskiego, ilekroć w zarządzeniu mowa o Planie działalności - należy przez to rozumieć Plan działalności Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zawierający cele do osiągnięcia w Izbie na dany rok wraz ze skaskadowanymi na podległe Izbie Urzędy wartościami do osiągnięcia w ramach tych celów, a według § 1 pkt 12, jeżeli mowa o Planie pracy - należy przez to rozumieć Plan pracy Urzędu (...), zawierający cele do osiągnięcia na dany rok wraz z wartościami do osiągnięcia w ramach tych celów.

Z § 19 Zarządzenia wynika m.in., że:

W ciągu dwóch tygodni od dnia publikacji Planu działalności, o którym mowa w § 18, w Urzędzie winien zostać sporządzony Plan pracy Urzędu.

Wzór Planu pracy Urzędu stanowi Załącznik Nr 2 do Zarządzenia.

Z kolei według § 33 ust. 1 powołanego wyżej Zarządzenia, Urzędy sporządzają w okresach kwartalnych odpowiednio Sprawozdanie z wykonania Planu pracy Urzędu – według wzoru stanowiącego załącznik nr 6 do Zarządzenia. W udostępnionej dokumentacji znajduje się dokument zatytułowany: *Plan działalności Urzędu Skarbowego w Jarocinie na rok 2022 (Realizacja)* – dokumentu Sprawozdanie z wykonania Planu pracy Urzędu nie udostępniono do kontroli.

Kontrolowana jednostka 24 października 2023 r. wyjaśniła, że wszelkie okazane dokumenty zatytułowane „Plan działalności” stanowią de facto „Plan pracy”. Błąd ten prawdopodobnie powstał przy tworzeniu planu pracy na podstawie planu działalności, podczas pracy z dokumentem w Excel nie zmieniono nazwy. Działanie to nie było celowe (...). Brak oddzielnych sprawozdań z wykonania planu był spowodowany odnotowywaniem na bieżąco przez kierowników na dysku wspólnym wyników poszczególnych mierników w pliku plan pracy – realizacja (błędnie nazwany planem działalności). Dzięki temu Naczelnik miał bieżącą kontrolę nad wykonaniem mierników i porównanie ich w poprzednich okresach. Naczelnik poinformował, że niedopatrzenie zostanie wyeliminowane.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie działał niezgodnie z zapisami Zarządzenia Nr 82/2021 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej W Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2021 r.

Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych Urzędach woj. wielkopolskiego, plan pracy Urzędu służy właściwemu, świadomemu planowaniu pracy i jej monitorowaniu oraz stanowi materiał analityczny dla komórki kontroli wewnętrznej i komórki audytu wewnętrznego w Izbie w celu realizacji kontroli i audytu.

¹¹ Plan działalności Urzędu Skarbowego w Jarocinie na 2022 r. podpisany przez NUS w Jarocinie 4 lutego 2022 r. (korygowany w ciągu roku).

¹² Plan działalności Urzędu Skarbowego w Jarocinie na 2023 r. podpisany przez NUS w Jarocinie 9 lutego 2022 r. (korygowany w ciągu roku).

w sprawie organizacji i zasad funkcjonowania SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu i podległych Urzędach województwa wielkopolskiego w zakresie sporządzenia planu działalności zamiast planu pracy na lata 2022 i 2023 oraz niestosowania wzorów dokumentów w kontroli zarządczej (załączniki nr 2 i 6 do Zarządzenia). Powyższe ze względu na zakres kontroli wyłączono spod oceny.

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 18 – 21]

Ogólnie rozwiązania organizacyjne przyjęte w zakresie objętym kontrolą oceniono pozytywnie. Organizacja pracy była właściwie uregulowana. Wypracowano metody, które pozwoliły na sprawowanie skutecznego nadzoru nad realizacją zadań przez komórki. Pracownicy upoważnieni byli prawidłowo do realizacji zadań i podpisywania dokumentów z upoważnienia Naczelnika. Mieli – co do zasady – nadane uprawnienia do systemów informatycznych adekwatne do realizowanych czynności. W 1 przypadku nadanie nadmiarowych uprawnień do systemu ZISAR Plus wynikało z wątpliwości na początkowym etapie wdrożenia tego systemu. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie podjął już działania naprawcze.

II. Prawidłowość wykorzystania wyników kontroli podatkowych

Badaniem objęto wykorzystanie wyników 8 kontroli podatkowych zakończonych w 2022 r. (25% populacji z kontroli podatkowych zatwierdzonych w 2022 r.)¹³:

a) analiza pokontrolna i rozpatrywanie zastrzeżeń do protokołu kontroli

Badaniem objęto terminowość, sposób akceptacji i prawidłowość sporządzenia analizy pokontrolnej, a także ewidencjonowanie kontroli podatkowych w systemie KONTROLA PoltaxPlus i ZISAR Plus. Zwrócono uwagę również na jakość zgromadzonego materiału dowodowego w toku kontroli podatkowych, które następnie przekładały się na wynik kontroli.

Na protokołach kontroli w polu „kwalifikacja” znajdował się zapis „poz” zweryfikowałam, data, pieczęć i podpis Kierownika Referatu Kontroli Podatkowej. W 2 przypadkach¹⁴ na protokołach znajduje się podpis, data i pieczęć osoby zastępującej kierownika, w tych sprawach pominięto zapis o wyniku kontroli tj. „poz” lub „neg”, jak to wynika z zapisów WPP 26/2020 r. § 10 ust. 17 zdanie drugie. Ze złożonych przez kontrolowaną jednostkę wyjaśnień wynika, że przyczyną było przeoczenie (obie kontrole były akceptowane tego samego dnia 30 czerwca 2022 r.).

Stwierdzono przypadki, w których kontrolującymi były jednocześnie kierownik SKP i osoba ją zastępująca w przypadku nieobecności. Akceptacji na dokumentach dokonywały ww. osoby. Jednakże protokoły i analizy pokontrolne były jeszcze przed zakończeniem kontroli przekazywane NUS w celu zapewnienia m.in. właściwego nadzoru nad kontrolami, co stanowiło realizację zasady dwóch par oczu. Powyższe oceniono pozytywnie.

Analizy pokontrolne były sporządzane na końcowym etapie kontroli (przed jej zakończeniem). Powyższe wynika ze sposobu działania Urzędu Skarbowego w Jarocinie tj.

¹³ W 2022 r. w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie zatwierdzono 31 kontroli podatkowych, z tego 4 w podsystemie KONTROLA, a 27 w ZISAR Plus (dane zgodne ze sprawozdaniem MF9Ps).

¹⁴ Podatnicy

jeszcze przed formalnym zakończeniem kontroli, przygotowywana była analiza pokontrolna do akceptacji przełożonych. Miało to na celu wzmocnienie nadzoru nad kontrolującymi. Przygotowane analizy pokontrolne wraz z opracowanym protokołem kontroli przesyłane były e-mailem do akceptacji Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie lub Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie, a w przypadku jednoczesnej nieobecności NUS i ZNUS do kierownika SPO¹⁵. Przyjęto zasadę, że projekt protokołu kontroli oraz projekt analizy przesyłany był NUS w sytuacji gdzie w ocenie kontrolujących stan faktyczny potwierdzał udział w przestępstwie związanym z wprowadzaniem do obrotu pustych faktur (bez względu na kwotę) lub uszczuplenie przekraczało 50 000 zł oraz kontrola miała zakończyć się z wynikiem negatywnym. W pozostałych przypadkach dokumenty przesyłane były do Zastępcy NUS w Jarocinie¹⁶. Naczelnik wyjaśnił, że przesyłanie projektu kontroli oraz analizy na tym etapie, dawało (i nadal daje) możliwość:

- wskazania kontrolującym potrzeby kontynuowania kontroli, wychwycenia błędów w zakresie prawidłowej oceny prawnej, przyjęcia zbyt ogólnikowych dowodów w sprawie,
- podjęcia przez kontrolujących dodatkowych niezbędnych czynności dowodowych, które mają wpływ na wynik kontroli lub z powodu znacznego ich obciążenia mogły zostać pominięte przez niedopatrzenie.

Ponadto, znając przewidywany efekt finansowy, stan faktyczny dot. majątku kontrolowanej jednostki (w tym np. posługiwanie się nie zgłoszonym rachunkiem bankowym) jeszcze przed zakończeniem kontroli - istotne informacje wskazane w analizie przekazywane były do komórki SEE/SEW w celu podjęcia szybkich i niezbędnych czynności mających na celu przerwanie, zawieszenie biegu terminu przedawnienia, jak również efektywne jego wyegzekwowanie. Złożone wyjaśnienie wskazuje, na skuteczny nadzór ze strony NUS/ZNUS nad ustaleniami kontroli, co oceniono pozytywnie.

Po akceptacji dokumentów przez wyżej wymienione osoby (e-mail) i po zakończeniu kontroli podatkowej, drukowano analizy pokontrolne. Analizy pokontrolne sporządzane były przez kontrolujących. Na wydrukowanej analizie na pierwszej stronie znajdowały się pieczęć, data i podpis kierownika referatu SKP lub w przypadku jego nieobecności, osoby zastępującej. Analizy były zgodne z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli.

We wszystkich analizach pokontrolnych znajdują się również zapisy w następującym zakresie:

- wnioski kontrolujących – w tym m.in. proponowany dalszy sposób postępowania, w tym propozycje monitorowania podmiotu oraz wszczęcia kontroli w zakresie innego podatku (np. po kontroli w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, w której stwierdzono nieprawidłowości mające wpływ na podatek od towarów i usług, wnioskowano o kontrolę w VAT),
- informacje dotyczące podatku akcyzowego – o ujawnieniu lub nieujawnieniu nieprawidłowości mogących skutkować zmianą rozliczenia w zakresie podatku

¹⁵ Kierownik SPO posiadał upoważnienie do zastępowania NUS w przypadku jednoczesnej nieobecności NUS i ZNUS.

¹⁶ Wyjaśnienia NUS w Jarocinie z 14 września 2023 r.

- akcyzowego,
- informacje dotyczące WIS¹⁷ – o wydaniu lub niewydaniu WIS dla podmiotu kontrolowanego,
 - informacje o sprawdzeniu podmiotu w KARTA2¹⁸ i EUREKA¹⁹.

Niewłaściwe zapisy stwierdzono w 1 sprawie²⁰, dotyczyły innych ustaleń w zakresie pożyczek (niezwiązanych bezpośrednio z zakresem kontroli), a analiza powieliła niewłaściwe ustalenia z protokołu kontroli, tj.:

- w protokole kontroli nie zaznaczono, że pożyczki z 31 sierpnia 2020 r. zostały udzielone przez wspólnika spółki i korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 9 pkt 10 lit. i) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych²¹ (zwalnia się od podatku pożyczki udzielone przez wspólnika spółce kapitałowej) – z zapisów protokołu kontroli wynikało, że posiadała 2 udziały wartości 200 zł w kontrolowanej spółce z o.o.;
- nie powołano w pełnym brzmieniu przepisu art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy PCC, w zakresie zastrzeżenia dot. ust. 5 powołanej ustawy cyt.: „Stawka podatku wynosi 20%, jeżeli przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej: 1) podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkownika nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony; (...).

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w złożonym 25 września 2023 r. wyjaśnieniu potwierdził, że w protokole i analizie pokontrolnej wystąpiły braki w powyższym zakresie, które są wynikiem przeoczenia. Naczelnik wskazał, że zostaną podjęte wszelkie działania, aby podobna sytuacja nie miała już miejsca. Poinformowano pracowników kontroli podatkowej o konieczności uzgadniania zapisów w protokołach kontroli oraz analizach pokontrolnych w zakresie PCC z pracownikiem komórki SPO.

Reasumując, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie potwierdził, że zapisy w protokole kontroli, a następnie analizie pokontrolnej dot. PCC nie uwzględniały wszystkich okoliczności sprawy, co stanowi to uchybienie. Na dzień kontroli nie wykazano, czy powyższe wywarło negatywny wpływ na sprawę.

Rozpatrywanie zastrzeżeń do protokołu kontroli

W badanych sprawach w 1 przypadku²² kontrolowany złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli (w terminie 14 dni od zakończenia kontroli podatkowej).

Podatnik nie zgodził się ustaleniami kontroli. Wskazał, że kwestionowane transakcje miały miejsce i były przeprowadzone zgodnie z treścią faktur. W zastrzeżeniach wskazywał na konkretne zapisy w protokole kontroli, w szczególności w zakresie dowodów

¹⁷ Wiążąca Informacja Stawkowa

¹⁸ KARTA 2 - Aplikacja służąca do ewidencjonowania, koordynacji i wspomaganie kontroli celno-skarbowej

¹⁹ System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA

²⁰ (...) Sp. z o.o.

²¹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 170) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie (dalej także ustawa PCC).

²² Podatnik

z przesłuchań świadków oraz przedstawił wyciąg z rachunku bankowego (niezgłoszonego w US) na dowód posiadania gotówki.

O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń, wyjaśnień do protokołu kontroli kontrolujący zawiadomili podatnika (reprezentowanego przez pełnomocnika szczególnego).

Zgodnie z art. 291 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

W zawiadomieniu nie wskazano, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione. Pismo zawiera ogólne uzasadnienie stanowiące de facto ocenę prawną sprawy objętej kontrolą, a nie odniesienie się do konkretnych zastrzeżeń wskazanych w piśmie podatnika. Nie odniesiono się do przedstawionego dowodu na posiadanie gotówki przez kontrolowanego. W piśmie zapisano, że w ocenie kontrolujących przedstawione przez podatnika argumenty nie mają wpływu na ustalony w toku kontroli stan faktyczny. Ponadto kontrolowanego poinformowano, że całość zebranego materiału zostanie zweryfikowana i oceniona w ramach prowadzonego postępowania podatkowego (w piśmie znajduje się także pouczenie o możliwości złożenia korekty). Zawiadomienie podpisała kontrolująca.

Stwierdzono, że w zawiadomieniu o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli nie odniesiono się do wszystkich zastrzeżeń.

W tej sprawie, 14 września 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie złożył wyjaśnienia, które nie zmieniają ustaleń kontroli. Zgodnie z wyjaśnieniami, kierując się przepisami prawa (Organ uwzględnił fakt, że odmowa lub brak odniesienia się do wszystkich zarzutów uwzględnienia uwag wniesionych do protokołu kontroli nie może pełnomocnik zakwestionować, na uzyskaną odpowiedź nie przysługuje zażalenie, odwołanie czy skarga do sądu administracyjnego) – podjęto decyzję o udzieleniu odpowiedzi na te zastrzeżenia ogólnikowo, nie odnosząc się do nich wprost.

Ze złożonego wyjaśnienia wynika, że sporządzając odpowiedź na zastrzeżenia kontrolujący celowo sporządzili ją w sposób ogólny. Przedmiotowe zawiadomienie zawiera informację, że zastrzeżenia nie zostały uwzględnione oraz o ewentualnym wykorzystaniu w postępowaniu podatkowym przedstawionego dokumentu, nie zawierają natomiast uzasadnienia faktycznego i prawnego do każdego z podniesionych zastrzeżeń (kontrolujący powinni odnieść się do wszystkich argumentów, których organ nie podziela i nie uznaje). Podsumowując, w zawiadomieniu o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli nie odniesiono się do wszystkich zastrzeżeń, co stanowi nieprawidłowość.

Osoby odpowiedzialne:

Starszy ekspert skarbowy – podpisana na zawiadomieniu o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń,

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie – w zakresie akceptacji takiego sposobu rozpatrzenia zastrzeżeń.

Ewidencjonowanie kontroli

Kontrole ewidencjonowane były w systemach informatycznych:

- do 31 marca 2022 r. podsystemem KONTROLA PoltaxPlus,
- od 1 kwietnia 2022 r. systemem ZISAR Plus.

W badanej próbie, w podsystemie KONTROLA zaewidencjonowano i zatwierdzono 2 kontrole podatkowe. Prawidłowo odnotowano datę zakończenia kontroli, datę przekazania protokołu kontroli, ustalenia kontroli, w tym kwoty WUSZ i sankcji. Stwierdzono błędne wprowadzenie w polu kara porządkowa kwoty 2900 zł – kara nałożona na świadka została uchylona przez NUS; przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących (wadliwy zapis usunięto)²³.

W systemie ZISAR Plus zaewidencjonowano 6 kontroli. W przypadku kontroli utworzonych pierwotnie w PoltaxPlus podsystemem KONTROLA – zostały one prawidłowo unieważnione w tym systemie z powodem: ZP-kontrola zakończona w ZISAR Plus.

W ZISAR Plus prawidłowo odnotowano datę rozpoczęcia i zakończenia kontroli, datę przekazania protokołu kontroli, ustalenia kontroli, w tym kwotę WUSZ. Odnotowano ryzyko i błędy w ryzyku.

W 1 przypadku²⁴ w karcie kontroli w zakładce „Dane kontroli” nie wpisano daty przekazania protokołu do komórki wymiarowej. Kontrolowana jednostka wyjaśniła, że wynikało to z przeoczenia.

Z kart kontroli, w zakładce komórka merytoryczna wynikają różnice pomiędzy przekazaniem karty kontroli do komórki merytorycznej (data systemowa przekazania), a faktycznym przekazaniem dokumentacji do tej komórki. Były to różnice do 30 dni (np. przekazanie dokumentacji do komórki merytorycznej 1 lipca 2022 r. a systemowe przekazanie karty do komórki merytorycznej 28 lipca 2022 r.). Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w składanych wyjaśnieniach wskazał, że data przekazania widniejąca w zakładce „Komórka merytoryczna” nie jest wprowadzana „z ręki” przez kontrolujących. Odnotowuje ją system w momencie uruchomienia zakładki „Przełącz do”. Zapisy dokonywane przez kontrolujących w ZISAR Plus są cyklicznie analizowane przez kierującego komórką kontroli. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości są one poprawiane. W 5 sprawach²⁵ kontrolujący nie dokonali niezwłocznie systemowego przekazania akt kontroli do komórki merytorycznej. W momencie stwierdzenia tego błędu, dokonano odnotowania przekazania akt do komórki merytorycznej SPO (stąd rozbieżności). Przyczyną był nieumyślny błąd kontrolujących. Powyższe nie spowodowało negatywnych następstw.

W 1 sprawie²⁶ stwierdzono niewłaściwe zaewidencjonowanie w ZISAR Plus w karcie kontroli danych dotyczących ryzyka. Kontrola dotyczyła daniny solidarnościowej ryzyko powinno być odnotowane w grupie OR dotyczących ryzyk niepodatkowych, a nie grupy OR dotyczących płatności oraz grupy OR dotyczących obliczania PIT/PPL²⁷. Błędy częściowo

²³ Wyjaśnienia NUS w Jarocinie z 18 października 2023 r. dot. (...) Spółka Komandytowa

²⁴ Podatnik: .

²⁵ Podatnik , , , , .

²⁶ Podatnik .

²⁷ Wprowadzono: 21. Grupa OR dotyczących płatności, Obszar ryzyka: Niepłacenie oraz nieterminowe płacenie należności, Ryzyko: 21.1.1 Niezrealizowanie obowiązków związanych z zapłatą podatku lub obliczaniem i zapłatą zaliczki na podatek, Kwota błędu: brak. 16. Grupa OR dotyczących obliczania PIT/PPL Obszar ryzyka: Podstawa

naprawiono. Niewłaściwe zapisy wynikały z nieumyślnego błędu kontrolujących.

W 1 sprawie²⁸ w zakładce dane kontroli nie odnotowano daty przekazania protokołu/wyniku kontroli, a w zakładce pisma w zakresie ZAW-T²⁹ nie odnotowano przewidywanego terminu zakończenia kontroli. Z wyjaśnienia złożonego 6 października 2023 r. wynika, że przyczyną były nieumyślne błędy (przeoczenie) kontrolujących. Kierujący wieloosobowym stanowiskiem pracy SKP 5 października 2023 r. uzupełnił brakujące zapisy w ZISAR Plus.

Ewidencjonowanie danych w systemach informatycznych oceniono pozytywnie. Wprawdzie stwierdzono kilka błędów dotyczących ewidencjonowania kontroli w ZISAR Plus, ale należy uwzględnić, że system ten wdrożono do stosowania 1 kwietnia 2022 r. i na początkowym etapie jego użytkowania istnieje ryzyko niewłaściwego wprowadzania danych. Stwierdzone błędy były pojedyncze i nie wywołały negatywnych skutków oraz w znacznej części zostały już usunięte.

Dokumentacja kontrolna

Ogólnie, należy podkreślić, że przebieg kontroli był prawidłowo dokumentowany w protokole. Stan faktyczny był wnikliwie zbadany, opis ustaleń faktycznych charakteryzował się wysoką jakością. Zgromadzone dowody były właściwe i wystarczające do dokonania oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli.

Stwierdzono jednak kilka błędów w zakresie kontroli podatkowej (w tym protokołu kontroli), które mogły mieć wpływ na dalsze procedowanie:

1. Protokół kontroli doręczono osobiście kontrolowanemu, mimo, że do kontroli podmiot ustanowił pełnomocnika szczególnego (w protokole kontroli nie wyjaśniono okoliczności doręczenia)³⁰. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie złożył w tej kwestii wyjaśnienia 14 września 2023 r. Wynika z nich, że kontrolowany 20 września 2021 r. ustanowił pełnomocnika szczególnego. Kontrolowany zawsze osobiście (bez udziału pełnomocnika) na każdym etapie kontroli zapoznawał się z aktami kontroli, sporządzając dokumentację fotograficzną, sporządzając notatki. Również taka sytuacja miała miejsce 25 maja 2022 r., kiedy to po raz ostatni zapoznał się z aktami kontroli. W trakcie rozmowy z kontrolującymi podatek poprosił o kontakt telefoniczny celem ustalenia daty osobistego odbioru protokołu kontroli. Według Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie, kontrolujący po zbadaniu przeszkód prawnych, nie kwestionowali prawa podatnika do osobistego udziału w czynnościach prawnych związanych z doręczeniem protokołu z kontroli (bez udziału pełnomocnika szczególnego). Kontrolowany, 27 maja 2022 r. skontaktował się telefonicznie i ustalił termin odbioru protokołu na dzień 30 maja 2022 r. Potwierdził, że

opodatkowania. Ryzyko: 16.1.1 Wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości. Kwota błędu: brak. 18/54

W tej sprawie adekwatne do dokonanych ustaleń było ryzyko: 25. Grupa OR dotyczących ryzyk niepodatkowych, Obszar ryzyka: 25.3 Nieprawidłowe wypełnianie obowiązków związanych z daninami o charakterze niepodatkowym oraz obowiązków wynikających z ustaw niepodatkowych (np. PFRON, opłata alkoholowa), Ryzyko: 25.3.4 Nieprawidłowe wypełnianie obowiązków związanych z daniną solidarnościową oraz kwotę błędu.

²⁸ Podatnik .

²⁹ Pismo z 29 czerwca 2022 r.

³⁰ Podatnik .

protokół odbierze osobiście, co znajduje potwierdzenie w aktach kontroli.

Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Doręczenie protokołu kontroli bezpośrednio kontrolowanemu, mimo że w sprawie był ustanowiony pełnomocnik szczególny, stanowi błąd formalny doręczenia. Kontrolowany złożył zastrzeżenia do protokołu kontroli, co wskazuje, że skorzystał z przysługujących mu praw. W tej sprawie trudno oszacować jakie skutki błąd ten wywoła. Należy zwracać uwagę na prawidłowość doręczania pism, w tym protokołów, kontrolowanemu. Wadliwe doręczenie protokołu kontroli stanowi nieprawidłowość. Osoby odpowiedzialne kontrolujące: Kierująca komórką SKP , starszy ekspert skarbowy .

2. W 1 sprawie, w toku kontroli wystąpiono pismem z dnia 4 maja 2022 r. do innej instytucji (spoza resortu finansów) o udzielenie informacji. Jako podstawę żądania udzielenia informacji w piśmie wskazano m.in. przepis art. 113 ustawy Kodeks karny skarbowy³¹ oraz art. 15 § 2 Kodeks postępowania karnego³². Kontrolowana jednostka 14 września 2023 r. wypowiedziała się w zakresie uzasadnienia zastosowania powyższej podstawy prawnej. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia stwierdzono, że Organ w tej sprawie naruszył zasadę ogólną postępowania zawartą w art. 120 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Powołanie we wniosku skierowanym do innej instytucji podstawy prawnej wynikającej z przepisów art. 113 ustawy k.k.s. oraz art. 15 § 2 k.p.k. w sytuacji nieprzewodzenia postępowania karnego (karnego skarbowego) stanowi nieprawidłowość, za którą odpowiedzialność ponoszą:

Kontrolujące: i ,
oraz podpisana na piśmie kierownik SPO z upoważnienia NUS w Jarocinie. Pani zastępowała 4 maja 2022 r. nieobecne w tym dniu NUS i ZNUS w Jarocinie.

Dodatkowo należy zauważyć, że przetwarzać można tylko i wyłącznie informacje uzyskane zgodnie z prawem. Pozyskanie informacji w oparciu o przepisy z k.k.s. i k.p.k. w sytuacji braku postępowania karno-skarbowego było nieprawidłowe.

3. Brak wyłączenia z akt kontroli dokumentów zawierających dane osobowe świadków stwierdzono w 3 sprawach³³. Naruszono art. 179 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (nieprawidłowość) w zakresie ochrony interesu publicznego, poprzez brak anonimizacji informacji dot. świadków zawartych w protokołach z przesłuchania, jak również wezwań kierowanych do świadków. Powyższe narusza zasadę zaufania obywateli do organów władzy publicznej.

Niezanonimizowane dokumenty zawierają m.in. następujące dane: data i miejsce urodzenia, imiona rodziców, nazwisko rodowe matki, adres zamieszkania (tutaj również PESEL i informacje adresowe w wezwaniach kierowanych do świadków).

W 1 sprawie³⁴ z tych dowodów kontrolowany i pełnomocnik kontrolowanego w toku kontroli podatkowej sporządzali kopie przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń.

³¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r., poz. 654 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie – dalej także k.k.s. 19/54

³² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2022 r., poz. 1375 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie – dalej także k.p.k.

³³ Podmioty: P , (...) Spółka Komandytowa, .

³⁴ Podmiot .

Prawo do przeglądania i kopiowania akt sprawy nie ma charakteru bezwzględny. Odstępstwa od niego zostały wskazane w art. 179 § 1 Ordynacji podatkowej. Podatnik nie powinien uzyskać dostępu do dokumentów: zawierających informacje niejawne oraz wyłączonych z akt sprawy przez organ podatkowy ze względu na interes publiczny. W tej sprawie odmowa dostępu powinna nastąpić ze względu na interes publiczny, rozumiany jako ochronę danych osób, które nie były bezpośrednio związane z kwestionowanymi transakcjami.

Ochrona interesu publicznego może polegać na nieujawnianiu pewnych informacji ze względu na dobro osób trzecich niebędących stroną w toczącym się postępowaniu podatkowym, np. tzw. danych wrażliwych świadków czy fragmentów zeznań nie dotyczących podatnika (por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3037/11). W praktyce Organ powinien zastosować w takim przypadku anonimizację dokumentu – udostępnienie dokumentu stronie powinno nastąpić po usunięciu danych, które nie mogą być ujawnione ze względu na interes publiczny (por. wyrok NSA z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1362/12).

W wyjaśnieniu z 14 września 2023 r. kontrolowana jednostka przyznała, że nie dokonano anonimizacji tych danych. W 1 sprawie³⁵ uznano, że dane dotyczące świadków są podatnikowi znane, przesłuchiwanie wyłącznie pracowników podatnika (dane dostępne w aktach osobowych) oraz kontrahentów (dane dostępne na fakturach, umowach w CEiDG).

Naczelnik podkreślił, że instrukcja anonimizowania dokumentów w resorcie finansów z 11 lipca 2022 r. została przekazana do urzędu skarbowego 20 października 2022 r. Od tego momentu Organ dokłada wszelkich starań, aby wskazane wrażliwe dane objąć anonimizacją.

W tym zakresie odbyło się jedno teoretyczne szkolenie 28 marca 2023 „zasada jawności materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym i jej ograniczenie” – w którym wzięli udział wszyscy pracownicy komórki SKP.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, to można się zgodzić w kwestii dostępu kontrolowanego do danych pracowników, natomiast w przypadku kontrahentów kontrolowanego lub innych osób dane typu: PESEL, imiona rodziców, nazwisko rodowe matki nie wynikają z faktur, ani nie są dostępne dla kontrolowanego w przeglądarce CEiDG.

Reasumując, w powyższej kwestii naruszono art. 179 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (nieprawidłowość) w zakresie ochrony interesu publicznego, poprzez brak anonimizacji informacji dot. świadków zawartych w protokołach z przesłuchania, jak również wezwań kierowanych do świadków.

Osoby odpowiedzialne – kontrolujące: , , , .

4. W 1 sprawie³⁶, w toku kontroli podatkowej zgromadzono dowody ze źródeł osobowych tj. protokoły przesłuchania świadka. Według zapisów w protokole kontroli, protokoły przesłuchania świadka znajdują się w aktach sprawy. Nie stanowią one załączników do protokołu kontroli. Stanowi to naruszenie art. 290 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym załącznik do protokołu kontroli stanowią protokoły czynności, o których

³⁵ Podmiot .

³⁶ Podatnik .

mowa w art. 289 § 1 tj. m.in. dowodu z zeznań świadków.

Do powyższego odniósł się Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w wyjaśnieniu z 14 września 2023 r. Wskazał, że naruszenie tego przepisu było sytuacją wyjątkową, którą należy potraktować jako incydent. Naczelnik potwierdził, że w tej sprawie doszło do naruszenia art. 290 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa. Podkreślił jednak, że podatnik nie został pozbawiony prawa do zapoznania się z treścią przesłuchań świadków, ponieważ zapoznawał się na bieżąco z aktami kontroli.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Naruszenie przepisu art. 290 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi nieprawidłowość. Jest to błąd formalny, który jednak może zostać podniesiony przez kontrolowanego np. w zastrzeżeniach do protokołu kontroli. Osoby odpowiedzialne za stwierdzoną nieprawidłowość – kontrolujące i .

5. W protokole z zapoznania kontrolowanego z aktami nie powołano przepisów dotyczących udostępniania akt tj. art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa (protokół sporządzono na podstawie art. 172 ustawy Ordynacja podatkowa).

Ze złożonego 14 września 2023 r. wyjaśnienia wynika, że przepisu art. 178 nie powołano przez przeoczenie. Naczelnik podkreślił, że poinformowano pracowników kontroli podatkowej o konieczności powoływania w protokole z zapoznania kontrolowanego z aktami kontroli również art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa.

Brak powołania art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa stanowi błąd formalny – uchybienie.

6. Wadliwe zapisy w protokole kontroli dot. danych rejestracyjnych podmiotu³⁷. W toku kontroli ustalono, że księgi podatkowe były prowadzone przez biuro rachunkowe, a nie samodzielnie przez podatnika, co wynikało z danych z systemu informatycznego. Pomimo tego w protokole kontroli dokonano zapisu, że dane rejestracyjne są poprawne i nie stwierdzono nieprawidłowości w tym zakresie. Ze złożonego wyjaśnienia wynika, iż błąd spowodowany był przeoczeniem. Powyższe stanowi uchybienie.

7. W protokole kontroli³⁸ w zakresie innych ustaleń niezwiązanych wprost z zakresem kontroli nie zaznaczono, że pożyczki zostały udzielone przez wspólnika spółki i korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 9 pkt 10 lit. i) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz nie powołano w pełnym brzmieniu przepisu art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy PCC, w zakresie zastrzeżenia dot. ust. 5. Miało to wpływ na dalsze procedowanie tj. analizę pokontrolną (co opisano wcześniej) oraz analizę w komórce SPO (opis w dalszej części dokumentu).

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 23 – 51]

Ogólnie zagadnienie dotyczące analizy pokontrolnej i rozpatrywania zastrzeżeń do protokołu kontroli oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami. Analizy pokontrolne sporządzane były w oparciu o zapisy protokołów kontroli. Pozytywnie oceniono terminowość i sposób akceptacji protokołów i analiz pokontrolnych. Kontrole zasadniczo ewidencjonowano prawidłowo. W związku z wdrożeniem systemu ZISAR Plus do ewidencjonowania kontroli podatkowych, stwierdzone pojedyncze błędy

³⁷ Podmiot .

³⁸ Podatnik (...) Sp. z o.o.

są wy tłumaczalne. Ponadto zostały one w większości usunięte. W kwestii rozpatrywania zastrzeżeń do protokołu kontroli, stwierdzono, że w zawiadomieniu o sposobie ich rozpatrzenia, nie odniesiono się do wszystkich zastrzeżeń, co oceniono jako nieprawidłowość. Stwierdzono również nieprawidłowości dotyczące dokumentacji kontrolnej, które mogły mieć wpływ na sposób i prawidłowość wykorzystania wyników kontroli podatkowych. Dotyczą one błędu formalnego doręczenia protokołu kontroli, powołania we wniosku do innej instytucji podstawy prawnej niezgodnej z rzeczywistością (naruszenie art. 120 ustawy Ordynacja podatkowa), co oceniono negatywnie, niewyłączenia z akt kontroli dokumentów zawierających dane osobowe świadków, co narusza zasadę zaufania obywateli do organów władzy publicznej, a także niesporządzenia załączników z dowodów z przesłuchania świadków (protokoły przesłuchania świadków), w tym przypadku jest to błąd mniejszej wagi. Stwierdzono również kilka uchybień polegających na powołaniu niepełnej podstawy prawnej w protokole z zapoznania kontrolowanego z aktami, wadliwych zapisów w protokole kontroli dot. danych rejestracyjnych podmiotu, a także w 1 przypadku nieuwzględnienia w protokole kontroli i analizie pokontrolnej wszystkich okoliczności sprawy dot. podatku od czynności cywilnoprawnych (dane spoza zakresu kontroli podatkowej). Powyższe nieprawidłowości uzasadniają dokonanie oceny zagadnienia pozytywnej z nieprawidłowościami.

b) przekazywanie materiałów z kontroli

Sprawdzeniem objęto przekazywanie materiałów z kontroli podatkowych do właściwych komórek organizacyjnych Urzędu Skarbowego w Jarocinie, w tym m.in. sposób i terminy przekazywania dokumentacji, postępowanie z uzyskanymi w trakcie kontroli podatkowej informacjami o majątku (ORD-HZ), sporządzania wniosków do BPS oraz przekazywania kart o ujawnieniu czynu zabronionego z KKS przez pracowników SKP do komórki SKK.

We wszystkich 8 kontrolowanych sprawach dokumenty pokontrolne zostały przekazane do Referatu Postępowania Podatkowego (SPO). Materiały przekazywano pismem w formie notatki z przekazania akt kontroli do komórki SPO. W notatce wskazywano ogólnie jakie dokumenty w formie papierowej przekazywano tj. m.in. protokół wraz z załącznikami, analizę, kartę BPS, kartę weryfikacji zasadności wystąpienia z wnioskiem o zastosowanie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, notatki służbowe itp. Na notatce przyjęcie dokumentacji do komórki SPO potwierdzała Kierownik Referatu SPO ze wskazaniem daty. W 1 przypadku na notatce brak pisemnego potwierdzenia przyjęcia dokumentacji w komórce SPO. Ze złożonych wyjaśnień wynika, że od momentu wprowadzenia systemu SZD, odbieranie pism jest potwierdzane w tym systemie (według terminów wynikających z procedury wewnętrznej). Kierownik SPO dodatkowo potwierdza jeszcze odbiór dokumentów na notatce przekazania akt kontroli, bądź na analizie pokontrolnej. W tej sprawie dokumentem, z którego wynika data odbioru przez kierownika SPO jest wydruk z SZD. Kontrolowana jednostka przedstawiła wydruk z SZD potwierdzający przekazanie akt z kontroli.

Dokumenty kontrolne były ponumerowane. Na karcie tytułowej wskazywano ilość stron.

Nie sporządzano spisu akt sprawy. W tym zakresie wyjaśnienie złożyła kontrolowana jednostka 14 września 2023 r. Wynika z niego, że przekazywane do komórki orzecznictwa akta kontroli są kolejno ponumerowane. Na karcie opisującej kogo akta kontroli dotyczą, kontrolerzy wpisują „karty od nr – do nr”. Organ przyjął taką praktykę mając na uwadze okoliczności sporządzania przez kontrolowanych dokumentacji fotograficznej akt. Naczelnik wskazał, że obowiązek sporządzania spisu akt nie wynika z żadnych przepisów ani uregulowań wewnętrznych. Jednostka odstąpiła od sporządzania spisu akt kontroli (szczególnie w kontrolach, w których zgromadzono bardzo obszerny materiał dowodowy) z uwagi na fakt, że czynności takie byłyby bardzo czasochłonne. Spis akt kontroli sporządzany jest przez komórkę orzecznictwa w przypadku wydania decyzji wymiarowej, od której wniesiono odwołanie i całe akta przesyłane są do DIAS. Według wyjaśnienia, nie stwierdzono przypadku niewłaściwego ponumerowania akt.

Odnosząc się do powyższego, dobrą praktyką jest sporządzanie spisu akt kontroli, z odniesieniem poszczególnych dokumentów do stron akt. Tak prowadzona dokumentacja umożliwia weryfikację pod kątem kompletności przekazywanych akt, a następnie ułatwia pracę w zakresie wyszukania konkretnego dokumentu w sprawie.

Akta przekazywano zgodnie z terminem wynikającym z WPP 26/2020 w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej (8 akt), oraz terminem wskazanym w WPP 17/2021 w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego (6 akt). Powyższe wynikało z rozbieżności uregulowań wewnętrznych pomiędzy WPP 26/2020 i WPP 17/2021 w zakresie terminu przekazania dokumentacji (według WPP 26/2020 termin 35 dni od zakończenia kontroli, a według WPP 17/2021 termin miesiąca od zakończenia kontroli). Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie wyjaśnił³⁹, że zapis w procedurze nr 17/2021 jest niewłaściwy, a prawidłowy wynikał z WPP 26/2020. Wobec złożonych wyjaśnień uznano, że we wszystkich 8 zbadanych sprawach akta kontroli przekazano do SPO terminowo, średnio po 22 dniach (mediana 20 dni).

W skontrolowanych aktach spraw znajdowały się analizy występowania, kwalifikacji wprowadzenia oraz modyfikacji danych podmiotu do Bazy Podmiotów Szczególnych. W 2 sprawach uznano za zasadne wprowadzenie podmiotów do BPS. Karty sporządzane były przez pracowników komórki SKP, zatwierdzane przez kierownika SKP, a następnie zostały zaakceptowane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie, albo osobę zastępującą, posiadającą do tego stosowne upoważnienie. Wpisu do tablic BPS dokonywała kierownik SKP, niezwłocznie po akceptacji NUS. Dokonano prawidłowych i terminowych wpisów do tablicy: T1 – Podmioty „nieistniejące” oraz nierzetelne.

We wszystkich kontrolowanych sprawach:

- egzemplarz analizy pokontrolnej został przekazany do komórki SKA (e-mail),
- protokół kontroli podatkowej oraz analiza pokontrolna zostały przekazane do

³⁹ Cyt.: „Niezgodność między zapisami w procedurze nr 26/2020 i 2/2023 w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej, a procedurą nr 17/2021 w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego dot. terminu przekazania akt do komórki wymiarowej jest oczywistym błędem pisarskim. Prawidłowy zapis jest w procedurach nr 26/2020 i 2/2023 w sprawie prowadzenia kontroli podatkowej. Zapisy w powyższym zakresie, które znajdują się w procedurze nr 17/2021 w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego zostaną niezwłocznie zmienione.” Wyjaśnienie z 14 września 2023 r.

zapoznania (akceptacji) przez NUS/ZNUS/osobę zastępującą NUS (jeszcze przed zakończeniem kontroli podatkowej),

- w komórce SKP nie było obowiązku sporządzenia Informacji o popełnieniu czynu zabronionego z k.k.s.

Informacje w zakresie działania komórki SKI:

W 1 sprawie⁴⁰, z okazanej dokumentacji wynika, że informacji w zakresie danych rejestracyjnych dot. podmiotu prowadzącego rachunkowość i adresu KAD, nie przekazano do komórki SKI. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie złożył 13 października 2023 r. wyjaśnienie, z którego wynika, że w rozmowie z osobą kierującą komórką SKI ustalono, że dane zgłoszone przez podatnika zostały błędnie odnotowane w komponencie SeRCe (te dane są tam wprowadzane i następnie migrują do PoltaxPlus) i 5 października 2023 r. dokonano poprawnych zapisów. Podsumowując, w badanym przypadku nie było konieczności wzywania podatnika do aktualizacji danych. Błąd leżał po stronie komórki SKI (wyłączono spod oceny).

W 1 sprawie⁴¹, do złożonych zastrzeżeń podatnik dołączył historię rachunku nr (...) – który nie był zgłoszony w Urzędzie Skarbowym. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie złożył 25 września 2023 r. następujące wyjaśnienia, z których wynika, że rachunek nie był przedstawiony w toku kontroli podatkowej, a po jej zakończeniu (zastrzeżenia do protokołu), rachunek nie występuje w STIR, na podstawie tego dokumentu po zakończonej kontroli trudno ustalić czy faktycznie rachunek ten był wykorzystywany w działalności gospodarczej (informacje wskazują, że był to rachunek prywatny podatnika). Obecnie prowadzone jest postępowanie podatkowe, w którym rachunek ten zostanie oceniony jako jeden z dowodów. Dlatego też do tej pory nie przekazano informacji do komórki SKI, ponieważ na tym etapie nie ma pewności, czy rachunek ten podlega zgłoszeniu. Uwzględniono złożone wyjaśnienie, faktycznie na tym etapie procedowania nie jest jeszcze dokładnie ustalony status tego rachunku (osobisty/gospodarczy).

W toku 1 kontroli podatkowej⁴² stwierdzono, że podatnik nie zaktualizował wszystkich danych rejestracyjnych. Kontrolowany podmiot zlikwidował działalność gospodarczą 31 grudnia 2021 r. tj. jeszcze przed wszczęciem kontroli podatkowej. W tej sprawie przekazywanie informacji do komórki SKI było niezasadne. Na tę okoliczność sporządzono w komórce SKP adnotację o odstąpieniu od przekazania przedmiotowych informacji do SKI. Notatkę przygotował kontrolujący, zaakceptowała kierownik SKP⁴³.

W 1 sprawie⁴⁴ w związku z brakiem ustaleń faktycznych w protokole kontroli w zakresie niezgłoszonych danych (braku aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego) informacje nie

⁴⁰ Podmiot .

⁴¹ Podmiot .

⁴² Podmiot .

⁴³ W zakresie daty sporządzenia i akceptacji notatki Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie złożył 10 października 2023 r. wyjaśnienia. Naczelnik wskazał, że przyczyną rozbieżności jest pomyłka pracownika. Uwzględniono złożone wyjaśnienia, w tej sprawie najistotniejsze jest, że faktycznie przekazanie informacji do SKI w sytuacji likwidacji działalności gospodarczej przez podatnika było niecelowe.

⁴⁴ Podmiot Opis błędu znajduje się we wcześniejszej części dokumentu.

zostały przekazane do SKI (uchybiecie).

W 7 skontrolowanych sprawach nie było konieczności przekazania informacji do SKI. W 1 sprawie wskutek niestwierdzenia w protokole kontroli niezgodności w zakresie danych rejestracyjnych Organ nie podjął wymaganych działań w celu ich aktualizacji przez podatnika.

W kontrolowanych aktach spraw znajdują się analizy pod kątem wystąpienia z wnioskiem o zastosowanie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w toku kontroli podatkowej. Wszystkie zostały przekazane do komórki SPO wraz z aktami kontrolnymi.

W 1 sprawie na „Karcie weryfikacji braku zasadności wystąpienia z wnioskiem o zastosowanie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w toku kontroli podatkowej” znajduje się adnotacja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie cyt. „Proszę, aby wszelkie ustalenia dot. posiadanego majątku zostały przekazane do SEE”.

Przekazanie stosownych informacji nie znalazło odzwierciedlenia w dokumentacji okazanej do kontroli. Informacja została przekazana do komórki SEE⁴⁵.

W toku kontroli podatkowych kontrolowane podmioty wzywano do złożenia oświadczenia ORD-HZ. Stosowne oświadczenia złożyły 2 podmioty. Dokumenty ORD-HZ niezwłocznie zostały wprowadzone i obsłużone w PoltaxPlus (dane dostępne dla pracowników Urzędu Skarbowego w Jarocinie z poziomu systemu informatycznego).

Ujawnione w kontrolach „puste” faktury odnotowano w systemie KARTA2. Fakt wprowadzenia faktur do systemu wskazywano w dokumentacji kontrolnej. Importu faktur dokonywali pracownicy komórki SKP.

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 51 – 68]

Zagadnienie przekazywania materiałów z kontroli do innych komórek ogólnie oceniono pozytywnie. Wymagane dokumenty przekazane zostały terminowo do innych komórek Urzędu Skarbowego w Jarocinie. Tylko w 1 przypadku informacje o niezgłoszonych danych rejestracyjnych wskutek braku ustaleń faktycznych w protokole kontroli nie zostały przekazane do komórki SKI, co stanowi uchybiecie. Pozytywnie oceniono dokonywanie analiz pod kątem wpisu podmiotu do BPS, w wymaganych przypadkach dokonano prawidłowych i terminowych wpisów do tablicy: T1 – Podmioty „nieistniejące” oraz nierzetelne, złożone w toku kontroli dokumenty ORD-HZ zostały niezwłocznie wprowadzone do PoltaxPlus i są dostępne dla innych użytkowników systemu, „puste” faktury odnotowano w KARTA 2. Sugerowana jest jedynie zmiana w zakresie sporządzania spisu akt kontroli. Za niewystarczające uznano wyłącznie ponumerowanie akt kontroli.

c) prawidłowość wykorzystania zgromadzonego w trakcie kontroli materiału dowodowego

Weryfikacją objęto czasookres w zakresie oczekiwania na złożenie korekty lub dokonanie wpłaty przez podatnika lub wszczęcia postępowania podatkowego, z uwzględnieniem czasu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto kontrolą objęto dokumentację pokontrolną wytworzoną głównie w komórce SPO, jej prawidłowość,

⁴⁵ Wyjaśnienie NUS w Jarocinie z 10 października 2023 r.

kompletność i terminowość sporządzenia. Sprawdzono także uregulowanie zobowiązań (zapłata, sprawy wierzycielskie, w tym upomnienia, wyegzekwowanie należności w postępowaniu egzekucyjnym).

W badanych sprawach kontrole obejmowały swoim zakresem głównie okresy bieżące. W dniu zakończenia kontroli podatkowej do czasu upływu terminu przedawnienia pozostało we wszystkich przypadkach więcej niż 2 lata.

W badanych sprawach kontrolowane podmioty złożyły korekty pokontrolne, wpłaciły należny ryczałt (kontrola w ciągu roku podatkowego) lub wszczęto postępowania podatkowe.

Podatnicy złożyli korekty (VAT-7, PIT-36L, PIT-36) lub deklaracje pierwotne (DSF-1) w terminie do 1 miesiąca od zakończenia kontroli (4 sprawy).

Po kontroli podatkowej za okresy bieżące dot. wpłat należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (1 sprawa) podatnik dokonał wpłat w terminie do 1 miesiąca od zakończenia kontroli.

Postępowanie podatkowe wszczęto w 3 sprawach. Postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego wydano po:

- 3 miesiącach od zakończenia kontroli,⁴⁶
- 3,5 miesiącach od zakończenia kontroli,⁴⁷
- 5 miesiącach od zakończenia kontroli.⁴⁸

Według dokumentu „Katalog dobrych praktyk, dotyczący prowadzonych spraw, mających na celu wyeliminowanie bądź ograniczenie ryzyka przedawnienia się zobowiązań podatkowych” (Poznań, grudzień 2021 r.), wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego po zakończonej kontroli powinno nastąpić: nie później, niż w terminie 3 miesięcy od dnia przekazania z komórki kontroli dokumentacji pokontrolnej wraz z analizą pokontrolną (...). W 1 sprawie⁴⁹ stwierdzono, że dokumentacja została przekazana 22 marca 2022 r., zatem postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego powinno zostać wydane do 22 czerwca 2022 r. W tej sprawie działano również niezgodnie z niezgodne z WPP nr 17/2021 w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego (termin na wydanie postanowienia nie dłuższy niż 2 miesiące od dnia otrzymania akt sprawy z komórki kontroli podatkowej). W okazanej dokumentacji znajduje się wydruk maila skierowanego do Naczelnika, z prośbą o przesunięcie wszczęcia postępowania podatkowego do 31 maja 2022 r. (Naczelnik wyraził zgodę), a postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego wydano 4 sierpnia 2022 r. Ponadto na notatce przekazującej akta z SKP do SPO, Naczelnik naniósł 13 lipca 2022 r. adnotację, że należy wszcząć postępowanie podatkowe.

Postanowienie doręczono 22 sierpnia 2022 r. (doręczenie zastępcze), co oznacza, że wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło po 5,5 miesiąca od zakończenia kontroli.

⁴⁶ Podmiot .

⁴⁷ Podmiot (...) Sp. z o.o.

⁴⁸ Podmiot (...) Spółka komandytowa

⁴⁹ Podmiot (...) Spółka komandytowa

Ze złożonych przez kontrolowaną jednostkę 18 października 2023 r. wyjaśnień wynika m.in., że 16 marca 2022 r. na spotkaniu, w którym uczestniczyli: Naczelnik, kierownik SPO i pracownik, któremu przydzielono sprawę, ustalono, że sprawa wymaga opracowania analizy eksperckiej i skierowania bezpośrednio do Prokuratury zawiadomienia o możliwości popełnienia przestępstwa skarbowego. Analizę ekspercką przekazano do akceptacji NUS 21 czerwca 2022 r. Wskazano, że przygotowanie takiej analizy było czasochłonne. W tym okresie, z uwagi na długotrwałą absencję pracownika SPO, tylko 2 pracowników, w tym kierownik, prowadziło postępowania podatkowe. Kierownik SPO ponadto został wyznaczony do pełnienia zastępstwa NUS w czasie długotrwałej nieobecności zastępcy NUS, a także od 1 lipca 2022 r. przejęła część obowiązków oskarżyciela skarbowego Urzędu Skarbowego w Jarocinie.

30 czerwca 2022 r. Naczelnik odrzucił przedmiotową analizę i zlecił pracownikowi komórki SKA przygotowanie zestawienia kontrahentów naszego podmiotu, którzy wystąpili w analizie pokontrolnej. 8 lipca 2022 r. pracownik komórki SKA wykonał takie zestawienie i przekazał do SPO mailem. Komórka SPO zaproponowała NUS w Jarocinie spotkanie w celu omówienia dalszych działań w sprawie zebranych materiałów - na 12 lipca 2022 r., które docelowo odbyło się 13 lipca 2022 r. Naczelnik w tym dniu dokonał adnotacji na analizie pokontrolnej, że należy wszcząć postępowanie podatkowe. 29 lipca 2022 r. zostało przygotowane przez pracownika i kierownika SPO zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa do Prokuratury Okręgowej w (...). Postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego wydane zostało 4 sierpnia 2022 r. po powrocie pracownika prowadzącego sprawę z urlopu wypoczynkowego. Z uwagi na powyższe czynności, wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło po upływie 5 miesięcy od zakończenia kontroli, ale w terminie określonym w art. 165b ustawy Ordynacja podatkowa.

Uwzględniono złożone wyjaśnienia, w tym fakt, że działano za zgodą i na polecenie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie. W tej sprawie faktycznie prowadzono czynności, nie występowała sytuacja, że Organ wyłącznie oczekuje na wszczęcie i zwleka z wydaniem postanowienia. Opóźnienia w wydawaniu postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego po kontrolach podatkowych stanowią ryzyko braku możliwości wszczęcia postępowania, z uwagi na upływ terminu, o którym mowa w art. 165b ustawy Ordynacja podatkowa. Największe ryzyko istnieje w związku z ewentualną wadą doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. Należy dążyć do jak najszybszego wszczęcia postępowania podatkowego.

W 1 sprawie⁵⁰ postępowanie podatkowe wszczęto 28 czerwca 2022 r. postanowieniem z dnia 24 czerwca 2022 r. Ze zwrotnego potwierdzenia odbioru wynika, że postanowienie skierowane do spółki z o.o. doręczono pełnoletniemu domownikowi. Przepis art. 151 ustawy Ordynacja podatkowa wyklucza możliwość potraktowania osoby odbierającej korespondencję kierowaną do osoby prawnej jako pełnoletniego domownika. Ten sposób doręczenia reguluje art. 149 powołanej ustawy, który dotyczy osób fizycznych, a nie osób prawnych. Osoba odbierająca postanowienie nie była pracownikiem spółki z o.o. (co wynika ze złożonych PIT-11 za 2022 r.). Gdyby posiadała upoważnienie do odbioru

⁵⁰ Podmiot (...) Sp. z o.o.

korrespondencji, doręczyciel nie wskazywałby w tej sytuacji doręczenia pełnoletniemu domownikowi, ale adresatowi. Powyższe wskazuje, że doręczenie postanowienia było wadliwe (art. 151 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa). Organ podatkowy, który przyjął wadliwe doręczenie za prawidłowe, ponosi ryzyko skutecznego zakwestionowania tego doręczenia przez podatnika.

Do kwestii doręczenia postanowienia odniósł się Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w wyjaśnieniu z 25 września 2023 r. Wskazał, że ze zwrotnego potwierdzenia odbioru postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego wynika, że postanowienie skierowane do Spółki z o.o. doręczono pełnoletniemu domownikowi. Według wyjaśnienia Organ podejmował w tej sprawie działania tj. przeprowadzono 6 lipca 2022 r. rozmowę telefoniczną z pracownikiem operatora pocztowego Poczta Polska w Jarocinie panią _____, w zakresie prawidłowości doręczenia przesyłki. Pracownik Poczty Polskiej poinformowała, że doręczyciel miał prawo doręczyć przesyłkę pani G _____, gdyż siedziba Spółki mieści się miejscu jej zamieszkania i jednocześnie jest ona upoważniona do odbioru przesyłek Spółki. Doręczyciel błędnie zaznaczył osobę, której doręczono pismo: jest „adresat”, winno być „osoba upoważniona”. Ponieważ potwierdzenie odbioru nie zawierało takiego rodzaju pola do zaznaczenia przy odbiorze pisma, doręczyciel winien opisać zwrotkę, że doręczył ją osobie upoważnionej. Uzgodniono w Urzędzie, że Organ wystąpi z duplikatem zwrotki do Poczty Polskiej w celu prawidłowego oznaczenia osoby, której doręczono przesyłkę. Z uwagi na duże obciążenie pracą i realizację w tym czasie zadań, które były priorytetowe, odłożono kwestię reklamacji zwrotki na termin późniejszy. Pojawiające się nowe zadania, spowodowały, że pracownik przeoczył ten fakt. Naczelnik podkreślił, że zasadą jest, że niezwłocznie reklamowane są wadliwe zwrotki, jednocześnie wskazał, że był to incydent. Uwzględniono złożone wyjaśnienie. Należy jednak pamiętać, że takie zaniechania mogą skutkować kwestionowaniem m.in. wydanego orzeczenia w związku z wadliwym wszczęciem postępowania podatkowego. Tylko prawidłowo doręczone postanowienie wywołuje skutki prawne. W badanej sprawie rozstrzygnięcie na dzień kontroli było prawomocne (podatnik nie odwołał się od wydanej decyzji). Należy pamiętać także o utrwalaniu w formie pisemnej czynności organu podatkowego, które mają znaczenie dla sprawy (sporządzanie adnotacji w trybie art. 177 ustawy Ordynacja podatkowa). W badanej sprawie niewłaściwie udokumentowano ustalenia dotyczące prawidłowości doręczenia oraz nie wystąpiono do doręczyciela z duplikatem zwrotnego potwierdzenia odbioru, co stanowi uchybienie.

Na dzień rozpoczęcia kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu 1 postępowanie podatkowe było w toku, 2 postępowania podatkowe zakończyły się wydaniem decyzji, od których podatnicy nie złożyli odwołania do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

W zakresie zakończonych 2 postępowań podatkowych stwierdzono następujące błędy:

W 1 decyzji⁵¹ na stronie 18/24 w pkt III. Rozliczenie, w tabeli w kolumnie według strony wykazano kwotę podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego w wys. 5930 zł – strona w złożonej deklaracji nie wykazała takiej pozycji (na stronie 2/24 decyzji dane

⁵¹ Podmiot (...) Spółka komandytowa

z deklaracji wykazano prawidłowo). Jako przyczynę kontrolowana jednostka wskazała błąd ludzki spowodowany prowadzeniem w tym samym czasie spraw o dużym stopniu złożoności, wymagających zaangażowania.⁵² Błąd w treści decyzji dotyczący niepoprawnego wskazania kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego (według strony) stanowi uchybienie.

W powyższej decyzji zarówno w sentencji jak i uzasadnieniu wskazano nieprawidłową podstawę prawną: jest art. 112c ust. 2, winno być art. 112c pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług⁵³. Kontrolowana jednostka wyjaśniła, że nieprawidłowość jest oczywistą omyłką pisarską. Podkreśliła że decyzja jest już ostateczna i prawomocna⁵⁴. Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli.

Wskazanie w decyzji błędnej podstawy prawnej stanowi nieprawidłowość (naruszenie art. 210 § 1 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa).

Osoby odpowiedzialne: prowadząca sprawę starszy ekspert skarbowy , w trybie nadzoru kierownik SPO oraz podpisująca decyzję Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie .

W 1 sprawie⁵⁵ w postępowaniu podatkowym prowadzący sprawę nie zapoznali się z całością dowodów – świadczy o tym brak zapisów w karcie ewidencyjnej dowodu dot. CD z danymi zawierającymi JPK_FA, JPK_WB, JPK_KR za 2020 r. (karty 16, 27 akt kontroli). Naczelnik 25 września 2023 r. wyjaśnił, że w prowadzonym postępowaniu podatkowym osoba prowadząca sprawę nie zapoznała się z danymi zgranymi na płytach CD. Powyższe spowodowane było tym, że wszystkie ustalenia kontrolujących w zakresie zawyżenia/zaniżenia kosztów uzyskania przychodu, zawyżenia/zaniżenia przychodów zostały ustalone w wyniku analizy dokumentów źródłowych; nie były efektem analizy danych zawartych w przesłanych plikach JPK. Dane zawarte w protokole kontroli były bardzo szczegółowe i odzwierciedlały stan faktyczny. Naczelnik wskazał, że ustaleń można było dokonać wyłącznie na podstawie analizy dokumentów źródłowych.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Zgodnie z art. 187 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Brak zapoznania się z całością materiału dowodowego przed wydaniem decyzji stanowi nieprawidłowość. Mogło to skutkować wydaniem nieprawidłowego rozstrzygnięcia. Przyczyną było zaniechanie ze strony prowadzącej sprawę. Osoby odpowiedzialne starszy ekspert skarbowy oraz w trybie nadzoru kierownik referatu .

W toku postępowań podatkowych nie wnioskowano do komórki SEW o wydanie decyzji zabezpieczającej, ale analizowano przesłanki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, o czym świadczą stosowne dokumenty. W 1 sprawie⁵⁶ dokonano zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w toku kontroli podatkowej (decyzja o zabezpieczeniu).

⁵² Wyjaśnienie z 18 października 2023 r.

⁵³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 1570 ze zm.) – dalej także ustawa o VAT – w brzmieniu obowiązującym w kontrolowanym okresie;

⁵⁴ Wyjaśnienie z 18 października 2023 r.

⁵⁵ Podmiot (...) Sp. z o.o.

⁵⁶ Podmiot (...) Sp. z o.o.

Komórka SPO w 1 sprawie⁵⁷ zawnioskowała do SEW o przeprowadzenie analizy pod kątem nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Uznano, że nadanie rygoru nie przyniosłoby oczekiwanego rezultatu (wystąpiła przesłanka do nadania rygoru tj. art. 239b § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa). Sporządzono na tę okoliczność „Kartę oceny braku zasadności nadania decyzji natychmiastowej wykonalności” w komórce SEW. Na karcie znajduje się ostateczna akceptacja Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie. W tej sprawie w aktach znajduje się także „Karta podjęcia decyzji w zakresie braku zasadności zastosowania zabezpieczenia wykonania zobowiązania na majątku podmiotu.”

W 4 sprawach ustalenia kontroli podatkowych miały wpływ także na inne rozliczenia podatników np.:

- ustalenia kontroli CIT, PIT i PPL miały wpływ na podatek VAT,
- kontrola za 1 okres rozliczeniowy VAT miała wpływ na następne okresy,
- ustalenia kontroli CIT miały wpływ na podatek PCC.

W 1 sprawie⁵⁸ określono kwotę do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, co miało wpływ na kolejne okresy rozliczeniowe w podatku VAT. W wydanej decyzji zawarto zapis, że z uwagi na określenie za październik 2019 r. innej kwoty do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe należy skorygować kolejne rozliczenie w zakresie zmiany kwoty z przeniesienia wynikającej z rozliczenia za październik 2019 r. Według danych z PoltaxPlus, podatnik do dnia kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, nie złożył korekty za listopad 2019 r.

Ze złożonego przez kontrolowaną jednostkę 24 października 2023 r. wyjaśnienia wynika, że komórka SPO, po wydaniu 11 października 2022 r. decyzji, w której poinformowała podmiot o konieczności skorygowania deklaracji VAT-7 za kolejne miesiące, z uwagi na zmianę kwoty z przeniesienia wynikającej z rozliczenia za październik 2019 r., nie wezwała podmiotu do skorygowania deklaracji. Kontrolowana jednostka uznała, że podmiot był poinformowany w decyzji o takim obowiązku, a decyzję odebrał (jako jedyny dokument wydany w trakcie postępowania podatkowego) osobiście Prezes Zarządu Spółki, dlatego nie wystosowano wezwania w tym zakresie i oczekiwano na złożenie stosownych korekt. Organ podkreślił, że w czasie kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego utrudniony był kontakt z tym podmiotem, nie odbierał kierowanej do niego korespondencji i nie brał udziału w postępowaniu. Dodatkowo, również już wcześniej na etapie czynności sprawdzających podmiot nie odbierał korespondencji (awiza) i dlatego 27 grudnia 2021 r. został wykreślony z rejestru podatników VAT - z uwagi na brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem. Kontrolowana jednostka poinformowała, że w takich przypadkach przyjęła zasadę, że bezpośrednio po zakończeniu postępowania, pracownik prowadzący sprawę wzywa do złożenia korekt za pozostałe okresy, na rozliczenie których wpływ miała wydana decyzja. Złożone wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Kontrolowana jednostka, po wydaniu decyzji, w której zmianie uległa kwota do przeniesienia na następne okresy, nie podjęła żadnych działań w celu złożenia przez podatnika korekt deklaracji VAT (lub ich określenia przez NUS). W badanej sprawie w decyzji za październik 2019 r. Naczelnik określił kwotę

⁵⁷ Podmiot (...) Spółka komandytowa

⁵⁸ Podmiot (...) Spółka komandytowa

do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości wyższej niż wynikająca ze złożonej deklaracji. W interesie podatnika było skorygowanie kolejnych deklaracji VAT-7. Podatnik mimo prawidłowej informacji w treści wydanej decyzji nie złożył korekt. W badanej sprawie mimo pouczenia w decyzji, należało wezwać podatnika do złożenia korekty w związku z niezgodnością pomiędzy decyzją a deklaracją za następny okres rozliczeniowy. Brak wezwania w tym zakresie stanowi uchybienie. Pozytywnie należy ocenić przyjęcie przez Organ zasady (w tożsamy sposób) o wzywaniu podatników do złożenia korekt deklaracji.

W 1 sprawie⁵⁹ w analizie pokontrolnej (podatek CIT) – jako wnioski kontrolujące wpisano m.in. „korekty deklaracji VAT-7 za okres objęty kontrolą, tj. miesiące w których stwierdzone nieprawidłowości w zakresie podatku dochodowego skutkują korektą podatku VAT (w przypadku niezłożenia korekt deklaracji komórka SKP będzie wnioskować o kontrolę w podatku VAT). Na dzień kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, w PoltaxPlus nie odnotowano żadnej korekty deklaracji VAT, złożonej po zakończonej kontroli podatkowej w podatku CIT. Z okazanej dokumentacji nie wynikało, aby Organ podjął działania w zakresie skorygowania deklaracji VAT-7K. Do powyższego odniósł się NUS w Jarocinie w wyjaśnieniu z 25 września 2023 r. Ustalono, że 19 lipca 2022 r. została sporządzona przez kierownika SKP notatka o niezłożeniu przez kontrolowany podmiot korekt VAT-7. W komórce SKP z uwagi na trwające trudne kontrole podatkowe oraz absencje pracowników komórki, na dzień sporządzenia notatki brak było możliwości wszczęcia kolejnej kontroli. Powyższe zaakceptował 3 sierpnia 2022 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie.

W badanej sprawie Organ działał opieszale. Pomiedzy sporządzeniem notatki 19 lipca 2022 r., a dniem udzielenia odpowiedzi kontrolerowi 25 września 2023 r. tj. przez ponad rok, w sprawie nie podejmowano czynności. Opieszałość w zakresie ustalenia dalszego sposobu postępowania w związku z wpływem ustaleń kontroli dotyczących podatku CIT na podatek VAT stanowi nieprawidłowość (w trybie nadzoru za działalność Urzędu odpowiada Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie). Należy także zwrócić uwagę na kwestię przedawnienia - stwierdzone w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości dotyczą 2020 r. Z okazanej dokumentacji wynika, że Organ w najbliższej przyszłości planuje podjąć działania w tym zakresie, planowane jest spotkanie z ZNUS oraz komórkami SEE, SKA i SEW, wcześniej poprzedzone ponowną analizą w komórce SKA.

W 1 sprawie⁶⁰ (kontrola PIT) podatnik bez wezwania po zakończonej kontroli skorygował rozliczenia VAT. Analizę pod kątem poprawności złożenia deklaracji VAT przeprowadziła kierownik komórki SKA. W tej sprawie wyjaśnienia 6 października 2023 r. złożył Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie, które uwzględniono.

W 1 sprawie⁶¹ w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w zakresie podatku PPL, które miały wpływ na podatek VAT, w dniach 15-26 września 2022 r. przeprowadzono kontrolę podatkową w podatku od towarów i usług. Kontrola zakończyła się wynikiem pozytywnym (WUSZ 5106 zł). Podatnik po zakończonej kontroli złożył korekty pokontrolne.

⁵⁹ Podmiot (...) Sp. z o.o.

⁶⁰ Podmiot .

⁶¹ Podmiot .

Powyższe oceniono pozytywnie. Organ podjął działania adekwatne do stwierdzonych nieprawidłowości.

W 1 sprawie⁶² w protokole kontroli (podatek CIT) znajdowały się ustalenia dotyczące pożyczek. W komórce SPO sporządzono analizę w sprawie opodatkowania umów pożyczek udzielonych spółce pod kątem ekonomiki wszczęcia postępowania w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC). Podobnie jak w analizie pokontrolnej nie uwzględniono przepisów dotyczących zwolnienia w PCC - pożyczki udzielone przez wspólnika spółki korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 9 pkt 10 lit. i) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (zwalnia się od podatku pożyczki udzielone przez wspólnika spółce kapitałowej, a według zapisów protokołu kontroli 2 udziały w kontrolowanej spółce z o.o.). Nie uwzględniono brzmienia przepisu art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy PCC, w zakresie zastrzeżenia dot. ust. 5 powołanej ustawy. Na analizie znajduje się akceptacja kierownika referatu SPO oraz NUS w Jarocinie.

Z powyższego wynika, że analiza zasadności odstąpienia od wszczęcia postępowań podatkowych w PCC była sporządzona wadliwie. Do powyższego odniosła się Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w wyjaśnieniu z 25 września 2023 r. wskazała m.in., że nieuwzględnienie w analizie przepisów art. 9 pkt 10 lit. i ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych dot. zwolnienia w PCC pożyczki udzielonej przez wspólnika spółki kapitałowej, nie było celowe i wynikało głównie z dużego obciążenia pracą w tym okresie. Wyjaśniła także, że rzeczywiście, nie powołano przepisu art. 7 ust.1 pkt 4 ustawy PCC. NUS wskazała, że przygotowując analizę przyjęto założenie, że nie jest to powołanie, stąd brak powołania ww. przepisu (NUS wskazała m.in. na orzecznictwo NSA w tym zakresie). Złożone wyjaśnienie potwierdza, że analiza przeprowadzona w SPO była wadliwa odnośnie do pożyczek udzielonych przez wspólnika spółce. Ponadto była ona niepełna w zakresie pozostałych pożyczek udzielonych spółce. Powyższe stanowi uchybienie.

W 1 sprawie⁶³ po zakończonej kontroli podatkowej 3 września 2022 r. podatnik złożył korektę zeznania PIT-36 zgodną z ustaleniami kontroli. Analizę pod kątem zgodności korekty z ustaleniami kontroli przeprowadził pracownik SPO 12 września 2022 r. Na podstawie danych z systemu ZISAR Plus ustalono, że w zakresie powyższej korekty zeznania przeprowadzono czynności sprawdzające w komórce SER przez starszego kontrolera rozliczeń – jak ustalono podatnik w złożonej korekcie wykazał w zaniżonej wartości sumę wpłaconych zaliczek (różnica 2 zł), stąd zmieniła się kwota do wpłaty z 22618 zł na 22616 zł. W systemie ZISAR Plus wyżej wymienioną czynność sprawdzającą zaewidencjonowano z WUSZ w wys. 22616 zł. Kwotę WUSZ ustalono błędnie:

1. Kwota WUSZ została już wykazana w związku z przeprowadzoną kontrolą podatkową,
2. Pani nie zastosowała prawidłowej definicji WUSZ – zgodnie z którą za kwotę uszczuplenia uważa się kwotę należności głównej, wynikającą z ustaleń czynności sprawdzających, w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zadeklarowaną lub wpłaconą (w przypadku braku obowiązku składania deklaracji), a kwotą należności ustaloną w wyniku czynności sprawdzających (...). W związku z prowadzonymi czynnościami

⁶² Podmiot (...) Sp. z o.o.

⁶³ Podmiot .

sprawdzającymi w komórce SER nie zmieniała się wysokość podatku należnego, a jedynie zmniejszyła się o 2 zł kwota do podatku do zapłaty.

Reasumując, Organ zawyżył w 2022 r. WUSZ z czynności sprawdzających o 22 616 zł (wpływ na sprawozdawczość – sprawozdanie MF9Ps).

Ze złożonego w tej sprawie przez kontrolowaną jednostkę wyjaśnienia wynika, że nie ustalono przyczyny błędnego ustalenia i wprowadzenia kwoty WUSZ przez pracownika. Najprawdopodobniej był to jednostkowy przypadek – przeprowadzona w lipcu 2023 r. kontrola funkcjonalna nie wykazała błędów w tym zakresie. Zawyżenie kwoty WUSZ i błędne jej wprowadzenie do systemu ZISAR Plus stanowi uchybienie.

Korektę z prawidłową kwotą do zapłaty podatnik złożył 22 września 2022 r. Według złożonych wyjaśnień, analizy tej korekty nie przeprowadzono, ponieważ komórka SPO nie posiadała wiedzy o jej wpływie – nie przekazano informacji z SER i/lub SOB. Powyższe wskazuje na niewłaściwy przepływ informacji w Urzędzie w zakresie kolejnych dokumentów pokontrolnych i wymaga podjęcia działań w celu zapobieżenia w przyszłości takim zdarzeniom.

Komórka SKA otrzymywała wszystkie analizy pokontrolne (e-mailem). Po wpływie analizy pokontrolnej w komórce sporządzano niezwłocznie „Kartę analizy pokontrolnej”, która zawierała:

- wnioski kontrolujących (z analizy pokontrolnej),
- uwagi kierownika SKA, m.in. dotyczące dalszych czynności do podjęcia w danej sprawie np. bieżący monitoring podmiotu, weryfikacja złożenia deklaracji itp.
- analizy SKA – dot. realizacji uwag kierownika np. informacji o prowadzonym monitoringu, sprawdzeniu złożenia deklaracji itp.

Działania w komórce SKA oceniono pozytywnie.

Po zakończonych 2 postępowaniach podatkowych podatnicy nie wpłacili należnych kwot. Niezwłocznie wystawiono upomnienia⁶⁴, a następnie tytuły wykonawcze. Odsetki w tych sprawach pobierane są w wysokości 100% (w tym, w przypadku decyzji w podatku VAT, zgodnie z art. 56ba ustawy Ordynacja podatkowa). Wszczęto postępowania egzekucyjne, które są w toku. Na dzień kontroli nie wyegzekwowano należności. W 1 sprawie⁶⁵ kwota zaległości została ujawniona w KRS w Dziale 4, rubryka 1 – zaległości.

W 1 sprawie⁶⁶ w toku kontroli podatkowej 25 lutego 2022 r. wydano decyzję o zabezpieczeniu (doręczenie 2 marca 2022 r.). W dniu 2 marca 2022 r. w komórce SEW pracownik sporządził wniosek o dokonanie zabezpieczenia na majątku stanowiącym własność Sp. z o.o. Wniosek o dokonanie zabezpieczenia wpłynął do SEE tego samego dnia. W tej sprawie tytuł wykonawczy wystawiono 6 października 2022 r. i przekazano do komórki SEE. Pracownik Referatu Spraw Wierzycielskich (SEW) e-mailem z 30 listopada 2022 r. przesłał informację do pracowników komórki SEE o wystawieniu ww. tytułu

⁶⁴ Zgodnie ze stanowiskiem MF z 9 stycznia 2023r. nr DPP6.851.18.2022.CNNM w sprawie obowiązku doręczenia upomnień.

⁶⁵ Podmiot (...) Spółka komandytowa

⁶⁶ Podmiot (...) Sp. z o.o.

wykonawczego, dotyczącego zaległości objętej postępowaniem zabezpieczającym dot. CIT za 2020 r. Informacja została przekazana z opóźnieniem po 1,5 miesiąca od wystawienia TW.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w wyjaśnieniu z 25 września 2023 r. wskazał, że komórka SEW nie ma obowiązku informowania SEE o przekształceniu się postępowania zabezpieczającego w postępowanie egzekucyjne (brak zapisów w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz w instrukcji ws. zabezpieczenia zobowiązań podatkowych w trybie ustawy Ordynacja podatkowa opracowanej przez DIAS). Do czasu, kiedy tytuły wykonawcze były drukowane i w postaci papierowej przekazywane do SEE – nie były one „migrowane”, sprawa traktowana była odrębnie i w momencie dostarczenia TW do SEE informowano ustnie o przekształceniu się postępowania. Obecnie, wszystkie TW są generowane w Poltax2BPlus (elektronicznie), dlatego w ramach dobrej współpracy - SEE jest informowana telefonicznie, bądź e-mailem. Zawiadomienie do SEE, że wystawiony tytuł wykonawczy dotyczy zaległości objętej postępowaniem zabezpieczającym z opóźnieniem wynikało z przeoczenia tego faktu, chociaż SEE była świadoma prowadzonego przez siebie tego postępowania.

Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia, komórki Urzędu Skarbowego powinny współpracować w zakresie prawidłowej realizacji zadań. Brak odrębnego poinformowania SEE o wystawieniu TW w sytuacji, gdy toczy się postępowanie zabezpieczające, skutkuje błędami zarówno w zakresie obsługi przekształcenia postępowania zabezpieczającego w postępowanie egzekucyjne (system EGAPOLTAX), jak również proceduralnego tj. prowadzenia w tożsamym zakresie zarówno postępowania zabezpieczającego i egzekucyjnego.

W EGAPOLTAX w sprawie dot. postępowania zabezpieczającego, w polu uwagi zapisano - przekształcenie zabezpieczenia w egzekucję - wierzyciel nie poinformował organu o przekształceniu. W tej sprawie czynności wykonano w dniach 7 października 2022 r. i 15 listopada 2022 r. tj. już po wydaniu tytułu wykonawczego. Tę sprawę w EGAPOLTAX zakończono 15 grudnia 2022 r. Niewłaściwy przepływ informacji skutkowało błędnym obsłużeniem sprawy w EGAPOLTAX (postępowanie zabezpieczające powinno zostać przekształcone w postępowanie egzekucyjne)⁶⁷.

Brak niezwłocznego poinformowania komórki SEE o wydaniu tytułu wykonawczego w sytuacji toczącego się postępowania zabezpieczającego stanowi uchybienie.

W Poltax2BPlus odnotowano informację o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa. W kwestii odnotowania informacji o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia uwzględniono złożone przez kontrolowaną jednostkę wyjaśnienia.

W 1 sprawie pobrano od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie wyjaśnienia dotyczące planowanych działań. W tej sprawie ogółem zaległości podmiotu przekroczyły 400.000 zł.

⁶⁷ Zgodnie z art. 154 § 4 pkt 1) ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r., poz. 479 ze zm.), zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wystawienia tytułu wykonawczego, pod warunkiem że nastąpiło nie później niż przed upływem 2 miesięcy od dnia doręczenia ostatecznej decyzji lub innego orzeczenia podlegającego wykonaniu w sprawie, w której dokonano zabezpieczenia, bądź doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności;

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie poinformował, jakie zamierza podjąć czynności w celu wyegzekwowania kwoty określonej w decyzji wymiarowej⁶⁸.

W zakresie pozostałych kontrolowanych spraw (niezakończonych wydaniem decyzji) stwierdzono:

W 1 sprawie⁶⁹ po zakończeniu kontroli podatkowej podmiot zwrócił się z wnioskiem dot. umorzenia podatku PPL za kontrolowany okres. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie 22 grudnia 2022 r. odmówił umorzenia zaległości.

W tej sprawie⁷⁰ (kontrola PPL za 2020 r.) z zapisów w Poltax2bPlus, wynika, że w podatku PPL za 2020 r. podatnik zalega nadal 30.243,20 zł. Wobec podatnika w zakresie PPL za 2020 r. prowadzone było postępowanie egzekucyjne od 2021 r. w związku ze złożeniem zeznania rocznego za 2020 r. w 2021 r. (kontrola podatkowa zakończona w 2022 r.). Podmiot nie wywiązał się z obowiązku zapłaty zobowiązania wynikającego ze złożonego w 2021 r. zeznania rocznego za 2020 r. (PIT-36L). Po uprzednim doręczeniu upomnienia, w dniu 13 lipca 2021 r. wystawiono tytuł wykonawczy. Następnie 11 lipca 2022 r. w związku ze złożoną po kontroli podatkowej korektą zeznania, wystawiono zmieniony tytuł wykonawczy, którego odpis doręczono 21 lipca 2022 r. Według danych z EGAPOLTAX postępowanie egzekucyjne jest nadal otwarte.

W powyższej sprawie, w toku kontroli podatkowej dokonano również ustaleń w zakresie niewykazanych należnych zaliczek na PPL. W złożonej korekcie zeznania podatnik wykazał należną zaliczkę za marzec 2020 r. w wys. 117.421 zł. 21 czerwca 2022 r. kierownik SOB prawidłowo wystawiła w PoltaxPlus dokument ODS-D na kwotę odsetek 9445 zł. Według danych z Poltax2BPlus, w zakresie podatku PPL za 2020 r., wystawione zostało 11 lipca 2022 r. upomnienie nr (...) (ODSETKI PPL na kwotę 9445 zł). Pole data doręczenia w systemie jest puste. Nie wystawiono tytułu wykonawczego na zaległe niezapłacone odsetki od zaliczki na PPL.

Do powyższego odniósł się Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w wyjaśnieniu z 10 października 2023 r. Wyjaśnił, że wystawione w SEW – upomnienie nr (...) z 11 lipca 2022 r. dotyczące ODS-D PPL za marzec 2020 r. zostało wysłane 12 lipca 2022 r. razem z upomnieniem z 8 lipca 2022 r., które dotyczyło PIT-4R za grudzień 2021 r. Oba upomnienia zostały doręczone 13 lipca 2022 r., natomiast data doręczenia wynikająca ze zwrotnego potwierdzenia odbioru została odnotowana tylko na upomnieniu z 8 lipca 2022 r. Przeoczono odnotowanie daty doręczenia w Poltax2bPlus na upomnieniu z 11 lipca 2022 r., w wyniku czego podmiot nie wystąpił w żadnych raportach zaległości do wystawienia tytułu wykonawczego, stąd jego brak. Jednocześnie Naczelnik poinformował, że pomimo braku tytułu wykonawczego zobowiązanie⁷¹ zostało uregulowane w całości.

Ze złożonego wyjaśnienia wynika, że po wpływie potwierdzenia odbioru upomnienia nie wprowadzono do systemu Poltax2bPlus daty jego doręczenia. W związku z powyższym nie wystawiono tytułu wykonawczego, co spowodowało brak niezwłocznego egzekwowania

⁶⁸ Wyjaśnienia z 25 września 2023 r. dot. podmiotu (...) Sp. z o.o. (spółka na dzień kontroli posiada zaległości pow. 35/54 400 000 zł).

⁶⁹ Podmiot .

⁷⁰ Podmiot .

⁷¹ Dotyczące odsetek od zaliczki na PPL.

zaległości.

Brak niezwłocznego wystawienia tytułu wykonawczego stanowi uchybienie⁷². Przyczyną stwierdzonego błędu był brak należytej staranności w zakresie wprowadzania dat doręczenia upomnienia do systemu Poltax2BPlus.

Podmiot kontrolowany wpłacił 6 października 2022 r. kwotę, której część zaliczono na poczet odsetek od niezapłaconej w całości lub części zaliczki art. 53a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. W komórce SER wydano 10 października 2022 r. postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty na ww. Z okazanej dokumentacji wynika, że postanowienie doręczono za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego 29 sierpnia 2023 r. Opóźnienie w wysyłce postanowienia stanowi uchybienie.

W 4 sprawach podatnicy wpłacili należne kwoty wraz z odsetkami lub zostały one wyegzekwowane w postępowaniu egzekucyjnym:

- W 1 sprawie⁷³ podatnik dokonał wpłaty jeszcze w toku kontroli podatkowej wraz z należnymi odsetkami.
- W 1 sprawie⁷⁴ podatnik zapłacił zobowiązanie wraz z odsetkami. Część zapłaty nastąpiła w formie przeksięgowania. W tej sprawie stwierdzono, że wydano 2 postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych (z 27 września 2022 r. i 22 października 2022 r.), które zostały wysłane z opóźnieniem w styczniu 2023 r. Opóźnienie w wysyłce postanowienia stanowi uchybienie. Naczelnik złożył w tej kwestii wyjaśnienia, z których wynika, że przyczyną opóźnienia było obciążenie pracą komórki SER.
- W 1 sprawie⁷⁵ zaliczono wpłatę na należność główną i odsetki (stawka podstawowa), w tym wydano postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty (wysłano z opóźnieniem – uchybienie). Na pozostałą do zapłaty kwotę wystawiono tytuł wykonawczy kwota główna plus odsetki (w stawce podstawowej). Należną kwotę wyegzekwowano. Sprawa zamknięta 13 września 2022 r. z powodem E0 – zapłata. W tej sprawie z okazanej dokumentacji wynika, że w sprawie stosowano podstawową stawkę odsetek. Stawka odsetek w tym przypadku powinna wynieść 150% (art. 56b pkt 2 lit a) ustawy Ordynacja podatkowa), a na zaległości w aplikacji Poltax2Bplus powinien zostać wprowadzony znacznik odsetek 150% (NO150) - stwierdzono brak właściwego oznaczenia znacznika dot. odsetek z art. 56b pkt 2 lit. a) ustawy Ordynacja podatkowa w Poltax2BPlus.

Ze złożonego 6 października 2023 r. wyjaśnienia wynika, że:

- w komórce SER wpłaty z wyciągu bankowego są księgowane automatycznie, pracownicy SER nie weryfikują poprawności naliczonych przez system Poltax2BPlus odsetek, jedynie w przypadku posiadania informacji z innej komórki organizacyjnej o wprowadzonej

⁷² Zgodnie z zaleceniami DIAS w Poznaniu (pismo 3001-IEZ.4020.115.2018 z 6 lipca 2018 r.) tytuł wykonawczy należało wystawić nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia upomnienia.

⁷³ Podmiot .

⁷⁴ Podmiot .

⁷⁵ Podmiot .

przerwie dot. podwyższonej stawki odsetek i księgowania wpłaty manualnie (bądź zaliczania nadpłaty/zwrotu podatku) księgowa sprawdza w kalkulatorze odsetkowym prawidłowość pobieranych przez system odsetek;

- w komórce SER brak jest podstaw do tego, aby dodatkowo weryfikować poprawność pobierania odsetek w podwyższonej stawce przez pracowników SER,
- według wyjaśnień komórki SPO w kontrolowanym przypadku rzeczywiście nie zastosowano odsetek podwyższonych. Wskazano, że nie było to działanie celowe. Jednocześnie podkreślono, że z uwagi na upływ czasu, trudno wyjaśnić tego przyczynę. Prawdopodobnie zawinił tu czynnik ludzki, co wiązało się z bardzo dużym obciążeniem pracą w tym okresie pracowników SPO.

Naczelnik wskazał, że jeśli chodzi o wprowadzanie znacznika do Poltax2BPlus, przyjęto następującą zasadę:

- w przypadku złożenia korekty do dnia przekazania protokołu do komórki SPO, znacznik w Poltax2BPlus (rejestracja przerw) wprowadza pracownik komórki SKP;
- natomiast w przypadku złożenia korekty po przekazaniu protokołu do komórki SPO znacznik w Poltax2BPlus (rejestracja przerw) wprowadza pracownik komórki SPO.

Według wyjaśnień, zasada ta poza opisanym incydentem jest stosowana przez pracowników SPO i SKP.

W Urzędzie obowiązywały dwie wewnętrzne procedury postępowania:

- nr 3/2018 w sprawie obiegu i przetwarzania dokumentów wpływających do urzędu skarbowego wymagających obsługi w systemach komputerowych POLTAX, SP*ED;
- nr 23/2020 w sprawie obiegu i przetwarzania dokumentów wpływających do urzędu skarbowego wymagających obsługi w systemach komputerowych POLTAX, SP*ED,

w których uregulowane były zasady dot. odnotowywania w systemach komputerowych informacji o konieczności zastosowania podwyższonych odsetek.

Wyżej wymienione procedury zostały uchylone wewnętrzną procedurą postępowania nr 5/2022 w sprawie wprowadzenia do stosowania w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie dokumentu „Procedury obsługi i obiegu dokumentów podlegających księgowaniu” z marca 2022 r.

W dokumencie tym nie ma już zapisu dot. odnotowywania podwyższonych odsetek.

W ramach dobrych praktyk Organ nadal stosuje zasady, które były określone w uchylonych procedurach.

Przyjęte zasady, w ocenie NUS, powinny zapewnić właściwe działanie w tym zakresie, w związku z czym nie podjęto innych działań kontrolnych.

Naczelnik podkreślił, że wszyscy pracownicy mają stosowne uprawnienia do rejestracji przerw w Poltax2BPlus.

Powyższe wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu. W celu weryfikacji, czy powyższy przypadek był incydentalny została przeprowadzona w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie kontrola funkcjonalna w zakresie prawidłowości naliczania odsetek w stosunku do kontroli zakończonych w 2022 r. Kontrolę

funkcjonalną przeprowadziła w dniach 16-18 października 2023 r. Zastępca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie. W jej wyniku stwierdzono, że w 2 sprawach powinny zostać zastosowane podwyższone odsetki 150%, z tego 1 sprawa objęta próbą kontrolną: Kontrola (próba kontrolna) – zastosowano odsetki 1863,62 zł, winno być 2803,88 zł, różnica 940,26 zł,

Kontrola – zastosowano odsetki 881,88 zł, winno być 1262,48, różnica 380,60 zł.

W kontroli funkcjonalnej wydano zalecenia:

- przeprowadzenie kontroli funkcjonalnej dot. kontroli VAT zakończonych w 2023 r. oraz po zakończeniu postępowania podatkowego w stosunku do 1 podmiotu po kontroli zakończonej w 2022 r. (postępowanie podatkowe w toku),
- wprowadzenie rozwiązań organizacyjnych ograniczających możliwość niedopełnienia obowiązku wprowadzenia przerwy powodującej zastosowanie podwyższonych odsetek, np. karty kończącej weryfikację przekazanych do SPO akt kontroli zawierającej check listę m.in. z obowiązkiem odnotowania przerwy; karta przekazywana byłaby do akceptacji kierownika i zastępcy Naczelnika.

Wyznaczono termin realizacji zaleceń 31 grudnia 2023 r.

Podsumowując, naliczanie odsetek w nieprawidłowej wysokości stanowi nieprawidłowość (naruszenie art. 56b ustawy Ordynacja podatkowa), za którą odpowiedzialność ponosi w badanym przypadku starszy ekspert skarbowy M.S. prowadząca sprawę w SPO.

W 1 sprawie⁷⁶ dotyczącej kontroli w podatku PPE za bieżący rok, podatnik uiszczył należny ryczałt z odsetkami w terminie do 14 dni od zakończenia kontroli (3 wpłaty)⁷⁷.

W 1 sprawie postępowanie podatkowe na dzień dokonania weryfikacji było w toku (brak wymagalności kwot do zapłaty).

W 6 badanych sprawach w komórce SPO sporządzono informacje o popełnieniu czynu zabronionego z kodeksu karnego skarbowego. Ustalono, że:

W 1 przypadku⁷⁸ Kartę informacyjną o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego przekazano do Naczelnika Wielkopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Poznaniu.

W 5 przypadkach Kartę informacyjną o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z Kodeksu karnego skarbowego przyjął na stanowisko SKK oskarżyciel skarbowy.⁷⁹

Karty informacyjne przygotowywane były w terminie do około 1 miesiąca od uprawomocnienia decyzji lub dokonania analizy pod kątem zgodności złożonej korekty/dokonanej wpłaty z ustaleniami kontroli. Stwierdzono 1 odstępstwo od tej zasady w sprawie⁸⁰, w której analizę przeprowadzono 12 lipca 2022 r. (dot. korekt złożonych 7 lipca 2022 r.), a kartę informacyjną sporządzono 1 września 2022 r. tj. po 1,5 miesiąca od dokonania analizy. Opóźnienie nie spowodowało negatywnych skutków.

⁷⁶ Podmiot .

⁷⁷ W tej sprawie kontrolowana jednostka złożyła wyjaśnienia 9 października 2023 r., które uwzględniono.

⁷⁸ (...) Spółka komandytowa

⁷⁹ Od 1 stycznia 2023 r. właściwy do prowadzenia postępowań k.k.s. jest Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce (dotyczy to również spraw niezakończonych w 2022 r.).

⁸⁰ Podmiot .

Karty informacyjne, co do zasady, sporządzane były prawidłowo. W 3 przypadkach stwierdzono pojedyncze błędy:

W punkcie 8 karty⁸¹ „Zdarzenia powodujące przerwanie lub zawieszenie biegu terminu zobowiązania podatkowego” nie wskazano na przepisy art. 70 § 6 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z okazanej dokumentacji oraz zapisów w Poltax2BPlus i EGAPOLTAX wynika, że ZZ-1 (zarządzenie zabezpieczenia) zostało doręczone podatnikowi 8 marca 2022 r.

W zakresie powyższego braku, wyjaśnienia złożyła 25 września 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie. Wynika z nich, że błąd powstał przez przeoczenie. Naczelnik wskazał, że zostaną podjęte wszelkie działania, aby podobna sytuacja się nie zdarzyła. Ponadto postępowanie kks nie zostało jeszcze wszczęte przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce⁸² i w związku z tym zostanie przesłane uzupełnienie do przesłanego wcześniej zawiadomienia. Uwzględniono złożone wyjaśnienie. Wystąpienie uzupełnienia do Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce zniweluje negatywne skutki braków w karcie. W związku z powyższym nie formułowano uchybienia w tym zakresie.

W karcie⁸³ wpisano okres prowadzenia działalności niezgodny ze stanem faktycznym. Ponadto w karcie w dokładnym określeniu czynu zabronionego znajdują się zapisy dot. prowadzenia wadliwie podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz niezgłoszenia rachunków bankowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej. Są to wykroczenia, które przedawniają się po upływie roku od jego popełnienia. Zatem w badanej sprawie w chwili sporządzenia karty uległy już przedawnieniu.

Według złożonego przez NUS w Jarocinie 10 października 2023 r. wyjaśnienia, w karcie zawiadomienia omyłkowo wpisano datę zakończenia działalności gospodarczej (...). Według wyjaśnienia pomyłka nie miała wpływu na rozstrzygnięcie sprawy. Ponadto do zawiadomienia zawsze dołączane są dokumenty rejestracyjne, w których widniała prawidłowa data zakończenia prowadzenia działalności gospodarczej.” Powyższe wskazuje, że przyczyną była pomyłka pracownika, a błąd nie powinien wywołać negatywnych następstw z uwagi na załączenie dokumentacji źródłowej, z której wynikają prawidłowe dane.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w zakresie przedawnienia części wskazanych w karcie czynów, wyjaśniła, że zapisów dokonano „celem zawarcia w karcie zapisu dot. prowadzenia wadliwie podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz niezgłoszenia rachunków bankowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej (pomimo ich przedawnienia) było przedstawienie karniście poglądu na całość sprawy.” Uwzględniono złożone wyjaśnienie.

⁸¹ Podmiot (...) Sp. z o.o.

⁸² Zmiana własności od 1 stycznia 2023 r.

⁸³ Podmiot

W karcie⁸⁴ w pkt 5 mylnie wskazano, że kwota (...) zł stanowi kwotę przeniesienia, a powinno być, że stanowi kwotę do zapłaty. Kontrolowana jednostka złożyła w powyższym zakresie wyjaśnienia 6 października 2023 r. Wynika, z nich, że pomyłka w zapisie polegała na omyłkowym skreśleniu zwrotu: „do wpłaty” zamiast „do przeniesienia. Odnosząc się do złożonego wyjaśnienia: niewłaściwy zapis stanowi oczywistą omyłkę (nie sformułowano w tym zakresie uchybienia). Pozostałe zapisy, w tym kwota WUSZ została wpisana prawidłowo.

Do dnia kontroli nie sporządzono zawiadomień w 2 sprawach:

- Sprawa⁸⁵, w której postępowanie podatkowe jest w toku (brak prawomocnej decyzji).
- W 1 sprawie⁸⁶ w okazanej dokumentacji brak informacji o skierowaniu Karty informacyjnej o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego z k.k.s. (zawiadomienia) lub analizy pod kątem odstąpienia od ukarania (przesłanki, akceptacja odstąpienia od wnioskowania o ukaranie).

Ze złożonego 9 października 2023 r. wyjaśnienia wynika, że powodem były rozbieżności w interpretacji stosowania przepisu art. 16a § 1 k.k.s. do tej sprawy. Były one przedmiotem konsultacji zarówno z oskarżycielem skarbowym, jak też następnie z Działem Spraw Karnych Skarbowych (ICS) Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu⁸⁷. Ostatecznie we wrześniu 2023 r. jednoznacznie ustalono, że w przedmiotowej sprawie powinno zostać sporządzone zawiadomienie do Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce, w związku z popełnieniem czynu zabronionego z k.k.s.

Aktualnie przygotowywane jest zawiadomienie o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego, które zostanie przekazane do właściwego Naczelnika.

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 68 – 110]

Podsumowując, ogólnie zagadnienie prawidłowości wykorzystania zgromadzonego w trakcie kontroli materiału dowodowego, oceniono pozytywnie z nieprawidłowościami. Pozytywnie oceniono terminowość i prawidłowość prowadzenia analiz pod kątem zgodności złożonych korekt/dokonanych wpłat z ustaleniami kontroli w komórce SPO,

⁸⁴ Podmiot .

⁸⁵ Podmiot .

⁸⁶ Podmiot .

⁸⁷ Po konsultacji z oskarżycielem skarbowym (...), wstępnie uzyskano informację, że jeżeli podatnik zapłacił całą kwotę i złożył deklarację, to korzysta z wyłączenia karania na podstawie art. 16a § 1 k.k.s. Z uwagi na inne priorytetowe zadania komórki, sporządzenie analizy pod kątem odstąpienia od ukarania zostało przełożone na późniejszy termin. W międzyczasie wystąpiły - mimo podtrzymywania stanowiska przez oskarżyciela - kolejne wątpliwości dot. karania w innej sprawie. Dlatego pismem z 21 lutego 2023 r. UNP: (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie wystąpił do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu w innej sprawie. Dodatkowo, po otrzymanej odpowiedzi 19 czerwca 2023 r. UNP: (...) i w związku z kolejnym pismem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z 11 sierpnia 2023 r. UNP: (...), 23 sierpnia 2023 r. w kontrolowanej jednostce podjęto rozmowy telefoniczne z pracownikiem Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu Panią . W wyniku poczynionych ustaleń, 8 września 2023 r. Urząd uzyskał informację, że badana sprawa nie korzysta z wyłączenia karania na podstawie art. 16a § 1 k.k.s. Po uzyskaniu jednoznacznego stanowiska, co do interpretacji przepisu art. 16a § 1 k.k.s., 12 września 2023 r. w SZD została zarejestrowana i jest przygotowywana sprawa dotycząca Zawiadomienia o ujawnieniu popełnienia czynu zabronionego nr (...), która zostanie przekazana do Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Jeżyce.

a także prawidłowość prowadzenia analizy w każdej sprawie w komórce SKA. W wszystkich badanych sprawach podjęto działania w zakresie objętym kontrolą. W 6 sprawach skontrolowane podmioty złożyły korekty lub deklaracje pierwotne albo dokonali należnych wpłat. Wadliwie sporządzono analizę w komórce SPO w zakresie ustaleń spoza zakresu kontroli dotyczących podatku od czynności cywilno prawnych od udzielonych spółce pożyczek. Stwierdzono opieszałość w zakresie ustalenia dalszego sposobu postępowania w związku z wpływem ustaleń kontroli dotyczących podatku CIT na podatek VAT. Stwierdzono natomiast nieprawidłowości i uchybienia w zakresie prowadzonych postępowań podatkowych i wydanych decyzji. Dotyczyły one wskazania w decyzji błędnej podstawy prawnej, braku zapoznania z całością materiału dowodowego przed wydaniem decyzji, braku dokumentowania ustaleń dokonywanych z pracownikiem Poczty Polskiej w zakresie doręczenia postanowienia, błędu w treści w zakresie niepoprawnego wskazania kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego. W zakresie poboru i egzekucji stwierdzono, że w kontrolowanej jednostce występowały nieprawidłowości w zakresie naliczania odsetek tj. odsetki naliczano w stawce podstawowej, zamiast podwyższonej 150%. Należy podkreślić, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie podjął już działania zabezpieczające prawidłowe działania w tym zakresie, co oceniono pozytywnie. Wdrożony sposób postępowania powinien w przyszłości wyeliminować stwierdzone błędy. Stwierdzono również przypadki niewystawienia tytułu wykonawczego spowodowane nieodnotowaniem daty doręczenia upomnienia w systemie informatycznym (brak staranności), brak niezwłocznego poinformowania komórki SEE o wydaniu tytułu wykonawczego w sytuacji toczącego się postępowania zabezpieczającego, opóźnień w wysyłce postanowień w sprawie zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych (postanowienia wystawiane terminowo, opóźnienia wynikały z obciążenia pracą).

d) terminowość i poprawność obsługi dokumentów wymiarowych w systemach informatycznych

Weryfikacją objęto ewidencjonowanie korekt/deklaracji pokontrolnych, postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego, decyzji, w tym prawidłowość powiązań. Dokumenty pokontrolne (korekty/deklaracje pierwotne) w komórce SOB obsłużono terminowo. Nie stwierdzono, aby nadawcami dokumentów składanych elektronicznie byli pracownicy kontrolowanego Urzędu. W 1 sprawie⁸⁸ stwierdzono brak niezwłocznego unieważnienia w systemie informatycznym korekty niewywołującej skutków prawnych (korekta złożona w toku kontroli podatkowej), co stanowi uchybienie. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie wyjaśnił, że brak unieważnienia wynikał przede wszystkim z obciążenia pracą, a także według pracownika obsługującego korektę mogło dojść do niedomówienia, co do daty zakończenia kontroli. Naczelnik wskazał w wyjaśnieniu na sposób weryfikacji korekt pod kątem toczącej się kontroli lub postępowania podatkowego (dane z systemów KARTA2, SZD i SSP- założenie sprawy na podatnika).

⁸⁸ Podatnik (...) Spółka Komandytowa

Podatnik nie został zawiadomiony o bezskuteczności złożonej korekty – naruszono art. 81b § 2 zdanie drugie ustawy Ordynacja podatkowa (nieprawidłowość). Za stwierdzoną nieprawidłowość odpowiedzialność ponosi w trybie nadzoru kierownik komórki SOB . Zgodnie z wewnętrzną procedurą nr 17/2021 z 30 grudnia 2021 r. w sprawie nadzoru nad wszczęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego wprowadzenie decyzji lub postanowienia do odpowiedniego systemu powinno nastąpić nie później niż w ciągu 3 dni roboczych od daty wydania postanowienia lub decyzji. W badanej próbie stwierdzono 1 odstępstwo od stanu pożądanego, tj. ZOB-W⁸⁹ (postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego) wprowadzono z opóźnieniem po 16 dniach od wydania (wydano 30 sierpnia 2022 r., wprowadzono 15 września 2022 r.). Stanowi to naruszenie § 7 ust. 2 pkt 10) WPP 17/2021, co stanowi uchybienie. Naczelnik wyjaśnił, że powyższe spowodowane było najprawdopodobniej obciążeniem pracą. Pozostałe dokumenty zostały wprowadzone terminowo.

Stwierdzono błędną praktykę w Urzędzie dotyczącą wiązania ZOB-Z (decyzje o zabezpieczeniu), oraz wygaszania takich decyzji w PoltaxPlus.

W kontrolowanej sprawie⁹⁰ w toku kontroli podatkowej wydano decyzję o zabezpieczeniu (ZOB-Z), którą terminowo wprowadzono do systemu PoltaxPlus. ZOB-Z nie powiązано z deklaracją CIT-8 za 2020 r., w uwagach znajduje się adnotacja „brak możliwości powiązania”. Zgodnie z dokumentem Obsługa Systemu Poltax w Urzędzie Skarbowym. Zasady powiązań dokumentów wymiarowych.” – ZOB-Z należało powiązać z cyt.: „ (...) zobowiązaniem, którego zabezpieczenie dotyczy, jeżeli decyzja została wydana w trakcie trwania postępowania kontrolnego i w pozostałych przypadkach (brak postępowania podatkowego czy kontrolnego)”.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie 25 września 2023 r. wyjaśnił, że dokumentu ZOB-Z nie powiązано z deklaracją CIT-8/2020 z uwagi na to, że decyzja o zabezpieczeniu dotyczyła przyszłego zobowiązania (nie przedstawiała faktycznego zobowiązania). Zdaniem Naczelnika, nie było dokumentu, z którego wynikałoby to zobowiązanie stąd nie dokonano powiązania i umieszczono adnotację „brak dokumentu do powiązania”. Według kontrolowanej jednostki, działanie takie jest prawidłowe i zgodne z zasadami powiązań dokumentów wymiarowych w systemie PoltaxPlus, Moduł wymiar, marzec 2023 r., Słowniki Centralne SC213A, str.13.

Nie uwzględniono złożonego wyjaśnienia. Decyzja zabezpieczająca ZOB-Z powinna być powiązana z dokumentem wymiarowym za okres, którego dotyczy zabezpieczenie (jeżeli taki dokument istnieje). W badanej sprawie kontrolowany Organ powinien powiązać wydany ZOB-Z z CIT-8 za 2020 r. Brak powiązania ZOB-Z z CIT-8 stanowi uchybienie.

W powyższej sprawie stwierdzono brak wygaszenia w PoltaxPlus decyzji o zabezpieczającej na majątku podatnika (decyzja wygasła z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – art. 33a § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa – tj. w badanej sprawie 29 sierpnia 2022 r.).

Po doręczeniu decyzji określającej zobowiązanie w podatku CIT kontrolowana jednostka

⁸⁹ Podatnik .

⁹⁰ Podatnik (...) Sp. z o.o.

powinna, anulować w systemie POLTAX decyzję o zabezpieczeniu ZOB-Z, która wygasła na mocy art. 33a ustawy Ordynacja podatkowa, wskazując powód anulowania – WYG wygaśnięcie.⁹¹

Weryfikacja danych w PoltaxPlus wykazała, że w przypadku ZOB-Z nie wygaszano decyzji. Wskazuje to na przyjęcie nieprawidłowej praktyki przez Organ. Ze złożonych wyjaśnień wynika, że komórka SPO, każdorazowo po wydanej decyzji wymiarowej informowała o tym fakcie komórkę SEW (e-mail o doręczeniu decyzji wymiarowej).

Zatem komórka SEW była na bieżąco informowana o wydaniu decyzji, co stanowiło podstawę do wygaszenia decyzji ZOB-W w PoltaxPlus. Powyższe znalazło potwierdzenie w okazanej dokumentacji.

W zakresie braku wygaszania decyzji ZOB-Z Naczelnik przekazał wyjaśnienia pobrane z komórki SEW, wskazano m.in., że brak wygaszania decyzji wynikał z czasochłonności czynności. Zdaniem kontrolowanej jednostki wypracowana praktyka w jednostce z niczym nie kolidowała, a niewygaszona decyzja ZOB-Z nie powoduje żadnych zmian na karcie kontowej.

Wyjaśnienie nie zmienia ustaleń kontroli. Dane zawarte w PoltaxPlus powinny stanowić odzwierciedlenie stanu rzeczywistego. Anulowanie decyzji ZOB-Z nie jest działaniem czasochłonnym, tym bardziej, że o każdym przypadku wydania decyzji wymiarowej, komórka SEW była informowana przez komórkę SPO. Przyjęta przez Organ praktyka w tym zakresie była nieprawidłowa. Brak wygaszania w systemie PoltaxPlus decyzji o zabezpieczeniu ZOB-Z stanowi uchybienie.

Odnutowywanie rzeczywistych efektów finansowych (badanie 6 spraw):

- W ZISAR Plus w karcie kontroli⁹² w zakładce „Rzeczywiste efekty finansowe” wprowadzono dokument DSF-1, który oznaczono jako P-Deklaracja pierwotna. Nie wprowadzono natomiast kwoty z dokumentu, ale kwotę wpłaty i datę wpłaty. Ze złożonego 9 października 2023 r. wyjaśnienia wynika, że jednostka kontrolowana nie potrafi po tak długim okresie wskazać, bezpośredniej przyczyny braku odnotowania kwoty dokumentu. Wskazano także na fakt wdrożenia ZISAR Plus od 1 kwietnia 2022 r., w związku z czym w 2022 r. dopiero uczono się nowego systemu. Błąd usunięto.
- W ZISAR Plus w karcie kontroli⁹³ w zakładce „Rzeczywiste efekty finansowe” nie odnotowano wszystkich korekt pokontrolnych. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie wyjaśnił, że komórka SPO nie miała informacji z komórek SOB i SER o złożeniu kolejnej korekty dot. kontrolowanego zakresu. Uwzględniono złożone wyjaśnienie w zakresie przyczyn braku odnotowania drugiej korekty zeznania złożonej po kontroli. Poprawy wymaga wymiana informacji pomiędzy komórkami SOB/SER, a komórką SPO, w zakresie wpływu kolejnych dokumentów pokontrolnych w zakresie objętym kontrolą.

W 1 sprawie na dzień kontroli postępowanie podatkowe było w toku – brak obowiązku wprowadzenia rzeczywistych efektów finansowych. W 3 sprawach rzeczywiste efekty

⁹¹ Patrz: HelpDesk: HO152348

⁹² Podmiot .

⁹³ Podmiot .

finansowe odnotowano prawidłowo. W 2 sprawach stwierdzono błędy. Dokonując oceny uwzględniono fakt wdrożenia systemu ZISAR Plus od 1 kwietnia 2022 r. Nie sformułowano w tym zakresie uchybienia (w 1 sprawie błąd usunięto).

W 2 sprawach zaewidencjonowanych w podsystemie KONTROLA powiązано wymagane dokumenty, prawidłowo odnotowano kwotę dodatkowego przypisu/odpisu. W zakresie informacji KKS są one zgodne z aktualnym stanem zaawansowania sprawy.

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 111 – 119]

Ogólnie zagadnienie terminowości i poprawności obsługi dokumentów wymiarowych w systemach informatycznych oceniono pozytywnie z uchybieniami. Zmiany praktyki wymaga obsługa dokumentów ZOB-Z. W zakresie wiązania dokumentów w podsystemie KONTROLA PoltaxPlus nie stwierdzono błędów. W zakresie wprowadzania rzeczywistych efektów finansowych do ZISAR Plus stwierdzono 2 błędy. Uwzględniono fakt, że wprowadzanie dotyczyło pierwszych miesięcy po wdrożeniu ZISAR Plus i w związku z tym istniało ryzyko błędnego odnotowania rzeczywistych efektów finansowych. Dokumenty wymiarowe (poza 1 przypadkiem opóźnienia) wprowadzано prawidłowo i terminowo do systemu PoltaxPlus. Stwierdzono 1 nieprawidłowość dotyczącą braku zawiadomienia składającego korektę o jej bezskuteczności, co ustalono w związku z uchybieniem polegającym na opóźnieniu w anulowaniu w PoltaxPlus korekty złożonej w toku kontroli podatkowej. Wskutek tego ZOB-W powiązано z nieprawidłowym dokumentem (przyczyna po stronie komórki SOB).

e) monitoring wykorzystania materiałów pokontrolnych

W zakresie sposobu monitorowania składania kolejnych dokumentów z zakresu objętego uprzednio kontrolą podatkową wyjaśnienia złożył Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie 18 października 2023 r.

Ze złożonego wyjaśnienia wynika, że w okresie w którym kontrole ewidencjonowane były w podsystemie KONTROLA istniały narzędzia informatyczne (raporty z podsystemu KONTROLA oraz e-ORUS). Od wdrożenia systemu ZISAR Plus brak narzędzi umożliwiających systematyczną i kompleksową weryfikację składania kolejnych dokumentów pokontrolnych z zakresu kontroli. Kontrolowana jednostka wypracowała sposób weryfikacji tj. pracownik SPO po dokonanej weryfikacji zaznacza w uwagach informacje o zgodności z ustaleniami kontroli oraz podaje numer kontroli. Następnie pracownik SOB obsługujący korektę weryfikuje m.in. czy nie dotyczy okresu, który był przedmiotem kontroli podatkowej. Informacje o złożeniu korekty za okres już objęty zakończoną kontrolą przekazuje do kierownika komórki SPO.

Istnieje ryzyko, że taki sposób weryfikacji będzie nieskuteczny.

W próbie kontrolnej wystąpił 1 przypadek braku poinformowania komórki SPO o wpływie kolejnej korekty pokontrolnej, co świadczy o niewystarczającym monitorowaniu (uchybienie). Dokumentu pokontrolnego nie objęto weryfikacją w komórce SPO. Ze złożonego 6 października 2023 r. wyjaśnienia wynika, że z komórek SOB i SER nie przekazano informacji do SPO o złożeniu przez podatnika kolejnej korekty do tego samego

okresu, objętego wcześniej kontrolą.⁹⁴

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 119 – 121]

Ogólnie monitoring wykorzystania materiałów pokontrolnych oceniono pozytywnie z uchybieniami. W kontrolowanej próbie na 8 spraw, w 1 wystąpił przypadek wpływu kolejnej korekty pokontrolnej (nieobjętej analizą pod kątem zgodności z ustaleniami kontroli), przyczyną był brak przekazania informacji z komórki SOB do SPO. W związku z brakiem dostępnych narzędzi do monitorowania składania kolejnych korekt/dokumentów pokontrolnych w przypadku ewidencjonowania kontroli w ZISAR Plus należy uwzględnić ryzyko wpływu kolejnych dokumentów pokontrolnych z okresu i zakresu objętego kontrolą podatkową i związanego z tym niewystarczającego monitoringu.

III. Prowadzone kontrole funkcjonalne w kontrolowanym zakresie i ich prawidłowość

W Urzędzie Skarbowym w Jarocinie nie prowadzono kontroli funkcjonalnych w zakresie wykorzystania materiałów z kontroli podatkowych. Na 2022 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie nie zidentyfikował ryzyka wprost związanego z wykorzystaniem wyników kontroli podatkowych. Zidentyfikował natomiast ryzyko w zakresie poszczególnych elementów w procesie objętym tematyką kontroli, m.in. ryzyko skokowego wzrostu zaległości spowodowanego wysokimi kwotami przypisów z decyzji wydanych przez Naczelnika US, których nie da się wyegzekwować, brak możliwości wystawiania tytułów wykonawczych w przypadku trudności związanych z doręczeniem upomnienia, istnienie zaległości trudno ściągalnych i nieściągalnych, głównie z art. 108 ustawy o VAT skutkujące brakiem skutecznej egzekucji i wyegzekwowaniem zaległości, zagrożenie przedawnienia zobowiązania podatkowego skutkujące brakiem ściągnięcia zaległości, nienadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, gdy zaistniały przesłanki do jego nadania skutkujące brakiem możliwości wszczęcia postępowania egzekucyjnego i ściągnięcia zaległości, nieskuteczna egzekucja w związku z brakiem składników majątkowych zobowiązanych, przedłużanie postępowania z uwagi na konieczność uzupełnienia materiału dowodowego niezbędnego dla rozstrzygnięcia wniosku, również w sytuacjach biernej postawy strony tego postępowania lub braku jej dobrej woli, niedostateczna jakość materiału dowodowego, przekazywanego przy zawiadomieniu karnym, uniemożliwiająca sprawne prowadzenie postępowania przygotowawczego (sposób reakcji – Tolerowanie), przedłużanie postępowania w związku ze wzrostem obciążenia pracą pracowników prowadzących postępowania (sposób reakcji – Kontrolowanie i ograniczanie ryzyka). Kontrole funkcjonalne realizowane były w zakresie priorytetów kontroli funkcjonalnej kierownictwa Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Na 2022 r. kierownictwo IAS ustaliło następujące priorytety kontroli funkcjonalnej, mogące mieć związek z przedmiotem kontroli:

- Stosowanie instytucji zabezpieczenia w trybie art. 33 OP:
 - kierowanie wniosków o dokonanie zabezpieczenia,

⁹⁴ Podatnik

- zasadność decyzji o zabezpieczeniu lub odstąpienia od zabezpieczenia.

- Nadzorowanie przez bezpośrednich przełożonych uprawnień do systemów informatycznych.
- Podejmowanie skutecznych działań zmierzających do zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.
- Terminowość i poprawność prowadzonych postępowań w podatkach dochodowych, podatku VAT, podatkach majątkowych, podatkach i opłatach sektorowych.

W komórce SPO Urzędu Skarbowego w Jarocinie, przeprowadzone kontrole funkcjonalne w okresie objętym kontrolą dotyczyły m.in.: stosowania instytucji zabezpieczenia w trybie art. 33 OP – kierowanie wniosków o dokonanie zabezpieczenia, zasadność decyzji o zabezpieczeniu lub odstąpienia od zabezpieczenia, podejmowania skutecznych działań zmierzających do zawieszenia/przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, zasadności, legalności i celowości podejmowanych czynności procesowych w prowadzonych postępowaniach podatkowych⁹⁵

W kontrolach funkcjonalnych nie stwierdzono nieprawidłowości i uchybień.

Zakres prowadzonych kontroli był zgodny z priorytetami kierownictwa IAS w Poznaniu.

W zakresie działania komórki SKP kontrolę funkcjonalną w temacie „Kontrola w zakresie czasu prowadzenia kontroli podatkowych” przeprowadziła Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w dniach od 10 do 19 maja 2023 r. Kontrolą objęto czas trwania kontroli podatkowych oraz szybkości podejmowanych działań, które obejmują najstarsze niezakończone kontrole podatkowe. Kontrola funkcjonalna dotyczy kontroli podatkowych w toku i nie jest związana z zakresem kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1, 7 i 9 *Procedury kontroli funkcjonalnej*⁹⁶, kontrola funkcjonalna winna być dokonywana z uwzględnieniem specyfiki zadań realizowanych przez komórkę organizacyjną i koncentrować się w szczególności na bieżącej realizacji zadań i czynności, wynikających z regulaminów organizacyjnych, regulaminu pracy, procedur, instrukcji itp., terminowości prowadzonych postępowań podatkowych (...), kontroli podatkowych i prowadzonych postępowań egzekucyjnych (...), badaniu prawidłowości realizacji zadań wykonywanych w ramach upoważnienia/pełnomocnictwa do załatwiania spraw w imieniu Naczelnika Urzędu.

Od 1 kwietnia 2022 r. rozpoczęto ewidencjonowanie kontroli podatkowych (SKP), a także odnotowywanie rzeczywistych efektów finansowych (SPO) w systemie ZISAR Plus. W Urzędzie Skarbowym w Jarocinie przeprowadzono 3 kontrole w komórce SKP dotyczące prawidłowości ewidencjonowania danych dotyczących kontroli i czynności sprawdzających w systemach informatycznych (kontrole z 2 maja 2022 r., 29 lipca 2022 r., 4 stycznia 2023 r.). W kontrolach funkcjonalnych nie stwierdzono nieprawidłowości. W objętych kontrolą funkcjonalną sprawach wystąpiły podmioty z badanej próby. W 1 przypadku stwierdzono w toku kontroli Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu

⁹⁵ Weryfikacja w dotyczyła 2 podmiotów z badanej próby.

⁹⁶ *Procedura kontroli funkcjonalnej* stanowi załącznik do Zarządzenia nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej.

odnotowanie w ZISAR Plus niewłaściwego ryzyka, natomiast w ramach kontroli funkcjonalnej z 29 lipca 2022 r. błędu tego kierownik SKP nie zauważyła⁹⁷.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie w składanych w toku kontroli wyjaśnieniach wskazał, że w zasadzie kierownik komórki SPO nie uczestniczy przy wprowadzaniu danych do systemu ZISAR Plus przez pracowników komórki SPO. Ustalenia prowadzonej kontroli instytucjonalnej wskazują, że w zakresie wprowadzania rzeczywistych efektów finansowych wystąpiły błędy. Ze względu na wdrożenie nowego systemu informatycznego, ewidencjonowanie w nim danych powinno zostać objęte nadzorem w ramach kontroli funkcjonalnych. Przy czym ograniczeniem jest możliwość badania terminowości wprowadzania rzeczywistych efektów finansowych ze względu na brak dostępnych danych w tym zakresie z ZISAR Plus. Natomiast sama kompletność i prawidłowość powiązań mogła zostać objęta kontrolą funkcjonalną.

Ze złożonego 24 października 2023 r. przez kontrolowaną jednostkę wyjaśnienia wynika, że pracownicy komórki postępowań odnotowując dane w systemie ZISAR Plus, w zakresie rzeczywistych efektów finansowych, posilkują się Wytycznymi do wprowadzania danych do systemu ZISAR Plus w zakresie Kontroli Podatkowej. Błędy, stwierdzone w trakcie kontroli nie były umyślne, lecz wynikały z błędnego odczytania zapisów zawartych w Wytycznych. Naczelnik podkreślił, że pracownicy komórki SPO nie mieli możliwości uczestniczenia w szkoleniach dot. obsługi modułu KONTROLA w zakresie odnotowywania rzeczywistych efektów finansowych.

Jeśli chodzi o nadzór nad odnotowywaniem przez pracowników komórki SPO danych w systemie ZISAR Plus, to kierownik SPO sprawdzał w systemie, czy i jakie dane są odnotowywane przez pracowników w zakładce „Rzeczywiste efekty finansowe”. Jednakże nigdzie nie jest to widoczne, bo system tego nie przewiduje (brak możliwości udokumentowania). System ZISAR Plus na chwilę obecną nie jest tak dobrym narzędziem do sprawowania nadzoru, jakim był system KONTROLA (brak możliwości sporządzenia raportów, jakie można było wykonać w podsystemie KONTROLA). Naczelnik przyznał, że kompletność i prawidłowość powiązań mogła zostać objęta kontrolą funkcjonalną. W związku z tym zostaną zaplanowane kontrole funkcjonalne w tym zakresie.

W kontrolowanym okresie prowadzono również kontrole funkcjonalne w temacie weryfikacji posiadanych przez pracowników uprawnień do systemów informatycznych (zasadność posiadania przez pracowników określonych uprawnień do systemów informatycznych oraz kierowanie wniosków o cofanie uprawnień).

Dokumentowanie kontroli funkcjonalnej

Kontrole funkcjonalne dokumentowane były poprzez sporządzenie Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej. Wszystkie kontrolowane informacje miały naniesiony nr pisma, a większość także UNP. Kontrole ewidencjonowane były w Systemie Zarządzania Dokumentacją w kategorii spraw o symbolu i haśle klasyfikacyjnym 093 – *kontrola funkcjonalna*.

Część okazanych „Informacji o przeprowadzonej kontroli funkcjonalnej” została sporządzona niezgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik nr 2 do Procedury kontroli

⁹⁷ Dotyczy podmiotu (kontrola DSF).

funkcjonalnej wprowadzonej Zarządzeniem nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej.

Z wyjaśnień kontrolowanej jednostki z 24 października 2023 r. wynika, że dokumentowanie przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych na nieaktualnych wzorach było przeoczeniem. Być może również kierownicy przeprowadzający kontrole, w których nie stwierdzili nieprawidłowości w kontrolowanym obszarze, usuwali z informacji część dotyczącą potwierdzenia przez pracownika przyjęcia do realizacji zaleceń/wniosków. Natomiast 24 października 2023 r. przygotowano na podstawie załącznika nr 2 do Zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej nr 167/2018 wzór protokołu, którym powinny zostać udokumentowane kontrole funkcjonalne. Rozesłano dokument do wszystkich kierowników za pośrednictwem poczty elektronicznej z poleceniem stosowania.

Dokumentowanie kontroli funkcjonalnych niezgodnie z Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 168/2018 z 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej stanowi **uchybiecie**.

W Urzędzie Skarbowym w Jarocinie obowiązywała w kontrolowanym okresie (i nadal na dzień weryfikacji obowiązuje) Wewnętrzna Procedura Postępowania nr 10/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie z dnia 30 września 2020 r. w sprawie wykonywania kontroli wewnętrznej w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie. Z zapisów procedury wynika, że Naczelnik wprowadził do stosowania *System kontroli wewnętrznej w administracji podatkowej* ze stycznia 2014 r. w części dotyczącej prowadzenia kontroli funkcjonalnych. Należy zauważyć, że od 1 stycznia 2019 r. Naczelników Urzędów Skarbowych województwa wielkopolskiego obowiązuje Zarządzenie nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej. Zarządzenie wprowadzono w celu wdrożenia w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych urzędach jednolitej procedury kontroli funkcjonalnej.

Powyższe wskazuje na dwoistość prowadzonych kontroli funkcjonalnych w kontrolowanej jednostce tj. w oparciu o WPP nr 10/2020 i Zarządzenie nr 167/2018.

Wyjaśnienia w tym zakresie złożył Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie 25 sierpnia 2023 r. Wskazał, że celem wprowadzenia WPP nr 10/2020 było wprowadzenie zasad:

- 1) Rejestracji przeprowadzonych kontroli funkcjonalnych w systemie SZD – do zapoznania i akceptacji NUS/ZNUS,
- 2) Jednocześnie powiadamiania poprzez system SZD wyznaczonych przez NUS osób – dane stanowią podstawę do monitorowania wykonania planu kontroli funkcjonalnej oraz sporządzania sprawozdania z Kontroli zarządczej.

Przywołano załącznik stanowiący wytyczne MF nr 1 w przekonaniu, że są to wytyczne ogólne, niebędące przeciwstawnymi w sprawie szczegółowych zasad wprowadzonych Zarządzeniem nr 167/2018.

Naczelnik poinformował, że wszystkie kontrole funkcjonalne przeprowadzane są w oparciu o Zarządzenie nr 167/2018 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2018 r., z uwzględnieniem sposobu ich rejestracji zgodnie z WPP nr 10/2020.

Odnośząc się do złożonego wyjaśnienia należy stwierdzić, że zgodnie § 23 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Skarbowego w Jarocinie⁹⁸, Naczelnik Urzędu Skarbowego może regulować sposób realizacji należących do niego zadań oraz związany z tym obieg dokumentów w Urzędzie Skarbowym w drodze wewnętrznych procedur postępowania i innych dokumentów o charakterze organizacyjnym z uwzględnieniem przepisów zarządzeń Dyrektora Izby w przedmiotowym zakresie.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dniem 1 stycznia 2019 r. Zarządzeniem nr 167/2018 z dnia 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej, wprowadził do stosowania Procedurę kontroli funkcjonalnej (§ 1 zarządzenia) i jednocześnie wskazał, że z dniem wejścia w życie Zarządzenia, traci moc Zarządzenie nr 12/2014 Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie wprowadzenia „Systemu Kontroli Wewnętrznej” (§ 2 zarządzenia). Procedura kontroli funkcjonalnej została wydana w celu wdrożenia w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu oraz podległych urzędach jednolitej procedury.

Powyższe wskazuje, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie mimo utraty mocy „Systemu Kontroli Wewnętrznej”, wprowadził go ponownie do stosowania Wewnętrzną Procedurą Postępowania nr 10/2020 z dnia 30 września 2020 r. w sprawie wykonywania kontroli wewnętrznej w Urzędzie Skarbowym w Jarocinie. Naczelnik może oczywiście uregulować sposób realizacji kontroli funkcjonalnych w Urzędzie Skarbowym (m.in. terminy, akceptacja, ewidencjonowanie itp.), ale tylko w zakresie który nie został objęty regulacjami Zarządzenia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 167/2018. 24 października 2023 r. kontrolowana jednostka wyjaśniła, że wewnętrzna procedura nr 10/2020 jako sprzeczna z zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zostanie zmieniona tak, by zawierała tylko dodatkowe w stosunku do wydanych przez Dyrektora ustalenia wewnętrzne np. w zakresie obiegu dokumentów związanych z prowadzonymi kontrolami funkcjonalnymi.

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 121 – 126]

Podsumowując, stwierdzono, że nadzór sprawowany przez kierujących komórkami organizacyjnymi w ramach kontroli funkcjonalnej był wystarczający, poza kwestią weryfikacji ewidencjonowania rzeczywistych efektów finansowych. W tym zakresie Naczelnik zaplanował już kontrole funkcjonalne. Poprawienia wymagają uregulowania wewnętrzne i sposób dokumentowania kontroli funkcjonalnych. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie podjął już działania w tym zakresie. Ogólnie zagadnienie kontroli funkcjonalnych w badanym zakresie oceniono pozytywnie z uchybieniami.

IV. Kontrole zewnętrzne

Na podstawie książki kontroli Urzędu Skarbowego w Jarocinie nie stwierdzono prowadzenia kontroli zewnętrznych w zakresie objętym tematem kontroli instytucjonalnej.

[dowód: akta kontroli poz. 18, str. 126]

⁹⁸ Wprowadzonego zarządzeniem nr 49/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 kwietnia 2023 r. w sprawie nadania Regulaminu Organizacyjnego Urzędowi Skarbowemu w Jarocinie

Podsumowując ustalenia kontroli, w skontrolowanym zakresie stwierdzono:

Nieprawidłowości:

1. W zawiadomieniu o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli nie odniesiono się do wszystkich zastrzeżeń.
2. Doręczenie protokołu kontroli bezpośrednio kontrolowanemu, mimo że w sprawie był ustanowiony pełnomocnik szczególny (błąd formalny doręczenia).
3. Powołanie we wniosku skierowanym do innej jednostki (spoza resortu finansów) podstawy prawnej wynikającej z przepisów art. 113 ustawy k.k.s. oraz art. 15 § 2 k.p.k. w sytuacji nieprzewodzenia postępowania karnego (karnego skarbowego). Naruszono zasadę ogólną postępowania zawartą w art. 120 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.
4. Brak wyłączenia z akt kontroli dokumentów zawierających dane osobowe świadków w 3 sprawach. Poprzez brak anonimizacji informacji dot. danych świadków zawartych w protokołach z przesłuchania, jak również wezwań kierowanych do świadków, naruszono art. 179 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie ochrony interesu publicznego. Powyższe narusza zasadę zaufania obywateli do organów władzy publicznej.
5. Naruszenie art. 290 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z niesporządzeniem z protokołów z zeznań świadków załączników do protokołu kontroli.
6. Wskazanie w decyzji błędnej podstawy prawnej (naruszenie art. 210 § 1 pkt 4 ustawy Ordynacja podatkowa).
7. Brak zapoznania się z całością materiału dowodowego przed wydaniem decyzji (dowody na informatycznych nośnikach danych), co stanowi naruszenie art. 187 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
8. Opieszałość w zakresie ustalenia dalszego sposobu postępowania w związku z wpływem ustaleń kontroli dotyczących podatku CIT na podatek VAT.
9. Naliczanie odsetek w nieprawidłowej wysokości, co stanowi naruszenie art. 56b ustawy Ordynacja podatkowa (zastosowano stawkę podstawową, zamiast podwyższonej).
10. Podatnika nie zawiadomiono o bezskuteczności złożonej korekty – naruszono art. 81b § 2 zdanie drugie ustawy Ordynacja podatkowa.

Uchybienia:

1. Zapisy w protokole kontroli, a następnie analizie pokontrolnej dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych nie uwzględniały wszystkich okoliczności sprawy tj. informacji o udzieleniu pożyczki przez współnika spółki, a także pełnego brzmienia przepisu art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.
2. W protokole z zapoznania kontrolowanego z aktami sprawy nie powołano przepisów dotyczących udostępniania akt tj. art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa.
3. Wadliwe zapisy w protokole kontroli dot. danych rejestracyjnych podmiotu.

4. Informacje o niezgłoszonych danych rejestracyjnych, wskutek braku ustaleń faktycznych w protokole kontroli, nie zostały przekazane do komórki SKI.
5. Niewłaściwie udokumentowano ustalenia dotyczące prawidłowości doręczenia postanowienia oraz nie wystąpiono do doręczyciela z duplikatem zwrotnego potwierdzenia odbioru w celu potwierdzenia skuteczności doręczenia pisma.
6. Błąd w treści decyzji (uzasadnienie) dotyczący niepoprawnego wskazania kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego.
7. Brak podejmowania działań przez Organ w związku z wpływem wydanej decyzji na deklarację za następny okres rozliczeniowy (kwota do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe), w szczególności brak wezwania do złożenia korekty deklaracji.
8. Wadliwie przeprowadzona w SPO analiza odnośnie do pożyczek udzielonych przez współnika spółce oraz niepełna w zakresie pozostałych pożyczek udzielonych spółce.
9. Zawyżenie kwoty WUSZ (błędne wprowadzenie do systemu ZISAR Plus) w związku z czynnościami sprawdzającymi w komórce SER.
10. Brak niezwłocznego poinformowania komórki SEE o wydaniu tytułu wykonawczego w sytuacji toczącego się postępowania zabezpieczającego.
11. Niewystawienie tytułu wykonawczego wskutek nieodnotowania daty doręczenia upomnienia w Poltax2BPlus (brak staranności w zakresie wprowadzania dat doręczenia upomnienia).
12. Postanowienia w sprawie zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych wysyłano z opóźnieniem.
13. Brak niezwłocznego unieważnienia w systemie informatycznym korekty deklaracji niewywołującej skutków prawnych (korekta złożona w toku kontroli podatkowej).
14. Dokument ZOB-W (postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego) wprowadzono z opóźnieniem po 16 dniach od wydania, stanowi to naruszenie § 7 ust. 2 pkt 10) Wewnętrznej Procedury Postępowania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie nr 17/2021.
15. Brak wygaszania w systemie PoltaxPlus decyzji o zabezpieczeniu ZOB-Z (anulowania decyzji z powodem WYG-Wygaśnięcie) oraz brak powiązania w PoltaxPlus ZOB-Z (decyzja o zabezpieczeniu) z CIT-8 (zeznanie roczne w podatku CIT).
16. Niewystarczający monitoring wpływu kolejnych dokumentów z zakresu objętego uprzednio kontrolą podatkową i związany z tym brak analiz pod kątem zgodności z ustaleniami kontroli.
17. Dokumentowanie kontroli funkcjonalnych niezgodnie z Zarządzeniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu nr 168/2018 z 15 grudnia 2018 r. w sprawie wprowadzenia procedury kontroli funkcjonalnej.

Zakres, przyczyny i skutki stwierdzonych nieprawidłowości (w tym osoby odpowiedzialne) i uchybień opisano w treści dokumentu.

Ocena skontrolowanego przedmiotu kontroli – pozytywna z uchybieniami.

Informacja o zgłoszonych zastrzeżeniach do projektu wystąpienia pokontrolnego

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Jarocinie pismem 3001-IWW1.19.2023.55 z 11 grudnia 2023 r. poinformował Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu, że nie wnosi zastrzeżeń do ustaleń kontroli zawartych w projekcie wystąpienia pokontrolnego.

Zalecenia i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości lub usprawnienia funkcjonowania kontrolowanego urzędu

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu zaleca:

1. Wypełniać dyspozycję przepisu art. 291 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia (...) i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.
2. Przestrzegać przepisu art. 145 ustawy Ordynacja podatkowa. Jeżeli strona działa przez przedstawiciela, pisma doręczać temu przedstawicielowi.
3. Działać na podstawie przepisów prawa i w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. W pismach powoływać podstawę prawną istniejącą w rzeczywistości.
4. Przestrzegać przepisu art. 179 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Wyłączać z akt sprawy dokumenty zawierające dane osobowe świadków.
5. Stosować przepisy art. 290 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa. Protokoły czynności, o których mowa w art. 289 § 1, obligatoryjnie muszą stanowić załącznik do protokołu kontroli.
6. Zwiększyć nadzór nad prawidłowością powoływania podstaw prawnych w wydawanych decyzjach podatkowych.
7. W ramach prowadzonego postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji zapoznawać się z całością materiału dowodowego zgromadzonego w kontroli podatkowej, w tym z dowodami na informatycznych nośnikach danych.
8. W przypadku stwierdzenia, że ustalenia kontroli podatkowej mają wpływ na inne podatki, niezwłocznie podejmować adekwatne działania, z uwzględnieniem upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.
9. Wzmocnić nadzór nad prawidłowością naliczania odsetek. Przestrzegać przepisu art. 56b ustawy Ordynacja podatkowa.
10. Zawiadamiać niezwłocznie podatników o bezskuteczności złożonej korekty, zgodnie z treścią art. 81b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.
11. Analizować wnikliwie i starannie wszystkie okoliczności sprawy. W protokołach kontroli zawierać prawidłowe i pełne opisy ustaleń ze wskazaniem podstaw prawnych.
12. Powoływać w protokole z zapoznania kontrolowanego z aktami sprawy pełną podstawę prawną, w tym przepis art. 178 ustawy Ordynacja podatkowa dotyczący udostępniania akt.
13. Weryfikować każdorazowo podczas kontroli podatkowej zgodność danych rejestracyjnych ze stanem faktycznym. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości niezwłocznie informować o tym fakcie komórkę SKI.

14. Przekazywać do komórki SKI informacje o niezgodności danych rejestracyjnych.
15. Weryfikować każdorazowo prawidłowość i skuteczność doręczenia pism. Podejmować działania w celu prawidłowego udokumentowania doręczenia.
16. Dokładać należytej staranności przy sporządzaniu decyzji.
17. Podejmować niezwłocznie działania w celu prawidłowego rozliczenia podatkowego kolejnych okresów, na które wpływ miała wydana decyzja pokontrolna.
18. W komórce SPO wnikliwie i starannie analizować stan faktyczny opisany w protokole kontroli (analizie pokontrolnej), również pod kątem prawidłowości oceny dokonanej w dokumentacji z kontroli.
19. Wyliczać prawidłowo WUSZ. Zwiększyć nadzór nad prawidłowością ewidencjonowania WUSZ w ZISAR Plus w związku z prowadzonymi czynnościami sprawdzającymi.
20. Wypracować metody współpracy pomiędzy komórką SEW a SEE w zakresie wymiany informacji o wydaniu tytułu wykonawczego w sytuacji toczącego się postępowania zabezpieczającego.
21. Odnotowywać kompletnie i starannie daty doręczenia upomnień w Poltax2BPlus. Weryfikować w systemie informatycznym upomnienia, w których nie odnotowano daty doręczenia (z uwzględnieniem terminów na doręczenie pisma).
22. Wysłać niezwłocznie postanowienia wydane na wniosek podatnika na podstawie art. 76a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.
23. Unieważniać niezwłocznie w systemach informatycznych korekty deklaracji niewywołujące skutków prawnych (np. złożone w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego). Wzmocnić nadzór w tym zakresie.
24. Wprowadzać niezwłocznie dokumenty wymiarowe do systemów informatycznych. Przestrzegać terminów wynikających z wewnętrznych procedur postępowania Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jarocinie.
25. Unieważniać w systemie informatycznym decyzje o zabezpieczeniu po ich wygaśnięciu, poprzez ich anulowanie z powodem „wygaśnięcie”. Decyzje o zabezpieczeniu ZOB-Z wiązać z dokumentem wymiarowym za okres, którego dotyczy zabezpieczenie (jeżeli taki dokument istnieje).
26. Wdrożyć rozwiązania w zakresie nadzoru i kontroli nad monitorowaniem wpływu kolejnych dokumentów (korekt deklaracji) po zakończonej kontroli podatkowej.
27. Prawidłowo dokumentować przeprowadzone kontrole funkcjonalnej, zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do Procedury kontroli funkcjonalnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu.
28. Przeprowadzić kontrolę funkcjonalną w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień w terminie 9 miesięcy od dnia udzielenia informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych oraz zobowiązuje Naczelnika Urzędu do przekazania informacji o rezultatach wdrożenia zaleceń pokontrolnych.

Ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska lub pełnienia funkcji przez osobę odpowiedzialną za stwierdzone nieprawidłowości

-

Pouczenie

Stosownie do przepisu art. 48 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020, poz. 224) od wystąpienia pokontrolnego nie przysługują środki odwoławcze.

Termin złożenia informacji

W przypadku stwierdzonych uchybień bądź nieprawidłowości w terminie 30 dni od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego należy poinformować Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień.

PODPIS DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Poznaniu

Marek Pospieski
(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)

Kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu (art. 25 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE).

Korespondencję otrzymują

1. Adresat - elektronicznie
2. aa

Do wiadomości – wyłącznie drogą elektroniczną

1. Z-ca DIAS – Adam Barciszewski
2. Z-ca DIAS – Magdalena Graczyk
3. Z-ca DIAS – Dariusz Strugliński
4. Z-ca DIAS – Anna Urbaniak-Schneider
5. Referat Nadzoru nad Orzecznictwem (ION)
6. Wydział Kontroli Podatkowej, Kontroli Celno-Skarbowej i Nadzoru nad Czynnościami Sprawdzającymi oraz Zarządzania Ryzykiem (ICK)
7. Wydział Spraw Wierzycielskich i Rachunkowości Podatkowej (IEW)
8. Dział Egzekucji Administracyjnej (IEE)
9. Dział Spraw Karnych Skarbowych (ICS)
10. Referat Nadzoru nad Zaległościami (IEZ)
11. Dział Wsparcia Zarządzania (IWZ)